

El balance en las Sociedades Anónimas. Las salvedades y la certificación literal

Guillermo Andrés Marcos

Sumario

- Las salvedades contenidas en la certificación del balance, en cuanto afectan rubros de importancia significativa, inhabilitan a tal estado contable.
- La certificación literal, al importar una abstención de opinión del auditor también invalida al balance en cuanto tal.
- La decisión del órgano de gobierno que aprueba el balance en tales condiciones, resulta impugnabile en los términos del art. 251 de la L.S..

Generalidades

Señala el art. 321 del Cód. Civil y Comercial que la contabilidad “...*debe ser llevada sobre una base uniforme de la que resulte un cuadro verídico de las actividades y de los actos que deben registrarse, de modo que se permita la individualización de las operaciones y las correspondientes cuentas acreedoras y deudoras ...*”.

Coinciden en ello el art. 325 del mismo ordenamiento cuando prescribe que los registros contables deben permitir determinar al cierre de cada ejercicio económico anual, la situación patrimonial, su evolución y sus resultados, y también el art. 326 en tanto dispone la obligatoriedad, para quien lleva contabilidad obligada, de confeccionar estados contables que comprenden, como mínimo, un estado de situación patrimonial y un estado de resultados.

La norma se relaciona, en punto a las sociedades anónimas, con los arts. 63 y 64 de la L.G.S. cuando describen con minuciosidad las partidas que deben integrar el balance general y estado de resultados.

La doctrina ha interpretado tales normas –bien que con referencia al código derogado–, predicando que si bien los principios de claridad, veracidad,

exactitud y uniformidad, que requería el art. 51 del Cód. de Comercio para todos los balances, y los de verdad y evidencia a que aludía el art. 52 del citado cuerpo legal, eran válidos para los estados contables de todas las sociedades, se hace más visible su exigencia en los tipos referidos por el art. 62 de la ley, en los que la intangibilidad del capital social se halla elevada a un requisito dogmático, atento la función que desempeña como parámetro para la determinación de utilidades líquidas y realizadas, reserva legal y, en general, el tutelamiento de los derechos de accionistas y terceros¹¹⁵. Las reflexiones no han perdido vigencia en atención a la notable similitud de la regulación del nuevo código con las normas derogadas.

De modo acorde, la doctrina judicial ha señalado que el balance cobra especial significación en la sociedad anónima para los socios y los terceros por su triple función de hacer conocer el estado patrimonial de la sociedad, asegurar la integridad del capital y dar a conocer los negocios sociales¹¹⁶.

Para concluir estas apreciaciones de carácter general cabría apuntar que la preparación, análisis y revisión de estados contables resulta incumbencia de los Contadores Públicos según así lo dispone –en la Provincia de Buenos Aires-, el art. 12 inc. a) 1. de la ley 10.620.

Las salvedades indeterminadas

Pese a lo expuesto, es dable observar con cierta frecuencia, que los estados de situación patrimonial contienen “*salvedades*”, formuladas por los profesionales certificantes, relativas a la dificultad o, en algunos casos, imposibilidad de dictaminar sobre determinadas partidas.

Tales salvedades se refieren al impedimento del auditor de expresar opinión fundada respecto de algunos rubros por circunstancias ajenas a su voluntad y si bien solamente deberían emplearse cuando se trata de montos o aspectos cuya significación no justifica un dictamen adverso o abstención (R.T. 37 arts. 13, 14 y 15), las comentadas reticencias suelen incluir a las “*cuentas por cobrar*”, los “*bienes de cambio*” u otras cuentas que influyen de modo relevante en la composición del activo o pasivo.

Tales excepciones a la necesidad de certificar acerca de la correspondencia de los guarismos del balance con la situación patrimonial de la empresa,

¹¹⁵ NISSEN, Ricardo Augusto, *Ley de Sociedades Comerciales*, t. 2, p. 65, Abaco, Buenos Aires, abril de 1997.

