

TÍTULO:	EL AUDITOR EXTERNO Y LA CONTABILIDAD EN EL MARCO DEL CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN
AUTOR/ES:	Cóccaro, Ana M.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XVIII
PÁGINA:	-
MES:	Enero
AÑO:	2017
OTROS DATOS:	-

ANA M. CÓCCARO

EL AUDITOR EXTERNO Y LA CONTABILIDAD EN EL MARCO DEL CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN

El Código Civil y Comercial de la Nación, sancionado por la ley 26994, entró en vigencia el 1/8/2015. La autora analiza en qué medida las nuevas normativas introducidas por el CCyCo. unificado pueden incidir sobre el ejercicio del profesional en ciencias económicas en sus áreas de actuación como auditor externo (contador público independiente).

I - INTRODUCCIÓN

El objeto de este trabajo se refiere a los aspectos más importantes del ordenamiento contable establecido en el texto normativo del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (CCyCo.).

En efecto, en lo que se refiere a materia contable, en el Libro Primero (Parte General) del Código, en el Título IV referente a los Hechos y Actos Jurídicos, se encuentra el capítulo 5 dedicado a los Actos Jurídicos. Dentro de este capítulo, que se encuentra dividido en siete secciones, en la última de ellas está el articulado referido a la contabilidad y los estados contables (arts. 320 a 331 y arts. relacionados, arts. 145 a 148).

Los principales cambios del CCyCo. en materia contable son:

1. El empleo de la expresión *persona humana* en sustitución de *persona física*.
2. La eliminación de la figura del comerciante y la inclusión de nuevos sujetos obligados y sujetos excluidos respecto al requisito de llevar contabilidad.
3. Disposiciones específicas sobre la forma de llevar los libros contables, los estados contables y la documentación que los respalde.
4. Los libros contables *indispensables* deben permanecer en el domicilio del titular y deben ser llevados sobre una base uniforme y que permita lograr un cuadro verídico de las actividades y actos.
5. Se crea la sociedad unipersonal, que solo se podrá constituir como sociedad anónima sujeta a las disposiciones de las sociedades incluidas en el artículo 299.
6. El Registro Público de Comercio pasa a denominarse *Registro Público*.

La nueva clasificación de personas permite identificar a los sujetos obligados y a los excluidos que deban llevar contabilidad. Las personas jurídicas se subclasifican en personas jurídicas públicas y personas jurídicas privadas.

II - LA INFORMACIÓN CONTABLE EN EL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL

1. Contabilidad (art. 320)

1.1. Sujetos obligados a llevar contabilidad

1. Personas jurídicas privadas

El CCyCo. clasifica a las personas jurídicas en "públicas" o "privadas" (art. 145) y en el artículo 148 se enumeran las siguientes personas jurídicas privadas:

- a) las sociedades,

- b) las asociaciones civiles,
 - c) las simples asociaciones,
 - d) las fundaciones,
 - e) las iglesias, confesiones, comunidades o entidades religiosas,
 - f) las mutuales,
 - g) las cooperativas,
 - h) el consorcio de propiedad horizontal,
 - i) toda otra contemplada en disposiciones de este Código o en otras leyes y cuyo carácter de tal se establece o resulta de su finalidad y normas de funcionamiento.
2. Personas que realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios.
 3. Cualquier otra persona puede llevar contabilidad si solicita su inscripción y la habilitación de sus registros o la rubricación de los libros.

Comentarios

El CCyCo. innova en esta materia porque extiende la obligación de llevar la contabilidad a toda persona jurídica de carácter privado, incluso las que no tienen fines de lucro. El artículo 43 del Código de Comercio limitaba ese deber a todo comerciante.

Las personas humanas que ejercen una profesión liberal (por ej.: médico, abogado, contador, arquitecto, psicólogo, etc.) no tienen obligación legal de llevar la contabilidad.

Además, la ley general de sociedades (LGS) establece que las sociedades por acciones tienen además la obligación de habilitar los siguientes libros: Actas del Directorio y Actas de Asamblea (art. 73); Asistencia a Asamblea (art. 238); Actas de Gerencia (art. 270); Actas de Comisión Fiscalizadora (art. 290); Actas de Comité Ejecutivo (art. 269); Registro de Acciones (art. 213), Actas del Consejo de Vigilancia (art. 280).

