
CONSULTORIO

INTRODUCCION

La Sección Consultorio que publicamos en esta entrega de la revista Contaduría Universidad de Antioquia, comprende una selección de respuestas a preguntas que sobre temas contables diversos, se han formulado al Consultorio Contable del Departamento de Contaduría de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia.

Esta sección tiene su origen en la columna que con el mismo nombre redacta el Consultorio Contable, con la Coordinación de la Contadora Pública María Eugenia Upegui V. para el periódico El Mundo de Medellín, en su Informe Económico Semanal.

Invitamos a los lectores a enviar preguntas al Consultorio Contable, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia, Apartado Aéreo 1226.

Esperamos que esta Sección, con la cual pretendemos cumplir una labor docente de extensión que como Universidad nos compete, tenga buena acogida entre nuestros lectores.

Pregunta:

¿Cuál es el tratamiento contable de los dividendos en acciones recibidos por un accionista?

Respuesta:

Las sociedades anónimas pueden distribuir sus utilidades bajo la modalidad de dividendos, bien sea en dinero o en especie. En este último caso la especie debe estar representada por acciones para tal efecto. De acuerdo con doctrina de la Superintendencia de Sociedades (Oficio OA/12312 de agosto 20/73), no es posible un reparto de dividendos representado en activos varios de la sociedad que los distribuye, aunque esto se hubiera previsto en los estatutos. Ahora bien, según el artículo 455 del Código de Comercio, podrá pagarse el dividendo en forma de

acciones liberadas de la misma sociedad, si así lo dispone la asamblea con el voto del ochenta por ciento de las acciones representadas. A falta de esta mayoría, sólo podrán entregarse tales acciones a los propietarios que así lo acepten.

Analizando la distribución de este dividendo en acciones, desde el punto de vista del inversionista, existe una gran discusión en cuanto a su tratamiento. Hay quienes opinan que no debe registrarse un ingreso apoyados en el argumento de que el accionista individual no recibe activos de la compañía y que su participación porcentual no se modifica como producto de tal repartición, aunque se reconoce un incremento en el número de acciones que representan su inversión. En nuestro medio esta posición no tiene validez en el caso de distribuciones en dinero para unos inversionistas y en acciones para otros. No resulta adecuado pensar que los primeros sí han devengado el ingreso y los últimos no.

Del otro lado se encuentran los partidarios del reconocimiento del ingreso relativo al dividendo en acciones recibido. En esta posición nos incluimos, fundamentados en el cabal significado que hoy debe dársele al concepto de REALIZACION. Existe una costumbre inveterada de orientar la norma de realización hacia la contabilidad de caja que ya ha sido superada por la contabilidad de causación. Podríamos decir que gramaticalmente, en español, el término realizar tiene dos acepciones: *La de hacer real o efectiva una cosa y la de reducir a dinero lo más rápidamente posible* (el énfasis es nuestro). Nos parece se debe prevalecer en materia económica la primera y esto debe ser claro en las prácticas contables actuales.

La realización del ingreso (es éste el caso de los dividendos en acciones) tiene lugar cuando ocurra al menos una de las tres condiciones siguientes:

- a. Se han ejecutado operaciones con otras entidades.
- b. Se han producido transformaciones internas que modifican la estructura de activos, pasivos o patrimonio.
- c. Existen acontecimientos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios.

Sería necio desconocer que, como consecuencia de la declaratoria de un dividendo en especie, el inversionista ha obtenido un aumento en

sus activos, tomando como base valores económicos objetivos para las acciones que se reciben. Nos referimos al obligatorio uso del valor de mercado, cuando las acciones se negocian en Bolsa o del valor intrínseco, en caso de que esto no suceda. Según nuestro criterio, cuando se reciban estos dividendos se debitará la cuenta Inversiones en Acciones y acreditará la cuenta Dividendos Devengados. Esta última deberá clasificarse como otros Ingresos en el Estado de Resultados, siempre y cuando la entidad tenga una actividad principal diferente a la de ser inversionista.

Finalmente, desde el punto de vista tributario, la distribución de dividendos en acciones constituye renta bruta para el contribuyente receptor (artículo 40 D.L. 2053/74) y según Auto de enero 18/78 del Consejo de Estado, que suspendió provisionalmente el inciso 2o. del artículo 53 del Decreto 187/75, los pagos o abonos en especie constitutivos de ingresos se determinan por el valor comercial al momento de la entrega.

