



# Xíoma

Boletín informativo

## EFFECTO DE LOS “HECHOS POSTERIORES” DERIVADO DEL “COVID 19” EN LOS ESTADOS FINANCIEROS Y EN LA DETERMINACIÓN DEL IUE

### Contenido

- 1) Caracterización del hecho y alcance
- 2) Hechos posteriores y su efecto en la “Empresa en marcha”, conceptos
- 3) ¿La NIC 10, es norma en Bolivia?; ¿Debe realizarse ajustes por el efecto COVID 19?; Aspectos legales a considerarse
- 4) Ajustes derivados de hechos posteriores, y su efecto en el IUE
- 5) Conclusiones

© MAYO CLIN



Mayo, 2020

*Valdivia Peralta & Asociados* es Firma Miembro de MOORE STEPHENS International  
Calle Jáuregui N° 2248 entre F. Guachalla y R. Gutierrez / La Paz Bolivia  
Edificio Quipus Piso 8  
Teléfonos: (591-2) 2444496 - 2911571 - 2443031  
[dvaldivia@valdivia.com.bo](mailto:dvaldivia@valdivia.com.bo)

## EFECTO DE LOS “HECHOS POSTERIORES” DERIVADO DEL “COVID 19” EN LOS ESTADOS FINANCIEROS Y EN LA DETERMINACIÓN DEL IUE

Por.: David Valdivia Peralta<sup>1</sup>

### 6) Caracterización del hecho y alcance

Las decisiones del “sujeto económico”<sup>2</sup> y la dinámica de la economía, median en la complejidad de los acuerdos contractuales y negocios; constituyendo las “necesidades” el eje principal para el consumo de bienes y servicios cuando es atribuible a personas naturales; incluido la obtención de un “rendimiento proyectado” y de un “resultado social esperado” cuando se trata de empresas lucrativas y “sujetos colectivos”<sup>3</sup>; sin embargo, el nivel de ingresos y su generación condicionan su flujo; más cuando no todas las transacciones “**se inician y concluyen**” en un periodo mensual, trimestral o anual de manera exacta; existiendo transacciones que se quedan sin resolverse de activos y pasivos; como las “... *previsiones<sup>4</sup> que deben realizarse en base a estimaciones y opiniones más que en hechos definidos derivando de ello, transacciones...que se encuentran sujetas a la confirmación de hechos futuros a realizarse en ejercicios subsiguientes*”<sup>5</sup>; requiriéndose determinar si entre la fecha de cierre y emisión ocurrieron eventualidades relacionadas o no; por cuanto “...*las operaciones están rodeadas de riesgos e incertidumbres*”<sup>6</sup>; y “...*los sucesos que ocurren entre ambas fechas pueden determinar la necesidad de ajustes...o de una adecuada exposición*...”<sup>7</sup>; por ello, analizaremos si, la **NC 2** y la **NIC 10<sup>8</sup>** contienen consideraciones relacionadas a una pandemia global, como lo representa actualmente el COVID 19.

En el libro “**LA CONTINUIDAD DE LOS NEGOCIOS Y OPERACIONES FRENTE A SITUACIONES DE DESASTRE ...**” de 2013, el SELA describe que: América Latina y el Caribe es una región afectada mayormente por “**Amenazas**” naturales y las causadas por el hombre; las mismas según la National Fire Protection Association (NFPA) son:

1) Amenazas naturales	2) Amenazas causadas por el hombre
<p>Son aquellas; atribuibles a fenómenos físico-químico de origen natural, catalogándose en:</p> <p>a) <b>Geológicas:</b> terremoto, sismo; tsunami; erupción volcánica; deslizamiento de tierras, avalanchas de lodo, hundimientos; icebergs y glaciares.</p> <p>b) <b>Meteorológicas:</b> inundación, mareas altas; sequías, hambrunas; incendios; nevadas, heladas, granizadas y avalanchas; huracanes, tormentas tropicales, tornados, tormentas de arena; temperaturas extremas (calor o frío); rayos; y tormentas geomagnéticas.</p> <p>c) <b>Biológicas:</b> enfermedades con impacto en los seres humanos o animales (peste, viruela, ántrax, virus del Nilo Occidental, fiebre aftosa, síndrome respiratorio agudo severo; infestación o daño por insectos o animales (como el dengue, por ejemplo).</p> <p>La incidencia de estas amenazas, dependen de la ubicación geográfica de la organización, donde es más probable de ocurrir y afectar las operaciones.</p>	<p>Son aquellas atribuibles al accionar humano, catalogándose de la siguiente manera:</p> <p>a) <b>Riesgos accidentales:</b> derrame o escape de materiales peligrosos; explosión, incendio; accidente de transporte; colapso de edificio o estructura; <b>falla en la red del servicio público</b> de electricidad, gas, <b>agua</b>; escasez de combustibles; contaminación de agua o aire; falla en la estructura de contención de una presa; depresión económica, inflación, crisis financiera; interrupción en los sistemas de comunicación; y desinformación.</p> <p>b) <b>Riesgos intencionales:</b> terrorismo (en diferentes modalidades: explosión, por sustancias químicas, <b>biológico</b>, radiológico, nuclear, cibernético); sabotaje; disturbio social, protestas, <b>histeria colectiva</b>, amotinamiento; guerra; insurrección; desinformación o rumor; <u>actividad criminal</u> (vandalismo, robo, incendio, fraude, malversación, robo de datos); pulso electromagnético; violación de la seguridad física o de información; violencia en el lugar de trabajo y estudio; contaminación o productos defectuosos; acoso y discriminación.</p>

<sup>1</sup> David Valdivia Peralta, es Socio de “**MOORE Valdivia Peralta**”, Firma Miembro de MOORE STEPHENS INTERNATIONAL.

<sup>2</sup> Denomínase “Sujeto económico” a la persona natural y/o jurídica que ejerce actividad comercial y/o inversión.

<sup>3</sup> Entiéndase por “Sujeto colectivo” al Estado, y/o Entidad sin Fines de Lucro.

<sup>4</sup> Al respecto, la **NC 1** establece que los “Derechos de terceros en expectativa o indeterminados...incluye las **estimaciones** que se efectúan a la fecha del balance general, con cargos a la cuenta de resultados, **por pasivos cuyo monto es incierto**...”.

<sup>5</sup> Conceptos descritos en el acápite “Fecha de cierre en los informes financieros requiere estimaciones” por Paul Grady. Inventario de los Principios de Contabilidad”, traducción efectuada por el IMCP en 1971.

<sup>6</sup> Consideraciones descritas en la primera viñeta del numeral 4, de la **NC 14**.

<sup>7</sup> Segundo párrafo de las consideraciones de la **NC 2**.

<sup>8</sup> Para el análisis, consideramos la NIC 10 versión 2018.

	Los riesgos accidentales e intencionales, son probables de ocurrir según el tipo de sector, industria o actividad económica de las organizaciones, en función a las condiciones políticas sociales de un País.
--	--

Las amenazas descritas afectan a las personas, a la sociedad y a las organizaciones (lucrativas o, no) obligándose las más de las veces a paralizar sus actividades; por ello la continuidad del negocio y sus operaciones es “...*priorizar de ante mano que actividades de las que realiza diariamente (la organización), deben recuperarse y continuar operando*”; así lo recomienda el SELA, concluyendo que “...*a una misma organización no le pasan frecuentemente eventos tan grandes que afecten sus operaciones; y menos afecte al conjunto del sistema económico a la vez.*...”; sin embargo, el COVID no solo afectó a las empresas, sino al conjunto de la economía de los países; consecuentemente la afirmación, quedo descontextualizada.