1.2. Sujetos excluidos (Sin perjuicio de lo establecido en leyes especiales)

1. Las personas humanas que desarrollan profesiones liberales o actividades agropecuarias y conexas no ejecutadas u organizadas en forma de empresa.

Se consideran conexas las actividades dirigidas a la transformación o a la enajenación de productos agropecuarios cuando están comprendidas en el ejercicio normal de tales actividades.

2. Pueden ser eximidas de llevar contabilidad las actividades que, por el volumen de su giro, resulta inconveniente sujetar a tales deberes según determine cada jurisdicción local.

Comentario

A partir de las disposiciones del Código de Comercio sobre los sujetos obligados a llevar contabilidad, se discutía si se trataba de una verdadera obligación, de una carga o de un deber. Hay consenso en la doctrina, en general, acerca de que no se trata de una obligación en sentido técnico ("Código Civil y Comercial comentado" - T. I - 2015 - pág. 525).

Jurisprudencia

La contabilidad mercantil no solo responde a la satisfacción de las necesidades particulares del comerciante sino y en forma preponderante al cumplimiento de una obligación legal o, como prefiere la moderna doctrina, de una carga (Cám. Nac. Com. - Sala C - LL - 124-39).

III - REGISTROS CONTABLES

1. Modo de llevar la contabilidad (art. 321)

1. 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;
2. los registros contables deben respaldarse con la documentación respectiva;
3. los registros contables y la documentación deben archivar en forma metódica y que permita su localización y consulta.

Comentario

Se establece como *principal* característica que la contabilidad debe ser llevada sobre una base uniforme, a fin de evitar distorsiones, y que permita lograr un cuadro verídico de las actividades y actos.

Jurisprudencia

Los libros de contabilidad son documentos complejos que, llevados con los *requisitos* establecidos legalmente, cumplen la misión de reflejar en forma cuantitativa los hechos integrantes de la actividad de la empresa. A partir de esa definición surgen sus elementos más característicos: en primer lugar, su naturaleza documental, de relevancia superlativa en materia probatoria; luego, la obligación que impone la ley de cumplir las formalidades para su confección; y por último, su finalidad, cual es la de exteriorizar cuantitativamente la actividad del comerciante (Cám. Nac. Com. - Sala A - 16/6/2011).

2. Registros contables indispensables (art. 322)

Son indispensables los siguientes registros contables:

1. Diario.

2. Inventario y Balances.
3. Aquellos que corresponden a una adecuada integración de un sistema de contabilidad y que exigen la importancia y la naturaleza de las actividades a desarrollar.
4. Los que en forma especial impone este Código u otras leyes.
5. Los registros contables deben permanecer en el domicilio de su titular (art. 325).

Comentario

La previsión legal indica en principio dos libros indispensables: el Diario y el Inventario y Balances, sin embargo también se amplía el espectro, ya que se dispone que se considerarán así también aquellos que sean requeridos por el sistema contable, tal es el caso del Libro Mayor, que no es citado pero sin el cual no es posible llevar una contabilidad en debida forma.

Favier Dubois (h) comenta: *"La contabilidad responde a la necesidad de toda empresa de tener un sistema para recolectar, sumarizar, analizar y presentar en signos monetarios información relativa al negocio. A esos fines la contabilidad acude a los 'registros contables' cuya única exigencia es su aptitud para registrar, exponer y permitir controlar los datos requeridos por su titular. Vale decir que la contabilidad cumple una función 'interna' o técnica al servicio del propio empresario o sociedad: dar información para la toma de decisiones.*

Pero, además de esa función, la contabilidad ha ido asumiendo una función 'externa', que es la que interesa al Derecho, en la medida en que la llevanza de registros contables satisface también exigencias de terceros. Es así que puede hablarse de un 'derecho contable', como rama del derecho que tiene por objeto disciplinar en su contenido y forma a la contabilidad, como una manifestación del 'derecho económico', en tutela del orden social en general y de los terceros en particular. (...)

La contabilidad legal tradicional resulta de una determinada 'teneduría de libros', sujeta a determinadas exigencias de forma y fondo. La contabilidad legal moderna (contabilidad informática) se basa en registros con diverso soporte y exige recaudos especiales que garanticen la inalterabilidad y la verificabilidad del sistema (...)" (Casal - 2015 - pág. 2).

