

LOS APORTES IRREVOCABLES PARA FUTURAS EMISIONES DE CAPITAL Y EL INFORME DEL AUDITOR

Juán C. Repila

SINTESIS DE LA PONENCIA

Las cuestiones de los aportes irrevocables para futuras integraciones de capital ha sido motivo de tratamiento por diferentes juristas y ha dado lugar a diversas teorías sobre su naturaleza jurídica.

Es así que ante la inexistencia de normas legales expresas se los ha conceptualizado como ofertas irrevocables, atravesando por diferentes teorías que los consideran un contrato preliminar, un contrato sujeto a condición o hasta un mutuo.

El contador público en su condición de auditor no puede limitarse a considerar si los aportes irrevocables se encuentran bien o mal **expuestos** en los estados contables sino que debe analizar la documentación respaldatoria de dichos aportes que le aseguren que en la práctica no se han desnaturalizado.

En definitiva el auditor realizará su tarea, reunirá los elementos de juicio y emitirá su dictamen con o sin salvedades según sea la documentación y demás elementos de juicio que respalden los aportes irrevocables.

INTRODUCCION

Las cuestiones de los aportes irrevocables para futuras integraciones de capital ha sido motivo de tratamiento por diferentes juristas y ha dado lugar a diversas teorías sobre su naturaleza jurídica.

Es así que ante la inexistencia de normas legales expresas se los ha conceptualizado como ofertas irrevocables, atravesando por diferentes teorías que los consideran un contrato preliminar, un contrato sujeto a condición o hasta un mutuo.

No es objeto de este trabajo, por su definición y mucho menos por la formación profesional de su autor, participar de esta contienda jurídica sino exclusivamente analizar de que manera este instituto convive con las sociedades anónimas en las cuales está presente.

En efecto si de algo estamos seguros es que las sociedades anónimas echan mano a este instrumento cuantas veces pueden y en algunos casos con tanta asiduidad y duración en el tiempo que hacen dudar seriamente ya no, de su naturaleza jurídica, sino de su eventual cancelación efectiva contra la cuenta de capital.

TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS APORTES IRREVOCABLES

La ley de sociedades comerciales (LSC) nada dice de los aportes irrevocables por lo que, el vacío legal existente, deja librado consecuentemente su tratamiento

III Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa (Buenos Aires, 1998).
 contable al discernimiento y la erudición que en la materia tengan los profesionales en ciencias económicas.

Por otra parte los organismos de contralor, ya sea la Comisión Nacional de Valores (CNV) o la Inspección General de Justicia (IGJ), tampoco han emitido normas reglamentarias expresas que encuadren el tratamiento contable de estos "aportes" y las condiciones específicas a que deben atenerse para ser considerados tales. Las simples referencias contenidas en la Resol. 290/97 (CNV) e indirectamente las de la Resol. 12/86 (IGJ) al remitir a las Resoluciones Técnicas Nros. 8 y 9 (FCPCE) no son más que una confirmación del vacío legal y reglamentario existente en la materia.

Ante tanta indefinición y vacío legislativo casi estaríamos dispuestos a creer que este tipo de aportes no existen. Pero la realidad cotidiana nos hace notar su existencia y lo que es más, en muchos casos, su importancia relativa en relación al capital social.

Desde el punto de vista de su **exposición** en los Estados Contables tanto la doctrina, como las normas contables vigentes así como las reglamentarias de los organismos de control a que me refiriera más arriba, son contestes en cuanto a su exposición dentro del Patrimonio Neto en el Estado de Evolución del mismo.

Es así que la Resolución Técnica Nro. 8 - Normas Generales de Exposición Contable (FACPCE) en su capítulo V punto A.2 - Estructura consigna: "El capital expresado en moneda de cierre debe exponerse discriminando sus componentes, tales como aportes de los propietarios (o asociados) - **capitalizados o no** - a su valor nominal..."

