

Avances y retrocesos en materia de auditoría y certificación contable en el Código Civil y Comercial

Jorge Fernando Fushimi

1. Resumen

Hemos criticado con rigor, las disposiciones en materia de régimen de contabilidad y estados contables en el Código Civil y Comercial de la Nación⁷⁵. Básicamente consideramos que en muchos casos son obsoletas, es un sistema poco adecuado a la realidad actual vigente, que no se adecua al estado actual de la ciencia, la técnica y la tecnología, y que omitió cuestiones sustanciales tales como la necesaria intervención del contador público en la auditoría y certificación de toda la información contable.

Mientras el derecho contable a nivel mundial trata sobre cuestiones sustanciales sobre la auditoría, la reglamentación de las normas de auditoría, la incorporación de los comités de auditoría, nuestro código común y las reformas introducidas en la Ley General de Sociedades (LGS), en pleno siglo XXI, omite toda consideración al respecto. Sólo las normas de los organismos de contralor estatal, y los de control operativo, tienen disposiciones reglamentarias que tratan sobre cuestiones vinculadas a las certificaciones contables. Obviamente, también las normas técnico profesionales.

Sin embargo, hallamos positivo que tanto para la constitución, como para el funcionamiento de las fundaciones y de las asociaciones civiles, se exijan diversas certificaciones contables, que redundan no sólo en seguridad jurídi-

⁷⁵ FUSHIMI, Jorge Fernando, “Contabilidad y estados contables en el nuevo Código Civil y Comercial de la nación: lo bueno, lo nuevo, lo malo y lo que faltó”, en la VIII Jornada Nacional de Derecho Contable, Buenos Aires 18 de junio de 2015, organizada por el Instituto Autónomo de Derecho Contable y auspiciado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Publicado en el Libro de ponencias de la Jornada, p. 8, Bs. As., 2015.

ca, sino también en transparencia para los terceros y como medida necesaria para contrarrestar cualquier asimetría de la información con las consecuencias que ello implica.

Lo negativo es la restricción impuesta para las asociaciones civiles y simples asociaciones para que el integrante contador público del órgano de fiscalización, pueda ser auditor externo del ente.

1. En las Asociaciones Civiles y las simples asociaciones

El art.173 del Código Civil y Comercial (en adelante CCC), al regular sobre el órgano de fiscalización de las asociaciones civiles establece: *“Integrantes del órgano de fiscalización. Los integrantes del órgano de fiscalización no pueden ser al mismo tiempo integrantes de la comisión, ni certificantes de los estados contables de la asociación. Estas incompatibilidades se extienden a los cónyuges, convivientes, parientes, aun por afinidad, en línea recta en todos los grados, y colaterales dentro del cuarto grado.// En las asociaciones civiles que establezcan la necesidad de una profesión u oficio específico para adquirir la calidad de socio, los integrantes del órgano de fiscalización no necesariamente deben contar con título habilitante. En tales supuestos la comisión fiscalizadora debe contratar profesionales independientes para su asesoramiento.* El primer párrafo de la norma establece la incompatibilidad entre la función de fiscalización con la de certificantes de estados contables. Dado que la fiscalización es obligatoria, se entiende también que es obligatoria la certificación de los estados contables. Hacemos la aclaración que la existencia de un órgano de fiscalización es obligatorio, pero no es obligatoria la constitución de una comisión fiscalizadora, salvo para las asociaciones con más de cien asociados (cfr. art. 172 CCC). Nuestra afirmación, se ve respaldada por lo dispuesto por el art. 192 CCC, que para las simples asociaciones establece que éstas pueden prescindir del órgano de fiscalización, pero subsiste la obligación de certificación de sus estados contables. La expresión “subsiste”, significa que –mientras para las asociaciones civiles la constitución de un órgano de fiscalización es obligatoria- para las simples asociaciones la constitución del órgano es optativa, pero no la obligación de certificar contablemente los estados contables. .

