

COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS
127 años al servicio de la Profesión (1891-2018)

XXX JORNADAS DE ACTUACIÓN JUDICIAL



III. ÁREA COMÚN

Registros contables obligatorios en distintos tipos de entes

EL DICTAMEN PROFESIONAL SOBRE LOS REGISTROS CONTABLES:
UN ENFOQUE ACTUALIZADO DE LA PRESENTE TEMATICA

AUTOR: DR. QUINTINO PIERINO DELL'ELCE
E-mail: dellelce@arnetbiz.com.ar

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
Investigador Académico de IADECO (Instituto Autónomo de Derecho Contable)
Miembro activo de Contadores Forenses ONG.
Investigador adscripto al Instituto de Investigaciones Contables de la FCE de la UBA
Ex Director del Área Judicial y Societaria del CECYT dependiente de la FACPCE

29 y 30 de agosto de 2018
Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Resumen.

El objetivo y propósito fundamental del presente comentario 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 auxiliar de la justicia y su vinculación con los llamados “registros de contabilidad” – habitual y comúnmente denominados “libros contables” – que normalmente son sometidos para su compulsión y examen en el cumplimiento de su labor específica en forma conjunta con otros elementos informativos 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 determinada.

**EL DICTAMEN PROFESIONAL SOBRE LOS REGISTROS CONTABLES.
UN ENFOQUE ACTUALIZADO DE LA PRESENTE TEMATICA.**

CONTENIDO

- 1.- Introducción
- 2.- Requerimiento habitual de los magistrados
- 3.- Disposiciones normativas vigentes.
- 4.- Sistema contable
- 5.- Elementos y medios de registraci3n contable
- 6.- Opini3n profesional sobre los registros contables
- 7.- Tareas profesionales m3nimas a realizar.
- 8.- Aspectos formales y sustanciales
- 9.- Cualidades y requisitos del sistema contable
- 10.- Incumbencias profesionales y formaci3n curricular
- 11.- Diversas situaciones alternativas.
- 12.- Conclusiones y comentario Final
- 13.- Referencia bibliogr3fica

EL DICTAMEN PROFESIONAL SOBRE LOS REGISTROS CONTABLES.-

1.- Introducción.-

El objetivo y propósito fundamental del presente comentario 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 auxiliar de la justicia y su vinculación con los llamados “registros de contabilidad” – habitual y comúnmente denominados “libros contables” - que normalmente son tenidos a su alcance y sometidos para su compulsión y examen en el cumplimiento de su labor específica en forma conjunta con otros elementos informativos en función a lo expresamente dispuesto por los magistrados actuantes o a solicitud de las partes litigantes interesadas durante la tramitación de una causa judicial determinada.-

Consecuentemente a esa circunstancia, en este trabajo 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 al Contador Público en su carácter de auxiliar de la justicia realizar su tarea específica en aquellos casos y circunstancias en que concretamente se le ordena de parte del magistrado interviniente 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 expresamente establece nuestra legislación mercantil sobre el particular.-

En forma complementaria 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.-

Por otra parte, es conveniente y oportuno destacar que este estudio es ampliatorio y complementario a dos trabajos anteriores referidos a la misma temática, presentados ante varias reuniones profesionales y publicado – el primero de ellos - 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” y otro posterior al aludido incluido en el texto “Nuevos Aportes al Derecho Contable” correspondiente a la IV Jornada Nacional de Derecho Contable realizada en el mes de agosto del año 2012 en la Capital Federal en la sede del Consejo Profesional de Ciencias Económicas C.A.B.A. publicado por la editorial ERREPAR de la ciudad de Buenos Aires bajo el título “Dictamen Profesional sobre los Registros Contables- Algunos aspectos importantes que deben tenerse en especial consideración al momento de ordenar la prueba pericial contable de parte de los magistrados judiciales”

En efecto, si bien el énfasis del primer trabajo citado comentario estaba más referido al posible dictamen alternativo que puede y debe emitir el profesional interviniente como consecuencia de su actuación específica, en el comentario posterior la atención principal se encontraba más orientada a ilustrar sobre determinados aspectos y alcances particulares de la materia contable relacionados con ello, destinada única y principalmente al magistrado que ordenó u homologó esa actuación profesional específica de esa actuación dado que generalmente constituye el principal interesado y destinatario de la misma.-

2.- Requerimiento habitual de los magistrados.-

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 intervinientes en sus respectivos informes y estudios se limitan a mencionar e identificar los distintos registros contables y demás elementos informativos tenidos a su alcance y consideración durante el cumplimiento de la labor pericial encomendada pero curiosamente sin consignar opinión o referencia específica 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 la documentación complementaria examinada.-

En efecto, en muchas de esas situaciones se suelen consignar los datos particulares y específicos de cada uno de ellos conforme se traten de registros de contabilidad, laborales, impositivos o societarios- tales como ser la denominación específica 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 cual 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 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 merecer esos elementos informáticos como consecuencia de los datos y conceptos consignados que surjan de las propias anotaciones y transcripciones asentadas en ellos.-

En mérito a ello, se considera notorio y evidente que cuando acontece esa circunstancia el profesional contable 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 y comentar -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 compulsada, como consecuencia de las registraciones contables allí asentadas y transcritas.-

Asimismo, también puede afirmarse que una situación similar a la descrita precedentemente suele presentarse con bastante 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.- Disposiciones normativas vigentes.-

