

DIFERIMIENTO DE COSTOS Y GASTOS
(Concepto CCTCP 021 de Octubre 5 de 1995)

CONSULTA

"1. Una sociedad anónima que presta servicios de telefonía en el territorio nacional, constituida bajo las leyes colombianas, la cual tiene un contrato con una entidad oficial colombiana, por un período determinado; para cumplir con el objeto del contrato, incurre en una serie de costos y gastos operacionales que tienen relación de causalidad con la actividad generadora de renta, la cual se comenzará a producir paralelamente y con posterioridad a la inversión, solicitamos su concepto. Se pueden diferir los costos y gastos operacionales en un término igual al del contrato?

Si se aplican los costos y gastos a cada ejercicio económico y no se difieren, en particular, los correspondientes a los primeros años, por el volumen de recursos involucrados en esta inversión, la compañía entraría en causal de liquidación y disolución, ya que presentaría pérdidas considerables, las cuales sobrepasarían el cincuenta por ciento (50%) del capital social, además de que consecuentemente deberá pagar al contratante la cláusula de incumplimiento del contrato.

2. La compañía con posterioridad al cierre de 1994, ha efectuado una recapitalización la cual modificaría la situación de liquidación y disolución presentada a diciembre 31 de 1994. Es válida esta opción de capitalización para evitar la liquidación y disolución?

3. A pesar de haber efectuado la recapitalización durante 1995, la compañía a diciembre 31 de 1994, se hallaba incurso en la causal de liquidación y disolución; debe la empresa entrar a liquidarse y disolverse?"

CONCEPTO

El CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA aprobó el siguiente concepto, aclarando que la respuesta alude exclusivamente a la interpretación y normatividad contable.

1. En el soporte a la primera pregunta se comenta que los costos y gastos operacionales en los cuales se incurren inicialmente, tienen relación de causalidad con la actividad generadora de renta; también se aclara que ésta se comenzará a producir paralelamente y con posterioridad a la inversión, con lo cual entendemos que los costos y gastos invertidos al inicio del cumplimiento del contrato incidirán necesariamente para la producción futura de los ingresos durante la vida de dicho contrato.

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 tanto, si los costos y gastos iniciales inciden directamente en los ingresos hasta la terminación del contrato, deben en nuestro concepto, asignarse proporcionalmente a cada período, ya que la erogación es previa o paralela parcialmente al recibo de los beneficios relacionados en forma total con ella; lo anterior no obsta para que existiendo utilidades o beneficios suficientes se puedan amortizar antes, atendiendo la norma de la prudencia.

Complementariamente el artículo 67 del mismo Decreto, expresa cuándo deben reconocerse los recursos como activos diferidos, clarificando que: "...la amortización de los gastos anticipados se debe efectuar durante el período en el cual se reciban los servicios.

La amortización de los cargos diferidos se debe reconocer desde la fecha en que originen ingresos, teniendo en cuenta que los correspondientes a organización, preoperativos y puesta en

marcha se deben amortizar en el menor tiempo entre el estimado en el estudio de factibilidad para su recuperación y la duración del proyecto específico que los originó y, que las mejoras o propiedades tomadas en arrendamiento, cuando su costo no sea reembolsable, se deben amortizar en el período menor entre la duración del respectivo contrato y su vida útil".

Finalmente recomendamos para una mayor claridad estudiar el artículo 96 sobre reconocimiento de ingresos y gastos, así como el artículo 99 sobre reconocimiento de ingresos por prestación de servicios y el artículo 106 sobre reconocimiento de errores de ejercicios anteriores para efectos de corrección si fuere el caso.

2. El efectuar una recapitalización como lo exponen, debe entenderse como la cita Eric Kohler en su diccionario para Contadores: es "cualquier cambio importante en el carácter e importe de las acciones en circulación o del superávit pagado de una compañía, incluyendo la absorción de un déficit".

El Código de Comercio (Decreto Legislativo 410 de 1971) señala en el artículo 218 las causales generales de disolución de una sociedad comercial, pero el artículo 457 del mismo Código, refiriéndose a la Sociedad Anónima (caso que nos ocupa) determina taxativamente en el numeral 2 que ésta se disolverá "Cuando ocurran pérdidas que reduzcan el patrimonio neto por debajo del cincuenta por ciento del capital suscrito".

También el artículo 459, Idem, explícitamente aclara las medidas para restablecer el patrimonio: "La Asamblea podrá tomar u ordenar las medidas conducentes al restablecimiento del patrimonio por encima del cincuenta por ciento del capital suscrito como la venta de bienes sociales valorizados, la reducción del capital suscrito conforme a lo previsto en este Código, la emisión de nuevas acciones, etc. Si tales medidas no se adoptan, la Asamblea deberá declarar disuelta la Sociedad para que se proceda a su liquidación.

Estas medidas deberán tomarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que queden consumadas las pérdidas indicadas".

De lo anterior se puede concluir que la recapitalización efectuada cumplió con lo preceptuado para evitar la disolución y liquidación, toda vez que como se desprende de su nota del mes de mayo, ésta se efectuó dentro de los seis meses, término que es enunciado por el inciso segundo del artículo 459, para enervarla.

Ante todo es conveniente aclarar que la liquidación de una Sociedad es consecuencia de la disolución que debe ordenar la Asamblea cuando se den las estipulaciones de Ley o los estatutos, o en su defecto lo ordene la superintendencia que tiene a cargo su vigilancia y control.

Así mismo debe entenderse que la Ley mediante el plazo concedido para evitar la disolución, ha querido evitar en lo posible que las Sociedades sean disueltas y liquidadas, mientras haya voluntad de los Socios o Accionistas para responder por sus obligaciones, demostrada a través de la oportuna capitalización que le permita la continuidad operativa en el marco legal.