Pregunta:

¿Cuáles son los aspectos contables relacionados con la emisión de bonos obligatoriamente convertibles en acciones?

Respuesta:

La financiación de las empresas a través de la emisión de bonos obligatoriamente convertibles en acciones, ha tenido un cierto repunte desde la creación en el año 1983, del Fondo de Capitalización Empresarial cuyo objetivo es fomentar la capitalización de las sociedades anónimas que pertenezcan a los sectores manufacturero, agroindustrial, de la construcción o del comercio interno. Este fondo, entre otras cosas, financia la inversión en bonos obligatoriamente convertibles en acciones, títulos cuya emisión está reglamentada por el Decreto 1914 de julio de 1983, el cual señala que las acciones de la empresa que emite los bonos, deben estar inscritas al menos en una Bolsa de Valores, que éstos no pueden colocarse por debajo de su valor nominal, que se debe indicar el plazo dentro del cual sus propietarios pueden ejercer el derecho de conversión y las bases para la misma, condiciones que no pueden ser modificadas por la sociedad mientras no se venza dicho plazo, además la sociedad deberá tener en reserva las acciones necesarias para la convertibilidad de los bonos.

A continuación presentamos los aspectos contables relacionados con este pasivo.

La sola emisión de los bonos no genera registro contable para la empresa, aunque sí impone la obligatoriedad de revelar todo lo concerniente a la emisión, en las notas a los Estados Financieros.

Los primeros registros contables aparecen con la suscripción, es decir con la colocación de los títulos entre el público, momento en el cual se causa el pasivo por bonos que debe contabilizarse al valor nominal de los mismos.

Como en el caso de bonos obligatoriamente convertibles en acciones, la suscripción no puede hacerse por debajo de su valor nominal, no es factible el descuento en bonos; por el contrario, la prima es perfectamente posible y se da cuando la inversión es lo suficientemente atractiva que puede colocarse por un valor superior al nominal. Esta cuenta se clasifica en el Balance General en el pasivo, incrementando el valor de los bonos y se amortiza periódicamente disminuyendo los gastos por intereses.

Cuando los bonos se convierten en acciones, es preciso determinar el número de éstas a entregar, conforme a las bases de conversión establecidas en la emisión. El valor nominal de dichas acciones dará la cifra por la cual se incrementa el capital suscrito de la empresa. La diferencia entre esta última cantidad y el valor nominal de los bonos, se registrará como una prima en colocación de acciones. Si la transacción da lugar a fracciones de acciones, las diferencias resultantes se pagan en efectivo.

En las notas a los Estados Financieros se debe revelar la siguiente información:

- El carácter general de la emisión.
- El monto total tanto autorizado como emitido.
- El plazo máximo de vencimiento.
- La tasa de interés y su forma de pago.
- Las garantías otorgadas y las prescripciones especiales pactadas para proteger a sus tenedores.
- Las condiciones para la conversión de los bonos en acciones.

- El número de acciones en reserva disponibles para atender la conversión.
- El aumento en el capital suscrito originado en conversiones realizadas durante el ejercicio.

Pregunta:

¿Cómo afectan los sistemas computarizados el trabajo del auditor para fines del dictamen sobre los Estados Financieros?

Respuesta:

El objetivo de la labor de auditoría para efectos de un dictamen es desarrollar un trabajo de evaluación que sustente la opinión relativa a los Estados Financieros, de acuerdo con principios de auditoría generalmente aceptados. Este trabajo, consta de dos fases:

- 1) El estudio y evaluación del control interno para determinar el grado de confiabilidad de los registros de las operaciones, de los cual depende la amplitud de las verificaciones sobre las cuentas del balance y el estado de resultados.
- 2) El desarrollo de verificaciones analíticas de las cuentas de balance y de resultado, que de acuerdo con la confiabilidad del control interno, proporcionarán la evidencia necesaria para expresar la opinión de los Estados Financieros.

Es preciso reconocer que cuando los sistemas son computarizados, las técnicas de control interno difieren de las que requieren los sistemas manuales; esto significa que las formas de comprobación para determinar la confianza en el mismo, son también diferentes.

