

TÍTULO:	EL CRECIENTE ROL DEL CONTADOR PÚBLICO EN LA FENOMENOLOGÍA DE LAS EMPRESAS Y DE OTROS ENTES
AUTOR/ES:	Verón, Alberto V.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Societaria y Concursal ERREPAR (DSCE)
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	-
MES:	Diciembre
AÑO:	2022

ALBERTO V. VERÓN⁽¹⁾

EL CRECIENTE ROL DEL CONTADOR PÚBLICO EN LA FENOMENOLOGÍA DE LAS EMPRESAS Y DE OTROS ENTES

I - APOSTILLAS SOBRE LA INCUMBENCIA DEL CONTADOR PÚBLICO EN LA JUSTICIA TRIBUTARIA

Aleccionado por un artículo publicado en el año 2018 con la firma de Ana M. Cóccharo⁽²⁾, me pareció pertinente tenerlo presente en estos días porque explica la creciente incumbencia de los contadores públicos en su principal base de trabajo que son las empresas y cualquier otro ente asociativo o no. El mencionado artículo refiere solo a una parte de esta base de trabajo, la que en su exposición abreviada tiene el atributo suficiente como para fundamentar el alongado de su idoneidad profesional que, poco a poco, fue convirtiéndose de un experto en los números en un idóneo consultor de empresas y otros entes. Un ejemplo de esta evolución es el mencionado artículo que, en pocas palabras, sintetiza una de esas circunstancias, la tributaria, en donde se comprende su rol juzgador e inquisidor dada su formación académica. La autora se refiere a la idoneidad del Contador Público ejerciendo su papel juzgador en el Tribunal Fiscal de la Nación. Veamos:

a) La creación del Tribunal Fiscal de la Nación tuvo como objetivo establecer un tribunal especializado en el ordenamiento jurídico, donde la materia a tratar pueda ser analizada tanto desde el punto de vista jurídico como económico, valorándose como positiva la conformación mixta del Tribunal Fiscal -Abogados y Contadores Públicos- en la competencia impositiva, y como negativa la falta de incorporación de los Contadores Públicos en las salas aduaneras.

b) La especialidad tributaria requiere una actuación interdisciplinaria de profesionales de Ciencias Económicas y del Derecho, en razón de las obligaciones y deberes, derechos y potestades que configuran la relación jurídico-tributaria entre el obligado tributario y la Administración.

c) A través del tiempo los Contadores Públicos han demostrado su particular conocimiento en materia impositiva y aduanera, no solo en la interpretación de la norma y en la consultoría sobre las mismas, sino también en su actuación en los

contenciosos administrativos, con lo que su formación profesional posibilita el ejercicio de la función de juez-vocal del Tribunal Fiscal de la Nación-, ya que se trata de miembros especializados en aspectos tributarios, asegurada a través de rigurosos concursos para su selección.

d) La participación de profesionales en Ciencias Económicas en las salas aduaneras no significa disminuir la eficiencia funcional de estas; por el contrario, la integración interdisciplinaria garantiza un mejor resultado en la búsqueda de la verdad jurídica, tal como sucede en las salas impositivas, brindando mayor seguridad jurídica y eficacia en sus pronunciamientos.

e) La intervención de los profesionales en Ciencias Económicas en controversias tributarias e infraccionales, tanto como vocales de las salas impositivas del TFN como en su carácter de patrocinantes de la defensa de los administrados, ha ido consolidando una mayor equidad y justicia, resultando acorde con su formación y competencia profesional al resolver y dictaminar acerca de implicancias tributarias e infraccionales y perjuicios económico-financieros relacionados con el administrado.

f) La participación interdisciplinaria implica revitalizar el derecho de defensa del juzgable y acentuar el conocimiento de quienes tienen a cargo dicha tarea.

II - SINDICATURA DE SOCIEDADES ANÓNIMAS A CARGO DE CONTADORES PÚBLICOS Y/O ABOGADOS

Permítasenos recordar seguidamente, en otra disciplina (la sindicatura de sociedades anónimas), lo que entendíamos hace cerca de medio siglo (y actualmente) en relación con los requisitos que deben reunir los que ejerzan esta función sindical⁽³⁾ y que, estamos persuadidos, sigue vigente.

