



MEMORANDO SECRETARIA TÉCNICA N° A-61

“INFORME PROFESIONAL SOBRE ESTADOS CONTABLES YA AUDITADOS POR OTRO PROFESIONAL. RECTIFICACIÓN DE ESTADOS CONTABLES AUDITADOS”

Cuestión planteada y a resolver:

1. La cuestión planteada en la consulta recibida por esta Secretaría Técnica y a resolver es si pueden rectificarse los estados contables.
2. Para analizar esta cuestión pueden considerarse los siguientes aspectos:
 - a) Los estados contables, son instrumentos públicos o privados?
 - b) Los estados contables, son de uso público o privado?
 - c) Cuál es el órgano de la empresa que prepara los estados contables?
 - d) Cuál es el órgano de la empresa que aprueba los estados contables?
 - e) Qué debe entenderse por estados contables rectificativos?

Estados contables: ¿Instrumentos Públicos o Privados?

3. El tema tiene relación con las formas o solemnidades que deben observarse al momento de la formación del acto jurídico, encontrándose legalmente previsto en el Código Civil. Títulos II y III del Libro II, Sección II.

4. El art. 979 del C.C. considera que son instrumentos públicos entre otros (se citan los que sirvan para dilucidar la situación bajo análisis):

“1° Las escrituras públicas hechas por escribanos públicos en sus libros de protocolo o por otro funcionario con las mismas atribuciones...”

2° Cualquier otro instrumento que extendieren los escribanos o funcionarios públicos en la forma que las leyes hubieren determinado.

5. Asimismo el art. 993 del C.C. establece que *“El instrumento público hace plena fe hasta que sea argüido de falso, por acción civil o criminal...”* y el art. 994 determina que *“Los instrumentos públicos hacen plena fe, no sólo entre las partes sino contra terceros ...”* y finalmente el art. 996 establece que *“El contenido de un instrumento público puede ser modificado o quedar sin efecto alguno por un contra instrumento público o privado que los interesados otorguen ...”*

6. En cuanto a los Instrumentos Privados, el art. 1012 del C.C. establece que *“La firma de las partes es una condición esencial para la existencia de todo acto bajo forma privada...”*

7. Del análisis de las citas legales pueden extraerse las siguientes consideraciones:

- i) Los estados contables no son mencionados en forma expresa como instrumentos públicos.
- ii) Para que exista un instrumento público debe intervenir un Escribano Público o Funcionario Público.
- iii) Los Contadores Públicos, no son funcionarios públicos.



¿Los estados contables, son de uso público o privado?

8. La Resolución Técnica N° 10, en el apartado referido al Alcance de la Norma, establecía que se “apunta” preponderantemente a la preparación de Informes de uso público, los llamados habitualmente estados contables. Actualmente la R.T. 16 “Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales”, aclara que “los estados contables a los que se refiere este documento son los informes contables preparados para uso de terceros ajenos al ente que los emite”.

9. La R.T. 10 enunció los siguientes objetivos de los estados contables:

- Servir de guía a la Dirección y a los Inversionistas en materia de distribución de utilidades.
- Servir de base para la solicitud y concesión de créditos.
- Servir de guía a inversionistas interesados en comprar y vender.
- Ayudar a analizar la gestión de la Dirección.
- Servir de base para la determinación de la carga tributaria.
- Ser utilizado como fuente para la Contabilidad Nacional.
- Ser utilizado como base para la fijación de precios y tarifas.

10. La R.T. 16, que contiene un modelo contable, armonizado con las normas internacionales de contabilidad, prescribe como objetivo el siguiente:

“El objetivo de los estados contables es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el período que abarcan para facilitar la toma de decisiones económicas”

11. Dicha R.T. aclara que la situación y evolución patrimonial de un ente interesa a diversas personas que tienen necesidades de información no totalmente coincidentes. Entre ellas puede citarse a:

- a) Los inversores actuales y potenciales.
- b) Los empleados.
- c) Los acreedores actuales y potenciales.
- d) Los clientes.
- e) El Estado.

