

SISTEMA CONTABLE EN PROYECTOS A LARGO PLAZO **(Concepto CCTCP 096 del 22 de Abril de 1997)**

CONSULTA

Pregunta la forma como se debieron realizar los registros contables de un proyecto hidroeléctrico, planteando las siguientes inquietudes :

- 1.- Cómo una obra en curso? Cuyos costos y gastos incurridos en la etapa preoperativa se registran como un mayor valor del activo.
- 2.- Cómo un proyecto de inversión? Que cumplió con las etapas preoperativas y en las cuales los costos y gastos incurridos en dichas etapas se registran como activos diferidos los cuales se deben amortizar a un período determinado una vez el proyecto inicie su etapa de operación y produzca ingresos.
- 3.- En este proyecto, cuáles se considerarían costos y gastos?
- 4.- De acuerdo a las dos primeras inquietudes, que tratamiento se debe seguir para el registro de los costos y los gastos, es decir que se activa y que se lleva al estado de resultados?
- 5.- Cuáles incidencias fiscales futuras podría ocasionar a cargo de la Empresa de Energía, al realizar los registros en alguna de las dos primeras situaciones planteadas?.

CONCEPTO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública aprobó el siguiente concepto :

Sea lo primero referirnos a su aclaración consistente en que durante el proceso de construcción y puesta en marcha del proyecto las normas aplicables eran las del Decreto 2160 de 1986, para manifestarle que los registros deben estar acordes con las normas contables vigentes, es por ello que actualmente todas las personas que de acuerdo con la Ley estén obligadas a llevar contabilidad deben adecuarla a las disposiciones contenidas en el Decreto 2649 de 1993, por medio del cual se derogó la reglamentación antes citada.

Para una mayor precisión sobre el tema a tratar, es importante anotar que para el correcto registro durante la ejecución y puesta en marcha del proyecto debieron aplicarse los artículos 53 y 46 del primero de los Decretos citados, relacionados con Costos y Gastos Preoperacionales y Propiedades, Planta y Equipo, que hoy en día se encuentran recogidos en los artículos 67 y 64 de la segunda de las disposiciones mencionadas, bajo los conceptos de Activos Diferidos y Propiedades, Planta y Equipo, respectivamente.

Viene al caso recordar que este CONSEJO se pronunció sobre un aspecto similar a través del concepto No. 4 publicado en el Boletín No. 3 de noviembre de 1995, exponiendo en lo pertinente:

“El Decreto 2649 de 1993 precisa las definiciones básicas para el caso consultado. Veamos: el artículo 39 define los costos como aquellos que “representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos”, (el subrayado es nuestro).

El artículo 40 en alusión a los Gastos expone: “Los gastos representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes”.

“Artículo 54. Asignación. Los costos de los activos y los ingresos y gastos diferidos, reexpresados como consecuencia de la inflación cuando sea el caso, deben ser asignados o distribuidos en las cuentas de resultados, de manera sistemática, en cumplimiento de la norma básica de asociación.

La asignación del costo de las propiedades, planta y equipo se denomina depreciación. La de los recursos naturales agotamiento. Y la de los diferidos e intangibles amortización...” (El subrayado es nuestro).

El artículo 55 en relación con los diferidos clarifica: “deben contabilizarse como diferidos, los ingresos hasta que la obligación correlativa esté total o parcialmente satisfecha y los gastos hasta que el correspondiente beneficio económico esté total o parcialmente consumido o perdido”. (El subrayado es nuestro).

Ahora bien, el artículo 13 del mismo Decreto define como norma básica el principio de Asociación, así: “Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente”.

De lo expuesto hasta aquí por la norma y en concordancia con el artículo 18 que claramente expresa en alusión a las características y prácticas de cada actividad: “Procurando en todo caso la satisfacción de las cualidades de la información, la contabilidad debe diseñarse teniendo en cuenta las limitaciones razonablemente impuestas por las características y prácticas de cada actividad, tales como la naturaleza de sus operaciones, su ubicación geográfica, su desarrollo social, económico y tecnológico”. Se infiere el registro como costo o gasto diferido, de aquellas partidas que incidirán en un ingreso futuro, causándose la amortización sistemáticamente en el respectivo período en el cual se obtenga el correspondiente ingreso....”