II - 1. Antecedentes. El viejo y derogado régimen del Código de Comercio, para ser síndico, solo imponía contar con la capacidad requerida para poder contratar legalmente, pudiendo o no ser accionista.

II - 2. Régimen de la LGS. La actual LGS (ley general de sociedades) nacida en el año 1972 se ha orientado, en general, en el sistema francés, que exige a los "comisarios de cuentas" una serie de condiciones sobre organización de la profesión y su estatuto profesional; deben estar exentos de toda condena y, principalmente, ser independientes en relación con los conductores de la sociedad y poseer aptitud profesional, con la idea de asemejarlos a los auditors y chartered accountants anglosajones respecto a la idoneidad, independencia y prestigio profesional.

El artículo 285 de la LGS (modif. por L. 26994) requiere, para ser síndico, título habilitante de abogado o contador público, o sociedad con responsabilidad solidaria constituida exclusivamente por estos profesionales, con domicilio real en el país, con lo que se han impuesto, así, condiciones técnicas que parecieran no haber dado los resultados que se esperaban, no por el fracaso de la profesionalidad de la función -muy bien regulada- por los organismos que nuclean a los contadores públicos (principalmente la ímproba labor de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas-FACPCE), sino por la deficiencia en conjunto del sistema fiscalizador integrado por disposiciones adversas que resta eficacia a todo control idóneo. Un abogado que recibió escasas nociones sobre auditoría no puede ser síndico de una SA... a menos que acuda a los auxilios de un experto contador público especializado en auditoría. En otras palabras, la sindicatura de una sociedad, si es ejercida por un abogado, este debiera contar necesariamente con un informe de un auditor CP al que adhiera o haga suyo el mismo.

II - 3. Título habilitante. La exigencia profesional del artículo 285 se justifica por las funciones que la sindicatura debe cumplir, pues la posesión de un título universitario en Derecho o en Ciencias Económicas -como lo señalaba Odriozola (uno de los autores de la ley de sociedades)- hace presumir en la persona que lo detenta responsabilidad y conocimiento que le permitirá desempeñar las funciones con eficacia e independencia de criterio.

Deben estar inscritos en la matrícula profesional correspondiente que lleva el organismo profesional de control: el colegio o consejo de graduados respectivo, y no estar suspendida o cancelada la matrícula ni hallarse inhabilitado o imposibilitado para ejercer su profesión, por el motivo que fuere.

II - 4. Idoneidad profesional. Con ocasión de la preparación del proyecto de sociedad anónima europea (1972) se estipulaba en su artículo 203 que solo podían ser nombrados censores de cuentas las personas que justificaran formación y experiencia suficientes para el ejercicio de tal misión, que hayan adquirido esta calificación según el procedimiento de admisión y de examen legalmente organizado, debiendo tener entera independencia frente a la sociedad que fiscalizan.

El título habilitante al que nos referimos en II - 3 precedente, si bien no supone una garantía de idoneidad para el ejercicio de la fiscalización que la LGS encomienda al síndico, no obstante constituye el único elemento que permite presumir la capacidad necesaria para desempeñar con competencia, independencia y probidad las múltiples tareas que el artículo 294 de la LGS establece pormenorizadamente como atribuciones y deberes del síndico, además de lo que la ley 19550 (LGS) prescribe y lo que el estatuto le confiera. Todo ello a la par de la propia capacitación universitaria y académica que recibió.

Esta capacitación le permite al contador público una formación teórica y práctica suficientemente amplia tanto en el campo del derecho como de la contabilidad, habilitándole un desarrollo idóneo de su función como síndico. En otras palabras, y como lo afirmaba Horacio P. Fargosi (uno de los autores de la ley de sociedades)⁽⁴⁾: *"...la sociedad resultante del título exigido es lo que permitirá no solo el ejercicio de las atribuciones, que en el sentido del control tienen los síndicos, sino el cumplimiento en debida forma de lo dispuesto por el artículo 294, inciso 11), que implica una actividad impregnada de valoraciones complejas que exigen un análisis posible solo con conocimientos técnicos suficientes". Y tampoco debe echarse en saco roto una disposición del derogado Código Civil (se trata de su art. 902 que no parece tener su correlativo literal en el actual Código Civil y Comercial), del que Fargosi hacía entonces aplicación: "Cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor será la obligación que resulte de las consecuencias posibles de los hechos".*