En esta norma técnica, se adopta como usuario tipo a los inversores y acreedores, tanto actuales como potenciales.

Estados contables. Órganos societarios intervinientes en su preparación y aprobación.

12. Alberto Víctor Verón, en su obra “Sociedades Comerciales. Ley 19550 comentada, anotada y concordada”, cita a De Gregorio, como uno de los autores que mejor ha expuesto la importancia y funciones jurídicas del Balance de Sociedades en su obra “Los Balances” T. 1, destacándose entre ellas:

- Opera como rendición periódica de cuentas de los administradores.
- Sirve para determinar la cuota liquidacional.
- Persigue hacer saber a los terceros, la entidad y variaciones de su garantía.

Verón, cuando analiza el proceso de elaboración de los estados contables concluye que es función legal del Directorio la preparación de los mismos, mencionando que dicho órgano societario, los debe tratar y aprobar mediante acta, **la cual es un instrumento privado**, regulado por los arts. 1012 a 1036 del Código Civil.



13. El mencionado autor aclara, que el Síndico y el Directorio, deberán atender los pedidos concretos de explicaciones que formulen los accionistas antes de la Asamblea, ya que el accionista no podría aspirar a ninguna investigación que entrañe la consulta directa de los libros sociales o de cualquier documento obrante en los archivos de la Sociedad, aunque aclara que en las sociedades anónimas de familia, podrá requerir copias de la documentación contable, debidamente firmadas por las autoridades sociales, en tanto no resulten excesivas para la sociedad. También cabe recordar, que las sociedades no comprendidas en el art. 299 de la Ley de Sociedades Comerciales y cuando esté previsto en su estatuto, podrán prescindir de la Sindicatura y reemplazar la misma por una Auditoría o los socios efectuarán el contralor correspondiente.

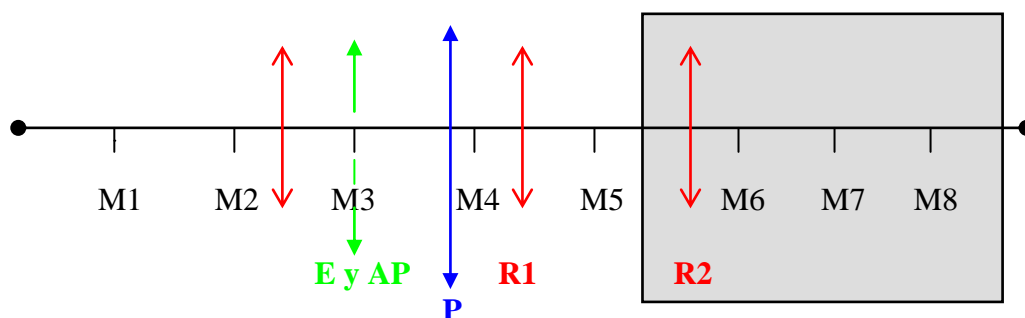
14. La R.T. N° 7, en el considerando d) establece que la auditoría externa culmina con un informe en el que se dictamina sobre la razonabilidad de la información contable destinada a ser presentada a terceros.

15. Generalmente la Auditoría, es contratada por el Directorio o resuelta en la Asamblea General Ordinaria. También es habitual que los estados contables estén auditados y posean el Informe correspondiente, cuando son tratados en la Asamblea General Ordinaria.

16. Según el artículo 234 de la Ley de Sociedades Comerciales, corresponde a la asamblea ordinaria considerar y resolver los siguientes asuntos: 1) balance general, estado de resultados, distribución de ganancias, memoria e informe del síndico y toda otra medida relativa a la gestión de la sociedad que le compete resolver conforme a la ley y el estatuto o que sometan a su decisión el directorio, el consejo de vigilancias y los síndicos...”

Estados contables Rectificativos.

17. A continuación se expondrá un análisis que describe el proceso de preparación y aprobación de los estados contables de **cierre de ejercicio** o especiales para ciertos objetivos precisos establecidos por la LSC tales como transformación, fusión, escisión, etc.:



M1: Preparación por la Administración del ente de los EECC, sin informe de auditoría.

