

**26º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios
del Área Contable**

16º Simposio Regional de Investigación Contable

**Eje temático: Impacto de la pandemia del COVID-19 en la
profesión contable.**

Título:

**¿Normas contables nuevas o Normas contables vigentes
consecuencia del COVID-19?**

Situaciones particulares en el Estado de Resultados.

Autoras:

Ana María Petti

Diana Luján Fonseca

**Instituto de Investigaciones y Estudios Contables
Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata**

La Plata, 3 de diciembre de 2020

RESUMEN

El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación **11/E178: *Los sistemas de gobierno corporativo y su vigencia en la Argentina***. Subequipo: *Información contable en los Entes Pequeños y su rol en los Sistemas de Gobierno Corporativo*, que es continuación del proyecto bienal **11/E 163 – *Sistemas de Gobierno Corporativo: su impacto en organizaciones públicas y privadas***, el cual se lleva a cabo en el Instituto de Investigaciones y Estudios Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata.

Si bien no es objeto del presente trabajo abordar los aspectos que abarcan el concepto de Gobierno Corporativo, se pretende resaltar algunas cuestiones pertinentes e intentar vincularlo con determinados esquemas de presentación de la información contable en el contexto que se transita en la Argentina y en el mundo, consecuencia de la declaración de pandemia del COVID-19.

En nuestro país, las entidades afectadas negativamente por la pandemia, siempre cumpliendo las regulaciones de las normas contables, emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas- FACPCE-, han reconocido subsidios y ayudas financieras por parte del gobierno en la medida que fueran solicitados, como así también resultados negativos antes no contabilizados, consecuencia de los cambios operativos que se suscitaron.

Una situación como la que les ha tocado vivir a las empresas, que hoy sigue existiendo con altísima incertidumbre sobre su finalización, requiere atención al preparar y presentar Estados Contables.

Es objeto del presente trabajo plantear la mejor alternativa de presentar y revelar en el Estado de Resultados, aún sin existir normativa expresa para ello, los *Ingresos y Egresos consecuencia del COVID-19*. De no hacerlo, los Estados Contables comparativos de la misma entidad y entre otras, no brindarían la información adecuada.

Entrando en juicios de valor acerca de diversas situaciones respecto de mostrar el efecto neto en resultados del COVID-19, nos preguntamos si se requieren nuevas normas contables sobre el tema para armonizar con la implementación de buenas prácticas de gobierno corporativo.

Sin contar con normas nuevas sobre la mejor forma de presentar los resultados consecuencia del COVID-19, debiesen las entidades utilizar el abanico las normas contables existentes como también, las guías de aplicación emitidas por la FACPCE, aunque las mismas sean solo orientativas.

Palabras clave: Buenas prácticas de Gobierno Corporativo - Normas Contables Argentinas -Estado de Resultados – Ingresos y Egresos COVID-19 -

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación **11/E178: *Los sistemas de gobierno corporativo y su vigencia en la Argentina***. Subequipo: *Información contable en los Entes Pequeños y su rol en los Sistemas de Gobierno Corporativo*, que es continuación del proyecto bienal **11/E 163 – Sistemas de Gobierno Corporativo: su impacto en organizaciones públicas y privadas**, el cual se lleva a cabo en el Instituto de Investigaciones y Estudios Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata.

Si bien no es objeto del presente trabajo abordar los aspectos que abarcan el concepto de Gobierno Corporativo, se pretende resaltar algunas cuestiones pertinentes e intentar vincularlo con determinados esquemas de presentación de la información contable en el contexto que se transita en la Argentina y en el mundo consecuencia de la declaración de pandemia del COVID-19.

El Instituto Argentino para el Gobierno de las Organizaciones –IAGO- aconseja a las sociedades con oferta pública que adhieran a las recomendaciones incluidas en el Código de Mejores Prácticas. Dichas recomendaciones son compatibles con la Ley General de Sociedades, los decretos y regulaciones de la CNV vigentes, y están basadas en los principios sugeridos por la OCDE –Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos-. Asimismo el IAGO sugiere que las demás sociedades cerradas, sean grandes y pequeñas, apliquen tales recomendaciones, haciendo extensivo el concepto de Gobierno Corporativo a organizaciones de diferente envergadura.

Una buena práctica de Gobierno Corporativo es, el definir y aprobar políticas contables uniformes, fundamentadas en normas contables profesionales vigentes con la finalidad de contar con las bases necesarias para emitir información contable útil para la toma de decisiones de los usuarios de la misma. La adopción voluntaria de estas buenas prácticas por parte de cualquier tipo de organización, requiere del convencimiento que la misma generará valor y su entorno debe percibirlo de modo de generar una ventaja diferencial a la organización.

Las buenas prácticas de gobierno corporativo no solo implican la aplicación de políticas y medidas en el interior de la entidad, a fin de reducir el riesgo de sus operaciones y cuidar los intereses de los accionistas y acreedores, sino que también incluyen aquellas acciones que contribuyen al beneficio del resto de la sociedad involucrada indirectamente con la entidad.