Jurisprudencia

Si bien es cierto que el Libro IVA no es uno de los mencionados en el Código de Comercio, no parece razonable, por eso solo, restarle todo valor probatorio, pues el propio Código contempla la exigencia de que los comerciantes lleven aquellos libros y registros que correspondan a una adecuada integración de un sistema de contabilidad y que le exijan la importancia y naturaleza de sus actividades, a los que no podría privárseles sin más de eficacia probatoria, cuanto menos como elemento de corroboración (Cám. Nac. Com. - Sala C - 9/2/1999).

3. Requisitos "formales" de los libros contables (art. 323)

Los Libros contables *indispensables* deben:

1. ser debidamente encuadernados;
2. ser individualizados en el Registro Público correspondiente.

Tal individualización consiste en anotar, en el primer folio, nota fechada y firmada de su destino, del número de ejemplar, del nombre de su titular y del número de folios que contiene.

3. El Registro debe llevar una nómina alfabética, de consulta pública, las personas que solicitan rubricación de libros o autorización para llevar los registros contables de otra forma.

Se prohíbe (art. 324):

1. alterar el orden en que los asientos deben ser hechos;
2. dejar blancos que puedan utilizarse para intercalaciones o adiciones entre los asientos;
3. interlinear, raspar, emendar o tachar. Todas las equivocaciones y omisiones deben salvarse mediante un nuevo asiento hecho en la fecha en que se advierta la omisión o el error;
4. mutilar parte alguna del libro, arrancar hojas o alterar la encuadernación o foliatura;
5. cualquier otra circunstancia que afecte la inalterabilidad de las registraciones.

Comentarios

El empleo del término *individualización* de los libros en remplazo de *rubricación*, término obsoleto, que es mencionado en el texto legal (arts. 320 y 323), resulta apropiado.

En referencia al -Registro Público correspondiente-, en el caso de las sociedades asentadas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, es la Inspección General de Justicia (IGJ).

Por su parte, la resolución (IGJ) 7/2015 establece, en su Libro IX (arts. 490 al 508), el proceso y demás formalidades relacionadas con la "Individualización y Rúbrica de Libros Sociales".

Finalmente, cabe acotar que se ha incorporado una previsión especial referente a la confección de un registro de consulta pública sobre los libros rubricados y autorizaciones concedidas, con la clara finalidad de transparentar el accionar de los registros.

La enumeración de los actos prohibidos es meramente enunciativa y no taxativa, razón por la cual deben considerarse prohibidas todas las operaciones que, en definitiva, permitan adulterar el sistema contable.

Jurisprudencia

El Código mercantil requiere de la contabilidad, el cumplimiento de ciertos presupuestos formales o externos y otros materiales. Los primeros son: llevar los libros obligatorios; complementar los libros con la documentación; cumplir con las formalidades extrínsecas; guardar las formalidades intrínsecas; conservar los libros y la documentación complementaria. Los presupuestos materiales son: uniformidad (del sistema contable utilizado); veracidad (exigencia legal a la que se suma la necesidad de exactitud de los balances); claridad, de los registros contables. Estos presupuestos, luego complementados tanto con las ya mencionadas formalidades extrínsecas (libros encuadernados, foliados y rubricados) como las intrínsecas, aseguran tanto al propio comerciante como a terceros la fiabilidad exigida por el Código a sus asientos (Cám. Nac. Com. - Sala D -

10/12/2009).

4. Requisitos "esenciales" de los libros contables (art. 325)

Los libros y registros contables deben ser llevados del siguiente modo:

1. en forma cronológica, actualizada;
2. sin alteración alguna que no haya sido debidamente salvada;
3. en idioma y moneda nacional;
4. que permitan determinar la situación patrimonial, su evolución y sus resultados al cierre de cada ejercicio económico;
5. El titular puede, previa autorización del Registro Público de su domicilio, sustituir uno o más libros, excepto el de Inventarios y Balances, o alguna de sus formalidades, por la utilización de ordenadores u otros medios mecánicos, magnéticos o electrónicos que permitan la individualización de las operaciones y de las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación (art. 329);
6. se debe conservar la documentación en microfilm, discos ópticos u otros medios aptos para ese fin, con previa autorización del Registro Público de su domicilio (art. 329).

