



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

OFCTCP/ 258/ 2005

Bogotá D. C, Diciembre 27 de 2005

Señor:

ALFONSO ROMERO A.

Carrera 13 No. 52 A 16 oficina 402

Teléfono 212 53 91 / 211 64 7 Celular 310 625 35 25

Ciudad

Ref.: Consulta de fecha junio 29 de 2005

En desarrollo y previo el cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos previstos en el artículo 23 de la Resolución 002 de 2005, respondemos su consulta de la referencia, (solo se responden las preguntas 5 y 6 que son de carácter contable, y las Nos. 1,2,3 y 4 por su carácter, fueron trasladadas a los organismo competentes para su resolución) en la cual se plantea:

PREGUNTA (TEXTUAL):

- 5. ACTIVOS DIFERIDOS.** CUAL ES EL PROCEDIMIENTO TÉCNICO PARA ACTIVAR Y AMORTIZAR GASTOS QUE SON PRE OPERATIVOS Y DE PUESTA EN MARCHA Y OTROS TENIENDO EN CUENTA LAS SIGUIENTES EXPECTATIVAS DE INGRESO: A) LA EMPRESA QUE SE CONSTITUYÓ NUNCA FACTURÓ, B) LA EMPRESA QUE SE CONSTITUYÓ FACTURÓ A PARTIR DEL 6 AÑO DE CONSTITUIDA, C) LA EMPRESA QUE SE CONSTITUYÓ FACTURA DURANTE LOS PRIMEROS 5 AÑOS UN VALOR INFERIOR AL QUE INCURRIÓ EN GASTOS PRE OPERATIVOS.

RESPUESTA:

De acuerdo a como esta formulada la consulta, es necesario desarrollarla por partes:

En primer lugar, en relación con la forma de activar los gastos preoperativos, hay que tener en cuenta que la normatividad contable vigente los considera como gastos diferidos cuyo tratamiento esta contemplado en el artículo 67 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 que reza:

Carrera 11 B No. 96-03 Oficinas 302 Teléfonos 6224075 6224075 Telefax 6102094
Dirección electrónica Consejotecnico@jccconta.gov.co

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).

Ahora bien, para efectos de la amortización de los mismos, el Decreto Reglamentario 2650 de 1993 en la descripción de la cuenta 1710 establece que:

(...)

“La amortización de los cargos diferidos se hará así:

Por concepto de organización y preoperativos y programas para computador (software) en un periodo no mayor a cinco (5) años y a tres (3) años, respectivamente”.

(...)

Como se observa, la normatividad vigente contempla como máximo una expectativa de amortización de cinco años para los gastos preoperativos, pero el consultante indaga sobre varias expectativas de amortización en función de la generación de ingresos como son:

- a. **LA EMPRESA QUE SE CONSTITUYÓ NUNCA FACTURÓ:** En este evento, la totalidad de los gastos preoperativos deben ser reconocidos como gastos en el Estado de Resultados, a partir del momento en el cual se toma la decisión de que la empresa no obtendrá beneficios derivados de la explotación de su objeto social, por tal motivo la administración del ente debe considerar el principio de continuidad contenido en el artículo 7 del Decreto reglamentario 2649 de 1993 que expresa:

Art. 7o. Continuidad. *Los recursos y hechos económicos deben contabilizarse y revelarse teniendo en cuenta si el ente económico continuara o no funcionando normalmente en períodos futuros. En caso de que el ente económico no vaya a continuar en marcha, la información contable así deberá expresarlo.*

- b. **LA EMPRESA QUE SE CONSTITUYÓ FACTURÓ A PARTIR DEL 6 AÑO DE CONSTITUIDA.**

El Decreto Reglamentario 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).



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

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 entonces, que el registro como costo o gasto diferido, de aquellas partidas que incidirán en un ingreso futuro, es pertinente hasta tanto el ente económico este en condiciones de obtener beneficios de esas partidas; por tanto su amortización será procedente una vez se empiecen a obtener ingresos tal como lo establece el artículo 55 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, transcrito anteriormente.