En nuestro país, las entidades afectadas negativamente por la pandemia, siempre cumpliendo las regulaciones de las normas contables, emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas- FACPCE-, han reconocido subsidios y ayudas financieras por parte del gobierno en la medida que fueran solicitados, como así también resultados negativos antes no contabilizados, consecuencia de los cambios operativos que se suscitaron.

Una situación como la que les ha tocado vivir a las empresas, que hoy sigue existiendo con altísima incertidumbre sobre su finalización, requiere atención al preparar y presentar Estados Contables.

Es objeto del presente plantear la mejor alternativa de presentar y revelar en el Estado de Resultados, aún sin existir normativa expresa para ello, los *Ingresos y Egresos consecuencia del COVID-19*. De no hacerlo, los Estados Contables comparativos de la misma entidad y entre otras, no brindarían la información adecuada.

Se tratará únicamente la situación de empresas afectadas *negativamente* por la pandemia del COVID-19, pues las excepciones de aquellas que se han visto beneficiadas, no presentan mayores particularidades que en situaciones de normalidad.

¿CÓMO SE INICIO ESTA NECESIDAD DE OCUPARNOS DE LOS EFECTOS DEL COVID-19 EN LOS ESTADOS CONTABLES DE LAS ENTIDADES?

La crisis COVID-19 es una tragedia humana que ha modificado todos los aspectos del mundo entero, impactando drásticamente en la vida de las personas y en los negocios, generando incertidumbre y riesgos en las empresas y en los mercados.

Cada uno de los países del mundo tomo medidas de contención del COVID-19, provocando una disrupción generalizada de la actividad económica y generando efectos negativos en la información contable de las empresas. Es por ello la importancia del proceso de preparación y presentación de los Estados Contables bajo este contexto. Las empresas deben considerar los impactos del COVID-19 en dichos estados.

Resulta apropiado diferenciar cual es la fecha de cierre de ejercicio, pues el efecto es diferente, si la misma se produce entre el 31 de diciembre de 2019 (mes en el cual aparece el virus en Wuhan, China) y el 29 de febrero de 2020, o si el cierre es posterior al 11 de marzo de 2020 (oportunidad en que la Organización Mundial de la Salud -OMS- declaró que la propagación del virus calificaba como pandemia, iniciándose desde esa fecha la adopción de diversas medidas del gobierno en Argentina- y en otros países- para soslayar la problemática

El punto de inflexión a los efectos de la consideración de los efectos contables de las medidas del gobierno es tal declaración de pandemia.

En Argentina la gran mayoría de las entidades que prepara Estados Contables lo hace con arreglo a las normas contables – NCA- emitidas por la FACPCE, en la versión aprobada por cada Consejo Profesional de Ciencias Económicas. Es sobre estas entidades y los efectos del COVID-19 en las mismas, que se refiere este trabajo.

Es sabido que un número menor de entidades preparan sus Estados Contables, aplicando Normas Internacionales tal como fueron aprobadas por medio de la Resolución Técnica N°26 – RT N° 26-. No nos referiremos a ellas.

Teniendo ya identificadas a las entidades a las cuales se tratará y considerando la fecha de cierre de los Estados Contables de las mismas, resulta importante hacer referencia a los eventos o hechos posteriores.

Respecto a los *Hechos Posteriores* al cierre sobre el que se informa, los administradores deberán determinar cuáles de los acontecimientos proporcionan pruebas de condiciones que ya existían al cierre del ejercicio sobre el que se informa y pudieran afectar mediciones de activos y/o pasivos y dar lugar a resultados, y cuáles de ellos son hechos nuevos.

En primer lugar, se transcribe lo prescripto por las NCA, respecto de los Hechos Posteriores.

La Resolución Técnica N° 17 – RT N° 17- Sección 4.9. Consideración de hechos posteriores a la fecha de los estados contables, expresa:

Deberán considerarse contablemente los efectos de los hechos y circunstancias que, habiendo ocurrido entre la fecha de los estados contables y la de su emisión, proporcionen evidencias confirmatorias de situaciones existentes a la primera o permitan perfeccionar las estimaciones correspondientes a la información en ellos contenida.

De acuerdo a lo prescripto por la *Resolución Técnica N° 41 – RT N° 41- en la Sección 2.9.*

Consideración de hechos posteriores a la fecha de los estados contables:

*Deberán considerarse contablemente los efectos de los hechos y circunstancias que, habiendo ocurrido entre la fecha de los **estados contables** y la de su **emisión**, proporcionen evidencias confirmatorias de situaciones existentes a la primera fecha o permitan perfeccionar las estimaciones correspondientes a la información en ellos contenida.*

Respecto de lo normado por la *Resolución Técnica N° 8 – RT N° 8- Capítulo VII - Información complementaria. Sección B.15.a. Hechos posteriores al cierre:*

Hechos ocurridos entre el cierre del período y la fecha de emisión de los estados contables (fecha de aprobación por parte de los administradores del ente), que no deban ser motivo de ajustes a los estados contables, pero que afecten o puedan afectar significativamente la situación patrimonial del ente, su rentabilidad o la evolución de su efectivo.