Comentarios

Con referencia al punto 5 y 6, la petición que se formule al Registro Público debe contener una adecuada descripción del sistema, con dictamen técnico de Contador Público e indicación de los antecedentes de su utilización. Una vez aprobado, el pedido de autorización y la respectiva resolución del organismo de contralor deben transcribirse en el libro de Inventarios y Balances. La autorización solo se debe otorgar si los medios alternativos son equivalentes, en cuanto a inviolabilidad, verosimilitud y completitud, a los sistemas cuyo reemplazo se solicita (art. 329).

El nuevo Código dejó a cargo de los Registros Públicos el otorgamiento de autorizaciones para sustituir uno o más libros, excepto el de Inventarios y Balances, lo que contempla el permanente avance técnico en la materia y debe llevarse a cabo con la debida fiscalización. En tal sentido se requiere, entre otros requisitos, la participación de un contador público a través de la presentación de un dictamen.

Jurisprudencia

Las alteraciones realizadas en la numeración de las páginas del Libro IVA compras, impresas por sistema computarizado, y refoiliadas nuevamente en forma manual, se encuentran comprendidas en las previsiones del artículo 54, inciso 5), del Código de Comercio. En virtud de lo expuesto, ha de concluirse que se trata de un libro llevado en irregular forma (CApel. Civ. y Com. Rosario - Sala I - 30/4/1997).

5. Conservación (art. 329)

Los registros contables se deben conservar por diez años desde la última anotación, excepto que leyes especiales establezcan plazos superiores:

1. los libros, contándose el plazo desde el último asiento;
2. los demás registros, desde la fecha de la última anotación practicada sobre los mismos;
3. los instrumentos respaldatorios, desde su fecha.

Los herederos deben conservar los libros del causante y, en su caso, exhibirlos en la forma prevista en el artículo 331, hasta que se cumplan los plazos indicados anteriormente.

Comentario

Para los comprobantes la obligación corre desde su fecha. Con lo cual esta situación puede llevar a que exista la obligación de guardar un libro o registro y que eventualmente si sus primeras registraciones son anteriores a la década no se obligue a la conservación de los comprobantes respaldatorios respectivos.

6. Requisitos específicos para determinados libros contables

Libro Diario (art. 327)

En el Diario se deben registrar:

1. Todas las operaciones relativas a la actividad de la persona que tienen efecto sobre el patrimonio.
2. las registraciones en el Diario pueden realizarse en forma individual o en registros resumidos que cubran períodos de duración no superiores al mes.

En este último caso, los resúmenes deben surgir de anotaciones detalladas practicadas en sub-diarios, los que deben ser llevados en las formas y condiciones establecidas para los libros indispensables.

3. El registro o Libro Caja y todo otro diario auxiliar que forma parte del sistema de registraciones contables integra el Diario y deben cumplirse las formalidades establecidas para el mismo.

Comentario

De la letra del Código se interpreta que el registro o Libro Caja, y todo otro libro auxiliar, integran el Libro Diario.

Jurisprudencia

Este libro es el más importante de todos, pues en él constan todas las operaciones comerciales y cambiarias realizadas por el comerciante, asentadas diariamente y por orden, lo cual impide que sean modificadas ex profeso con posterioridad (Cám. Nac. Com. - Sala B).

Libro Inventarios y Balances (art. 326)

1. Los estados contables deben asentarse en el Libro Inventarios y Balances.

Comentario

La norma requiere la transcripción de los estados contables omitiendo indicar la inclusión de los inventarios (detalle analítico) de la composición de los rubros del activo y pasivo relacionados con los estados transcritos.

7. Registros contables como medio de prueba

1. La contabilidad, obligada o voluntaria, llevada en la forma y con los requisitos prescritos, debe ser admitida en juicio, como medio de prueba (art. 330).
2. La prueba que resulta de la contabilidad es indivisible (art. 330).
3. Ninguna autoridad, excepto los supuestos previstos en leyes especiales, puede hacer pesquisas de oficio para inquirir si las personas llevan o no registros arreglados a derecho (art. 331).
4. La prueba sobre la contabilidad debe realizarse en el domicilio del titular, aun cuando esté fuera de la competencia territorial del juez que la ordena (art. 331).