El segundo párrafo de la norma hace referencia a “profesionales independientes para su asesoramiento”, en aquellas asociaciones civiles para las que se requiere una profesión u oficio específico para adquirir la calidad de asociado, los integrantes del órgano de fiscalización no necesariamente deben contar con título habilitante (para integrar dicho órgano). Sin embargo consideramos que existe una contradicción, ya que las normas que rigen a

estas personas jurídicas no exigen un título habilitante para tal efecto y por ello entendemos que pareciera haberse suprimido algún artículo que exigía un título universitario específico para integrar el órgano de fiscalización, tal como ocurre con la sindicatura societaria. Nos explicamos con un ejemplo: una asociación civil de ingenieros especialistas, requiere que para ser asociado de ella, se requiere necesariamente el título de ingeniero especialista, por lo tanto es razonable suponer que el órgano de fiscalización esté conformado por estos mismos ingenieros. La hipótesis, en tal caso, prevé que deben contratar asesoramiento externo de profesionales independientes.

Nuestro razonamiento es lógico, por cuanto no existe una norma similar para el resto de las asociaciones civiles, para las que no se hace mención alguna. El art. 172 CCC sólo prevé que *“El estatuto puede prever que la designación de los integrantes del órgano de fiscalización recaiga en personas no asociadas”*, pero no se ha consignado requisito habilitante alguno.

Por otra parte, la primera parte del art. 173 CCC, prevé la incompatibilidad entre el carácter de integrante del órgano de fiscalización y el de certificador de estados contables de la asociación, algo que podría darse sólo en el hipotético y eventual caso que el integrante del órgano de fiscalización fuese contador público (ya que sólo éstos pueden “certificar”⁷⁶ estados contables).

La normativa, pues, es confusa.

2. En las Fundaciones

En el caso de las fundaciones, el artículo 196 CCC, establece la obligatoriedad de los aportes en especie estén inventariados y su valuación suscripta por contador público, texto que coincide con lo que establecía el art. 4 de la Ley 19.836 de Fundaciones. El Código no hace mención expresa a la obligatoriedad de llevar un sistema de información contable con arreglo a normas específicas (como ocurría con los artículos 23 a 26 de la ley de fundaciones (en el Capítulo V, bajo el título “Contabilidad y Documentación”), lo cual es lógico por cuanto la obligatoriedad de hacerlo surge del Título IV del Libro I, Capítulo 5, Sección 7. Las normas contables derogadas no hacían sino duplicar las normas existentes, pero durante el régimen anterior tenían su lógica, ya que no existía un régimen de normas contables para entes civiles y sólo existían en el Código de Comercio y la (entonces) Ley de Sociedades Comerciales.

⁷⁶ Consignamos entre comillas, por cuanto criticaremos el uso de este término, más abajo.

Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre con las asociaciones civiles y las simples asociaciones, se omitió toda referencia a la certificación de estados contables.

3. Errores en la terminología

Pese a que las ciencias económicas tienen estudios universitarios autónomos desde hace poco más de cien años, con la creación de la primera facultad de ciencias económicas en la UBA, no han logrado que la terminología específica sea receptada por las disposiciones legales de nuestro país.

3.1. En relación a la certificación de los estados contables. Siguiendo la terminología de la actualmente vigente Resolución Técnica (RT) N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), sobre “*Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados*” y haciendo una interpretación en sentido amplio de la legislación de fondo, los estados contables no se certifican sino que son objeto de un informe de auditor independiente, con emisión de dictamen. La propia disposición técnico-profesional define a la certificación: “*La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica. Esto incluye la constatación de que los estados contables de una entidad se encuentran transcritos en libros rubricados, sin que ello signifique, en modo alguno, la emisión de un juicio técnico del contador sobre dichos estados contables (certificación literal)*”. Dicho en otros términos, la mera certificación literal de los estados contables carece de utilidad práctica a los fines legales y consideramos que una interpretación literal (valga la redundancia) de la norma, sería un exceso de rigor formal incompatible con el sentido lógico de la norma que es brindar transparencia sobre el funcionamiento de las asociaciones.

3.2. Tampoco está claro qué clase de dictamen se requiere. Reiteradamente hemos explicado que tampoco es suficiente que exista un dictamen de auditor, sino que éste debe expresar que los estados contables y la información complementaria reflejan razonablemente la situación patrimonial, los recursos y gastos (ya que –conforme a lo dispuesto por la RT 11 de la FACPCE- los entes sin fines de lucro carecen de estado de resultados, sino de estado de recursos y gastos), la evolución del patrimonio neto y el flujo de efectivo. Las opiniones del auditor pueden ser favorable (no modificada o favorable sin salvedades), favorable con salvedades, adversa o una abstención de opinión.