En un ambiente de sistemas computarizados podemos hablar de dos enfoques en la auditoría:

Enfoque orientado hacia los sistemas:

Coloca su interés en la comprobación del sistema y sus controles. No preocupa tanto los datos de salida, como sí la verificación normal de procesamiento.

De acuerdo con este enfoque el auditor debe satisfacerse de la veracidad de los datos de entrada, realizar algunas pruebas al sistema y sus controles, y obtener algunas conclusiones acerca de los datos de salida, sin mucho análisis. Algunos sostienen que el auditor debe recurrir a verificaciones adicionales para fundamentar su opinión sobre los datos de salida.

Sobre este aspecto se refiere el Instituto Canadiense de Contadores Certificados: "El enfoque orientado a los sistemas incluirá la elaboración de pruebas de cumplimiento de los procedimientos establecidos con objeto de confirmar que el sistema cumple con lo que reveló la revisión. Las pruebas sustantivas se realizarán más bien en relación a los datos de origen y normalmente revestirán cada vez menos importancia, a medida que el auditor ponga relativamente mayor confianza en el sistema y en los controles internos".

Enfoque orientado hacia los datos:

Como puede entenderse, este enfoque dedica mayor atención a los datos finales que a los mismos sistemas, soportado en la idea de que si se logra demostrar que los datos de entrada son válidos, y los datos de salida corresponden exactamente a los iniciales, entonces no interesa mucho el sistema.

Consideramos que cualquier enfoque que se elija debe siempre complementarse. Por ejemplo, dentro de una comprobación de los datos, debe también incluirse verificaciones de cumplimiento, tales como revisiones de diagramas, datos de prueba, revisiones de archivos, análisis de modificaciones, etc., tendientes a comprobar la eficiencia del control interno. En el caso contrario, el enfoque de los sistemas, bien puede auxiliarse de las técnicas computarizadas que permiten acceder y revisar los archivos en detalle. Dentro de estas técnicas, encontramos los paquetes de auditoría, que brindan amplia información de los resultados.

Finalmente, para definir el alcance de la auditoría en lo que respecta a la revisión del sistema y sus controles, es fundamental precisar que éstos van desde los controles de preinstalación, hasta los controles del Centro de Procesamientos de Datos, pasando por los de organización, desarrollo, operación y documentación.

En conclusión, un dictamen acerca de la razonabilidad de Estados Financieros preparados en un medio computarizado, no puede fundamentarse en algo distinto que la revisión y evaluación de los procedimientos computarizados que se utilizaron para obtenerlos.

Pregunta:

¿Qué consecuencias tendrá el hecho de no llevar la contabilidad de acuerdo con el Decreto 2160 de julio 9 de 1986?

Respuesta:

Antes que nada hay que destacar la gran importancia del Decreto 2160, Reglamentario del Código de Comercio, como quiera que hasta antes de su expedición, en rigor, no existían normas de contabilidad generalmente aceptadas para Colombia, lo cual conducía, por ejemplo, a que no tuviera ningún significado legal lo que afirmaban en sus informes los revisores fiscales cuando aseveraban que los Estados Financieros presentaban razonablemente la situación financiera y los resultados de acuerdo con normas de contabilidad generalmente aceptadas.

Por cuestiones de forma y de fondo se puede estar en desacuerdo con algunos tópicos del Decreto 2160, pero es preciso reconocer que significa un gran progreso en materia contable, incluso puede afirmarse que el Decreto 2160 ha partido en dos la historia de la contabilidad en Colombia.

Por otro lado, hay que señalar que la obligación de ajustar la contabilidad al Decreto 2160 cubre a todos los comerciantes sin excepción, ya que el numeral 3o. del Artículo 19 del Código de Comercio dice que es obligación de todo comerciante llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales.

Además, el Artículo 48 del mismo Código señala que "todo comerciante conformará su contabilidad, libros, registros contables, inventarios y Estados Financieros en general a las disposiciones de este Código y demás normas sobre la materia".