La Guía sobre la aplicación de las Normas de Contabilidad y Auditoría - frente a los efectos del COVID-19, elaborada por la Comisión Consultiva en temas de Contabilidad y Auditoría (CCCA) y aprobada por la Mesa Directiva de la FACPCE, tipifica dichos hechos del siguiente modo:

Las normas contables identifican dos tipos de hechos posteriores:

*(a) **Hechos posteriores tipo (1):** proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del período sobre el que se informa, e implican ajustes retroactivos (hecho posterior confirmatorio).*

*(b) **Hechos posteriores tipo (2):** indican condiciones que surgieron después del período sobre el que se informa, pero antes de la emisión de los estados contables, y no requieren ajustes retroactivos (hecho posterior nuevo).*

Habiendo efectuado distinción entre empresas con cierres antes y después del 11/03/2020, salvo casos excepcionales, para cierres hasta 29/02/2020 los efectos del COVID-19 y las medidas adoptadas por el gobierno para atenuar su impacto, en general no afectaron los importes del patrimonio. O sea se trata de *hechos posteriores tipo (2)*. Circunstancialmente podrán ser *tipo (1)* – excepciones-.

Para cierres a partir del 31/3/2020, surge la necesidad de considerar los hechos posteriores al cierre de ambos tipos. Uno es cuando permitan confirmar hechos o perfeccionar estimaciones contenidas en los estados financieros -RT N° 17 punto 4.9- y el otro cuando aunque no deban ser motivo de ajustes a los estados contables, afecten o puedan afectar significativamente la situación patrimonial del ente, su rentabilidad o la evolución de su efectivo -RT N° 8 punto B.15.a)-. En este último caso los hechos posteriores deben ser expuestos en nota a los estados contables, como información complementaria.

Resulta claro que la crisis desatada por el COVID-2019 es un *hecho posterior* que puede impactar significativamente en la situación económica y financiera de la empresa, en su rentabilidad y en el cumplimiento de sus obligaciones. Esto hace que sea imprescindible una debida exposición en notas del nivel de afectación sufrido por la entidad, en sus ingresos y en sus resultados futuros.

Los hechos posteriores deben ser considerados a efectos de evaluar el cumplimiento del principio de empresa en funcionamiento.

¿SE REQUIEREN NORMAS CONTABLES ESPECIALES PARA PREPARAR LOS ESTADOS CONTABLES EN ESTE CONTEXTO COVID-19?

Ante este interrogante que ha surgido de manera frecuente, la respuesta es *no se requieren*, pues las normas existentes prevén, aunque no siempre explícitamente, la manera de proceder ante determinadas situaciones que puedan surgir.

No obstante ello, la Guía sobre la aplicación de las Normas de Contabilidad y Auditoría mencionada recientemente, la cual proporciona una herramienta práctica para los profesionales en Ciencias Económicas involucrados en la preparación o en la auditoría de Estados Contables, que resulta de utilidad para resolver cuestiones emergentes del contexto actual marcado por el COVID-19.

La mencionada Guía no crea nuevas normas contables ni de auditoría, sino que presenta orientaciones sobre cómo aplicar las que ya existen, al preparar y auditar Estados Contables en el contexto actual. Asimismo, las prácticas que se proponen para aquellas cuestiones no tratadas expresamente en algunos de los marcos contables vigentes, pueden admitir juicios diferentes y prácticas alternativas debidamente fundadas.

¿QUÉ DEBEN CONSIDERAR LOS ADMINISTRADORES DE UNA ENTIDAD SOBRE LOS EFECTOS DEL COVID-19 Y LAS MEDIDAS TOMADAS PARA HACERLE FRENTE A FIN DE DETERMINAR SU IMPACTO EN LA PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES?

Como en todas las crisis, las empresas intentan subsistir y salir adelante.

Un ente seriamente afectado por la crisis puede generar dudas sobre el cumplimiento del principio de *empresa en marcha* – *EM*-, criterio doctrinario y considerado además por las NCA.

La RT N°17, en su segunda parte, apartado 1. Alcance, prescribe:

...Estas normas han sido diseñadas, básicamente, para entes que preparan sus estados contables sobre la base de una “empresa en marcha” (empresa que está en funcionamiento y continuará sus actividades dentro del futuro previsible). En el caso de estados contables que no se preparen sobre dicha base, tal hecho debe ser objeto de exposición específica, aclarando los criterios utilizados para la preparación de los estados y las razones por las que el ente no puede ser considerado como una empresa en marcha.

Asimismo, la RT N° 41, en el punto 2.1. Premisas fundamentales, menciona:

...Esta norma se aplica a entes que cumplan con la condición de empresa en marcha. En el caso de estados contables que no se preparen sobre dicha base, tal hecho debe ser objeto de exposición específica, aclarando los criterios utilizados para la preparación de esos estados y las razones por las que el ente no puede ser considerado como una empresa en marcha.