También nuestros tribunales tuvieron ocasión de expedirse en relación con la idoneidad profesional de los síndicos societarios. Así:

+ El título habilitante de contador o abogado tiende a reglar la idoneidad técnica del órgano de control societario, mediante la capacitación profesional de los síndicos que le posibilite ese control, quienes deben cumplir la función según la regulación legal, cuya tétesis es resguardar el patrimonio societario, asegurando la corrección y regularidad de la gestión.⁽⁵⁾

+ i) La pretendida inconstitucionalidad de la exigencia de dar carácter profesional a la figura del síndico no encontró eco en la justicia, al considerar improcedente lo alegado por la recurrente en base a la necesidad de la idoneidad profesional al ejercer la sindicatura; ii) el carácter de orden público de las normas sobre sociedades anónimas; iii) que se aplica el principio de igualdad entre los iguales,

que solo exige no crear privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en idénticas circunstancias, no obstante a que la ley, sin embargo, contemple en forma diferente situaciones distintas cuando la discriminación no solo no es arbitraria, sino que tampoco responde a un propósito de hostilidad contra determinados individuos o clases de personas. (6)

II - 5. El Síndico Contador Público. Enfatizando por entonces (década de los años 70 del siglo pasado), decíamos que la observación de muchos casos conducía al más escéptico a persuadir que en nuestro país no se podía seguir arriesgando la función del síndico en manos de ineptos que llenaban una necesidad de ley, por lo que aconsejábamos su sustitución por profesionales graduados en la Universidad, quienes, además de estar en mejores condiciones académicas y prácticas, aseguraban la responsabilidad y probidad personales en el ejercicio de su función.

También nos atrevimos a exhibir nuestro "Anteproyecto de Ley sobre Sindicatura Privada", proponiendo que la sindicatura de SA fuera ejercida únicamente por Contador Público o Licenciado en Ciencias Económicas, apartándose así de otros proyectos -como el Anteproyecto de Ley General de Sociedades de 1967- e incluso de la mayoría de las legislaciones extranjeras, como las de Alemania, Francia e Italia, aclarando, no obstante, que en Inglaterra la vigilancia y control privado de la sociedad estaba a cargo de los denominados *auditors*, los que equivalían a los síndicos de nuestra legislación, siendo designados entre los componentes de las corporaciones profesionales reconocidos por el Board of Trade (Ministerio de Comercio).

II - 6. Las razones que fundamentan que un síndico ostente el título de Contador Público

Dudamos de las posibilidades mejores de otro profesional que no sea Contador Público. Quien mejor se le aproxima es el Abogado, desde que recibe nociones semejantes sobre la disciplina societaria. Sin embargo, la aptitud de un Contador Público luce como más apropiada desde que enriquece sus conocimientos con materias como auditoría, análisis de estados contables y contabilidad, que siguen siendo preponderantes en el control y vigilancia de las sociedades anónimas.

Pero no solo la capacidad teórica es tenida en cuenta, sino también sus conocimientos empíricos -imprescindibles en su formación-, y que con frecuencia resultan decisivos en su quehacer especializado. Es que el campo socio-empresarial en donde actúa, principalmente, es el más propicio para su conocimiento y experimentación empresarial que ponderan su gestión fiscalizadora.

Intentamos el siguiente nomenclador referido a las principales razones de la procedencia profesional en cabeza de un Contador Público en su rol de Síndico de SA:

II - 6.1. Expertos contemplados en la normativa

Como hace tiempo lo señalaba Cholvis, la sindicatura es una función propia de profesionales expertos en la materia, y ello debería estar contemplado expresamente en la ley y, obviamente, el título que debe requerirse es el de Contador Público desde que asegura los conocimientos necesarios para el ejercicio correcto de una labor tan delicada. (7)