En primer lugar, del punto de vista eminentemente formal en materia de disposiciones normativas vigentes, básicamente merecen señalarse las leyes de carácter procesal del ámbito nacional en cuyo articulado se citan genéricamente a los informes periciales – sin mencionar la temática, naturaleza y carácter específico de los mismos – tal como a continuación se indican, a saber:

- Código Procesal Civil y Comercial de la Nación;
- Ley de Organización y Procedimiento de la Justicia Nacional de Trabajo; y
- Código Procesal Penal de la Nación

Con referencia a las dos primeras normas mencionadas, es importante tener presente que se ha considerado en forma especial las disposiciones establecidas y contenidas en las leyes 17.454 y 18.345 sancionadas el 20 de septiembre de 1967 (Boletín Oficial del 7 de noviembre de 1967) y el 12 de septiembre de 1969 (Boletín Oficial del 24 de septiembre de 1969), cuya entrada en vigencia y aplicación práctica en el ámbito metropolitano se produjo el 1° de febrero y el 8 de agosto de 1972, respectivamente.-

a) Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.-

En primer término, es conveniente y oportuno aclarar que mediante la ley 17.454 se estableció el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y sus disposiciones son de la aplicación para todos los procesos judiciales que se sustancien ante los tribunales de la justicia federal con jurisdicción en las distintas provincias y aquellos pertenecientes a la justicia nacional de la Capital Federal en los fueros civil, comercial, federal y en los oportunamente existentes juzgados en lo especial civil y comercial (ex juzgados comúnmente llamados en su momento “de paz”)

Asimismo, interesa consignar que el citado código procesal sufrió diversas modificaciones posteriores, pero la más importante y trascendente en cuanto a su alcance y contenido fue aquella introducida por medio de la ley 22.434 dictada el 16 de marzo de 1981 (Boletín Oficial del día 28 de ese mismo mes).- En consecuencia a esa circunstancia, ese cuerpo legal ordenado habitualmente se lo conoce e identifica más con la vigencia de la ley 22.434 que con la norma procesal original dictada originalmente .-

A los fines del presente estudio sobre el particular merecen destacarse específica y principalmente los siguientes artículos normativos, a saber:

Presentación del Dictamen.-

Artículo 472.- *El perito presentará su dictamen por escrito, con copias para las partes.- Contendrá la explicación detallada de las operaciones técnicas realizadas y de los principios científicos en que se funde.- Los consultores técnicos de las partes dentro del plazo fijado al perito podrán presentar por separado sus respectivos informes, cumpliendo los mismos requisitos.-*

Dictamen Inmediato.-

Artículo 474.- *Cuando el objeto de la diligencia pericial fuese de tal naturaleza que permita al perito dictaminar inmediatamente, podrá dar su informe por escrito o en audiencia; en el mismo acto los consultores técnicos podrán formularlas observaciones pertinentes.-*

b) Ley 18.345 sobre Organización y Procedimiento de la Justicia Nacional de Trabajo

Por otra parte y en lo que respecta a la ley 18.345, cabe mencionar que esa disposición normativa sancionó y actualizó la vigencia en la organización y el trámite procesal establecido en la Justicia Nacional de Trabajo (Boletín Oficial del 24 de septiembre de 1969)

Atento a la naturaleza de su alcance y al carácter supletorio que revisten sus disposiciones procesales con referencia a la norma legal precedentemente enunciada – es decir, al CPCCN -, interesa reconocer que gran parte de su articulado y contenido normativo también tiene – en lo que fuese compatible y aplicable – relación y vigencia directa con la disposición procesal mencionada con anterioridad y por lo cual – en mérito a la brevedad – a ella también debe remitirse.-

c) Código Procesal Penal de Nación.-

Asimismo, el actual Código Procesal Penal de la Nación fue establecido por medio de la ley 23.984 sancionada por el Congreso Nacional el día 21 de agosto de 1991 y promulgada por el Poder Ejecutivo con fecha 4 de septiembre de ese mismo año (Boletín Oficial del 8 de septiembre de 1991).- A mero título informativo cabe destacar que la citada disposición normativa reemplazó al anterior Código de Procedimiento en Materia Penal originalmente instituido por la ley 2.372 dictada en el año 1888.-

Sobre el particular y con relación al presente trabajo, se consigna la disposición normativa que a continuación se indica:

Dictamen y Apreciación.-

Artículo 263.- *El dictamen podrá expedirse por informe escrito o hacerse constar en acta y comprenderá, en cuanto fuere posible:*

1º) La descripción de las personas, lugares, cosas o hechos examinados en las condiciones en que hubieren sido hallados.-

2º) Una relación detallada de todas las operaciones practicadas y sus resultados.

3º) Las conclusiones que formulen los peritos conforme a los principios de su ciencia, arte o técnica.-

4º) Lugar y fecha en que se practicaron las operaciones.- El juez valorará la pericia de acuerdo con las reglas de la sana crítica.-

Al respecto y con relación a las referencias normativas de carácter procesal mencionadas precedentemente, es oportuno consignar que en los diversos ordenamientos procesales de carácter provincial vigentes en nuestro país existen disposiciones normativas similares a aquellas indicadas y referidas al ámbito nacional.-

d) Ley de Concursos y Quiebras.-

Con el propósito de complementar lo precedentemente indicado, puede afirmarse que tanto la ley 24.522 actualmente vigente sancionada el 20 de julio de 1995 y promulgada por el Poder Ejecutivo con fecha 7 de agosto de ese mismo año (Boletín Oficial del 9 de agosto de 1995) como así también las disposiciones normativas anteriores y posteriores a ella indican y contienen expresas prescripciones acerca de la opinión profesional referida a los registros contables pertenecientes a la entidad bajo análisis y estudio puestos a consideración de parte del síndico actuante.-