ANEXO I - Empresa en Marcha. Empresa en marcha es aquella que está en funcionamiento y continuará sus actividades dentro del futuro previsible

El criterio de *empresa en marcha*, un Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado –PCGA- vigente desde su redacción, supone que un ente podrá realizar sus activos corrientes y cancelar sus obligaciones durante el curso normal de sus negocios. Esta concepción significa que en ausencia de evidencia en contrario se espera que el ente continúe operando durante un período razonable de tiempo, sin ninguna intención o necesidad de discontinuar sus operaciones o disminuir significativamente su nivel, entendiéndose que ese período de tiempo abarca doce meses contados a partir de la fecha del informe del auditor. Los criterios de medición contenidos en las NCA, en el caso de empresa en marcha, serán aplicados sin condicionamiento.

En las empresas con problemas de supervivencia, es decir, cuya continuidad de operaciones durante un periodo razonable de tiempo se encuentra en duda, los criterios de medición, en principio, no difieren de los aplicables en el caso de empresa en marcha, excepto en lo que concierne a la determinación del valor recuperable de los activos basado en su aptitud de generar ingresos futuros, debiendo exponerse en nota la situación.

Sin embargo, si la discontinuación de la actividad es altamente probable, además de exponerse en nota la situación, los activos y pasivos deben ser expuestos por su valor neto de realización.

En la Guía sobre la aplicación de las Normas de Contabilidad y Auditoría mencionada, se analizan con minuciosidad las distintas alternativas y soluciones propuestas.

Respecto de la EM, se menciona que el directorio debe aplicar procedimientos para verificar el supuesto, pudiendo arribar a tres conclusiones:

- Conclusión 1: Se espera que la entidad seguirá funcionando normalmente como una EM (sin incertidumbres importantes).
- Conclusión 2: Existen incertidumbres importantes, pero hay evidencias razonables y suficientes de que la entidad podrá seguir funcionando normalmente como una EM.
- Conclusión 3: Existen incertidumbres importantes y no existen evidencias razonables y suficientes de que la entidad podrá seguir funcionando normalmente como una EM.

En la conclusión 1 la aplicación de las normas contables no sufre ninguna modificación; en la conclusión 2, la entidad deberá informar en notas las incertidumbres importantes que existen, y los elementos de juicio de los administradores para sostener que la entidad sigue siendo una EM; y en la conclusión 3, la entidad no deberá aplicar las normas contables correspondientes a una EM, deberá informar esa situación en notas e indicar los criterios aplicados para la medición del patrimonio al confeccionar los Estados Contables.

Respecto de los principios básicos de medición de activos y pasivos, las NCA (también las NIIF) no indican cómo la entidad debe preparar sus Estados Contables con la base contable de liquidación – BCL- cuando no cumple con las condiciones de EM, sin embargo el objetivo fundamental es satisfacer el interés de los usuarios principales, que es contar con información sobre los recursos que estarán disponibles para los acreedores y el remanente que los propietarios pueden razonablemente esperar recibir por sus participaciones, una vez producido el cese de operaciones o la liquidación de la entidad.

Las mediciones para satisfacer este objetivo pueden ser dificultosas de implementar, pero se debe privilegiar la información útil para los acreedores y los propietarios. La entidad que prepara estos Estados Contables generalmente determinará la *medición de los activos según los montos que la gerencia espera recaudar por éstos*, los que pueden ser mayores o menores que sus importes en libros, y la *medición de los pasivos según lo que espera pagar para su cancelación en este proceso*.

Respecto de los pasivos, esto podría lograrse reconociendo y midiendo los pasivos a los montos requeridos por las NCA (o NIIF en su caso) aplicables a las EM, y adicionando los costos que se espera incurrir durante el tiempo que demande el proceso de liquidación o el cese definitivo de actividades.

Asimismo existen Guías orientativas para la preparación de Estados Contables de entidades que no cumplen con el principio de empresa en marcha –EnM- CCCA – FACPCE-, consideradas herramientas práctica para los profesionales en Ciencias Económicas involucrados en la preparación o en la auditoría de Estados Contables, de utilidad para resolver cuestiones de este tipo de entes.

CONSIDERACIÓN DE LOS EFECTOS DE LA CRISIS SOBRE LA EXPOSICIÓN DEL ESTADO DE RESULTADOS

La crisis desatada por la pandemia y las medidas tomadas para su contención podrían tener impactos no solo en los importes asignados a los activos, pasivos y resultados de la entidad; también podrían afectar la manera en que la entidad da cumplimiento a las normas de exposición.

Respecto a las notas a los Estados Contables, la entidad deberá incluir información pertinente para que los usuarios comprendan los efectos del actual contexto sobre la misma.

Con relación al Estado de Resultados, un interrogante es si los resultados generados en el actual contexto (desvalorizaciones, costos por capacidad ociosa, gastos por reconocimiento de pasivos por contratos onerosos, etc.) se exponen como *resultados extraordinarios*.

