

- 40 -

COMISION V

Dres.: Chyrikins, Héctor
García, Sergio
Girosi, Arístides J.
Maquieira, Albertp G.

" ESTADOS CONTABLES "

Ponencia: Los requisitos legales establecidos en el Cód. de Comercio y en la Ley de Sociedades Comerciales, referentes a medición y valuación del patrimonio y los resultados del ente, se cumplen mediante la confección de estados contables ajustados para exponer los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda, Por lo tanto, los únicos estados contables (*), que deben ser emitidos por las empresas y exigidos por las autoridades de control, son los estados contables básicos ajustados.

La aprobación y toma de decisiones sobre estados contables no ajustados implica para los administradores, representantes y síndicos de la sociedad incurrir en las responsabilidades emergentes de los art. 59 y 294 de la Ley 19550, entre otras.

Fundamentación:

1.- NORMAS LEGALES

Código de Comercio: 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".

Ley de Sociedades Comerciales: ART. 59: "Diligencia del administrador: Responsabilidad. Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión".

ART. 68: "Dividendos. Los dividendos no pueden ser aprobados ni distribuidos a los socios, sino por ganancias realizadas y líquidas resultantes de un balance confeccionado de acuerdo con la ley y el estatuto y aprobado por el órgano social competente, salvo en el caso previsto en el art. 224, segundo párrafo.

Las ganancias distribuidas en violación a esta regla son repetibles, con excepción de los supuestos previstos en los arts. 162 y 225".

ART. 224: "Distribución de dividendo. Pago de interés. La distribución de dividendo o el pago de interés a los accionistas son lícitos sólo si resultan de ganancias realizadas y líquidas correspondientes a un balance de ejercicio regularmente confeccionado y aprobado ...".

ART. 294: "Atribuciones y deberes. Son atribuciones y deberes del Síndico, sin perjuicio de los demás que esta ley determina y los que le confiera el estatuto:

...

5º) Presentar a la asamblea ordinaria un informe escrito y fundado sobre la situación económica y financiera de la sociedad, dictaminando sobre la memoria, inventario, balance y estado de resultados;

... "

2.- REQUISITOS ESENCIALES A SATISFACER POR LOS ESTADOS CONTABLES

De las normas transcriptas extraemos lo siguiente:

- a) Veracidad (**)
- b) Criterios uniformes de valoración.
- c) Ganancias realizadas y líquidas.

Para dar cumplimiento a estos aspectos esenciales, la técnica contable ha estructurado criterios de valuación basados en el costo histórico que, durante mucho tiempo se han considerado viables, pero que han ido perdiendo validez, fundamentalmente como consecuencia del sostenido proceso inflacionario. Ello hace, que nos formulemos la siguiente pregunta:

3.- ¿CUMPLEN LOS ESTADOS CONTABLES QUE NO CONTEMPLAN LOS EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN EL PODER ADQUISITIVO DE LA MONEDA CON LOS REQUISITOS EXPRESADOS ?

El modelo de contabilidad "costo histórico - unidad de la medida nominal o histórica" descansa en la hipótesis de la "inmutabilidad del valor de la moneda" para cumplir con sus objetivos recurre a una medida o patrón supuestamente estable como parte del lenguaje simbólico con la que intenta representar el patrimonio y los resultados de la empresa. Este patrón o unidad de medida es la moneda, pero sucede que la moneda no es una medida de valor inmutable. El problema proviene por no considerar en la medición la variación del poder adquisitivo de la misma. Cuando las situaciones que se exponen a través de esta unidad o patrón corresponden a momentos diferentes en el tiempo, se introducen alteraciones en el proceso de medición. Cuando las situaciones que se exponen a través de esta unidad o patrón corresponden a momentos diferentes en el tiempo se introducen alteraciones en el proceso de medición. La información contenida en los estados contables preparados en base al modelo de contabilidad "costo histórico", no ajustados, no cumple con los objetivos de la contabilidad cuando el marco de referen-

cia está aquejado por la inflación, dado que:

a) La situación patrimonial aparece distorsionada porque se suman valores medidos en moneda de diferente poder adquisitivo. En consecuencia, no se cumple con el requisito de veracidad.

b) Los resultados, que se muestran en el estado respectivo, pueden inducir a error, porque surgen de comparar ingresos y gastos expresados en moneda de distinto poder adquisitivo. Por ejemplo, no son comparables ventas del mes 1 con aquellas del mes 12 del mismo ejercicio.

Como consecuencia de ello, el apareamiento entre ingresos y gastos, no provee la información útil necesaria para evaluar la gestión.

c) En razón de lo indicado en los apartados a y b precedentes, la ganancia no será líquida, - entendiéndose por tal aquellas resultantes una vez deducidos todos los costos y gastos que le son inherentes -, en virtud del error implícito en la utilización de distintas unidades de medidas.

d) Ahora bien, ¿qué se entiende por ganancia realizada? Para la doctrina contable en general, "es aquel valor positivo residual que, como consecuencia de un flujo bidireccional de ingresos y costos, incrementa el patrimonio neto de una organización medido según ciertas reglas convencionales" (***).