La OCDE en su artículo “Tax Administration Responses to COVID-19: Business Continuity Considerations” de abril 2020, cita: “Muy pocas empresas habrán tenido planes de continuidad comercial para tratar **eventos únicos** de corta duración, o geográficamente determinados, incluido los “shock” económicos de efecto limitado, o eventos con impacto en área particular como: fallas de equipos e interrupción de los sistemas e incidentes terroristas; **sin embargo, por no decirlo la mayoría de las organizaciones, pueden no tener planes que cubran el rango de problemas relevantes para una pandemia de alcance global** cuyo efecto aún no es previsible en la salud, en el número de personas, lugares de trabajo; más cuando, manifiesta una **duración potencial no definida** causando, tensiones en la infraestructura productiva de bienes y servicios **afectando a todos y en diferentes grados conmociones**”<sup>9</sup>; y si bien algunas organizaciones habrían implementaron planes de “continuidad” basados en la ISO 22301, estas pueden requerir enmiendas, debido a la rapidez y evolución de la pandemia, consecuentemente es necesario, establecer si los efectos de una pandemia global son equiparables a los tipos de “sucesos posteriores” contenidos en la NC 2 y NIC 10 respecto a su reconocimiento y exposición en los estados financieros; para posterior correlación con la Ley 843 y su efecto en el IUE 2019.

En el pasado reciente, Bolivia y la ciudad de La Paz en particular, soportaron los efectos de amenazas naturales como: la escasez de agua<sup>11</sup>, deslizamientos<sup>12</sup>, el incendio de la Chiquitania<sup>13</sup> y el dengue (entre los más sobresalientes) y, en la postrimería del año 2019, fuimos convulsionados por un truncado proceso electoral que exteriorizó visos de irregularidades<sup>14</sup>, estas amenazas afectaron las operaciones y la continuidad de varias empresas; pudiendo catalogarse como amenazas de “**efecto único**” por encontrarse determinados geográficamente, efecto particular a un número de personas y aun Estado, no siendo comparables con el COVID 19; por cuanto sus efectos pueden volverse rápidamente incontenibles por el aumento exponencial en las tasas de infección y muerte; ello fijó un cambio en la política gubernamental instaurando: aislamiento y cuarenta

<sup>9</sup> Mediante D.S. 4199 del 21-03-20, fue instituido la cuarentena total con suspensión de actividades del 22-03 al 04-04. El D.S. 4200 del 25-03-20 prolongó la cuarentena hasta 15-04-20; extendida posteriormente al 30-04-20 y pospuesta hasta el 10-05-20 para ulterior evaluación y/o suspensión considerando la evolución del número de personas infectadas.

<sup>10</sup> Traducción libre del artículo del idioma inglés al español.

<sup>11</sup> De noviembre 2016 a febrero 2017, EPSAS racionó el suministro de agua a 94 barrios de la ciudad de La Paz; por cuanto, las represas: Incachaca, Hampaturi y Ajuan Khotá (esta última, exhibía un panorama apocalíptico) se redujeron al 8%, 5% y 1% de su embalse. El Presidente de ese entonces, comentó “Para mí es como un terremoto, no calculamos, no estaba en nuestras previsiones que nos falte agua. Nos ha sorprendido”. Página 7, Anuario, noticia de análisis escrito por Leny Chuquimia Periodista.

<sup>12</sup> El 30-04-2019, se produjo deslizamiento de tierra en la ciudad de La Paz, que afectó a 380 personas. El Alcalde alegaba que: “...las viviendas construidas de forma precaria e ilegal sobre un antiguo vertedero de basura de los años 30 y 40 ubicado en la zona de Sopochachi-San Jorge. Redacción de EFE 01-05-19.