Al respecto, adquiere especial relevancia el rol del síndico – en su carácter profesional contable – como directa consecuencia de los informes previstos por los artículos 14 – inc. 11) y 14 inc. 12) de la propia ley concursal, luego de las reformas introducidas por la ley 26.086 promulgada el 10 de abril del 2006.-

Por lo demás, es oportuno tener en consideración que debido a las modificaciones también citadas en el artículo 21 de la disposición normativa precedentemente mencionada, el profesional contable en su carácter de síndico concursal constituye “parte necesaria” en todos los juicios excluidos del fuero de instrucción y en consecuencia han de continuar en los juzgados de su radicación originaria.-

Con relación a lo citado precedentemente y con referencia a ese aspecto merece destacarse la normativa dispositiva específica que a continuación se indica, a saber:

Sección IV- Informe General del Síndico.-

Oportunidad y Contenido

Artículo 39.- *Treinta (30) días después de presentado el informe individual de los créditos, el síndico debe presentar un informe general, el que contiene:*

.....

3. Enumeración de los libros de contabilidad, con dictamen sobre la regularidad, las deficiencias que se hubieran observado y el cumplimiento de los arts. 43, 44 y 51 del Código de Comercio.-

e) Resolución Técnica 7 de la FACPCE.- (*)

Finalmente, atento a la propia naturaleza y características que poseen los informes contables es indudable reconocer que dentro de las disposiciones normativas de carácter profesional vigente debe consignarse a la Resolución Técnica 7 denominada “ Normas de Auditoria” aprobada por la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas el día 26 de septiembre de 1985 y adoptada como propia por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas perteneciente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por medio de la Resolución N° 267/85 de esa entidad.-

(*) Es oportuno y conveniente destacar que la citada norma profesional ha sido ya reemplazada, actualizada y ampliada posteriormente mediante el dictado de la RT 37 de parte de la FACPCE la cual fue aprobada también por el CPCE.CABA el 12/6/13 mediante la Resolución N° 60/2013 del C.D. también denominada como “ Normas de Auditoría “.

Con referencia a lo indicado, seguidamente se consigna la normativa específica aludida consignada en la primera de esas disposiciones profesionales:

4.4. Los informes especiales se rigen, en cuanto fuera de aplicación, por las normas III. C1 a III C.43 anteriores. En cada caso, se deben tener en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requieren estos informes

Por último y con relación a lo precedentemente indicado referido al texto normativo vigente perteneciente al Código Procesal Penal de la Nación, importa destacar que en el caso específico de los informes periciales en materia contable pertenecientes al fuero mencionado cuando ellos expresamente remiten a **“la descripción de las.... cosas o hechos examinados en las condiciones en que hubieren sido hallados” (sic)** básica y fundamentalmente se refieren a los comentados registros de contabilidad y demás elementos informativos complementarios pertenecientes a la entidad sujeta a compulsa y que deben ser examinados y sujetos a dictamen de parte del profesional actuante en su rol específico de perito contador.-

En mérito a ello, se considera de manera significativamente relevante para el magistrado perteneciente al fuero penal - principal interesado y destinatario de esa labor profesional realizada - que, aparte de su debida descripción y cuidadosa identificación que deben efectuarse de esos elementos contables examinados, del punto de vista procesal existe la imperiosa necesidad, significación y conveniencia de emitir opinión y consignar alguna consideración sobre el estado en que ellos se encuentran y la forma en que aparecen ser llevados y mantenidos esos elementos informativos de carácter contable de parte del profesional actuante – ya sea como perito contador o bien, en su rol de síndico en los procesos de concursos y quiebras – como así también y principalmente la expresa referencia sobre validez, confianza y veracidad que ellos puedan merecer y ofrecer en cuanto a la información contable que en ellos se reflejan, brindan y registran.-

4.- Sistema Contable.-

Sobre este aspecto en particular merece recordarse la disposición normativa oportunamente vigente de nuestro Código de Comercio, que sabia y textualmente establecía 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 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 debida 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 contables que se transcriban en ellos, por el plan de cuentas y su respectivo manual, por el resto de los registros contables auxiliares y complementarios - incluyendo naturalmente al importante registro denominado “Mayor” - , dado que no se admite parcialización o sectorización alguna para considerar plenamente al 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 y relacionado entre si.-

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 conceptualmente tanto el corazón como los pulmones por sí solos 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, con los registros y libros contables que 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.-

5.- Elementos y medios de registración contable.-

A la altura del presente comentario interesa destacar que conceptualmente del punto de vista más genérico o amplio puede afirmarse que un registro contable es un elemento -comúnmente denominado "soporte"- informativo en el cual se anotan, consignan, 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 conceptos específicos comúnmente llamados **cuentas**.-

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 y teniendo en consideración el elemento o medio de registración;
- 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 posible 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 o mercantil;
- de carácter societario o institucional;
- de carácter laboral y de seguridad social;
- de carácter impositivo o 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:

- registros contables de computación u ordenadores;
- registros contables digitales ; y
- diversas “salidas” provenientes de ordenadores electrónicos, computadores, registros digitales, etc.-

c) del punto de vista de sus cualidades o cumplimiento de los requisitos formales:

- registros “rubricados” (también comúnmente 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.-