Un estado contable con opinión adversa o abstención de opinión no cumple con el requisito de confiabilidad que requiere la RT 16 de la FACPCE. Es razonable interpretar que el requisito de “certificación” contable sólo puede hacer referencia a la sustancia y no al mero deber formal de presentar estados contables con informe y dictamen de auditor habilitado.

3.3. En relación a la valuación de bienes aportados a la fundación. Conforme lo analizamos más arriba, se exige a las fundaciones que los aportes en especie sean consignados en un inventario debidamente valuados y esta valuación esté “suscripta” por contador pública. No existe en las ciencias contables una definición sobre lo que es “suscribir” un inventario. Conforme lo explicamos más arriba, la valuación de bienes que se aportan puede ser objeto de una certificación por parte de contador público y no tanto de un informe, por cuanto generalmente no hay una auditoría sobre estados contables y otra documentación que aporte el fundador. Por lo tanto, lo correcto –en caso de una eventual reforma legal- sería que se establezca que el inventario de bienes aportados debe ser certificado por contador público, no simplemente “suscripto”.

4. La incompatibilidad para integrar el órgano de fiscalización y el ejercicio de la auditoría externa

Esta incompatibilidad que prohíbe a los integrantes del órgano de fiscalización (asumiendo que éstos sean contadores públicos, ya que de lo contrario no existiría tal incompatibilidad), ser “certificantes” de estados contables, proviene de una posición doctrinaria encabezada por Nissen^{77 78} quien sostiene la manifiesta incompatibilidad entre la función de síndico societario de las sociedades por acciones, y la auditoría externa. Esta posición está respaldada por un fallo⁷⁹ de la Sala D de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, pero no tenía sustento ni en la Ley de Sociedades Comerciales, ni en las Normas (NT 2001 y sus modificaciones) de la Comisión Nacional de Valores. Lejos, otra norma –como la ley de cooperativas- contiene una autorización expresa en el art. 81 que establece: “*La auditoría puede ser des-*

⁷⁷ NISSEN, Ricardo Augusto, *Panorama actual de Derecho Societario*, p. 355, Ad-Hoc, Bs.As. 2000.

⁷⁸ También MARISCOTTI, Raúl E. P. P.: “El ejercicio de la auditoría externa y la sindicatura societaria, ¿son compatibles?” *Doctrina Societaria y Concursal*, Errepar (DSCE), t. VIII, Junio de 1998.

⁷⁹ Benavent, Oscar Luis c/ Benavent Hnos S.A., Cám. Nac. Apel. Com, Sala D, 25/4/1995, citado por Nissen en la obra referida.

empeñada por el síndico cuando éste tuviera la calidad profesional indicada”. Resulta por demás absurdo que existan normas jurídicas de igual rango e importancia, que para una clase de entes (cooperativas) expresamente permitan que el síndico pueda ser auditor externo, mientras que otra clase de entes (asociaciones civiles y por extensión las simples asociaciones), lo prohíban a través de una incompatibilidad.

La Resolución Técnica N° 15 de la FACPCE se inclina por la compatibilidad en el caso concreto de las sociedades por acciones, atento a que ambos están afectados por las mismas prohibiciones e incompatibilidades y criterio de independencia. Es más, las restricciones que impone la entidad rectora de la profesión contable son mucho más rígidas que las que propone la Ley General de Sociedades, ya que abarca otras prohibiciones e incompatibilidades no enumeradas en la ley de fondo, pero a las que el contador público que acepte integrar la sindicatura debe respetar, bajo pena de incurrir en falta profesional.