II - 6.2. La auditoría como eje del control

Todos los sistemas de control enfatizan la función de tipo contable, algunos de modo exclusivo, otros de forma preponderante y, en fin, otros supletoriamente, significando, así que, cualquiera sea su alcance, dicho control se realiza a través de la auditoría, disciplina esta que en los países más desarrollados es intenso su

ejercicio, en permanente mejora de su función contraloreadora y destacando dos planos: las conocidas como auditoría tradicional y auditoría operativa. Esto es innegable. Pero también es cierto que en los últimos tiempos fue creciendo la injerencia del Contador Público -concatenada con una especie de necesario acompañamiento por parte del Abogado- dentro del área jurídica de este, procurando comprender y asimilar, ambos en definitiva, la fenomenología empresaria y asociativa, con lo que, cautelosa y crecientemente el uno, el Abogado debía incursionar necesariamente la incumbencia temática, en relación, del Contador Público, y viceversa: este, simultáneamente, asimilando y aplicando la experiencia empresarial y asociativa a la par de ensanchar sus conocimientos legales provenientes de la formación y educación universitaria que recibió, como derecho tributario, derecho laboral, derecho concursal, derecho societario, derecho constitucional y otros.

II - 6.3. La capacitación del abogado

Como hemos visto, el artículo 285 de la LGS establece que para ser síndico se requiere el título de abogado o contador público, opción que reposa en la consideración de que para ejercer las funciones de control da igual una capacitación como la otra, lo cual no es así.

En efecto, si bien el graduado en Derecho goza de una enorme capacitación en el orden jurídico, sucede que en materia de auditoría, análisis de estados contables, contabilidad, administración financiera y otras materias, en cierto modo exclusivas de un Contador Público, no están presentes en un Abogado. Ello así, el Contador Público toma indefectible prioridad en su función fiscalizadora al ponderarse su actividad por la vía de la imposición preponderante que cobra su capacidad formativa⁽⁸⁾. De aquí que, desde hace tiempo, Chapman se ocupara de censurar la actuación del Abogado como síndico apoyado en las siguientes consideraciones que nos permitimos abreviar así:⁽⁹⁾

+ El título de Abogado sería un requisito ineludible si la función de fiscalización por el Síndico entrañara asumir total responsabilidad por la legalidad de la gestión social, la que está a cargo del directorio.

+ Las tareas de control son eminentemente contables y como tales requieren la formación de un Contador Público, con lo cual, es de suponer, los abogados desempeñarán su cargo formalmente en los aspectos contables.

Scavino⁽¹⁰⁾ señalaba categóricamente que el único profesional idóneo para producir dictámenes sobre los estados contables era el egresado en Ciencias Económicas, por lo que los abogados no contarían con título habilitante para tal cometido; ergo, no podrían ejercer el cargo de síndico.

II - 6.4. La resolución técnica 15 (actualizada por RT 45) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas-FACPCE

Debe tenerse muy en cuenta que la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), mediante resolución técnica 15 (actualizada por la RT 45 del año 2017), regula pormenorizadamente la actuación del Contador Público como síndico societario. No es nuestro propósito examinar esta importante resolución. Remitimos, a sus efectos, a su propio contenido comentado por la doctrina contable.

III - RAZONES SOBREVENIDAS EN LOS ÚLTIMOS TIEMPOS

III - 1. La pujanza de las empresas y los emprendimientos

El avance de la tecnología y ciencia en casi todos los campos de la actividad humana, especialmente en orden a las comunicaciones y al avasallador proceso cibernético y digitalizador del conocimiento a través de las redes no solo significan un cambio de estos últimos tiempos, sino también un formidable salto en el tiempo. Efectivamente, solía sorprendernos que lo que tardaba un descubrimiento científico hasta llegar a su aplicación empírica acusara un comportamiento temporal de cada vez menor número de años. Pues bien, ¿no causa mayor estupor, en la actualidad, que esa temporalidad no solo continúe en su apocamiento o cortedad, sino también en un crecimiento en la variedad de inventiva o descubrimiento?

Esta evolución formidable de la técnica alcanza tanto directa como elípticamente a la disciplina de contralor que nos ocupa, por los cambios que impone a los procedimientos tradicionales en las bases y velocidad de captación de sus reglas, en la técnica de su exposición y en la facilitación académica de su soporte fundamnetativo.

III - 2. La "globalización"

Una de las consecuencias fenomenales de lo que se conoce como "globalización" es que los hechos y acontecimientos de la humanidad que protagoniza en su tierra y avizora en el universo, su conocimiento llega -o puede llegar- en tiempo real a cualquier punto de nuestro planeta y ser captado por los ojos de cada individuo según sea su percepción del hecho.