Comentarios

En artículo 330 se mantiene la tradición mercantilista, ya que los libros llevados son admitidos en juicio como medios de prueba entre los comerciantes y para acreditar asuntos relativos a la empresa.

El artículo 331 consagra el principio de confidencialidad de los libros de comercio, prohibiéndose las pesquisas genéricas para inquirir a las personas acerca de las formas en que desarrollan su contabilidad o no lo hacen. Ello tiene basamento constitucional si estamos a lo dispuesto en los artículos 14 y 18 y concordantes de la CN. ("Código Civil y Comercial comentado" - T. I - 2015 - pág. 537).

Jurisprudencia

Los libros de comercio llevados regularmente por una de las partes hacen plena prueba frente a quien no presenta en los suyos asientos en contrario, y si bien dicho principio no es absoluto, para desmerecer su virtualidad acreditativa es menester la producción de otra prueba plena y concluyente (SCBA - 10/12/2008).

IV - ESTADOS CONTABLES (ART. 326)

Con respecto a los estados contables:

1. los sujetos que lleven contabilidad obligada o de modo voluntaria, deben confeccionar sus estados contables al cierre de ejercicio;
2. los estados contables deben comprender como mínimo un estado de situación patrimonial y un estado de resultados;
3. los estados contables deben asentarse en el Libro Inventarios y Balances.

Comentarios

La conformación y diseño de estos informes pertenecen a las reglas de la contabilidad que regula la forma de su presentación. En este aspecto, la letra del Código es lo suficientemente amplia como para contemplar la evolución de la ciencia y la técnica contable, evitando un posible desajuste de la norma sancionada con el devenir de nuevos avances técnicos ("Código Civil y Comercial comentado" - T. I - 2015 - pág. 534).

Por su parte, la LGS requiere que en la sede social deben quedar copias del balance, los estados de resultados del ejercicio y del estado de evolución del patrimonio neto, y de notas, informaciones complementarias y cuadros anexos, a disposición de los socios o accionistas, con no menos de quince (15) días de anticipación a su consideración por ellos. Cuando corresponda, también se mantendrán a su disposición copias de la memoria del directorio o de los administradores y del informe de los síndicos.

Dentro de los quince (15) días de su aprobación, las sociedades de responsabilidad limitada cuyo capital alcance el importe fijado por artículo 299, inciso 2), deben remitir al Registro Público (de Comercio) un ejemplar de cada uno de esos documentos. Cuando se trate de una sociedad por acciones, se remitirá un ejemplar a la autoridad de contralor y, en su caso, del balance consolidado (art. 67, LGS).

La resolución (IGJ) 7/2015, en el Libro IV, artículos 305 al 335, establece el detalle de los procedimientos a seguir para el cumplimiento de los requisitos de presentación de la información contable en el Registro Público.

Por otra parte, la resolución 7/2015, en su artículo 311, hace referencia al requisito de que los estados contables deben estar auditados al señalar: "*Sin perjuicio de lo requerido en disposiciones especiales de estas Normas, los informes de auditoría relativos a aquellos balances de sociedades o contratos asociativos sujetos a fiscalización o inscripción ante este Organismo deberán contener opinión sobre los mismos*".

V - CASO "BOOKS SA"

Por aplicación de determinadas normas legales, su informe sobre la auditoría de BOOKS SA al 31/12/2015 debe indicar si los estados contables examinados surgen de anotaciones efectuadas en los registros contables (en sus aspectos formales) de acuerdo con las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación.

Al finalizar la auditoría, el 10/3/2016, usted encuentra que la empresa ha omitido la transcripción de los asientos del ejercicio en el Libro Diario exigido por la normativa vigente. El gerente general de la empresa le pide que usted le entregue un informe que no menciona la gestión, porque debe presentar los estados contables ante un banco de manera inmediata. A cambio, se compromete a regularizar la situación dentro de los diez días siguientes.

Un colaborador suyo opina que lo que corresponde es emitir un informe con salvedad referida a la aplicación de las Normas Contables.

Se pide: Exponga su opinión.

Solución sugerida

El pedido del cliente no puede ser satisfecho porque implicaría la emisión de un informe con un dato falso.

