

Normas sobre balances en el Anteproyecto de Reforma

XLI Encuentro de Institutos de Derecho Comercial de Colegios de Abogados de la Provincia de Buenos Aires. San Isidro, abril de 2005.

Dr. Daniel Balonas-Instituto de Derecho Comercial del Colegio de Abogados de Lomas de Zamora "Dr. Ángel Mauricio Mazzetti"

Ponencia: Es loable la modificación propuesta al artículo 67 en cuanto obliga a las sociedades de responsabilidad limitada a remitir una copia de los estados contables al Registro Público de Comercio. Pero la ley omite indicar las normas a que deben supeditarse esos estados contables. Tampoco resulta razonable la supresión del ajuste por inflación y del principio de insignificancia. Se propone una remisión genérica a las normas contables profesionales.

Desarrollo:

Introducción

La reforma propuesta al Art. 67 es quizás una de las más solicitadas por la doctrina en lo que hace a normas contables. No solo por cuanto ya resultaba ineludible la obligación de las sociedades de responsabilidad limitada de hacer públicos sus estados contables, sino porque la confusa redacción del artículo actual ha llevado a confusas interpretaciones aún con las sociedades anónimas¹.

Pero el proyecto de reforma omite dictar normas para la elaboración de los estados contables de las sociedades de responsabilidad limitada, dejando una laguna que puede ser llenada por cada sociedad como lo considere más conveniente, existiendo la posibilidad de que la lectura de tales estados contables no permita arribar a conclusión alguna, ya sea por falta de información o por desconocerse los criterios.

Por otro lado, el Art. 62, entre las normas generales a que se deben sujetar los estados contables de las sociedades por acciones y los de las sociedades de responsabilidad limitada con capital superior al del Art. 299, elimina los anteriores cuarto, quinto y sexto párrafo que contenía los principios generales, entre ellos el de insignificancia y el de moneda constante.

Los balances de las sociedades de responsabilidad limitada

Es a esta altura indudable la necesidad de que los balances de todas las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada sean accesibles tanto a los socios como a terceros.

El Art. 67 *in fine* del proyecto da cuenta de que los autores del mismo comparten este criterio, al considerar que el incumplimiento de la remisión de los estados contables al registro es causal de remoción.

En consonancia con ello, el incluir en dicha obligación a las sociedades de responsabilidad limitada y dejar claro que comprende a todas las sociedades por acciones era una reforma ineludible y, por ende, debe ser bienvenida.

¹ En base a dicho artículo y consideraciones fácticas, la Dirección Provincial de Personas Jurídicas de la Provincia de Buenos Aires ha dispuesto que sólo las sociedades incluidas en el Art. 299 deben remitir copias de sus estados contables. Ver. Res. 12/2003 Art. 80 y concordantes.

Pero la laguna que se genera al no incluir en la ley normas para la confección de los estados contables de las sociedades de responsabilidad limitada –hubiese bastado con una reforma del Art. 62 incluyéndolas en el mismo junto a las sociedades por acciones- pone sobre el tapete otra cuestión, que es la de las normas contables. ¿Deben estar en la Ley, o debe haber una remisión a normas de organismos profesionales o de contralor?

Las normas contables y su inclusión en la ley

La inclusión en la ley de normas y principios contables acarrea una serie de consecuencias desfavorables.

En principio la contabilidad es una ciencia en constante evolución. Permanentemente la ciencia contable incorpora criterios que apuntan a lograr que su resultado sea más completo y acorde con las necesidades de quien se sirve de ella.

También cambian, casi a diario, tanto las necesidades del lector de los estados contables como la realidad que debe ser reflejada en la contabilidad. También los medios de que se dispone permiten cada vez reflejar con mayor precisión y grado de detalle esa realidad, sin por ello olvidar que la contabilidad no es una ciencia exacta, sino que pertenece a la rama de las económicas, y su finalidad no es la precisión sino brindar información adecuada, útil y que permita tomar decisiones e informarse sobre la situación económica de la sociedad.

De allí, que el hecho de estar las normas contables atada a una Ley que no debería reformarse sino a grandes intervalos de tiempo, es contraproducente, e impide la evolución de la contabilidad y estados contables societarios.