6.- 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 o dictamen sobre los registros contables es aquél que emite un Contador Público en su carácter de perito judicial (o bien, también como síndico actuante) basado en el trabajo de compulsas 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 elementos informativos de contabilidad sometidos a su consideración específica.-

7.- Tareas profesionales mínimas a realizar.-

Sin perjuicio de otros aspectos a considerar de parte del profesional dictaminante interviniente a continuación se indican las tareas mínimas que fundamentalmente se deben encarar y realizar para poder emitir una opinión técnica y fundada principalmente orientada sobre los registros contables considerados, a saber:

1. Efectuar selectivamente y por muestreo los siguientes controles con relación a la forma de llevar los registros contables:
 - a) Que tanto el Diario, el Inventarios y Balances y demás registros contables auxiliares que complementen las transcripciones asentadas en el Diario se encuentren expresamente habilitados (es decir, "rubricados"), o en su caso, que exista la autorización de parte del organismo oficial de control para llevar esas registraciones por medios computarizados o por otros medios no tradicionales de registración.-
 - b) Que las operaciones sean registradas ordenada y cronológicamente y en plazos razonables de demora o atraso en las mismas;
 - c) Que las operaciones y movimientos registrados contablemente puedan ser identificadas con claridad (es decir: fecha, comprobantes, partidas deudoras y acreedoras, importes, etc.);
 - d) Que tanto los inventarios como los estados contables de fin de ejercicio o bien de periodos transcriptos hayan sido debidamente suscriptos por titulares y las autoridades de la entidad a que pertenecen esos registros contables;

- e) Que exista coincidencia entre los asientos de cierre de ejercicio volcados en el Diario con los rubros e importes pertenecientes a los estados contables y a las respectivas partidas que componen el detalle del libro Inventarios y Balances a esa fecha; y
- f) Que los registros contables bajo compulsas y análisis no poseen los siguientes defectos y anomalías, a saber:
 - 1) Alterar en los asientos el orden progresivo de las fechas;
 - 2) Dejar blancos y huecos, pues todas sus partidas se han de suceder unas a otras, sin que entre ellas quede lugar para intercalaciones ni adiciones que se agreguen;
 - 3) Efectuar interlineaciones, raspaduras y enmiendas, sino que todos los errores y omisiones que se puedan cometer se deben salvar por medio de un nuevo asiento transcrito en la fecha en que se advierte la omisión o el equívoco;
 - 4) Tachar asiento contable alguno; y
 - 5) Mutilar alguna parte del registro contable, arrancar alguna parte, hoja o alterar la encuadernación y foliación del contenido del mismo.-

Asimismo, es oportuno recordar que tanto el nuevo código vigente como también el inmediato anterior castigan a quienes no se ajusten a cumplir con esas formalidades para llevar sus registros contables, al considerarlos con valor relativo o sin valor alguno en los procesos judiciales a favor de quienes pertenezcan los mismos.-

2.- Efectuar los siguientes controles y verificaciones con relación al sistema de registración contable considerado:

- a) Revisar el movimiento de los registros contables y su adecuación a un sistema de contabilidad integrado y organizado acorde con la dimensión, naturaleza y características de la entidad bajo compulsas y análisis;
- b) Examinar selectivamente y por muestreo el sistema de archivo de la documentación de respaldo justificativa de las registraciones contables asentadas; y
- c) Realizar selectivamente y por muestro las pruebas de funcionamiento del sistema contable considerado relacionadas con su integridad y organización en el caso de llevar esas transcripciones por medios computarizados o por otros medios no tradicionales de registración y su concordancia con la correspondiente autorización emitida por el organismo oficial de control.-

Por último, sobre este particular es importante destacar que las especificaciones precedentemente consignadas aparte de estar debidamente fundamentadas por la experiencia práctica y habitual en el ejercicio de actividad profesional en materia pericial contable figuran expresa y taxativamente consignadas bajo el Anexo II

titulado “Guía de Controles sobre Libros Contables” perteneciente a la Resolución Técnica 15 denominada “Normas sobre la Actuación de Contador Público como Sindico Societario “ aprobada por la Junta de Gobierno de la FACPCE el día 11 de diciembre de 1998 y adoptada obligatoriamente por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.- Esta última disposición también ha sido posteriormente reemplazada por la RT. 47 dictada por la FACPCE aprobada y puesta en vigencia por el CPCE,CABA, la cual en su parte normativa mantiene plenamente las disposiciones del citado Anexo II precedentes.

8.- Aspectos formales y sustanciales.-

En general, se considera que el alcance a dar a los trabajos profesionales en el ámbito judicial debe comprender no sólo el cumplimiento de 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 y distinguidos autores indican que en el primer caso (“registros llevados en legal forma”) se refiere fundamentalmente a conocer de manera genérica, solo sobre el cumplimiento 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 relacionan entre si y fundamentalmente 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, si 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.-

9.- 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 anterior 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 compulsa 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 legislación para aquellos sujetos y entidades que cumplen con sus obligaciones de llevar y mantener una contabilidad conforme a derecho.-

En mérito a esa circunstancia, a continuación se consignan y comentan brevemente los textos de aquellos artículos normativos más relevantes referidos a la presente temática oportunamente 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 oportunamente vigente perteneciente a nuestro código de fondo en materia comercial, que textualmente establecía 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 establecía concreta y claramente que la contabilidad de la entidad considerada debe reflejar la verdad de las operaciones y las 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 mercantil reitera y confirma esos requisitos de veracidad y confianza para uno de los “productos” más relevantes que surgen 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 constituídos 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 conjuntamente con los demás estados contables analíticos complementarios (incluyendo las denominadas “notas aclaratorias” a los mismos).-

b) Estados contables debidamente preparados.-

Con relación a este particular merece tenerse presente la disposición normativa perteneciente al Código de Comercio que establecía 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 a una fecha determinada.