La RT N° 8, Capítulo IV, Sección A.2.b.indica:

Resultados extraordinarios: Comprende los resultados atípicos y excepcionales acaecidos durante el ejercicio, de suceso infrecuente en el pasado y de comportamiento similar esperado para el futuro, generados por factores ajenos a las decisiones propias del ente, tales como expropiación de activos y siniestros.

Consecuencia de lo normado por dicha Resolución Técnica, los resultados generados por las medidas adoptadas consecuencia del COVID-19, no califican como tales, pues:

- Son resultados típicos, en tanto se relacionan con las operaciones de la entidad;
- No se conoce la extensión que pueda tener la crisis (por lo tanto, no puede afirmarse que estos resultados no vayan a mantenerse en el futuro);
- Podría no distinguirse en qué medida tales resultados son a causa de factores ajenos a las decisiones propias del ente, o a las decisiones que el ente tomó para enfrentar la crisis.

De ello se deduce que son resultados ordinarios.

Una entidad podría optar por incluir, en el cuerpo del Estado de Resultados o en las notas, el desglose de dichos resultados para que los usuarios comprendan el impacto que la crisis desatada por el COVID-19 ha tenido en el resultado del ejercicio.

Una entidad aplicará de manera consistente la definición de ingresos y egresos por las actividades principales, independientemente de si se relacionan con COVID-19. Por ejemplo, los costos de limpieza se consideran parte de éstas; como tal, los costos incrementales de limpieza y sanitización de espacios para prevenir la difusión del COVID-19 también deben presentarse dentro de los egresos por actividades principales.

El mismo concepto aplica a situaciones tales como:

- los incrementos de gastos para el transporte en condiciones de seguridad de los trabajadores de una entidad al lugar de prestación de sus servicios y de regreso a sus hogares;
- las pérdidas por liquidación de inventarios de estación que no pudieron venderse por las medidas restrictivas impuestas al comercio;
- los costos por reducción de la fuerza laboral u otros tipos de reestructuración de operaciones;
- los costos por reestructuraciones de actividades.

Esto se fundamenta en que una presentación de otro tipo podría inducir a error y deterioraría la comparabilidad de los Estados Contables, aun cuando estos resultados relacionados claramente con las operaciones habituales se produzcan de forma irregular o infrecuente, o sus importes sean

inusuales.

A continuación, se ejemplifican ingresos y egresos que, de existir, sería aconsejable incluir en *una línea en el cuerpo del Estado de Resultados* con la identificación adecuada y una desagregación de los componentes en una nota a dicho Estado, respetando la premisa de presentar esa partida como un resultado ordinario.

Dicha línea podría tener la siguiente denominación: **“Ingresos y Egresos por COVID-19”**:

- Ingresos por asignación compensatoria de salarios.
- Ingresos por préstamos otorgados a tasa subsidiada - *RT N° 17. Sección 4.5.7. Pasivos en moneda originados en transacciones financieras-*.
- Costos indirectos fijos de producción no absorbidos en el costo de bienes producidos por haber operado por debajo de la capacidad normal de planta - *RT N° 17. Sección 4.2.6. Bienes producidos, inc. b)-*.
- Gastos de limpieza y desinfección incurridos para prevenir la difusión de COVID-19.
- Multas y sanciones por incumplimiento de contratos.
- Quita parciales o totales de alquiler por parte de arrendadores.
- Resultado por cambio en las condiciones -sustanciales distintas a las originales- de contratos con deudores o acreedores -*RT N° 17. Sección 4.5.3. Créditos en moneda originados en refinanciaciones y Sección 4.5.8. Pasivos en moneda originados en refinanciaciones-*.
- Costos por reestructuraciones -*RT N° 18. Sección 5. Reestructuraciones-*.
- Costos por contratos onerosos – de cumplimiento ineludible- *RT N° 17. Sección 5.18. Compromisos que generan pérdidas-*.

La empresa no incurría antes de la crisis en estos conceptos y se espera que cuando sea superada la misma ya no incurrirá en ellos y asimismo son claramente separables de los relacionados con las operaciones normales.

Esta información es histórica aunque en algunos casos con dificultades para su cuantificación. Como pauta general, deberán incluirse todas las informaciones, explicaciones y revelaciones que resulten necesarias para que los usuarios comprendan los efectos más significativos que los eventos del contexto actual hayan tenido sobre el patrimonio.

Una alternativa de exposición sería considerar estos resultados en *Otros ingresos y egresos*. Según lo expresa la *Resolución Técnica N° 9 – RT N° 9-, Sección B. Resultados Ordinarios. B.11. Otros ingresos y egresos*:

*Comprenden todos los resultados del ente generados por actividades secundarias y **los no contemplados en los conceptos anteriores**, con excepción de los resultados financieros y por tenencia, del impuesto a las ganancias y, en el estado de resultados consolidado, de la participación minoritaria en los resultados de sociedades controladas.*

ANÁLISIS PARTICULAR DE ALGUNOS HECHOS QUE PODRÍAN SURGIR EN EL CONTEXTO DE PANDEMIA QUE INVOLUCREN RESULTADOS.