Otra consecuencia es que dado que la ciencia contable, a pesar de lo estático de la Ley, sigue evolucionando, se produce un divorcio entre las normas profesionales y las societarias.

La consecuencia de ello es que los auditores, en tanto están obligatoriamente sometidos a las normas de los órganos de contralor de su matrícula, se ven en la obligación de emitir dictámenes contrarios a balances hechos en función de las normas legales. Más allá de los paliativos que permanentemente se buscan, ello lleva a que a efectos societarios se tomen balances que no cuentan con un informe favorable de un auditor, quien a su vez informa cuál es el balance correcto, balance que no tiene mayor incidencia en la vida societaria.

Un claro ejemplo de ello es la prohibición actual de emitir balances en moneda constante, tema sobre el que volveré más adelante.

De allí que, como cuestión de fondo, me adhiero a quienes proponen que la Ley contenga a lo sumo los principios muy generales, y luego una remisión expresa a las normas que apruebe la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, organismo nacional que ha dado sobradas pruebas de su capacidad académica y permanente evolución en las resoluciones técnicas que viene dictando desde la década del 70.

Descarto, de momento, que las normas surjan de los organismos de contralor societarios por distintos motivos: i) Porque ello impediría una uniformidad a nivel nacional; ii) porque se mantendría el divorcio entre normas legales y profesionales; iii) porque los organismos profesionales han demostrado estar a la vanguardia en lo que hace al avance de la ciencia contable y iv) por la forma en que desde hace más de treinta años han venido implementando cambios en forma paulatina y ordenada, circularizando informes durante periodos razonables antes de convertirlos en normas, que prevén una aplicación gradual y obligatoria solo después de un prolongado lapso de difusión, aceptación y eventual corrección.

Sin embargo, podemos aceptar como ideal un órgano de contralor que consensúe las normas con los organismos profesionales para darles a estas raigambre de norma legal, aunque ello también podría lograrse con una remisión inserta en la Ley.

El principio de insignificancia

Este principio que ahora el proyecto pretende dejar de lado, y uno de los pilares de la contabilidad, encierra el peligro de que, dejado de lado, cualquier contabilidad o estado contable podrá ser impugnado por nimiedades que no hacen a su esencia.

La contabilidad, como ya dijimos, es una ciencia económica y no exacta. Su finalidad no es determinar con precisión sino ser útil al lector en la toma de decisiones o en la evaluación de la actividad y situación social.

Según de que rubro se trate, la ciencia contable considera insignificante a aquellas partidas menores al 5 % o al 2 % del total. Por supuesto que no se trata de valores absolutos, sino de guarismos que deben ser analizados en cada caso concreto.

Pero dejar sin efecto el principio sería una fuente de impugnaciones a contabilidades y estados contables sin mayor finalidad que la de obstruir la vida social.

Estados contables ajustados por inflación²

A efectos de poder valorizar los distintos elementos componentes de los estados contables, con el fin de agruparlos y compararlos se utiliza el principio denominado “moneda de cuenta”, utilizándose como moneda al dinero de curso legal en el país³.

Sin embargo, cuando nos encontramos con procesos inflacionarios, la moneda pierde estabilidad, no siendo comparables ni agrupables conceptos valuados en moneda de distinta época⁴.

Ello se produce porque el patrón elegido para comparar (el dinero de curso legal) no permanece estable, con lo que nace la necesidad de cambiarlo por un patrón estable.

Y ello se ha hecho en nuestro país mediante la utilización de una “moneda homogénea”, que se logra ajustando mediante el empleo de índices cada una de las partidas a valores de la fecha de cierre del ejercicio, logrando así la moneda homogénea que nos permite agrupar y comparar los distintos elementos que componen los estados contables.

La necesidad de ajustar por inflación las cifras a efectos de que el balance resulte verídico ya fue expuesta en forma más que contundente por la doctrina en el año 1967⁵, sin perjuicio de algunos antecedentes aún anteriores.

² Ver al respecto nuestro trabajo en IX Jornadas Nacionales de Institutos de Derecho Comercial, Comodoro Rivadavia, Septiembre de 2002 publicado en “Conflictos Actuales en Sociedades y Concursos”, Ad Hoc, 2002, pág. 63.