En el caso del contralor al que nos venimos refiriendo, ha de advertirse que es un avance para tenerlo en cuenta la simultaneidad temporal de los cambios que pueden influir en la mecánica de la fiscalización en cuestión, lo que, en principio, no solo ahorra tiempo de indagación, sino también soslaya equívocos que suelen transfigurarse en el tiempo.

III - 3. Integralidad epistemológica

Tanto la pujanza de las empresas como la de los emprendimientos y el fenómeno de la globalización nos conducen a lo que los estudiosos reconocerían como integralidad epistemológica. Esta integralidad puede colocarse en el sitio de cualquier disciplina. En el caso del contralor o fiscalización, será inevitable que el inquisidor conozca, por lo menos "de reojo", los acontecimientos del mundo que, se lo proponga o no, puedan tener incidencia en la disciplina del control empresario o asociacional, según se realice en un contexto capitalista o de mercado, u opere en sistemas comunistas o "mixtos", donde los administradores de estos países desconocen la entidad de la libertad y del republicanismo, aplicando las reglas del capitalismo o de mercado solo en los supuestos aconsejables para la causa, cuyo fin de los dueños del poder es adjudicarse un nivel de vida fastuoso en contraste con la pobreza igualitaria que imponen a la mayoría de la población generalmente sojuzgada y cautiva a sabiendas de los dominadores.

III - 4. La inquietante prevalencia creciente de los números

En rigor, este título debiera conjugarse con una realidad humana que prevalece a la hora de tomar no pocas decisiones a lo largo de la vivencia del ciudadano. En el caso que nos ocupa, existe un conglomerado de expresiones numéricas de las que el síndico auditor debe pronunciarse para llevar tranquilidad (o preocupación) a los interesados por conocer la realidad funcional de una empresa o ente asociativo, como, en nuestro caso, los accionistas de ellas. Comúnmente, en este (e incluso en terceros) prevalecerá, más allá de las valoraciones operativas y entidad de la empresa en el medio donde se desenvuelve, los resultados económicos y financieros

de su gestión, con lo que el fiscalizador tiene una tarea colosal si se propone no solo generar alguna semblanza procedimental de sus conductores (como, v.gr., la responsabilidad que les cabe) sino, fundamentalmente, qué es lo que expresan los números de los estados contables en esos resultados.

IV - ALGUNAS CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS INCUMBENCIALES

Esta última palabra ("incumbenciales") es posible que sea argüida de neologismo. Me disculpo. No obstante, entiendo que con su pretendida claridad expresiva apunta a ensanchar el campo de actuación del Contador Público aunque signifique inmiscuirse en la actual incumbencia profesional privativa de los graduados en Derecho (Abogados).

IV - 1. La incumbencia del Contador Público en la judicatura juzgadora

Los graduados en Ciencias Económicas, más precisamente los Contadores Públicos, consiguieron, hace décadas, ostentar la judicatura juzgadora que compartieron con los jueces Abogados en una jurisdicción tributaria que entiende en causas vinculadas estrictamente con uno de los quehaceres del profesional contable: los conflictos fiscales. Integran así los Tribunales Fiscales de la Nación. Como lo expresara Porporatto en el año 2020: [\(11\)](#)

+ El TFN, desde su creación desde comienzos del año 1960, ha desarrollado una actividad muy fructífera en materia de jurisprudencia tributaria, como un verdadero Tribunal de Justicia, con reconocimiento constitucional.

+ Aplica en la sustanciación de causas, en todo lo no previsto en la ley de procedimientos tributarios y su reglamento; en el Reglamento de Procedimiento ante el TFN; en el Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, en el Código Procesal Penal de la Nación. Sus jueces, denominados "vocales", emiten sentencias y regulan honorarios profesionales.