¹¹⁶ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala A (CNCom) (SalaA) Minetti y Cia., 11/06/1996, LA LEY 1999-F, p. 159.

no han sido reguladas en la ley de fondo sino en resoluciones técnicas emanadas de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Así, la Resolución Técnica n° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, adoptada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires (Resolución n° 3518 del C.P. B.A.), señala que el dictamen profesional puede ser desfavorable o favorable y que, en este último supuesto, “...*puede ser modificada por limitaciones en el alcance del trabajo o por desvíos en la aplicación del marco de información contable que corresponda. Estas acotaciones se denominan, indistintamente, ‘salvedades’ o ‘excepciones’...*” (art. 13).

En la derogada R. T. 7 (ahora reemplazada por R. T. 37), las salvedades podían ser determinadas o indeterminadas, tratándose, éstas últimas, de “...*aquellas originadas en la carencia de elementos de juicio válidos y suficientes para poder emitir una opinión sobre una parte de la información contenida en los estados contables examinados. En estos casos, el auditor debe expresar si su salvedad obedece a las limitaciones en el alcance de la tarea o a la sujeción de una parte o de toda la información contenida en los estados contables a hechos futuros cuya concreción no pudiera ser evaluada en forma razonable...*” (art. 21). En la que la reemplaza, ha desaparecido tal distinción, refiriéndose la norma de modo genérico a “*salvedades*”, agrupando el concepto tanto a las determinadas como a las indeterminadas.

Como se decía al comienzo, con mucha frecuencia se advierte que los balances sometidos a la consideración del órgano de gobierno –a pesar del dictamen favorable-, contienen tales salvedades que, por su número e importancia desfiguran el sentido final de la certificación y constituyen verdaderas excusas para no emitir la opinión fundada que se requiere en el menester certificante.

Interpretamos que tales limitaciones convierten al referido estado contable en inidóneo para el fin al que la ley lo ha destinado, al impedir, mediante los subterfugios comentados, que el órgano al que se encuentra destinado pueda votar fundadamente por su aprobación o rechazo.

Es que, mediante tales justificaciones, el profesional que certifica se excusa de opinar sobre los tópicos que han sido sometidos a su consideración, desnaturalizando el verdadero objeto de la certificación que no es más que una opinión profesional sobre las cuestiones técnicas contenidas en el balance.

Tal omisión de opinar –en lugar de certificar- tiende un manto de duda sobre la descripción de activos y pasivos y su resultado final que es el estado de situación del patrimonio neto.

Sobre este tema se ha pronunciado la Cámara de Apelaciones de Bahía Blanca por su Sala I al señalar que “...*La salvedad indeterminada, que debe*

*presumirse para que exista abstención de opinar, debe atribuirse en este caso a las limitaciones que se señalan en el acápite caratulado: 'Aclaraciones previas al dictamen' (fs. 75), por lo cual, los mencionados estados contables carecen así de la opinión principal que debe caracterizar, tanto la razonabilidad de la situación patrimonial de la empresa y los resultados de las operaciones y carácter subjetivo de las mismas, cuanto el cumplimiento de las principios y normas contables aceptados que reflejan (deben reflejar) el carácter objetivo de la información..."*¹¹⁷

Tales reticencias, por lo demás, transgreden la manda del art. 321 del Cód. Civil y Comercial cuando dispone, respecto de la contabilidad, de la que el balance es un estado, que debe exhibir "...un cuadro verídico..." de los actos realizados, con la obvia finalidad de poder conocer la situación patrimonial económica y financiera de la empresa.

Si lo que venimos sosteniendo se compartiera, debería también concluirse en que la decisión asamblearia que diera aprobación a un balance en estas condiciones, resultaría impugnabile en los términos del art. 251 de la L.G.S. por resultar violatoria de la ley y el estatuto.

También sobre este tema se han pronunciado los tribunales bonaerenses:

*"Resulta procedente hacer lugar al pedido de nulidad de asamblea ordinaria cuando las irregularidades existentes en la contabilidad de la sociedad demandada, particularmente respecto del antecedente necesario e imprescindible del balance que es el libro de inventario, han afectado el derecho de información de los actores que, dada la inidoneidad del balance practicado, no estuvieron en condiciones de conocer el desenvolvimiento social..."*¹¹⁸

En punto a la certificación literal

Las precedentes consideraciones resultan de aplicación a las denominadas "*Certificaciones literales*", a través de las cuales el contador se abstiene de opinar sobre los estados a certificar, limitándose a afirmar que ellos coinciden con los registros contables de la empresa.