Tampoco corresponde calificar el dictamen, porque la cuestión no es técnica.

Lo que debe hacer es:

1. entregar al cliente un informe que mencione la situación dentro de las informaciones requeridas por normas legales; o
2. esperar que el cliente regularice la situación, verificar que lo ha hecho y luego entregarle el informe, previa extensión de la revisión de hechos posteriores hasta la fecha de emisión de informe.

VI - PÁRRAFO SOBRE REGISTROS CONTABLES EN EL INFORME DEL AUDITOR

Ley 16638/1957, artículo 28: representó una regla general sobre los procedimientos a cumplirse para emitir dictámenes (certificaciones interpretadas) sobre cierta información contable que se hallaba prevista en el decreto-ley 5103/1945, diciendo que *"la certificación a que alude (...) decreto-ley 5103/1945 (...) expresará, además, que el balance general y la cuenta de ganancias y pérdidas concuerdan con las registraciones contables, llevadas de conformidad con las disposiciones legales, y que se han observado criterios de valuación técnicamente correctos"*.

El decreto-ley 5103/1945 - ley 12921 fue derogado por la ley 20488 que contempla un régimen de "policía profesional", por el cual son los Consejos Profesionales quienes tienen que ordenar, dentro de sus facultades, el ejercicio profesional; y, en consecuencia, fueron emitiendo normas técnicas sobre contabilidad y auditoría.

La RT 37 (FACPCE, Segunda Parte, III. Norma de auditoría i. Norma para su desarrollo) establece que el auditor debe realizar entre los procedimientos de auditoría: *"3.5.2. Cotejo de los estados contables con los registros contables."*

3.5.3. Revisión de la correlación entre registros contables, y entre estos y la correspondiente documentación comprobatoria".

"Por ello, se concluye que no existe en este momento norma de aplicación general que obligue a incluir el párrafo de referencia en el informe del auditor y, por lo tanto, se lo deberá incluir en aquellos casos en que un organismo de control así lo requiera". (FACPCE, Memorando de Secretaría Técnica N° A - 23, 6/4/1994, actualizado en 8/2014).

VII - CONCLUSIONES

Los doctores Mario Wainstein y Armando M. Casal describen: *"El ordenamiento legal, que regla el ejercicio de las profesiones en ciencias económicas en el ámbito local, nada dispone con relación a las registraciones contables y si las mismas están de conformidad con las disposiciones legales. [...]"*

La obligación impuesta por el artículo 28 del decreto-ley 16638/1957 hacía necesario el agregado de un párrafo en el informe del auditor, donde debía mencionarse que los estados contables concordaban con los registros contables, lo que resulta evidente como procedimiento cuando se dice que se aplicaron en el examen las normas de auditoría. Además, debía indicarse que dichas registraciones contables fueron llevadas de conformidad con las disposiciones legales, es aquí donde el auditor debía evaluar el cumplimiento de las disposiciones comentadas precedentemente."

Cuando el dictamen incluía una salvedad, la misma debía evaluarse específicamente en lo que atañe a la forma en que se llevan los libros de contabilidad, dado que podía ser necesaria también la salvedad sobre el cumplimiento de las normas legales vinculadas con dicha forma [...]"

Además, resulta ilustrativo destacar que no podría opinarse acerca de cómo son llevados los libros de contabilidad sin hacer un trabajo adecuado de auditoría, pues, como lo destacamos, los requisitos no solo abarcan temas formales, sino también aspectos relacionados con el contenido de la información que surge de dichos libros" ["El Informe del Auditor", cap. 3: "Informe corto" - subinc. 7) - "La opinión sobre los registros contables y otros temas solicitados por normas legales" - 2000 - págs. 48/52]."

A pesar de la recomendación de la FACPCE, el CPCECABA siguió exigiendo consignar en el informe de auditoría *"un párrafo de registros contables"*. Al respecto, un informe de su Comisión de Estudios de Auditoría se excusó en los *"usos y costumbres"* (SIC) para reglar que en todos los casos se debía continuar aplicando.

Mucho después, el Consejo Directivo del ex Consejo de Capital Federal resolvió eliminar el punto 5.5.7. del Anexo B de la resolución del consejo 236/1988 -Requisitos para la Certificación de Firmas y medidas a adoptar ante un incumplimiento- y sus modificaciones.