+ En las integraciones interdisciplinarias donde intervienen Contadores Públicos y Abogados como jueces, en un provechoso intercambio de conocimientos y de distintas visiones del complejo y polifacético fenómeno tributario, realza las características salientes de recurrir a esta vía, en un procedimiento contencioso tributario ex post, que revisa los actos de las Direcciones Impositiva y Aduanera de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

+ Este procedimiento contencioso-tributario posee las siguientes características principales: [\(12\)](#)

1. El efecto suspensivo del recurso de apelación. No es necesario para litigar que primero se pague y después, eventualmente, repetir (solve et repete).
2. No solo se revisa la interpretación de la norma sino también se analizan y valoran los hechos sobre los que aquella aplica.
3. Es posible resolver independientemente de lo alegado por las partes, aunque deben tenerse en cuenta algunos límites como el principio de congruencia y la reformatio in pejus (empeorar la sentencia anterior para el recurrente o no ser más gravoso para el contribuyente que lo determinado por el Fisco Nacional).
4. Amplias potestades de los jueces tributarios en un proceso inquisitivo, prevaleciendo lo oficioso, aunque atenuado, con las posibilidades de establecer medidas para mejor proveer, manteniendo la imparcialidad y no cubrir la omisión o negligencia de alguna de las partes en el ofrecimiento de pruebas, entre otras

funciones procesales.

+ El TFN, con las características señaladas, es un mecanismo atractivo para, entre otras cuestiones, discutir ante un Tribunal de Justicia especializado las determinaciones de impuestos, la aplicación de sanciones y también para entablar recursos de amparos por demoras pronunciadas y perjudiciales en los trámites de AFIP.

+ Los temas de competencia y procedencia de sus mecanismos deben ser claros, concretos y precisos.

IV - 2. La incumbencia del Contador Público en la Sindicatura de las empresas

En el campo de la fiscalización privada de las sociedades anónimas nos parece pertinente reiterar la cuestión sobre si el Síndico podía ejercer simultáneamente las funciones como tal y las de auditor y contador dictaminante. Nos ocupamos de este avatar desde la década de los años setenta del siglo pasado, desarrollando su temática definitivamente en nuestra ley general de sociedades⁽¹³⁾, para arribar, finalmente, a las siguientes conclusiones:

a) Compatibilidad e incompatibilidad

No existe incompatibilidad entre el informe del síndico y el dictamen del auditor emitido por el mismo Contador Público, en tanto lo produzca como profesional independiente (sin vinculación permanente con la empresa) y en documentos separados. Es conveniente que así sea pues la función del auditor, que pondera los deberes del síndico, asegura la elaboración de un informe óptimo, basado en los procedimientos técnicos de auditoría que el contador dictaminante debe emplear.

Entonces, la sindicatura privada ejercida por contador público que a su vez es dictaminante de los estados contables no incurre en incompatibilidad (salvo que exista relación de dependencia con la sociedad) por no darse las características tipificantes de la prohibición en cuestión, principalmente la inexistencia en la normativa (art. 289, LGS) de dicha causal de incompatibilidad. Tampoco incurre en las prohibiciones conocidas como conflicto de intereses (prohibición de contratar con la sociedad, actividades en competencia e interés contrario), dado el sistema preventivo con que la preceptiva permite allanar las mismas.

No existe en nuestro ordenamiento legal ninguna ley o decreto que aluda a la incompatibilidad de las funciones de síndico societario, con la de auditor externo.

La doctrina elaborada por las convenciones nacionales de consejos profesionales de Ciencias Económicas como las resoluciones de los consejos profesionales se han pronunciado por aceptar la compatibilidad de funciones que desarrolla el síndico (contador público) como asesor, auditor o contador dictaminante, reputando a la sindicatura ejercicio profesional del contador público. Ello así, el síndico contador público puede dictaminar los estados contables no solo porque son compatibles ambas funciones, sino también porque estas se integran y complementan a través de los atributos de su independencia, lealtad, eficiencia y responsabilidad, que posibilitan la producción de un dictamen de auditoría basado en normas personales y técnicas emanadas de organismos profesionales cuya solvencia y autoridad no son discutidos.

b) Independencia y capacidad

La independencia de criterio, la capacitación técnica, económica y financiera, y el ser miembro de una corporación profesional, son condiciones básicas que deben reunir los auditores o censores de cuenta en su papel protagónico esencial como

síndicos societarios, que no se agota con proteger el interés del accionista. Este está impedido de controlar directamente la administración y contabilidad social, lo que se suple con un derecho de información amplio a través de los estados contables, sino que va más allá (en las sociedades anónimas "abiertas", principalmente): amparar el interés social y de terceros.