En cuanto a la Resolución Técnica Nro. 9 - Normas particulares de exposición contable (FACPCE) se pronuncia aún más claramente que la anterior consignando en su capítulo V punto A.1 : "Capital. Este rubro está compuesto por el capital suscrito y los **aportes irrevocables** efectuados por los propietarios (capitalizados o no, en efectivo o en bienes o derechos) y..."

De lo expuesto se desprende claramente que desde el punto de vista de la **exposición** contable las normas contables vigentes no dudan en cuanto a la inclusión de los aportes para futuras emisiones de capital dentro del Patrimonio Neto y aún más, lo consideran dentro del rubro capital.

CARACTERISTICAS O CONDICIONES DE LOS APORTES IRREVOCABLES

Si bien, como hemos visto, desde el punto de vista de la exposición contable la cuestión resulta de tratamiento pacífico tanto por las normas legales como por la doctrina, no resulta claro en cambio cuáles son las características o condiciones a que deben ajustarse estos aportes irrevocables para ser considerados tales.

Es aquí donde los contadores públicos, en su condición de auditores, encuentran las mayores dificultades ante las distintas situaciones que pueden enmarcar estos anticipos irrevocables y que, de alguna manera, condicionan el tratamiento contable de los mismos.

A esta altura el lector podría preguntarse, a qué tratamiento contable nos referimos? dado que, como hemos visto, las normas vigentes resultan claras al respecto en el sentido de incluir a los aportes irrevocables dentro del rubro Patrimonio

Neto en el Balance General. El tratamiento alternativo, en el caso de que los aportes irrevocables no sean tales, sería considerar a los mismos como pasivo. Entiéndase bien, no es intención del autor, como dijera más arriba, discutir la naturaleza jurídica de los aportes irrevocables pero, si en la práctica, por las condiciones a que está sujeto, o no está sujeto el aporte irrevocable, se desnaturaliza como tal, podríamos estar ante la presencia de una acreencia y por lo tanto de un pasivo para la sociedad.

EL AUDITOR Y LOS APORTES IRREVOCABLES

Imaginemos que una sociedad recibe hoy aportes irrevocables para futuras emisiones de capital, mantiene esa situación durante diez años, la sociedad en ningún momento acepta esos aportes y además los mismos no están sujetos a plazo o condición alguna.

Desde el punto de vista del auditor, puede considerar a esos aportes irrevocables dentro del Patrimonio Neto?. Debe considerarlos un pasivo eventual o real?. Puede extender su dictamen sin más y sin plantear cuestiones en la opinión?.

El contador público en su condición de auditor debe desarrollar su tarea de acuerdo con las normas de auditoría vigentes, las que en nuestra jurisdicción se encuentran contenidas en la Resolución Técnica Nro. 7 (FACPCE), y establecen la necesidad de obtener los elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan emitir una opinión sobre los estados contables de la sociedad. Es por ello que el auditor no puede limitarse a considerar si los aportes irrevocables se encuentran bien o mal **expuestos** en los estados contables sino que debe analizar la documentación respaldatoria de dichos aportes que le aseguren que en la práctica no se han desnaturalizado. Aportes irrevocables que perduran en el tiempo, sin plazo y sin condiciones no podrían ser mantenidos en el Patrimonio Neto sin que el auditor se manifieste expresamente al respecto en su dictamen advirtiendo de tal situación al lector de los estados contables. En efecto, aportes irrevocables mantenidos en las condiciones antedichas podrían eventualmente transformarse en una obligación para la sociedad, en la medida que sean reclamados por los supuestos aportantes, al no cancelarse contra la cuenta de capital en un determinado período de tiempo. Esto sin entrar a considerar el devengamiento o no de intereses, no sólo para el caso de frustrarse totalmente el aumento de capital, sino para el caso de un aumento parcial de capital en el que deba devolverse en parte el aporte realizado.

Cuál es entonces la posición del auditor ante la existencia en el Balance General de aportes irrevocables para futuras emisiones de capital?