Reestructuraciones

Entre las decisiones adoptadas por la administración puede contemplarse la implementación de planes como la venta o cierre de parte de su negocio y tales decisiones pueden conducir a una reestructuración, venta de activos, o al retiro de determinados activos de servicio temporal o

permanentemente. Esto puede implicar la transferencia de bienes que se calificaban como Bienes de Uso en Activos No Corrientes mantenidos para la venta.

La Resolución Técnica N° 18 – RT N° 18- en su Sección 5 se refiere al tema, indicando que ante la ocurrencia de determinadas condiciones se debe reconocer un resultado y una previsión por reestructuración a la fecha de los Estados Contables:

Dichas condiciones son:

- a) Se decidió un cambio de alcance de la actividad del ente o de la manera de llevarla a cabo;
- b) Se elaboró un programa detallado de reestructuración, que entre otras cuestiones debe identificar los desembolsos a efectuar;
- c) Se creó en terceros la expectativa válida de que la entidad llevará a cabo la reestructuración mediante el comienzo de su implementación o su anuncio a los afectados;
- d) El programa se implementará tan pronto como sea posible.

El resultado a reconocer participa de las características de aquellos generados por efectos del COVID-19 y las medidas del gobierno, e incluye los costos directos que ella demande.

A su vez, los activos involucrados en la reestructuración, que eran utilizados en la actividad y luego de tal decisión quedan disponibles para la venta en forma inmediata en sus condiciones actuales y su venta sea altamente probable dentro del periodo de un año, se deben reclasificar como activos no corrientes que se mantienen para su venta -RT N° 17 Sección 5.5.11.2.2. *Activos no corrientes que se mantienen para su venta -incluyendo aquellos retirados de servicio-*.

Su medición se hará optando entre costo menos depreciaciones o valor neto de realización según tal como lo indica la RT N° 17 Sección 5.11.2.3. *Medición contable de los bienes incluidos en las secciones 5.11.2.1 y 5.11.2.2-*.

La Interpretación N° 7 de FACPCE, trata la transferencia de Bienes de Uso a Activos no corrientes mantenidos para la venta y lo concerniente a la medición de ambos activos al ser reclasificados.

Renegociación de créditos y deudas

En la crisis de liquidez que se verifica en el actual contexto, las entidades podrían requerir financiamientos adicionales o modificar las condiciones de los contratos vigentes para no caer en incumplimientos. Si buscamos lo que las NCA regulan al respecto, encontraremos la forma de reconocer tal situación.

Respecto de los *créditos*, la RT N° 17 en su Sección 4.5.3, al referirse al crédito que es sustituido por otro cuyas condiciones son sustancialmente distintas de las originales, prescribe que debe darse de baja la cuenta preexistente y reconocerse un nuevo crédito.

La medición del nuevo crédito debe practicarse sobre la base de la mejor estimación posible de la suma por cobrar, descontada a una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos de la partida.

La diferencia entre el importe contable del crédito existente y la nueva partida se reconoce como resultado del ejercicio. Tal resultado participa de las características de aquellos que se presentan juntamente con los otros vinculados al COVID-19 en el Estado de Resultados.

En la misma Sección, la RT N° 17, brinda una orientación sobre la forma de determinar si la modificación es o no sustancial (sin admitir prueba en contrario). Las condiciones se presumen sustancialmente distintas si el valor descontado del nuevo crédito difiere al menos un diez por ciento (10%) del valor descontado del crédito refinanciado.

Sin que la norma lo exprese, existe una práctica generalizada de considerar que, si la pauta del diez por ciento (10%) no se alcanza, pueden existir cambios en garantías, por ejemplo, que permitan concluir que se trata de una modificación sustancial.

Si se concluye que la modificación no es sustancial, no se debe dar de baja el crédito original. No obstante, al no estar explícitamente indicada en la norma la forma de proceder, las opciones podrían ser:

- Reconocer un resultado ajustando el costo amortizado a la fecha de la modificación contractual; o
- No ajustar el costo amortizado y volver a determinar la tasa efectiva aplicable en el futuro

Respecto a refinanciamientos de *deudas*, la *Sección 4.5.8. de la RT N° 17* brinda igual tratamiento, hace referencia a deudas financieras, comerciales, impositivas, previsionales, etc.

Estamos frente a otro resultado a revelar en la nota de apertura de los *"Ingresos y Egresos por COVID – 19"* del Estado de Resultados.

Subsidios del Gobierno

Juntamente con las decisiones puestas en marcha para contener la pandemia, el gobierno tomo ciertas medidas para aliviar los problemas de liquidez por los que atraviesan las empresas.

Una de estas medidas consiste en subsidios, o sea transferencias de recursos del Estado al sector privado, tal el caso del conocido ATP -Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción- que implica el pago por parte del Estado Nacional de una asignación para todos o parte de los trabajadores/as en relación de dependencia equivalente a un porcentaje del salario neto (50 %) siendo el mismo un pago a cuenta de las remuneraciones.