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, distorsionada o 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 oportunamente vigente perteneciente al Código de Comercio, que textualmente disponía lo siguiente:

Art. 52.- *Al cierre de cada ejercicio todo comerciante está obligado a extender en el libro Inventarios 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 requería 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 refería a la veracidad y claridad que debe exhibir la situación financiera del ente. La presente normativa establecía claramente que también el estado de resultados perteneciente a la entidad bajo estudio debía expresar con claridad y veracidad lo realmente acontecido en ese aspecto.-

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

Asimismo y a pesar que el artículo 43 del código citado establecía en forma genérica que las constancias contables de las operaciones y transacciones registradas debían justificarse y complementarse con la documentación respaldatoria respectiva, la normativa posterior claramente indicaba y enfatizaba que el contenido del estado de resultados perteneciente a la entidad considerada debía provenir de registraciones contables verdaderas y evidentes.-

Finalmente, muy lamentablemente, en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación no se consignan disposiciones similares a las precedentemente mencionadas referidas a las cualidades y requisitos del sistema contable (artículos 43; 51 y 52) salvo una muy leve mención consignada bajo el artículo 321 del mismo ordenamiento legal que en opinión del autor se considera insuficiente.

d) Cumplimiento de formalidades y prohibiciones.-

Por otra parte, es importante destacar que nuestro código mercantil expresamente indicaba bajo los artículos 53 y 54, diversos requisitos formales como también diversas 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" según lo establecido por el artículo 61 de la ley 19.550.

Al respecto, tanto en los registros denominados obligatorios como en aquellos llamados auxiliares no exigibles legalmente, se establecían 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, indicaba que aquellos registros contables que carecieran de las formalidades indicadas o poseyeran algunos de los defectos citados con anterioridad no podían tener valor jurídico alguno en un litigio judicial a favor de la entidad a quienes ellos pertenecieran.-

Al respecto, en el actualmente vigente nuevo Código Civil y Comercial de la Nación también se consignan disposiciones referidas al cumplimiento de formalidades y la existencia de prohibiciones similares a las precedentemente mencionadas bajo el artículo 324 del mencionado ordenamiento legal.

10.- 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 .

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.-

11.- Diversas situaciones alternativas.-

En su desempeño profesional dentro del ámbito forense, el Contador Público en su rol de perito contador o bien como sindico en los procesos concursales o de quiebra puede enfrentarse con diversas y variadas situaciones alternativas al tener que informar y opinar sobre el estado de los mencionados registros contables examinados y puestos a su consideración durante la realización de su labor profesional específica.

En efecto y tal como se manifestara con anterioridad, en el cumplimiento de su tarea profesional concreta, en primer término el Contador Público actuante debe proceder a identificar con precisión y claridad cada uno de los registros contables a los cuales se refiere el informe profesional, la denominación completa, de cada uno de ellos, la fecha de su habilitación formal, el ente al cual pertenecen y la fecha o periodo que comprenden los mismos y eventualmente si se tratara en forma específica de libros registrales, la cantidad de folios o páginas que cada uno de ellos posee y cuáles han sido efectivamente utilizados o transcriptos al momento de realizarse el examen y la compulsión profesional considerados.

Luego de consignar esa descripción el Contador Público interviniente debe exponer su opinión o abstenerse explícitamente de emitirla, referida a si los registros contables en su conjunto sometidos a su compulsión y examen se encuentran mantenidos y llevados adecuadamente y además si ellos reflejan la información contable que deben brindar conforme con las prescripciones normativas vigentes.

Atento a las diversas situaciones y posiciones alternativas que profesionalmente pueden presentarse a los fines ejemplificativos y meramente ilustrativos del presente trabajo se ha seguido como pauta o guía conceptual lo expresa y normativamente establecido por la Resolución Técnica 37 sobre "Normas de Auditoría" de la FACPCE citada, tal se indica a continuación.

Con relación a este aspecto, interesa tener presente y en especial consideración los comentarios, especificaciones, observaciones y casos ejemplificativos que detallada y cuidadosamente efectúa de manera magistral el distinguido colega Alfredo R. Popritkin y que se consignan en el texto del cual es autor titulado "Fraudes y Libros Contables" de la editorial La Ley mencionado expresamente en la referencia bibliográfica del presente trabajo.

a) Dictamen favorable sin salvedad.-

En primer término, es importante destacar que, profesionalmente cuando hubiere realizado la compulsión y examen de los registros contables en forma adecuada, el Contador Público interviniente debe opinar favorablemente siempre que se pueda manifestar que los registros contables objeto de la compulsión y examen realizados son llevados y mantenidos conforme a las prescripciones normativas de carácter legal vigente

En este caso, si el profesional actuante durante el cumplimiento de su labor no observa ningún aspecto relevante o significativo en los registros contables tenidos a la vista y a su alcance – bajo el supuesto que estos fueran solamente libros – puede manifestarse conforme con el siguiente modelo de texto informativo, a saber:

*Durante el cumplimiento de la labor profesional ordenada (o encomendada) se han tenido a la vista y compulsado los registros contables que posee y lleva la entidad.....
establecidos por las disposiciones mercantiles vigentes mediante el sistema de libros principales y demás registros específicos de carácter auxiliar y complementario debidamente habilitados de parte de la autoridad oficial competente, cuyo detalle seguidamente se indica, a saber:*

<i>Denominación</i>	<i>Número y fecha de habilitación</i>	<i>Fojas</i>	<i>Utilización</i>
.....
.....
.....
.....