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Por lo todo lo anterior, es claro que la amortización de los cargos diferidos se debe reconocer desde la fecha en que se originen los ingresos (6 años después, en este caso), teniendo en cuenta que los correspondientes a organización y preoperativos tendrán como máximo un plazo de 5 años para su amortización.

C. LA EMPRESA QUE SE CONSTITUYÓ FACTURA DURANTE LOS PRIMEROS 5 AÑOS UN VALOR INFERIOR AL QUE INCURRIÓ EN GASTOS PRE OPERATIVOS.

De acuerdo con los planteamientos descritos en los numerales anteriores, y teniendo en cuenta el principio de la prudencia contemplado en el artículo 17 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 el cual expresa que *“Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificarle un hecho económico realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos”*, se infiere que la amortización de los cargos diferidos se hará en forma sistemática en el respectivo periodo en el cual se obtenga el correspondiente ingreso, por ello si los gastos iniciales inciden directamente en los ingresos obtenidos, se deben asignar proporcionalmente a cada periodo de generación de ingresos; la sumas pendiente de amortizar deberán ser objeto de estudio por parte de la administración del ente económico, con el fin de determinar si será probable que generen ingresos futuros, y de no ser así, amortizarlos en el periodo corriente, tal como se expresó al referirnos al artículo 55 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993:

“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 y negrilla es nuestro).

Dado el caso de que no sea factible el desarrollo del objeto social, los costos y gastos incurridos en la etapa preoperativa se deben cancelar directamente contra el estado de resultados.

El Decreto Reglamentario 2650 de 1993 también contempla en la descripción de la cuenta 1710 Cargos Diferidos en la parte pertinente a amortización: *“Por otros conceptos, se amortizarán durante el periodo estimado de recuperación de la erogación o de obtención de los beneficios esperados.”*

PREGUNTA (TEXTUAL):

- 6. AJUSTE POR INFLACIÓN AL PATRIMONIO.** LOS AJUSTES INTEGRALES POR INFLACIÓN APLICAN SOBRE LOS ACTIVOS NO MONETARIOS Y OTROS ACTIVOS Y PASIVOS QUE TENGAN UNA FORMA PARTICULAR DE AJUSTES, LOS DEMÁS NO SON

Carrera 11 B No. 96-03 Oficinas 302 Teléfonos 6224075 6224075 Telefax 6102094
Dirección electrónica Consejotecnico@jccconta.gov.co



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

SUJETOS DE ÉSTOS POR NO DEVALUARSE EN EL TIEMPO. SI APLICAMOS PORCENTAJES A LOS ACTIVOS NO MONETARIOS EXISTENTES DENTRO DEL PATRIMONIO BRUTO Y SUPONEMOS QUE EL PASIVO DE LA ENTIDAD EN CERO "0"; TAMBIÉN DEBEMOS AJUSTAR EL PATRIMONIO NETO PERO EL CUAL EN ESTE CASO SERÍA EL MISMO VALOR DEL PATRIMONIO BRUTO SE GENERARÍA UNA PERDIDA EN AJUSTES POR INFLACIÓN, PERDIDA QUE NO SERÍA REAL POR CUANTO SE HACE NECESARIO AJUSTAR DENTRO DEL PATRIMONIO LA PARTE PROPORCIONAL DE LOS ACTIVOS NO MONETARIOS EXISTENTES DENTRO DE ESTE:

$$\text{PATRIMONIO BASE} = \frac{\text{ACT. NO MONETARIO} \times \text{P. NETO}}{\text{P. BRUTO}}$$

LO ANTERIOR SUPONIENDO QUE LA ENTIDAD NO HA TENIDO OPERACIONES (INGRESOS-EGRESOS), CUANDO ESTO OCURRE EL PATRIMONIO NETO SE CONFORMA DE VARIAS CUENTAS (APORTES, RESERVAS, REVALORIZACIONES, UTILIDADES, VALORIZACIONES ETC.). ¿EN ESTE CASO COMO AJUSTO EL PATRIMONIO NETO TENIENDO EN CUENTA LA PROPORCIONALIDAD DE ACTIVOS NO MONETARIOS PRESENTES EN ESTE Y LAS CUENTAS QUE LO COMPONEN Y QUE CADA CUENTA DENTRO DEL PATRIMONIO EXCEPTO LA UTILIDAD DEL EJERCICIO EN TODOS LOS SOFTWARE DE CONTABILIDAD HAY QUE DE DEFINIRLAS COMO AJUSTABLES?