Al abonar el Estado parte de los salarios de la nómina, le otorga a la empresa empleadora, previo cumplimiento de los requisitos correspondientes, un beneficio o subsidio. La empresa se compromete a abstenerse de realizar determinadas acciones.

Resulta apropiado aclarar que el hecho de que las transferencias de recursos sean directamente a las cuentas de los empleados, no modifica su condición de subsidio a la entidad. El Estado otorga el subsidio, cancelando la obligación de la empresa del pago de esa parte de los sueldos. Se trata de un ingreso que también podría reconocerse como un menor costo o gasto.

Resulta fundamental que las entidades beneficiadas de los subsidios, los informen adecuadamente en sus Estados Contables.

Cabe destacar que las RT N°17 y la RT N° 41 abordan la problemática de determinar el criterio contable a seguir ante cuestiones no previstas en las mismas.

La RT N° 17 en la Sección 9.1. expresa:

Las cuestiones no previstas en la sección 5 (Medición contable en particular) de esta Resolución Técnica, serán resueltas por quienes tienen la responsabilidad legal por la emisión de los estados contables (la Dirección del ente emisor de los estados contables) aplicando para la formación de su juicio las normas, reglas o conceptos detallados a continuación, en el orden de prioridad indicado:

- a) Requerimientos establecidos en ésta y otras normas contables profesionales emitidas por esta Federación... que traten temas similares y relacionados; salvo cuando la norma que se pretende utilizar prohíba su aplicación al caso particular que se intenta resolver, o indique que el tratamiento contable que establece, no debe ser aplicado a otros casos por analogía; ...*

Asimismo la RT N° 41, en la Sección 4, segundo párrafo, indica:

Para las situaciones cuyos criterios de reconocimiento o de medición no estén contemplados en la presente norma, deberán aplicarse los criterios particulares contenidos en las normas detalladas a continuación, respetando el orden de prioridad asignado:

a) la RT 17;

b) lo establecido en las Resoluciones y las Interpretaciones emitidas y que se emitan en el futuro y traten temas particulares de reconocimiento y medición...;

Si bien las NCA no contemplan explícitamente la manera de contabilizar subsidios en general, la modificación introducida por *la Resolución Técnica N° 46 - RT N°46- a la Resolución Técnica N° 22 – RT N° 22-* , trata el tema en el *Párrafo 8.2. Subsidios Estatales* y resulta de aplicación supletoria de acuerdo a lo indicado en párrafos anteriores.

Para complementar la aplicación supletoria de la RT N° 22, debe tenerse en cuenta lo prescripto en la *RT N° 17 Sección 4.7. Reconocimiento y medición de variaciones patrimoniales*, o sea la aplicación del criterio de devengado.

Si la entidad cumplió las condiciones requeridas para gozar del subsidio y es altamente probable que el mismo sea recibido, el tratamiento contable sin dudas es, reconocer la disminución del pasivo y como contrapartida, un ingreso en el periodo en el cual los sueldos se devengan.

La remuneración devengada que le corresponde al trabajador será un gasto/costo que según el caso, corresponde imputarlo a los resultados del ejercicio o formará parte del costo de un activo.

Diferenciamos ambas situaciones de reconocimiento de las remuneraciones.

- Si se trata de remuneraciones asignadas al costo de un bien (activo), sea que los pague la entidad o un tercero por cuenta de este (caso del ATP), conforman el costo del bien - *RT N° 17.4.2.6-*. En consecuencia el subsidio debe reconocerse como un ingreso. Al ser vendido el bien, por ser bien de cambio o al depreciarse, si es bien de uso se cumplirá con la norma de imputación de costos relacionados con los ingresos.
- Si se trata de remuneraciones imputadas a resultados (gastos de administración, de comercialización), podría exponerse tanto como menor gasto o como un ingreso, sin perjuicio de lo cual consideramos preferible la segunda opción.

La Colaboración técnica basada en el documento Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19, indica que se podrá presentar la contrapartida del subsidio recibido como un menor gasto o como un ingreso. Tal Colaboración no hace referencia a la situación de remuneraciones que forman parte del costo de un activo.

Préstamos a Tasa Subsidiada o a Tasa 0.

La RT N°17 en su Sección 4.5.7 expresa que los pasivos originados en transacciones financieras se medirán de acuerdo con la suma de dinero recibida. Cuando una deuda fuera sin interés o con una tasa de interés muy inferior a la del mercado, se medirá sobre la base de la mejor estimación posible de la suma a pagar descontada usando una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos de la operación.

De obtener la entidad una ayuda financiera por tratarse de un préstamo del carácter del párrafo anterior, tal ayuda por el beneficio en la tasa de interés se debe reconocer como resultado.

El beneficio por subvención se mide como la diferencia entre el importe inicial del préstamo determinado a su valor descontado y el importe recibido. A medida que transcurre el plazo del

préstamo, se devengan los intereses a la tasa de mercado. Se trata de un subsidio.