Con relación a la forma y características generales en que figuran ser llevados los mencionados registros contables sometidos al análisis y exámen, se deben manifestar que - en aquellos aspectos expresamente referidos a la intervención profesional realizada – ellos aparentan ser mantenidos de acuerdo con las disposiciones normativas vigentes en esa materia y, consecuentemente a ello, no cabe observación significativa alguna que formular en este aspecto.-

b) Dictamen favorable con salvedades.-

El dictamen puede ser acotado con limitaciones que pueden indistintamente denominarse “salvedades” o “excepciones”. Ellas pueden emplearse cuando se trata de temas o aspectos observados que, por su importancia o significación, no justifican que el profesional actuante deba emitir un informe o dictamen adverso o bien deba abstenerse de opinar sobre los registros contables objeto de las compulsión y examen.

En merito a ello, los modelos de texto informativos propuestos pueden tener las modalidades ejemplificativas que se indican a continuación.

Sobre este particular, la estructura en la redacción es similar a la anteriormente indicada con el agregado que al final del último párrafo se debe consignar específica y taxativamente la particular salvedad u observación correspondiente, tal como seguidamente ilustra, a saber:

.... salvo que los mencionados registros contables se encuentran demorados en el pase y en la transcripción de sus operaciones y movimientos.

.... salvo que en algunas páginas del registro contable ... figuran las cifras corregidas mediante el empleo en forma prolija del líquido corrector.

.... salvo que en el registro contable ... figuran los folios ... y ... totalmente en blanco, es decir, sin transcripción o anotación registral alguna en los mismos.

.... salvo que en el registro contable ... figuran las cifras totalizadoras de las diversas columnas en importes transcriptos en lápiz.

.... salvo que las fechas de habilitación e identificación de los citados libros contables son posteriores al momento en que aparecen y figuran asentados los movimientos y operaciones en los mencionados registros.

.... salvo que en el libro “Inventarios y Balances” se han omitido de transcribir el detalle analítico de los inventarios a la fecha de cierre de cada ejercicio económico – comercial considerado.

.... salvo que en el libro “Inventarios y Balances” no figuran debidamente suscriptos por las autoridades de la entidad bajo compulsa los documentos básicos que figuran asentados en él (es decir, los estados contables de fin de ejercicio y sus respectivos inventarios).

.... salvo que en libro “Diario” no figuran transcriptos los pertinentes asientos contables de cierre y apertura general de las cuentas patrimoniales al momento de transcribir y transferir las operaciones y movimientos de un determinado ejercicio económico – comercial al inmediato siguiente.

.... salvo que en el libro “Diario” no figuran asentados los asientos contables correspondientes a la transferencia (o “refundición”) de las cuentas de resultados correspondientes al cierre del ejercicio económico – comercial considerado

.... salvo que no se ha tenido a la vista ni a disposición para su pertinente examen y compulsa la documentación respaldatoria de carácter contable correspondiente a las operaciones y movimientos investigados en las presentes actuaciones procesales.

.... salvo que los libros “Subdiario de Ventas” y “Subdiario de Compras” utilizados en la entidad bajo compulsa no aparecen haber sido identificados (o habilitados) oportunamente de parte del organismo oficial de control y recaudación competente.

c) Dictamen adverso.-

El Contador Público actuante debe emitir un dictamen adverso cuando como consecuencia de haber realizado la compulsión y el examen de los registros contables considerados toma conocimiento de algún aspecto que implica salvedades al informe de tal magnitud o importancia que no justifica la emisión de una opinión favorable con excepciones atento a la importancia, gravedad y seriedad de las observaciones y falencias formuladas.

Por otra parte, también interesa destacar que el conocimiento adecuado y suficiente de esos aspectos negativos de parte del profesional actuante revela que es inapropiada o inadecuada una abstención de opinión.

En este caso, el profesional interviniente debe expresar que los registros contables no son llevados ni tampoco se presentan conforme con las disposiciones normativas legales vigente explicando taxativa y detalladamente las razones que avalan esa opinión profesional específica.

A tales fines, el modelo de informe propuesto que se aconseja consignar en forma inmediata y después de la adecuada descripción e identificación de los registros contables considerados puede tener el texto ejemplificativo de opinión que a continuación se indica:

Con relación a los elementos informativos registrales de carácter contable mencionados con anterioridad se debe manifestar que debo opinar negativamente respecto a los mismos debido a que no cumplen con las disposiciones normativas vigentes en la materia dado no aparecen haber sido identificados (o habilitados) oportunamente de parte del organismo oficial de control competente.

d) Abstención de opinión.-

El Contador Público debe abstenerse de emitir su opinión sobre los registros contables sometidos a su compulsión y examen cuando no ha obtenido los elementos informativos de carácter documental y registral válidos y suficientes como para poder expresar un dictamen sobre los mismos en su conjunto.

En consecuencia, la necesidad de emitir un informe con abstención de opinión puede originarse en alguna de las siguientes situaciones:

- limitaciones importantes en el alcance de la compulsión y examen practicados; y
- estado en que se encuentran los citados registros contables y su documentación respaldatoria complementaria con relación a la información reflejada y transcrita contenida en los mismos.