M2: Auditoría de los EECC. Determinación y propuesta de ajustes.

M3: Aceptación o no por parte de la Administración del ente de los ajustes propuestos por auditoría. Aprobación por este órgano de los EECC luego de ajustes. De acuerdo con las normas argentinas esta es la fecha de emisión de los estados (**E**) y de acuerdo a las NIC es la de autorización de la publicación (**AP**)

Entre M3 y M4 podría, según las NIC, publicarse los EECC (**P**)

M4: Emisión de informe de auditoría sobre los EECC aprobados en M3.

M5: Consideración por reunión de socios o accionistas. Aprobación o no de los EECC elaborados por la administración del ente.

M6: Caso de no aprobación de los EECC por socios o accionistas. Confección de nuevos EECC rectificativos y aprobación de ellos por la administración del ente.

M7: Informe del auditor sobre los EECC rectificativos aprobados en M6.

M8: Aprobación por parte de la reunión de socios o accionistas.



Es interesante destacar antes que de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución Técnica N°8 – Normas Generales de Exposición Contable – Capítulo VII – Punto B 15, la fecha de emisión de los estados contables es la fecha de aprobación de los mismos por parte de los administradores del ente, lo cual difiere de lo mencionado en la NIC N° 10, ello en virtud de destacar la diferencia terminológica, como así también la implicancia de su significado. Esta conclusión se ve reforzada por lo que ocurre habitualmente: que los estados contables se comienzan a entregar a terceros (por ejemplo: bancos) después de su aprobación por el Directorio u órgano equivalente.

18. Cuando la sociedad ha convocado a Asamblea, los estados contables deben estar a disposición de los accionistas y deberían tener adjuntos el informe del auditor y el informe del órgano de control (Sindicatura, Consejo de Vigilancia, en los casos que correspondiera).

19. La Asamblea tratará los estados contables y resolverá sobre los mismos: aprobación o rechazo. Esta facultad asamblearia es indelegable y alcanza a la de poder obligar a los administradores a aceptar el nombramiento de una Comisión Revisora, como medida de excepción, si los accionistas consideran necesario un análisis minucioso y profundo de los estados contables.

20. La aprobación de los estados contables presentados por el Directorio, crea a su favor una presunción de corrección en la gestión administrativa, sólo desvirtuable con pruebas concretas en sentido contrario. Para Verón, esta aprobación es un acto interno pero que puede oponerse a terceros y que no impide la realización de la acción de responsabilidad contra los administradores.

21. Podrá rechazarlos y proponer modificaciones. Los estados contables deberían volver al Directorio, para confeccionar estados contables rectificativos.

22. Esencialmente hay dos momentos donde se pueden detectar situaciones que ameriten la rectificación de los estados contables que en el gráfico se encuentran señaladas con una letra R y en rojo.

R1: Luego de aprobados los estados contables por la administración (Directorio en el caso de sociedades anónimas) y de haber emitido el profesional su Informe del Auditor, pero antes de la Asamblea.

R2: Luego de aprobados los estados contables por la administración y de haber emitido el profesional su Informe del Auditor y durante o con posterioridad a la asamblea.

23. Fowler Newton, en su obra “Cuestiones Fundamentales de Auditoría” , comenta que se han dado algunos casos de objeción de alguna parte de los estados contables en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, debiendo presentar las empresas versiones modificadas de uno o más de sus estados contables básicos, configurando lo que podría denominarse estados contables “rectificativos”. La situación planteada por Fowler Newton puede generarse con los diversos organismos de contralor en lo que se requiera la presentación de estados contables. Los estados contables mencionados en los puntos 21. y 22. cuando sean emitidos nuevamente por el Directorio, correspondería que sean auditados nuevamente.