A modo de ejemplo:

Se recibe un préstamo acreditado en cuenta bancaria por \$ 10.000 a tasa 0 (sin interés), como ayuda financiera por COVID-19, a un plazo de 3 años de cancelación.

Si la tasa de mercado es del 30 % anual, el importe a pagar descontado a dicha tasa es de \$ 4.552 y el beneficio por subvención por diferencia es de \$ 5.448 (\$ 10.000 – \$ 4.552).

Al cabo de los 3 años al devengarse los intereses, la cuenta representativa del préstamo a pagar será de \$ 10.000, habiéndose reconocido el ingreso en el primer ejercicio y los intereses por la financiación al devengarse.

CONSIDERACIONES FINALES

Entrando en juicios de valor acerca de las diversas situaciones vistas de mostrar el efecto neto en resultados del COVID-19, nos preguntamos si se requieren nuevas normas contables sobre el tema para armonizar con la implementación de buenas prácticas de gobierno corporativo.

Sin contar con normas nuevas sobre la mejor forma de presentar los resultados consecuencia del COVID-19, debiesen las entidades utilizar el abanico las normas contables existentes como también, las guías de aplicación emitidas por la FACPCE, aunque las mismas sean solo orientativas. Debe tenerse presente que las prácticas que proponen dichas guías, para aquellas cuestiones no tratadas expresamente en algunos de los marcos contables vigentes, pueden admitir juicios diferentes y prácticas alternativas debidamente fundadas.

Solo a modo de ejemplo recordamos que las Normas CNV 2013 mencionan como conducta contraria a la transparencia en el ámbito de la oferta pública a “toda omisión de información esencial susceptible de inducir a error por quienes se encuentran obligados a prestarla”.

El enfoque de comunicar a través de las notas a los Estados Contables los efectos que la crisis desatada como consecuencia de la pandemia y las medidas tomadas para su contención tuvieron sobre la entidad, puede ser una forma menos controvertida que pretender hacerlo en las cifras expuestas en el cuerpo de los Estados Básicos, ya que existe un menor riesgo de introducir información que pueda resultar potencialmente engañosa.

No obstante, la posibilidad de desagregar los impactos propios del COVID-19 en el cuerpo de los estados básicos también existe.

Es importante puntualizar que aún para las revelaciones en notas a los Estados Contables debe prevalecer el buen juicio y objetividad de los administradores de la entidad. Por ejemplo, sería inapropiado revelar solo los gastos relacionados con COVID-19 y omitir los ingresos relacionados, si tanto ingresos como egresos han sido afectados por la pandemia.

Los efectos adversos del contexto actual pueden ser un punto de inflexión para dificultades económicas preexistentes de las empresas, más que la única causa de dificultad o incumplimiento, y sería inapropiado y conducente a error comunicarlo de otra manera que no sea la abordada en el presente trabajo.

BIBLIOGRAFIA

Resolución Técnica N° 8 (FACPCE). Normas generales de exposición contable.

Resolución Técnica N° 9 (FACPCE). Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios.

Resolución Técnica N° 17 (FACPCE). Normas Contables Profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general.

Resolución Técnica N° 18 (FACPCE). Normas Contables Profesionales: Desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular.

Resolución Técnica N° 22 (FACPCE). Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria (modificada por la Resolución Técnica N° 46).

Resolución Técnica N° 41 (FACPCE). Normas Contables Profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: Aspectos de reconocimiento y medición para Entes Pequeños.

Interpretación N° 7 de Normas Profesionales (FACPCE). Modelo de revaluación de bienes de uso (excepto activos biológicos) y tratamiento contable de las propiedades de inversión (Resolución Técnica N° 31)

Guía sobre la aplicación de las Normas de Contabilidad y Auditoría frente a los efectos del COVID-19. (FACPCE). Abril 2020.

Colaboración técnica basada en el documento “Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19”. Julio 2020

Guías orientativas para la preparación de Estados Contables de entidades que no cumplen con el principio de empresa en marcha (EnM) (CCCA – FACPCE). Agosto 2020

Código de Mejores Prácticas de Gobierno de las Organizaciones para la República Argentina. Preparado por el Instituto Argentino para el Gobierno de las Organizaciones (IAGO).

Sitios web consultados:

IAGO, Instituto Argentino para el Gobierno de las Organizaciones www.iago.org.ar Fecha de revisión 12/11/20

<https://www.elfinancierocr.com/economia-y-politica/legales-la-aplicacion-de-normas-contables-es-un-asunto-de-gobierno-corporativo/LD5FZALT3JAGJKSDFCORQJPSFM/story/>. Fecha de revisión: 12/11/2020

<https://www.caf.com/es/conocimiento/visiones/2020/06/gobierno-corporativo-en-tiempos-de-covid19-de-los-peligros-a-las-oportunidades/>. Fecha de revisión: 12/11/2020

http://bibliotecadigital.uns.edu.ar/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1853-20552016001100003&lng=es&nrm=iso. Fecha de revisión: 12/11/2020.