³ VERÓN, ALBERTO V, “Estados Contables y Libros de Comercio”, Edit. Ábaco, Bs. As., 1978, pág. 101.

⁴ A modo de ejemplo, y aún a riesgo de simplificar demasiado, si consideramos una inflación del 100% anual, nadie dudaría que si la sociedad compró un bien el 1-1-2002 a \$ 100 y lo vendió el 31-12-2002 a \$ 110 perdió dinero, concretamente \$ 90. Sin embargo un estado de resultados sin ajuste por inflación nos mostraría una utilidad de \$ 10.

⁵ Trabajo presentado en la VIII Conferencia Interamericana de Contabilidad en Caracas, por JULIO BARTHALOT, HOMERO BRAESAS, VICENTE CARIDE, WILLIAM L. CHAPMAN, PEDRO CHAPULLIE, JOSÉ J. FERNÁNDEZ, ABRAHAM GERES, ALEJANDRO GELI, ÁNGEL GURRUCHAGA, SANTIAGO LAZZATI, ALBERTO T. LÓPEZ, HORACIO LÓPEZ SANTISO, ALFREDO LISDERO, VENANCIO PÉREZ Y MARIO VÁZQUEZ, por el CGCECF.

VERÓN llegó a afirmar, con no poca razón, que *“La Ley 19550, en su versión original, lamentablemente había guardado un silencio cómplice que permitió el estancamiento temporal de uno de los pilares actuales más significativos que fundamentan la teoría y doctrina de la información contable, coadyuvando así a la preparación y exposición de estados contables que [...] deforman la información transformándola en inútil y engañosa para sus usuarios. Así es como se incurre en la aberración de propugnar la producción de estados contables falsos, arriesgando a caer en la represión del Art. 300, inc. 3º del Cód. Penal”*⁶. El proyecto actual pretende volver en la cuestión a la redacción anterior al año 1983.

A partir del año 1976 aparecen los primeros antecedentes de normas profesionales que impulsan el ajuste por inflación⁷, sin embargo el hecho de entrar en conflicto con la Ley que no preveía el ajuste, y especialmente con la Ley 19742 que preveía solo un ajuste parcial fueron la causa de sucesivas prórrogas en su entrada en vigencia.

Paralelamente, la F.A.C.P.C.E. (en la que no estaba incluido el CPCECF) dicta la Res. 2, que impone el ajuste por inflación los estados contables a partir del 1/1/1978. Finalmente en la Capital Federal la Res. 183/79 impone ese ajuste. Pero dada la colisión con la Ley 19742 y la omisión de la Ley 19550 al respecto, las sociedades deben elaborar dos estados contables, uno histórico y otro ajustado por inflación.

Finalmente, en 1983 se pone fin a esta situación al incorporarse al Art. 62 de la L.S.C. la obligación, para ejercicios cerrados a partir del 30/9/1984, de que los Estados Contables se confeccionen en moneda constante, esto es, ajustados por inflación⁸.

El 1/8/1984. la Inspección General de Justicia dicta la Resolución 2/84, que establece la obligación de las sociedades por acciones de presentar sus estados contables en moneda constante aplicándose para ello las disposiciones técnicas que dicte el CPCECF, excepto en las cuestiones expresamente reglamentadas por Ley o normas de la misma autoridad de contralor.

Dichas disposiciones técnicas son las dictadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, quien el 30/5/1984 dicta la Resolución Técnica N° 6 (Estados Contables en moneda Constante⁹), que es aprobada sucesivamente por los distintos consejos profesionales¹⁰, incluido el de la Capital Federal.

En 1995, luego de unos años de estabilidad monetaria, el Dto. 316/95 interpreta que la Ley 23928 (de convertibilidad) al haber prohibido todo mecanismo de indexación había derogado la previsión del Art. 62 de la L.S.C. y en consecuencia instruye a los organismos de contralor de sociedades para que no acepten balances ajustados por inflación. La I.G.J. cumple con el Dto. a través del dictado de la Res. 8/95 que prohíbe el ajuste por inflación de los estados contables.

