

**XV JORNADAS DE INSTITUTOS DE DERECHO COMERCIAL
DE LA REPÚBLICA ARGENTINA.**

San Nicolás, octubre de 2008.

Ponente: GUILLERMO ANDRÉS MARCOS.

**Título: SOCIEDADES ANÓNIMAS. BALANCES. SALVEDADES
INDETERMINADAS**

Tema: SOCIEDADES.

Sub tema: CONFLICTOS SOCIETARIOS.

SUMARIO

- Las salvedades indeterminadas contenidas en la certificación del balance, en cuanto afectan rubros de importancia significativa, inhabilitan a tal estado contable.
- La decisión que lo aprueba, resulta impugnable en los términos del art. 251 de la L.S..

FUNDAMENTACIÓN

Generalidades.

Señala el art. 51 del Cód. de Comercio que “*Todos los balances deberán expresar con veracidad y exactitud compatible con su finalidad, la situación financiera a su fecha...*”.

Coincide en ello el art. 63 de la L.S. cuando describe con minuciosidad las partidas que deben integrar el balance general.

Las normas no son más que consecuencia de la disposición general del art. 43 del Cód. de Comercio en cuanto prescribe que los comerciantes están obligados a “...*llover 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...*”.

La doctrina ha interpretado tales normas predicando que si bien los principios de claridad, veracidad, exactitud y uniformidad, que requiere el art. 51 del Cód. de Comercio para todos los balances, y los de verdad y evidencia a que alude el art. 52 del citado cuerpo legal, son 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 terceros¹.

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 sociales.²

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 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 indeterminadas*” formuladas por los profesionales certificantes relativas a la dificultad o, en algunos casos, imposibilidad de dictaminar sobre determinadas partidas.

¹ Nissen, Ricardo Augusto; Ley de Sociedades Comerciales, Tomo 2, pág. 65, Editorial Abaco, Buenos Aires, abril de 1997.

² Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala A(CNCom)(SalaA) Minetti y Cía. ; 11/06/1996; LA LEY 1999-F, 159.

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. 7 art. 18), 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 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 nro. 7 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° 644 del C.P. B.A. del 29.05.86), señala que el dictamen profesional puede ser desfavorable o favorable y que, en este último supuesto, “...puede ser acotado con limitaciones que se denominan, indistintamente, ‘salvedades’ o ‘excepciones’...” (art.18).

A su turno, las salvedades pueden 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).

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 los principios y normas contables aceptados que reflejan (deben reflejar) el carácter objetivo de la información..."*³

Tales reticencias, por lo demás, transgreden la manda del art. 51 del Cód. de Comercio cuando dispone, respecto del balance, que debe expresar, con veracidad y exactitud compatible con su finalidad la situación 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 impugnable en los términos del art. 251 de la L.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..."*⁴

Conclusiones.

- Las salvedades indeterminadas contenidas en la certificación del balance, en cuanto afectan rubros de importancia significativa, inhabilitan a tal estado contable.
- La decisión que lo aprueba, resulta impugnable en los términos del art. 251 de la L.S..

³ 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.

⁴ Cámara de Apelaciones de Azul, Sala I, 17/10/97, "Villani, Jorge c/ Cemedá S.A. s/ Impugnación de Decisión Asamblearia", El Derecho, 9.5.00, f° 50018.