Por su parte, los artículos 67 y 64 de la norma en comento, expresan en su orden :

Activos diferidos. “... Se deben registrar como cargos diferidos los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha . Las sumas incurridas en investigación y desarrollo pueden registrarse como cargos diferidos ...” (El subrayado no es del texto).

Propiedades, Planta y Equipo . “... representan los activos tangibles adquiridos, construidos, o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios,... El valor histórico de estos activos incluye todas las erogaciones y cargos necesarios hasta colocarlos en condiciones de utilización, tales como los de ingeniería, supervisión, impuestos, intereses, corrección monetaria proveniente del Upac y ajustes por diferencia en cambio”. (El subrayado no es del texto)

Precisamente, los Planes de Cuentas existentes en el país han tenido su desarrollo respetando y acogiendo las normas invocadas encontrándose para el caso que nos ocupa, que debe aplicarse el Plan General de Contabilidad Pública, expedido por el Contador General de la Nación mediante la Resolución 4444 de 1995, el cual contiene las cuentas necesarias para ir reconociendo cada una de las etapas del desarrollo de los proyectos, cuyo proceso se puede sintetizar así :

Los gastos y costos incurridos en la etapa de investigación y estudio del proyecto se deben registrar como Cargos Diferidos y una vez se determine la viabilidad del proyecto procede trasladarlos a Construcciones en Curso o Maquinaria , Planta y Equipo en Montaje, según corresponda; rubros éstos que seguirán acumulando las erogaciones que se presenten hasta la culminación del mismo, momento en el cual se lleva al activo fijo sujeto a depreciación.

Dado el caso de que no sea factible el desarrollo del proyecto, los costos y gastos mencionados en primer orden se deben cancelar directamente contra el estado de resultados.

Por consiguiente, de acuerdo con el Plan General mencionado han debido utilizarse cronológicamente los siguientes rubros, identificando en cada caso las subcuentas pertinentes :

1910 Cargos Diferidos

1615 Construcciones en Curso

1620 Maquinaria, Planta y Equipo en Montaje

1640 Edificaciones

1645 Plantas y Ductos

Las descripciones o dinámicas de las cuentas citadas, dicen en lo pertinente:

Cargos Diferidos : Se debitan con “1. El valor de los costos y gastos registrados en la etapa de investigación, estudio, desarrollo, organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha de proyectos específicos hasta el momento en que empieza a generar beneficios”. (El subrayado no es del texto)

Construcciones en Curso: “Representa los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en labores productivas, operativas o administrativas del ente público”. (El subrayado no es del texto)

Maquinaria, Planta y Equipo en Montaje: “Representa los costos y demás erogaciones incurridos en la adquisición y montaje de maquinaria, planta y equipo, hasta tenerlos en condiciones de utilización en las labores de producción u operación del ente público”. (El subrayado no es del texto)

Edificaciones: “Representa el valor de los edificios, casas, bodegas, locales y otras edificaciones adquiridas a cualquier título, por el ente público, para la prestación de servicios o producción de bienes, excluido el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, los cuales deben registrarse en la cuenta correspondiente”. (El subrayado no es del texto)

Plantas y Ductos : “Representa el valor de las plantas y ductos adquiridos a cualquier título, por el ente público, para el desarrollo de actividades como producción, explotación, transformación,

tratamiento, distribución o transmisión de aguas, combustibles, energía y comunicaciones”. (El subrayado no es del texto)

Lo anterior nos permite concluir, con respecto a los primeros cuatro puntos planteados, que para el proyecto en ejecución a que hace referencia su consulta, todos los costos y gastos incurridos desde su iniciación hasta el momento de estar el activo en condiciones de utilización, se deben activar y su reconocimiento en el estado de resultados procede hacerse mediante la depreciación respectiva.

Por su parte, los principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos, según traducción publicada en la “ GUÍA DE PCGA “ exigen, basados en el principio del conservadurismo (Norma de la Prudencia), principalmente en el alto grado de incertidumbre respecto a los beneficios futuros de esas actividades, que los costos de investigación y desarrollo se contabilicen como gastos del ejercicio en que se incurrieron, con excepción de la maquinaria y equipo e instalaciones que tendrán usos futuros.