En merito a esa circunstancia, la abstención de poder emitir una opinión profesional puede ser aplicada a todos los registros contables examinados o bien – si así se considera – a una parte de ellos.

Atento a lo indicado con anterioridad, en aquellos casos en los cuales se realiza una labor profesional sin el examen ni la compulsión de los registros contables específicos, conviene dejar expresa mención de ello, conforme al texto modelo ejemplificativo que seguidamente se indica:

Durante el desempeño de la labor profesional se ha tenido a la vista una serie de diversos elementos informativos de carácter administrativos y documental relacionados con los temas y cuestiones vinculados con el presente proceso judicial obrante en formas adjunta e incorporadas también al cuerpo de esta causa.

Consecuentemente a ello, se debe informar que durante el cumplimiento de esa tarea profesional no se ha tenido a la vista ni tampoco compulsado elemento o sistema registral alguno relacionado con los temas y cuestiones vinculados con las actuaciones procesales.

Atento a la circunstancia comentada con anterioridad y ante la imposibilidad de poder compulsar y examinar los elementos contables de carácter registral pertenecientes a... debo manifestar que me encuentro en la situación técnica de no poder emitir opinión profesional y fundada sobre los aspectos y puntos periciales de carácter contable oportunamente establecidos en las presentes actuaciones procesales.

e) Aclaración informativa.-

Finalmente, interesa consignar que profesionalmente en aquellos casos específicos en que la entidad sujeta a compulsión se haya acogido a la facultad establecida por el artículo 61 de la denominada ley general de sociedades 19.550, correspondiente a los modernos medios electrónicos y computarizados de registración contable, es conveniente y oportuno consignar específicamente esa circunstancia en un párrafo adicional y complementario al de la identificación específica de los registros contables, conforme al siguiente texto ejemplificativo que a continuación se consigna, a saber:

A tales fines, es importante mencionar que la entidad societaria sometida a compulsas se ha acogido a la facultad establecida en el artículo 61 de la ley 19.550 reformada por la ley 22.903, referida a los medios contables de registración no tradicionales en reemplazo del sistema de libros manuscritos a que se refiere el artículo 322 de nuestro Código Civil y Comercial de la Nación.

La pertinente autorización fue otorgada a la referida entidad societaria mediante la resolución N° ... de parte de la IGJ de fecha ... Asimismo, la descripción enunciativa y descriptiva del sistema contable adoptado con su respectivo plan de cuentas debidamente codificado figura transcrito de fojas ... a ... del libro habilitado denominado "Inventarios y Balances" perteneciente a la misma.-

Asimismo, se considera que similar mención a la precedente – en su primer párrafo - debiera consignarse de parte del profesional contable interviniente en el caso de tratarse de registros contables digitalizados.

12.- Conclusiones y comentario final.-

Como resultado de la experiencia profesional adquirida por el autor, 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 considera 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 y de manera especial referido al sistema contable al cual ellos pertenecen e integran.-
- 2.- Atento a esa circunstancia, muy especialmente se estima 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 lo que seguidamente se indica.-

En efecto, se estima 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 compulsas de parte del profesional interviniente (artículos 43, 51, 52, 53 y 54 del Código de Comercio).-

- 3.- En consecuencia, se considera sumamente 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
- 4.- Asimismo, en el presente comentario también 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 a esos fines y propósitos en cada una de las situaciones que deba concretamente enfrentar el profesional actuante.-

13.- Referencia Bibliográfica

- Carlino, Bernardo P.; “DEL LIBRO COPIADOR DE CARTAS AL COPIADOR DE E-MAIL”; publicado en DSC; editorial Errepar; Buenos Aires; Junio de 2008 .
- Carlino, Bernardo P.; “EL DECRETO 27/2018 PEN.; LOS REGISTROS CONTABLES Y LA DESTRUCCION DE SODOMA “; publicado en DSC; editorial Errepar; Buenos Aires; Mayo de 2018.
- Carlino, Bernardo P.; “ LAS FRONTERAS DE LA SOCIEDAD POR ACCIONES SIMPLIFICADA “ ; publicado en DSC; editorial Errepar; Buenos Aires; Julio de 2018.

- 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.-
- Besana, Guillermo A., y Escobar, Diego; “ EVOLUCION DE LOS REGISTROS CONTABLES. HERRAMIENTAS INFORMATICAS DE LOS REGISTROS DIGITALES (Función de Hasch y Firma Digital). Marco Normativo y Registros Digitales “ exposición realizada en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA.; el 16 de mayo de 2018 ,en la Capital Federal.
- 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.-
- Braga, Graciela y Prandini, Patricia; “ ASEGURAMIENTO DE LOS SISTEMAS DE REGISTROS Y LA DOCUMENTACION DIGITAL “; exposición realizada en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA; el día 19 de junio de 2018, en la Capital Federal.
- 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 la ciudad de Rosario, 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, Buenos Aires; en el mes de noviembre de 2008.-
- Dell'Elce, Quintino Pierino; "DICTAMEN PROFESIONAL SOBRE LOS REGISTROS CONTABLES -ALGUNOS ASPECTOS IMPORTANTES QUE SE SUGIEREN TENER EN ESPECIAL CONSIDERACIÓN AL MOMENTO DE ORDENAR LA PRUEBA PERICIAL DE PARTE DE LOS MAGISTRADOS JUDICIALES" - ; artículo publicado en el texto "Nuevo Aporte al Derecho Contable" correspondiente a la IV Jornada Nacional de Derecho Contable; editorial Errepar; Buenos Aires; agosto de 2012.-
- Dell'Elce, Quintino P. y Garrido, Elisabet G.; "REGISTROS Y DOCUMENTACION EN SOPORTES DIGITALES Y CUANDO SON VALIDOS EN LA PRUEBA PERICIAL " exposición realizada en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Escobar CABA; el día 19 de junio de 2018, en la Capital Federal.
- Escobar, Diego ;" REGISTROS CONTABLES DIGITALES: FUNCIONALIDADES Y APLICABILIDAD " exposición realizada en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Escobar CABA; el día 19 de junio de 2018, en la Capital Federal.