La independencia es condición básica para el ejercicio de la auditoría, con el alcance que minuciosamente explican las normas técnicas, que incluye el aspecto de la vinculación económica, y la evaluación a tenor de las disposiciones contenidas en el Código de Ética.

c) La auditoría

La LGS, al consentir que la sindicatura sea desempeñada por una sociedad constituida por abogados o contadores públicos, es como si para estos últimos profesionales estuvieran reconociendo la labor de auditoría (función principal que desarrollan estos estudios) por parte del síndico, la que no puede ser realizada sino mediante un contrato de locación de servicios que de ningún modo puede colegirse de este la pérdida de independencia de criterio por parte del fiscalizador.

Los *commissaires aux comptes* de Francia, el *collegio sindacale* de Italia, los censores jurados de cuentas (auditores de cuentas) de España, como los *accountants* y *auditors* de Inglaterra, no son sino auditores matriculados cuya función es la de ejercer el control de la sociedad, siendo respetados y reconocidos por su jerarquía profesional y elevada técnica a través, precisamente, de sus dictámenes de auditoría.

Para ser síndico la ley requiere el título habilitante de Abogado o Contador Público, lo que si bien no supone una garantía absoluta de idoneidad para su función fiscalizadora, constituye, no obstante, el único elemento que permite presumir la capacidad necesaria para desempeñar con competencia, independencia y probidad las tareas que la normativa societaria detalla como atribuciones y deberes del síndico. Entre las atribuciones y deberes que la LGS adjudica al síndico se encuentra el examen de libros y documentación y la verificación de las disponibilidades y títulos valores, así como las obligaciones y su cumplimiento, pudiendo solicitar la confección de balances de comprobación; en todos los casos, siempre que lo juzgue conveniente y, por lo menos, una vez cada tres meses. Estas poco claras disposiciones no podían menos que ser sustituidas en la práctica por la implementación de una técnica que establece con fundamentos, métodos y eficiencia el modo y las normas que deben observarse y emplearse en todo procedimiento de revisión contable: la auditoría que, al no ser aprehendida por los juristas, es posible que los conduzca a propugnar conceptos e interpretaciones desacordes con las características y principios de todo contralor.

Seguramente la principal función que cumple el síndico es la de examinar los libros y documentación social, a través del único medio idóneo para ello: la auditoría externa desempeñada por un profesional independiente, como el Contador Público, quien como síndico asume el rol de órgano de la sociedad actuando con total independencia de criterio, no tolerándose en postura de persona dependiente de la sociedad. Así, examina objetivamente los estados contables originados, precisamente, en los libros y documentación señalados, sobre los que emite un dictamen final referido a la información examinada.

El inciso 5) del artículo 294 de la LGS impone al síndico no solo referirse en su informe a la situación económica y financiera de la sociedad, sino, principalmente, dictaminar sobre la memoria, inventario, balance y estado de resultados. Este dictamen supone su emisión por un Contador Público independiente, un informe

escrito y fundado en los presupuestos, características y criterios contables (principalmente las normas de auditoría), y una fundamentación objetiva.

Las normas de auditoría, dictadas por los organismos técnicos competentes, alcanzaron un satisfactorio grado de desarrollo que permitieron su armonización y aceptación universal, tanto en lo que hace al procedimiento de control como al contenido de los informes y dictámenes que resulten de este procedimiento.

d) Responsabilidad

El gigantesco y severo régimen de responsabilidad a que se somete el Abogado o Contador Público, aceptante del cargo de síndico de una SA, atribuyéndole -cuando no cumple con las obligaciones que la ley le adjudica- una responsabilidad ilimitada y solidaria con la sociedad y/o integrantes de los otros órganos, cabiéndole, por añadidura, una responsabilidad y función de carácter profesional, civil, comercial, penal y aun administrativa, minimiza la entidad de una posible incompatibilidad del síndico-contador dictaminante, prevaleciendo la existencia de un serio y riguroso sistema de responsabilidad en la preceptiva frente a una posible incompatibilidad que no parece que el Derecho lo haya previsto.