En cuanto a las consecuencias por no ajustar la contabilidad a lo dispuesto en el Decreto 2160 es preciso señalar que:

1. Para las cuestiones mercantiles que los comerciantes debaten entre sí judicial o extrajudicialmente, no tendrán valor probatorio los libros del comerciante que no estén ajustados a las prescripciones legales.
2. La Superintendencia de Sociedades y Bancaria y la Administración de Impuestos tienen facultades para imponer multas a quie-

nes no ajusten su contabilidad a las disposiciones legales. Además, la Administración de Impuestos puede rechazar costos y deducciones cuando la contabilidad no se lleve conforme a las disposiciones legales.

3. Los Administradores, los Revisores Fiscales y Contadores que suministren datos a las autoridades o expidan constancias o certificados discordantes con la realidad contable serán sancionados por falsedad en documento privado que equivale a prisión de 1 a 6 años.

Finalmente, no sobra señalar que:

1. Las copias de los balances que se envíen a las Superintendencias deben estar elaboradas conforme a la ley.
2. En el caso de balances, la atestación y firma de un Contador hará presumir, salvo prueba en contrario, que los saldos han sido tomados fielmente de los libros y que éstos se ajustan a las normas legales.
3. Para efectos fiscales la firma de un Contador Público certifica entre otras cosas que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia.

De acuerdo con todo lo anterior conviene hacer un llamado a todas las empresas para que comiencen a tomar las acciones conducentes para que sus contabilidades queden ajustadas a lo dispuesto en el Decreto 2160, el cual entra a regir en octubre 14 de 1986.

Pregunta:

¿Qué se entiende por costeo directo?

Respuesta:

El costeo directo, lo mismo que el costeo absorbente o total, es un método para comparar los costos con los ingresos a fin de determinar las utilidades del período.

Bajo el costeo absorbente, todos los costos directos e indirectos de fabricación deben asignarse a los productos manufacturados y conser-

vase en los inventarios hasta su venta, momento en el cual deben ser aplicados a los resultados como costo de la mercancía vendida. En el costeo directo la aplicación se basa en la distinción del comportamiento de los costos tanto en variables como en fijos.

Los costos variables pueden ser definidos como aquellos desembolsos o cargos que son causados directamente por la producción y como tales se asignan a ésta y se confrontan con los ingresos cuando los productos se venden. Por el contrario, los costos fijos o de estructura, se deben al hecho de mantener disponible la capacidad de producción, cualquier que sea su nivel de utilización; ya que la oportunidad de emplear tal capacidad se pierde con el tiempo, en el método del costeo directo se considera también que el costo de proporcionar dicha capacidad se vence también con el tiempo y por lo tanto, los costos fijos se asocian con los resultados del ejercicio correspondiente a su ocurrencia.

El costeo directo aplicado en el estudio de la relación entre costo-volumen-utilidad, en los problemas de selección de alternativas, y en los sistemas contables por áreas de responsabilidad, constituye una de las más valiosas herramientas de la contabilidad administrativa. En efecto, el costeo directo se adapta perfectamente a esta técnica de planeamiento y control; en primer lugar porque los informes de rentabilidad por este sistema, muestran una adecuada correlación entre los ingresos, los costos y las utilidades, facilitando así las comparaciones entre los distintos períodos y la asignación de responsabilidades y en segundo lugar, porque este sistema es más comprensible para las directivas de la empresa, al excluir los problemas de sub o sobreabsorción de costos fijos.

El problema básico que plantea el método del costeo directo es el del análisis del comportamiento de los costos, ya que se requiere de ciertas suposiciones y simplificaciones relacionadas con la proporcionalidad y la posible interdependencia entre el nivel de producción y el costo. Además, operar sólo con costeo directo para la toma de decisiones, entraña un alto riesgo porque existe la posibilidad de descuidar la necesidad de cubrir los costos de estructura.

En conclusión, el costeo directo es un sistema de información interno para fines de planeación y control; sin embargo, este método no puede ser utilizado en la contabilidad financiera ni en los informes externos, al tenor de lo expresado en el artículo 24 del Decreto 2160 de 1986, que entrará en vigencia a partir del 14 de octubre de este año,

“...entendiéndose como costos los incurridos directa o indirectamente en la adquisición o producción de un bien...”, no es un procedimiento legalmente aceptable al excluir los costos fijos de producción de los costos de inventarios. De otro lado, el sistema de costeo directo permite que la compañía que lo usa para propósitos de información interna, ajuste sus Estados Financieros al costeo absorbente para estar de acuerdo con las normas técnicas contables.