Numerosa doctrina también se expresan por la inexistencia de una incompatibilidad entre la función de contralor ejercida desde un órgano de fiscalización (sindicatura), entre los que podemos citar a Verón⁸⁰, Fourcade⁸¹, Carlino⁸², por citar algunos solamente, y a los cuales adherimos, no sólo por pertenecer a la profesión de contador público, sino porque existen razones de peso que lo justifican y porque las razones de quienes proponen la incompatibilidad (que reiteramos que ni siquiera la Comisión Nacional de Valores ha encontrado), están basadas –una vez más lo decimos- en el profundo desconocimiento de lo que implica la función del auditor externo. Aun cuando excede los objetivos de este trabajo, hacemos nuestras las palabras de Fourcade⁸³ cuando éste expresa que “*Esta posición* (de considerar incompatibles la función sindical societaria llevada a cabo por contador público, con la de

80 VERÓN, Alberto Víctor, *Auditoría, Sindicatura y Consejo de Vigilancia*, La Ley, Bs. As., 2007, p. 542: “... *el síndico (contador público) puede dictaminar los estados contables no sólo porque son compatibles ambas funciones, sino porque éstas se integran y complementa 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*”.

81 FOURCADE, Antonio Daniel, *Sociedades – Parte Especial*, Advocatus, Córdoba, 2001, p. 278: “... *el síndico está habilitado para ser, simultáneamente, auditor externo y contador certificante de los estados contables de la sociedad*”.

82 CARLINO, Bernardo P., “El código civil y comercial y el síndico certificante del balance”, *Doctrina Societaria y Concursal*, Errepar (DSCE), t. XXVII, Bs. As. Diciembre de 2015.

83 FOURCADE, Antonio Daniel, ob. cit.

auditor externo) *se sustenta en el error de confundir al llamado contador de la empresa o a un contador empleado de la sociedad, que desempeña funciones que sí son incompatibles con las del síndico, con el auditor externo que certifica los estados contables de la sociedad*” (el intercalado entre paréntesis es nuestro). Además continúa afirmando: *“Otro serio error conceptual es creer, como lo hace Nissen, que el auditor externo es quien produce los balances y elabora, en torno a esa equivocada concepción, la teoría de que el síndico estaría revisando su propia labor, sin distinguir la diferencia entre “confeccionar” y “auditar” un balance”*.

La labor del auditor externo (“certificante” siguiendo la jerga del CCC), debe ejercerse en un pleno contexto de independencia, tal como lo exige la FACPCE, a través de su RT 37, al establecer que la condición básica para el ejercicio profesional en los servicios previstos en ella es la Independencia, y establece que el contador público debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo. La norma técnica contiene luego una larga enumeración de situaciones en las cuales el contador auditor no es independiente.

Consideramos a esta inclusión en el CCC como una cuestión surgida desde el desconocimiento de la función del auditor público y un evidente retroceso, frente a lo propuesto –de manera clara- por la ley de cooperativas.

5. Lo que pudo ser (en las Fundaciones)

Lamentablemente aquello que celebramos para las asociaciones civiles y simples asociaciones, se omitió para las fundaciones, y nada se dijo acerca de la “certificación” de sus estados contables. Si bien es cierto que las autoridades de contralor pueden requerirlo, lo ideal hubiera sido consignarlo en la ley de fondo. Sin embargo, lo que consideramos más penoso es que no se haya requerido de manera expresa que las bases presupuestarias para el cumplimiento del plan trienal no estén también certificadas por contador público. El art. 199 CCC que se cumpla tal requisito, y el art. 195 inc. d), que se consignen cuáles serán los recursos futuros.

La RT 37, contiene una sección dedicada al *examen de información contable prospectiva*, y expresa que el objetivo es que el contador emita un informe sobre información contable prospectiva preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la dirección de la entidad. La información contable prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico o de una proyección. Las bases presupuestarias del plan trienal, y los recursos susceptibles de ser aportados a futuro, son información prospectiva

que está directamente relacionada con el cumplimiento de los fines y metas fundacionales que se traducen en el plan trienal.

Con prudencia y claridad, la norma expresa que la información prospectiva se relaciona con hechos y acciones que aún no sucedieron y que quizás no ocurran, por lo tanto –en general- el contador no está en condiciones de expresar una conclusión sobre si se alcanzarán los resultados presentados en la información contable prospectiva y debe apartarse del encargo (o no aceptarlo), si considera que los supuestos son poco realistas o si piensa que la información contable prospectiva es inapropiada para su uso prospectivo.