En primer lugar deberá examinar la documentación que respalde los citados aportes. En tal sentido E. Fowler Newton (1) enumera los aspectos relevantes a tener en cuenta los que podrían resumirse como sigue:

- Los aportes en caso de aceptación sólo podrían transformarse en capital
- Definición clara de las condiciones de capitalización.
- Hayan sido aprobados por una asamblea de accionistas o se presuma que vayan a serlo de inmediato.
- Salvaguarda del ejercicio de derecho de preferencia del resto de los accionistas.
- Devolución de los eventuales aportes excedentes luego de la capitalización.

- Reconocimiento de intereses en el caso que hubiere excedente de capitalización.

El auditor, entonces, deberá examinar la documentación respaldatoria de los aportes y evaluar si la misma constituye un elemento de juicio válido y suficiente que le permita emitir una opinión favorable con o sin salvedades, sobre los estados contables de la sociedad según sea el caso.

Por otra parte desde el punto de vista de la técnica contable resulta aconsejable además la inclusión de una nota a los estados contables en donde se describan acabadamente las condiciones, plazos y razones de los aportes irrevocables incluidos en dichos estados.

En definitiva el auditor realizará su tarea, reunirá los elementos de juicio, verificará la inclusión de una nota descriptiva de los aportes y emitirá su dictamen.

A fin de completar el presente trabajo he creído conveniente incluir algunos casos y la actitud que, a mi juicio, debería adoptar el auditor en su dictamen.

CASO 1.

Elementos de juicio recabados por el auditor:

- Ingreso efectivo de los aportes.
- Carta compromiso del aportante donde consta:
 - Compromiso de irrevocabilidad.
 - Plazo y condiciones.
 - Aceptación del Directorio.
 - Renuncia al derecho de preferencia de los actuales accionistas.

Nota a los Estados Contables:

“La sociedad debido a necesidades financieras surgidas en la construcción de su “ampliación de planta recibió con fecha aportes irrevocables para futuras emisiones de capital “por \$ La capitalización se perfeccionará en la próxima asamblea. Los accionistas actuales “han renunciado al derecho de preferencia.

Párrafo de la opinión del informe del auditor:

En mi opinión los estados contables ... **presentan razonablemente** la información sobre la situación económica y financiera ...

CASO 2.

Elementos de juicio recabados por el auditor:

- Ingreso efectivo de los aportes.
- Carta compromiso del aportante sin expresar plazo ni condiciones.

Nota a los Estados Contables:

La sociedad debido a necesidades financieras surgidas en la construcción de su ampliación de planta recibió con fecha aportes irrevocables para futuras emisiones de capital por \$ La capitalización se perfeccionará en la próxima asamblea.

Párrafo de la opinión del informe del auditor:

En mi opinión, **sujeto a lo expresado en nota...**, los estados contables presentan razonablemente la información sobre la situación económico y financiera...

CASO 3.

Elementos de juicio:

- Ingreso efectivo de los fondos.
- Inexistencia de otra documentación.

Nota a los estados contables:

(Sugerida por el auditor)

La sociedad debido a necesidades financieras recibió con fecha... de 1991 aportes irrevocables para futuras emisiones de capital por \$... De no capitalizarse los mismos podrían ser reclamados por el aportante con más una eventual carga financiera de \$...

Párrafo de la opinión del informe del auditor.

En mi opinión excepto por lo expresado en el párrafo anterior y en la nota, los estados contables presentan razonablemente la información sobre

Bibliografía referenciada

Enrique Fowler Newton (1), Contabilidad Superior, Ediciones Macchi, Buenos Aires 1993.

Ricardo A. Nissen, Ley de Sociedades Comerciales. Comentada, anotada y concordada. Editorial Abaco, Buenos Aires 1993.

Resolución Técnica Nros. 7, 8 y 9, Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.

Resolución (CNV) Nro. 290/97.

Resolución (IGJ) Nro. 12/86.