V - EPÍTOME

¿Qué nos sugiere esta funcionalidad empírica en torno de la incumbencia creciente que cumple el Contador Público? Su rol en el ámbito de la justicia tributaria, equiparándolo a los jueces, como su intervención decisoria e ineludible en otras áreas de la actividad de las empresas y otros entes (asociativos o no) van demandando una mayor jerarquización de su idoneidad profesional a la hora de ser requeridos sus servicios, por ejemplo, en el campo de la Justicia comercial y administrativa. No creemos que se agote su participación en los conflictos que se suscitan cuando se los requiere para realizar un peritaje -de cualquier índole y tamaño-. Su rol como juzgador, y esperamos que no transcurra demasiado tiempo para ello, debiera comprender, además de la tributaria, otras fuentes que atiendan los conflictos de esos entes. Ello está ocurriendo desde hace tiempo en el área concursal, laboral y societaria, pero con funciones fiscalizadoras y no juzgadoras. Y no creemos que siempre será apropiado que un letrado, por más erudición que se le reconozca, sea quien mejor se expida literal o pormenorizadamente y en exclusiva sobre el informe que, en cada caso, formule el Síndico Contador Público. Creemos que, así como acontece con el Tribunal Fiscal de la Nación, debería estar presente en el dictamen pertinente la firma de un Contador Público a la par de los jueces letrados en cuanto el conflicto a dirimir contenga un componente económico cuya magnitud y valoración seguramente un Contador Público (munido además de formación jurídica) aportará en la causa su conocimiento e idoneidad de la materia económica que se trate en aras de una más justa y equilibrada resolución judicial.

Sin dudas, debe reconocerse que este cambio significaría no solo revisar los conocimientos y programas de las carreras universitarias de Derecho y Ciencias Económicas, acrecentándolos en ambos casos, así como tenerse en cuenta la importante opinión de los organismos privados que representan y regulan sus profesiones (seguramente existirán posicionamientos negativos y positivos sobre su procedencia), sino también en que algunas normas legales de fondo requerirán su modificación.

Notas:

(1) Contador Público Nacional (Universidad Nacional de Córdoba). Consultor, docente y autor de numerosos libros y trabajos sobre la especialidad

(2) Cóccaro, Ana M.: "Idoneidad del Contador Público en el Tribunal Fiscal de la Nación" - Errepar - Rev. Profesional y Empresaria (D&G) - T. XIX - marzo 2018 - Cita digital EOLDC097367A

(3) Verón, Alberto V.: "La sindicatura en las sociedades anónimas" - Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma - Bs. As. - 1977 - págs. 91/105

(4) Fargosi, Horacio P.: "Anotaciones sobre la sindicatura en la ley de sociedades" - LL - 147-957

(5) CApel. Civ. Com. Paraná - Sala I - 14/7/1977, ZEUS, 13-91, y Rep. LL - XXXVIII-1963 - sum. 71

(6) CNCom., Sala A, 28/8/1974, LL, 1975-A, 135; CNCom., Sala H, 10/4/1975, IGPJ c/Koch Asociados Viñedos y Bodegas, El Accionista, nº 83.061

(7) Cholvis, Francisco: "Organización, costos y balances" - T. VI - "Auditoría" - Partenón - 1960 - p. 279

(8) En las ponencias presentadas por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de la Capital Federal, provincia de Buenos Aires y provincia de Córdoba, a la IX Convención Nacional, y provincias de Buenos Aires y Salta a la X Convención Nacional, tendientes entonces a propiciar la inmediata actualización del hoy derogado Código de Comercio, se desarrolló exhaustivamente el tema que analizamos, sosteniéndose semejante criterio al aquí expuesto

(9) Chapman, W. L.: "El régimen de fiscalización privada de las sociedades anónimas" - Rev. "Administración de Empresas" - Nº 29 - 1972 - págs. 407/408

(10) Scavino, Remo J.: "La fiscalización privada de las sociedades comerciales" - Rev. Factor, seminario económico de "Comercio e Industria" de Córdoba - 24/8/1974 - Nº 204 - pág. 7

(11) Porporatto, Pablo: "Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación y los supuestos de improcedencia introducida por la ley 27430" - 15/5/2020 - Mercojuris - 32272 - págs. 10/19

(12) Cóccaro: "Idoneidad del Contador Público" - ob. cit. - Cita digital EOLDC097367A

(13) Verón, Alberto V.: "Ley general de sociedades 19550" - LL - 2015 - T. VI - págs. 452/469