Se requiere, que se cumplan las condiciones o características siguientes.:

1) "Ser la resultante de ingresos representados por un incremento en el patrimonio neto excluidas las variaciones experimentadas por el capital nominal y otras formas de capital y por las ganancias no distribuidas".

2) " Los incrementos del patrimonio neto deben ser irrevocables".

3) " El incremento debe ser susceptible de asignarse a un periodo de tiempo"

4) " El incremento debe ser determinado objetivamente merced a evidencias verificables".

5) "El incremento debe estar cuantificado con una unidad de medida que sea homogénea de manera que los valores estén expresados en términos de un mismo poder adquisitivo".

Como consecuencia de lo expresado, tampoco se puede hablar que los estados contables confeccionados en base al modelo de contabilidad "costo histórico" sin indexar arrojen ganancias realizadas.

e) El modelo de contabilidad "costo histórico" no cumple con una unidad de medida homogénea, y, por lo tanto, tampoco cumple con el criterio uniforme de valoración.

4.- COMPATIBILIDAD DE LOS ESTADOS CONTABLES AJUSTADOS INTEGRALMENTE POR INFLACION CON LOS REQUISITOS LEGALES.

Planteadas las razones por las cuales los estados contables no ajustados integralmente por inflación, no satisfacen los requisitos esenciales referidos, surge la necesidad de incorporar un sistema que permita homogeneizar la unidad de me-

dida sobre todos los rubros de los estados contables.

Hemos visto, que tanto el Cód. de Comercio como la Ley de Sociedades Comerciales, tratan temas relacionados con la información brindada por la contabilidad en lo que hace a la medición del patrimonio y de los resultados, distribución de dividendos, capital social, capitalización de las reservas y de utilidades, aumentos de capital, ganancias líquidas y realizadas.

La propia comisión redactora de la Ley n° 19550, en su exposición de motivos considera un régimen de información a los socios y, en especial, a los accionistas que debe reunir, entre otros, el requisito de objetividad de los datos, que proporcione veracidad de los mismos los que, de acuerdo al análisis antes expuesto, sólo son cumplidos con una unidad de medida de igual poder adquisitivo a moneda de cierre (modelo contable indexado).

Veamos ahora, si los resultados obtenidos a través del modelo contable indexado, concuerdan con los requisitos, a los cuales nos hemos referido anteriormente:

a) VERACIDAD: El ajuste integral de los estados contables homogeneiza la unidad de medida. La consecuencia directa de esta característica, y descartando obviamente la aplicación de los otros conceptos técnicos en materia contable, permite cumplir con este requisito.

b) CRITERIOS UNIFORMES DE VALORACION: El empleo del ajuste integral provee, como ya dijéramos, información elevada con una unidad de medida homogénea. Se da también en este caso, por descartado que el criterio utilizado sea uniforme; pero debemos insistir que la sola aplicación del criterio uniforme sin unidad de medida constante no cumple con el requisito establecido.

c) GANANCIA LIQUIDA: Hemos definido a la misma, como aquella que resulta una vez deducidos todos los costos y gastos que le son inherentes. Obviamente, también debemos enfatizar que la unidad de medida a utilizar para la medición de los mismos, debe ser constante y, por ende, únicamente el ajuste integral nos permite cumplimentar con este requisito.

d) GANANCIAS REALIZADAS; El modelo del ajuste integral reexpresa los elementos determinantes de la ganancia realizada, corrigiendo las distorsiones que se presentan en el modelo del costo histórico, por la falta de empleo de una unidad de medida homogénea. Así mismo, expone más correctamente los resultados financieros.

CONCLUSIONES

1) La medición del patrimonio y de los resultados obtenidos a través del modelo contable indexado, concuerda con las disposiciones contenidas en el Cód. de Comercio y en la Ley de Sociedades Comerciales (Este concepto no excluye el modelo de valores corrientes, que compartimos, pero cuya aplicación integral no está aún suficientemente elaborada).

2) Por lo tanto, los únicos estados contables e información complementaria, que debieran ser emitidos por las empresas y exigidos por las autoridades de control, son los estados contables básicos ajustados, eliminando la exposición de cifras históricas no ajustadas.

- 44 -

3) Por las mismas razones, dichos estados contables, deben ser válidos a todos los efectos de las decisiones societarias.

(*) A los efectos de este trabajo, se consideran estados contables básicos:

- a) Estado de situación patrimonial o balance general.
- b) Estados de Resultados.
- c) Estado de evolución del patrimonio neto.
- d) Estado de origen y aplicación de fondos.

(**) Calidad de veraz. Que dice, usa o profesa siempre la verdad. Esta está definida como la "conformidad de las cosas con el concepto que de ellas forma la mente". Esta acepción, para la técnica contable, está íntimamente relacionada con el concepto de razonabilidad, que es aquél al cual nos referimos en este trabajo.

(***) "Ensayo de un Concepto de Ganancia Realizada". E.R. Bocardo, W.L. Chapman H. Chyrikins. 1967. Administración de Empresas. T.VI. A, 289.