La Resolución 86 del CPCECF ya había interpretado el 8/5/1991 que el Art. 10 de la Ley 23928 no derogaba el ajuste por inflación de los estados contables, que lejos de ser un proceso indexatorio era la única forma en que los estados contables podían reflejar la realidad, lo que podía incluir una pequeña inflación, o deflación, o aún el aumento de precios relativos¹¹.

No obstante ello, dados los bajos índices inflacionarios, se entendió que los estados contables, aún sin el ajuste por inflación, en la casi totalidad de los casos reflejaban razonablemente la situación real de las sociedades.

⁶ VERÓN, ALBERTO V., “Reformas al Régimen de Sociedades Comerciales”, Ed. Astrea, Bs. As., 1984, Pág. 89.

⁷ Res. 25/76 del CPCECF, luego Res. 105/76 del mismo ente.

⁸ Art. 62 in fine de la Ley 19550 con la reforma de la Ley 22903.

⁹ Hoy “Estados Contables en Moneda Homogénea” conforme RT 19.

¹⁰ En Capital Federal por Res. 136/84 del 3/7/1984.

¹¹ Esa resolución se basó, e incluyó en su anexo, al informe N° 17 de la Comisión de Estudios Sobre Contabilidad del CPCECF.

Renacido en el año 2002 el proceso inflacionario, el Decreto de Necesidad y Urgencia 1269/02 (BO 17-7-2002) modifica el Art. 10 de la Ley 23928 aclarando que *“la citada derogación –de las normas que prevean o autoricen indexación de precios- no comprende a los estados contables, respecto de los cuales continuará siendo de aplicación lo preceptuado en el Art. 62 in fine de la Ley 19550”*¹². Consecuentemente deroga el Dto. 316/95 e instruye a los organismos que fiscalicen sociedades a que dicten resoluciones a efectos de recepción de estados contables en moneda constante de acuerdo a lo establecido por la Ley 19550 en su Art. 62 in fine.

Pero poco más de un año después, el Dto. 664/03 restituye la prohibición de ajustar los estados contables por inflación, generando un nuevo divorcio entre las normas contables profesionales y las legales.

El fundamento de estas prohibiciones es siempre el evitar generar inflación por la expectativa. Cosa que nunca ocurriría por ajustar los estados contables. Los estados contables deben tender a reflejar la realidad. Si por decreto se prohíbe reflejar una parte de ella, arribamos a balances falsos, que no reflejan la realidad social, sin beneficio alguno.

Si efectivamente estamos en un período de estabilidad, el ajuste por inflación será insignificante, e incluso podrá ser dejado de lado en función del principio del que hablamos en el punto anterior. Pero si hay inflación lo único que se logra con esta prohibición es que los balances resulten inútiles para tomar decisiones o que se pueda llegar a decisiones societarias desacertadas¹³. Es como si se quisiera derogar la inflación por decreto.

De allí que no pueda compartirse la derogación del ajuste por inflación, o, como estaba legislado, del balance en moneda constante u homogénea.

Conclusiones

Es acertado obligar a las sociedades de responsabilidad limitada y a todas las sociedades por acciones a presentar sus balances en el Registro Público de Comercio. Sin embargo se omitió indicar a qué normas deben sujetarse, en lo contable, las sociedades de responsabilidad limitada. Como solución acorde a nuestra Ley, se propone la remisión a las normas para sociedades por acciones.

Como solución más de fondo, eliminar las normas contables de la Ley de Sociedades, a lo sumo dejar principios generales, y hacer una remisión a normas contables profesionales.

En tanto, no se comparte la eliminación del principio de insignificancia, ni del de estados contables en moneda constante.

¹² Entendemos que la reforma de la Ley era innecesaria, ya que no hace más que aceptar la interpretación que ya en 1991 le había dado el informe N° 17 referido en la nota anterior. Sin embargo la forma que se había dado al Dto. 316/95 obligó a esta solución, ya que la sola derogación del mismo no bastaba por cuanto se trataba de un decreto interpretativo.

¹³ A modo de ejemplo, si el capital social se mantiene a valores históricos, los socios se podrán ir distribuyendo todo el excedente sobre esa cifra, llegando a una infracapitalización “legal”