<sup>13</sup> Según Wikipedia, el incendio forestal en el bosque Chiquitano, comenzó a finales del mes de julio extendiéndose hasta octubre de 2019. La Fundación Amigos de la Naturaleza, informó que la Chiquitania perdió 3.9 millones de hectáreas, y que la región amazónica del Beni llegó a perder 1,2 millones de hectáreas. El 24-09-19, el Presidente de Bolivia ante la ONU declaró: “En las últimas semanas hemos sido sorprendidos por los incendios forestales que han devastado en distintos lugares del planeta en la Amazonía, en Oceanía y África afectando a la flora y a la fauna y la biodiversidad” El Deber – Santa Cruz. El art. 39 del D.S. 24051, establece que las empresas gomeras, castañeras, agrícolas, ganaderas y agroindustriales con cierre al 30 de junio de cada año; tienen 120 días posteriores para presentar sus estados financieros, finales de octubre; consecuentemente, debieron contemplar los efectos de estos incendios; por constituir hechos posteriores.

<sup>14</sup> La OEA informa, la existencia de irregularidades en los comicios el 10-11-19. El 05-12-19, concluye que existió “Manipulación dolosa” y “Parcialidad de la autoridad electoral” en las elecciones de octubre. El Ministro de Economía el 10-11-19 expresa que existió “...un irresponsable trabajo del Órgano Electoral...”. La carta, fue exhibida en las redes sociales.

obligatoria, restricción al transporte público y privado, restricción a la actividad económica cotidiana; y efecto en la infraestructura de los servicios médicos públicos y privados en todos los países a la vez en diferentes grados; perturbando no solo la continuidad de las empresas; sino al conjunto de la economía local y mundial; por eso sus efectos no pueden ser comparables con los originados en amenazas de “efectos únicos”; debiendo apreciarse la incertidumbre y evolución del impacto, no solo en función del flujo de fondos y solidez financiera; la continuidad, debería considerar entre otros asuntos, la capacidad y tiempo para retomar las actividades principales, la participación en el mercado, evaluar el impacto y respuesta a las disposiciones económicas, tributarias y legales que todo Gobierno implementará; al respecto el Banco Interamericano de Desarrollo en su publicación “La Política Pública Frente al COVID 19. Recomendaciones para América Latina y el Caribe”<sup>15</sup> establece que la pandemia provocó: “...dos crisis de manera paralela. **Primero, una crisis sanitaria**, que ocasionará miles de muertes por los efectos directos de la enfermedad. **Segundo, una crisis económica**, la pandemia y las respuestas sanitarias para mitigarla causan un choque negativo a la oferta, inicialmente, y después a la demanda,” – agudizándose si - “...se suma a una crisis financiera”; **consecuentemente**, “...el impacto económico y la evolución de la pandemia están estrechamente vinculados, siendo imprescindible que las políticas económicas y sanitarias estén coordinadas”.<sup>16</sup>

## 2) Hechos posteriores y su efecto en la “Empresa en marcha”, conceptos

La expresión “Empresa en marcha”; denominada postulado de “Continuidad” inicialmente, supone que: “...la entidad contable continuará operando lo bastante para cumplir sus compromisos existentes...aun cuando, las unidades económicas se organizan para operar durante un tiempo variable”;<sup>17</sup> infiriéndose que la empresa, no será liquidada en el lapso necesario para cumplir con sus obligaciones contractuales y realizar operaciones hasta agotar el uso del activo conforme a planes y expectativas presentes; exhibiendo así, un proceso continuo; porque ninguna “...empresa de cierta importancia, podría operar día a día bajo la liquidación de una liquidación probable”<sup>18</sup> a menos que exista afectación sustancial a las condiciones operativas que modifiquen los planes y expectativas; por eso, el **postulado de continuidad** según Eldon S. Hendriksen; constituye base para la valoración uniforme de la situación y del resultado en base a costos históricos en contraposición de los valores de liquidación; noción ratificada por el numeral 4.1 del Marco Conceptual NIIF cuando determina que “*Los estados financieros se prepararan bajo el supuesto que la entidad está en funcionamiento, y continuará su actividad dentro del futuro previsible* – asumiendo – *que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o disminuir de forma importante sus operaciones*–de existir tal intención–*los estados financieros pueden prepararse sobre una base diferente*”, identificando que la condición de “*futuro previsible*”, sostiene la continuidad, y que representa acción de “*Conocimiento anticipado de algo, que requiere la adopción de medidas para evitar o aminorar el mal o la adversidad*”<sup>19</sup> dónde las estimaciones son reconocidas para atenuar la incertidumbre; por eso “incertidumbre y futuro previsible” constituyen “circunstancias normales” a condición de ser verificables; por cuanto, los estados financieros registran bienes materiales e inmateriales cuyo valor económico, es susceptible de ser valuados en términos monetarios.