Bien cierto es que los planes trienales y sus bases presupuestarias no son analizadas por el órgano de contralor, sino en aquellos casos en los que se deba determinar algún grado de responsabilidad en la conducción del ente, pero ello no impide que el aporte del contador dictaminante sobre la probabilidad de concreción de los resultados previstos en la información prospectiva sea de utilidad tanto para la comunidad como para la propia autoridad de contralor y para el estado en tanto es quien otorga o confiere la personalidad jurídica en retribución al fin de bien público de la fundación.

Sin embargo el art. 199 CCC también prevé que el plan trienal debe renovarse, por lo que el acopio de la información contable a lo largo del tiempo, en cada período permitiría al contador dictaminante contar con un bagaje cada vez mayor de información que permitirían medir aún mejor el grado de posible apego (o no) del prospecto financiero a las metas fundacionales.

6. Conclusiones

- Consideramos digno de celebración a la exigencia de que los estados contables de las asociaciones civiles y simples asociaciones deban ser auditados por contador público. Ya nos expresamos respecto de la expresión “certificación contable” y nos inclinamos por sostener que la norma hace referencia a un dictamen de auditor externo con emisión de dictamen (aunque la norma no exija alguno en particular como garantía de confiabilidad de la información exhibida).

- En cambio, consideramos un retroceso y una contradicción legal innecesaria, que se impida al integrante contador público del órgano de fiscalización de asociaciones civiles y simples asociaciones, para ser auditor externo del ente.

- Consideramos parcialmente rescatable que se haya mantenido la exigencia de que los aportes en especie a las fundaciones deba estar “suscripto” por contador público, sólo en la medida que se interprete que tal “suscripción” hace referencia a una certificación contable.

- Lamentamos que no se hubiera previsto que la información prospectiva para la constitución de una fundación fuera auditada por contador público, como así tampoco la renovación trienal de la misma. Esto habría significado un aporte a la seriedad de los proyectos fundacionales que ameritan reconocimiento de la personalidad jurídica por parte del estado.

- Lo que verdaderamente nos aflige, es que pese a que las ciencias económicas se desarrollan en el país desde –por lo menos- el advenimiento de Manuel Belgrano al Consulado de Comercio allá por 1794, y a que desde 1913 tienen autonomía académica y universitaria, hasta ahora ningún legislador ha sido capaz de conocer, mínimamente, en qué consiste la labor del contador público y cuál es su aporte a la sociedad civil y ello se plasma en omisiones, incorrectas designaciones de aquello que se pretende, objetivos inalcanzables⁸⁴, o directamente la futurología y adivinación, algo que excede por lejos las funciones del contador público. Dijimos en aquel trabajo que el Contador Público “*Está capacitado para hacer análisis estadísticos predictivos, contando con información suficiente y confiable y aplicando mecanismos matemáticos basados en una recolección confiable de datos que debe reunir ciertos requisitos para ser válida. Incluso está capacitado para hacer análisis probabilísticos basados en modelos estadísticos y pre suponiendo la existencia de diversos escenarios posibles (escenarios optimistas, escenarios pesimistas y escenarios medios). Pero no puede saber qué pasará o qué es probable que ocurra en un futuro inmediato o mediato, si no cuenta con suficiente información contable que sea absolutamente confiable*”.

- Por ello, consideramos necesario introducir desde esta clase de eventos científicos y académicos, el debate sobre la función y la labor de todos los profesionales de las ciencias económicas como un aporte verdadero a un sistema societario y empresarial más eficiente y más transparente.

⁸⁴ Nunca olvidamos que se pretendía –mediante la reforma introducida por Ley 26.086 que –para los fines del informe laboral del síndico- establecía que éste debía pronunciarse sobre la a situación futura de los trabajadores en relación de dependencia ante la suspensión del convenio colectivo, extremo que nunca nadie pudo comprender a qué hacía referencia, cómo se hacía y para qué servía y que motivó nuestra ponencia, Fushimi, Jorge Fernando: “El síndico concursal no es futurólogo ni adivino”, en el VIII Congreso Argentino de Derecho Concursal y VI Congreso Iberoamericano de la Insolvencia, Tucumán 5, 6 y 7 de septiembre de 2012. Publicado en el Libro de Ponencias del Congreso, t. I, p. 784. Astrea. Bs. As., Agosto 2012.