Según aclara la resolución (CD) 65/2014, independientemente de esta eliminación, *sigue vigente la obligación* de incluir esa referencia en los informes de auditoría sobre estados contables cuando:

- a) por aplicación de lo dispuesto por la resolución técnica 37, puntos 3.5.2. y 3.5.3., surgiera alguna observación material sobre el cumplimiento de las disposiciones legales, en este caso sobre el estado de los libros obligatorios por ley.
- b) disposiciones de organismos de control que así lo requieran.

Por otra parte, la FACPCE no contempla la inclusión del párrafo en los informes de auditoría y las normas internacionales.

Si bien diversos organismos de contralor como la Comisión Nacional de Valores (CNV), la Superintendencia de Seguros de la Nación (SSN) y el Banco Central (BCRA), entre otros, exigen que ese párrafo figure en el informe de auditoría.

En consecuencia, a través de esta eliminación, el CPCECABA se alinea con las normas internacionales y a las emanadas de la FACPCE.

Esto no significa que el auditor no tenga que revisar los libros rubricados, por aplicación de lo dispuesto por la RT 37, el auditor debe igualmente efectuar el cotejo de los estados contables con los registros contables así como la revisión de la correlación entre registros contables y entre estos y la correspondiente documentación respaldatoria.

En consecuencia, la eliminación no exime al auditor de la obligación de aplicar esos procedimientos, si surge alguna observación material con relación al cumplimiento de las disposiciones legales, el auditor debe informarlo en su dictamen, como se explicitó anteriormente.

En conclusión, *solo si los libros no están llevados en legal forma, será obligatorio incluir una observación en el informe de auditoría o en casos en que la obligación subsista*, por estar sujeta la sociedad a los controles de organismos tales como la CNV, la SSN y el BCRA, entre otros.

VIII - BIBLIOGRAFÍA Y NORMATIVA

Bibliografía

- Anthih, María J.: "Doctrina del Día: 'Nuevo Código Civil y Comercial unificado: una guía sobre las disposiciones relacionadas con la contabilidad y los estados contables'" - Ed. Thomson Reuters - Bs. As. - 2015.
- Boggino, Guillermo; Palacios, Clide: "Contabilidad y estados contables: implicancias del nuevo ordenamiento del Código Civil y Comercial de la Nación" - Biblioteca digital de la Universidad Católica Argentina - Anuario de la Facultad de Ciencias Económicas del Rosario N° 10 - 2014.
- Casal, Armando M.: "Tratado de informes de auditoría, revisión, otros aseguramientos y servicios relacionados" - Errepar - junio/2009.
- Casal, Armando M.: "[Registros contables y estados contables en el Código Civil y Comercial de la Nación Unificado](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional & Empresaria) - T. XVI - N° 186 - marzo/2015 - Actualizado online (e-report 5/8/2015).
- Casal, Armando M.: "[Régimen Contable de la Resolución General \(IGJ\) 7/2015. La Documentación y Contabilidad](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional & Empresaria) - Bs. As. - noviembre/2015 - T. XVI.
- Caramello, Gustavo; Pisacco, Sebastián y Herrera, Marisa: "Código Civil y Comercial Comentado" - 1a ed. - Ed. Infojus - CABA - T. I - 2015.
- Favier Dubois, Eduardo M. y Favier Dubois, Eduardo M. (H): "[Los sujetos obligados a llevar contabilidad en el texto del Código Civil y Comercial en trámite](#)" - ERREPAR - DSE - Bs. As. - N° 302 - enero/2013 - T. XXV.
- Favier Dubois, Eduardo M. y Favier Dubois, Eduardo M. (H): "[Impactos del Proyecto del Código Unificado sobre la Profesión Contable](#)" - ERREPAR - DSE - Bs. As. - N° 299 - octubre/2012 - T. XXIV.
- Fowler Newton, Enrique: "Tratado de auditoría" - 4a ed. - LL - Bs. As. - 2009.

Normativa consultada

- [RG \(IGJ\) 7/2015](#). Ministerio de Justicia y Derechos humanos. Inspección General de Justicia.
- [LGS 19550](#), t.o. 1984.
- RT de la FACPCE. Separata de legislación - ERREPAR - 2015.