RESPUESTA:

Es necesario hacer claridad al consultante, respecto de sus afirmaciones en relación con los rubros sujetos de ajustes por inflación, porque los rubros que se ajustan son precisamente los no monetarios, ya que ellos tal como lo indica el artículo 51 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 ...por mantener su valor económico, son susceptibles de adquirir un mayor valor nominal como consecuencia de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, mientras que los rubros monetarios, siempre están representados en términos de poder adquisitivo de la fecha de cierre, por ello su valor siempre será el mismo sin importar el tiempo que transcurra, pero su poder adquisitivo siempre será inferior.

Ahora bien, el ajuste por inflación del patrimonio debe registrarse en la cuenta de revalorización del patrimonio que se define como:

Art. 90. Revalorización del patrimonio. *La revalorización del patrimonio refleja el efecto sobre el patrimonio originado por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda. (...) (El subrayado es nuestro).*

Como se nota, es claro que la finalidad del ajuste por inflación practicado sobre el patrimonio busca reflejar la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, por ello el patrimonio se incrementa con su resultado, generando una pérdida en el estado de resultados en la cuenta de corrección monetaria.

Es de anotar que la corrección monetaria está definida en el Decreto 2649 de 1993 de la siguiente manera:

Art. 41. Corrección monetaria. *La corrección monetaria representa la ganancia o pérdida obtenida por un ente económico como consecuencia de la exposición a la inflación de sus activos y pasivos monetarios, reconocida conforme a las disposiciones de este decreto. (El subrayo es nuestro).*

Ahora bien, la proporcionalidad a la que se refiere el consultante esta claramente definida en el artículo 73 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 el cual reza:

Art. 73. Ajuste Diferido. Las construcciones en curso, los cultivos de mediano y tardío rendimiento en período improductivo, las empresas en período improductivo, los programas de ensanche que no estén en condiciones de generar ingresos o de ser enajenados y los cargos diferidos no monetarios se deben reexpresar teniendo en cuenta las normas generales de los ajustes sobre activos no obstante, el valor correspondiente a la contrapartida del ajuste se debe llevar como un ingreso por corrección monetaria diferida a la cuenta "crédito por corrección monetaria diferida", el cual se debe ir reconociendo como corrección monetaria en las cuentas de resultados en la misma proporción en que se asigne el costo de tales activos.

Durante los años en que se mantenga diferido el ajuste por inflación, la parte proporcional del ajuste sobre el patrimonio correspondiente a dichos activos tendrá similar tratamiento, registrando el respectivo valor en la cuenta "cargo por corrección monetaria diferida". (El subrayo es nuestro)

De acuerdo con lo anteriormente transcrito, la proporcionalidad se realiza para efectos de diferir en el tiempo el ajuste por inflación, es decir, para que la pérdida generada por efecto inflacionario sea llevada paulatinamente al estado de resultados, pero en ningún caso significa que la parte proporcional del patrimonio no se ajuste o que solamente se ajuste dicha parte.

De otra parte, la forma de contabilizar el ajuste por inflación en el patrimonio a través de su software es una labor que sugerimos sea en forma manual, ya que los software contable por lo general no contemplan este tipo de procedimiento.

Es de tener en cuenta también que el Consejo Técnico emitió la orientación 009 de diciembre 02 de 2003 sobre ajustes por inflación, a la cual se puede acceder visitando la pagina web: www.jccconta.gov.co, icono del Consejo Técnico.



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

En los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que sus efectos son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, no compromete la responsabilidad de la entidad que la atiende, no es de obligatorio cumplimiento o ejecución, no constituye acto administrativo y contra ella no procede recurso alguno.

Cordialmente,

JAIME LEÓN GÓMEZ
Presidente (e)

JLG/jrpr