¹¹⁷ Cámara de Apelaciones de Bahía Blanca, Sala I, 27/06/96, "Domecq, Gustavo Sergio c/ Unión 94 S.R.L. s/ Remoción de Administrador e Intervención de Sociedad", exp. 96.468, L.I. 83, n° orden 310.

¹¹⁸ Cámara de Apelaciones de Azul, Sala I, 17/10/97, "Villani, Jorge c/ Cameda S.A. s/ Impugnación de Decisión Asamblearia", El Derecho, 9/5/00, f° 50018.

La Resolución Técnica n° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas autoriza de modo expreso tal modalidad al regular en la Sección VI (Normas sobre certificaciones), las reglas para su desarrollo, del siguiente modo:

“...1. 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) ...”, indicándose, también, que su utilización resulta pertinente cuando: *“...A través del desarrollo de la tarea, el contador certificante debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico...”* (Ap. 2).

La norma –evidentemente de excepción- jamás podría resultar de aplicación a los balances de una sociedad anónima, ya por la necesidad de certificar acerca de la veracidad de los actos que deben registrarse (arts. 321 y 326 del C.C.C.), ya por la remisión del art. 61 de la L.G.S. al derogado art. 43 del Código de Comercio.

Pudiéndose advertir, de ordinario, que tales certificaciones reemplazan a la opinión del auditor en los balances, resultan aquí de aplicación las reflexiones precedentes, ya que tales certificaciones comportan la explícita omisión de opinar sobre la correspondencia del mencionado estado con la situación patrimonial del ente.

Y también entendemos que tales reticencias convierten al referido estado contable en inidóneo para el fin al que la ley lo ha destinado, al impedirse a los accionistas votar fundadamente por su aprobación o rechazo.

De acuerdo a la propia regulación que se termina de transcribir, el contador simplemente certifica que los datos del balance se encuentran registrados en los libros contables, menester que podría tranquilamente ser reemplazada por una certificación notarial; pero no formula ninguna opinión sobre si tales guarismos reflejan la situación patrimonial de la empresa.

La propia norma emanada de la Federación Argentina de Consejos Profesionales, indica que tales certificaciones sólo resultan idóneas para situaciones de hecho o comprobaciones especiales que *“...no requieren la emisión de un juicio técnico ...”,* o sea ajenas a los balances de las sociedades anónimas.

Y si bien es cierto que no existe norma específica que disponga que los balances de las S.A. deben contar con dictamen de auditor, ello surge del prin-

cipio de veracidad que emana de los arts. 321 y 326 del C.C.C., y que impone que los estados contables reflejen fielmente la situación de la empresa.

La información que indispensablemente necesita el asambleísta al momento de considerar el balance, excede una mera certificación literal, resultando inexcusable la opinión de un profesional de la ciencia contable que, luego de auditar y revisar los estados contables, se expida sobre su veracidad.

Vale decir que el balance de una S.A., inexcusablemente, debe contar con un informe del auditor, y debe éste consistir en un reporte comprometido de la situación de la empresa, o sea que debe exponer su opinión, favorable o adversa (arts. 16, 17 y 18 de la R.T. 37).

Como concluyéramos en el apartado anterior, sostenemos que la decisión asamblearia que diera aprobación a un balance en estas condiciones, resultaría impugnada en los términos del art. 251 de la L.G.S. por resultar violatoria de la ley y el estatuto.

Conclusiones

- Las salvedades contenidas en la certificación del balance, en cuanto afectan rubros de importancia significativa, inhabilitan a tal estado contable.
- La certificación literal, al importar una abstención de opinión del auditor, también invalida al balance en cuanto tal.
- La decisión del órgano de gobierno que aprueba el balance en tales condiciones, resulta impugnada en los términos del art. 251 de la L.S..