- Favier Dubois, Eduardo M. (h); “LA CONTABILIDAD INFORMÁTICA: ¿BRINDA SEGURIDAD JURÍDICA EN SU ACTUAL IMPLEMENTACIÓN?”; Editorial Errepar, Doctrina Societaria y Concursal, Nº 164, Tomo XIII, Buenos Aires, julio de 2001.-
 - Favier Dubois, Eduardo M. (p) y Favier Dubois, Eduardo (h); “LA CONTABILIDAD FRENTE AL DERECHO: RELACIONES Y EFECTOS, EXIGENCIA DEL DERECHO CONTABLE DE LA REFORMA AL REGIMEN DE LIBROS DE COMERCIO AÑO 2011”; publicación La Ley ; revista Enfoques; mes de enero 2012.-
 - Favier Dubois, Eduardo M. (p) y Favier Dubois, Eduardo M. (h); “ LOS REGISTROS CONTABLES LEGALES”; publicado por la editorial Errepar; DSE, Nº 289; tomo XXIII; Buenos Aires, mes de diciembre de 2011.-
- Favier Dubois, Eduardo M. (h); “ EL DERECHO CORPORATIVO DIGITAL” ; exposición realizada en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA; el día 19 de junio de 2018, en la Capital Federal.
- Garrido, Elisabet G.; “ REGISTROS CONTABLES EN EL MARCO DEL CODIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACION Y LEGISLACION SOCIETARIA – REGIMEN GENERAL “ ; publicación La Ley; ; revista Enfoques; Buenos Aires ; mes de mayo de 2018.-
 - Garrido, Elisabet G.; “SUJETOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD Y PRESENTAR ESTADOS CONTABLES EN EL MARCO DEL CODIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACION”; “ ; publicación La Ley; ; revista Enfoques; Buenos Aires ; mes de mayo de 2018.-
- Iglesias, Silvia; “ LOS LIBROS DIGITALES DE LAS SAS – Taller de aplicación de la Norma IGJ 06/17 “ ; exposición con taller de aplicación realizado en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA.; el 15 de mayo de 2018 ,en la Capital Federal.
- Kwasniewski, Rubén Leonardo: “EL PERITO CONTADOR RELEVANCIA DE SU ROL – CUESTIONARIOS PERICIALES, PRETENSIONES IMPROCEDENTES, INCUMBENCIAS, INCORPORACIÓN DE DOCUMENTOS, FUENTE DE TRABAJO”; trabajo presentado 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, 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, ciudad de Buenos Aires, en el mes de agosto de 1999.-
- Popritkin, Alfredo R ; “ LOS FRAUDES Y LOS LIBROS CONTABLES”; Editorial La Ley, Buenos Aires, 2004.-

Popritkin, Alfredo R. y Negri, Carlos; “ LA DOCTRINA DEL DERECHO CONTABLE Y EL SISTEMA DE REGISTRO EN SOPORTE DIGITAL “ ; exposición realizada en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA; el día 19 de junio de 2018, en la Capital Federal.

Popritkin, Alfredo R.: “FRAUDES CONTABLES Y TRIBUTARIOS”; Editorial La Ley, Buenos Aires, 2009.-

- Pozzi, Angel R.; “LOS LIBROS EN LEGAL FORMA, ¿UN DILEMA CON SOLUCIÓN?; IV Jornada Nacional de Derecho Contable; Consejo Profesional de Ciencias Economicas de la C.A.B.A.; Buenos Aires; mes de agosto de 2012.-
- Sanchez Pastor, Jorge; “INTREGRIDAD Y VERIFICABILIDAD EN LA CONTABILIDAD INFORMATICA”; publicado en la V Jornada de Derecho Contable; Universidad Nacional de Mendoza; ciudad de Mendoza; año 2012.-

- 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 Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora, en el mes de setiembre de 2000 y publicado posteriormente en "Cuadernos Profesionales Nº 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, ciudad de Morón en el mes de junio de 2008.-
- Schiavo, Jorge N.: "SOBRE EL COMETIDO DEL PERITO CONTADOR"; trabajo presentado ante el XXXI Simposio Nacional de Informes de Práctica Profesional, en la UADE, Buenos Aires, en el mes de 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, ciudad de La Plata; en el mes de agosto de 2010.-

Suarez Kimura, Elsa B. y Escobar, Diego S. ; "IDENTIFICACION DE CONCEPTOS BASICOS DE LA LEY DE HABEAS DATA EN LOS SISTEMAS CONTABLES. PERSPECTIVAS A COONSIDERAR DE PARTE DE LOS PEQUEÑOS ESTUDIOS PROFESIONALES "; publicación La Ley; ; revista Enfoques; Buenos Aires ; mes de mayo de 2018.-

- Usenki, Dora Haydée: "PERICIAS CONTABLES. DICTAMEN SOBRE LIBROS"; artículo publicado en la revista El Notificador Nº 70, julio/agosto de 1997, Buenos Aires.-