24. En todos los casos en que se emitan estados contables rectificativos, corresponde la emisión de un nuevo informe de auditoría, en el cual deberá considerarse el tratamiento contable dado por la administración del ente a las modificaciones requeridas por la asamblea general ordinaria o el organismo de contralor pertinente. El auditor deberá en su informe:

a) Indicar que se trata de estados contables “rectificativos”, y que emitió un informe de auditoría en determinada fecha sobre los estados contables originales. También mencionar qué tipo de opinión emitió en el informe anterior. Aclarar que esos nuevos estados contables reemplazan a los emitidos por el mismo período en una fecha anterior.



b) Hacer referencia en el informe del auditor a las modificaciones introducidas en los estados contables rectificativos en relación con los originales (incluyendo cuantificación de su efecto y su referencia a nota en los estados contables en la cual el ente identifique e informe dónde y por qué importes son los efectos de los cambios).

c) Emitir nueva opinión sobre los estados contables modificados, por lo que podrá resultar, de conformidad a la significatividad de la modificación y a sus características, una opinión diferente o igual a la anterior.

25. El nuevo informe del auditor debería estar fechado no antes de la fecha en que los estados contables rectificativos sean aprobados por la administración del ente y, consecuentemente, los procedimientos tendientes a obtener evidencia suficientemente apropiada de que han sido identificados todos los acontecimientos ocurridos hasta la fecha del dictamen del auditor que puedan requerir ajuste de, o revelación en, los estados contables, se extenderían a la fecha del nuevo dictamen.

26. Las correcciones a estados contables emitidos correspondientes a un ejercicio anterior originadas en la existencia de errores en esos estados contables deben realizarse de conformidad con el tratamiento indicado por las normas contables profesionales para los ajustes de ejercicios anteriores. En tal caso serán de aplicación las normas de exposición contable previstas a tal efecto por los Capítulos III (Sección G), Capítulo IV (Sección B), y Capítulo VII (Sección B.14) de la Resolución Técnica N° 8 de la FACPCE. En aquellos casos en que la información a corregir no involucrara modificaciones a cifras de los estados contables básicos (por ejemplo a información incluida en notas) también procede la aplicación de las normas antes citadas en cuanto a la debida explicación de los conceptos de las modificaciones.

27. La emisión de nuevos estados contables con las correcciones necesarias a partir de las nuevas evidencias obtenidas deberá realizarse en forma excepcional. Por ejemplo cuando los estados que se modifican no hayan sido todavía aprobados por el órgano societario competente (por ejemplo la asamblea de accionistas en el caso de las sociedades anónimas) o habiendo sido aprobados previamente por éste hay una revisión de la decisión en una nueva reunión de dicho órgano. Son ejemplos de situaciones en las que resultaría admisible la emisión de estados contables rectificativos cuando los estados contables son aprobados por el directorio y posteriormente resultan modificados por la asamblea de accionistas que los considere, o cuando la Justicia declara nula una asamblea de accionistas y la nueva asamblea que se realiza los modifica. Puede no ser necesario revisar los estados contables y emitir un nuevo dictamen del auditor cuando la emisión de los estados contables para el siguiente período es inminente; siempre y cuando se vayan a hacer las apropiadas revelaciones en dichos estados.

28. En aquellos casos en que se emitan estados contables rectificativos y en el supuesto que los estados contables corregidos sean firmados por otro profesional distinto del que emitió su opinión sobre los estados contables originales, corresponde que el nuevo profesional se comunique con el anterior en virtud de las disposiciones del Código de Ética aprobado por la Junta de Gobierno de la F.A.C.P.C.E., que en su artículo 18 dispone que: "...los profesionales no deben tratar de atraer los clientes de un colega, empleando para ello recursos o prácticas reñidas con el espíritu de este código. No obstante, tienen derecho a prestar sus servicios cuando les sean requeridos, previa comunicación al profesional actuante".

Buenos Aires, 13 de enero de 2005

Cr. José María González
S.T. Entre Ríos

Cr. Orlando Eijo
S.T. Buenos Aires

Cra. Alejandra Prieto
Asesora de la S. T.
F.A.C.P.C.E.

Cr. José Urriza
Secretario Técnico
F.A.C.P.C.E.