Las normas contables locales al respecto, requieren medir el resultado de las empresas en marcha: “...de tiempo en tiempo... para satisfacer razones de administración, legales, fiscales o para cumplir con compromisos financieros”<sup>20</sup>; por ello, la situación y los resultados de la gestión 2019 en Bolivia, fueron determinados aplicando uniformemente (cuando correspondía) las siguientes bases de medición: “Valuación al costo”, Re-expresión a moneda constante en base a un corrector IPC<sup>21</sup>, “Valores corrientes y valores corrientes actualizados”<sup>22</sup> aplicados a los rubros no monetarios; por corresponder a un “...organismo económico cuya existencia temporal tiene plena vigencia y proyección futura”<sup>23</sup>, y de existir evidencia en contrario, las Normas bolivianas no

<sup>15</sup> Publicado a finales de abril 2020.

<sup>16</sup> Definiciones extractadas de la página 5 de la publicación “La Política Pública Frente al COVID 19” BID abril 2020.

<sup>17</sup> Capítulo 4 “Conceptos, medición y estructura ...”, “Teoría de la Contabilidad” de Eldon S. Hendriksen. Editorial UTHEA 1974.

<sup>18</sup> Ídem al anterior.

<sup>19</sup> Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Ossorio. Editorial Heliasta.

<sup>20</sup> Primer párrafo del inciso f) del Principio General “Ejercicio” de la NC 1, vigente en Bolivia.

<sup>21</sup> En aplicación del D.S. 29387, las cuentas no monetarias son reexpresadas considerando la variación de la UFV.

<sup>22</sup> Conceptos extraídos de los párrafos 6, 8 y 9 de la NC 3 Revisada y modificada en septiembre de 2007.

<sup>23</sup> Concepto extraído del inciso d) del Principio General “Empresa en Marcha” de la NC 1.

desconocen “...la existencia y procedencia de otras reglas y criterios aplicables...- a esas -... circunstancias...”<sup>24</sup>; como podría ser los “valores de liquidación” cuando algún elemento del activo requiere ser contabilizado sobre esa base<sup>25</sup>, o cuando existe eminente cierre de una entidad; en tanto no suceda ello, las transacciones reconocidas entre el inicio y cierre del ejercicio; contabilizan “...las disminuciones de los beneficios económicos ocurridos durante el periodo contable en forma de salidas o desvalorizaciones de activos, o por asumir obligaciones que resultan en disminuciones de patrimonio...”; como lo establece el numeral 4.5., de la NC 11, y de ocurrir sucesos posteriores que “...proporcionen evidencia adicional con respecto a condiciones que existían a la fecha de los estados financieros y (que) afectan las **estimaciones**...”<sup>26</sup> se **requerirán ajustes**; no requiriéndose, cuando esos sucesos, proveen evidencia sobre condiciones **que no existían**; de otra manera, deben ajustarse los saldos al cierre; si los sucesos posteriores afectan las estimaciones sobre: “Derechos de terceros en expectativa o indeterminados”, el “pago por parte de los clientes”, la “depreciación y valor residual de la vida útil de los activos”, el “grado de obsolescencia de los inventarios”<sup>27</sup>; por cuanto, estas **estimaciones** fueron determinadas “...asumiendo un riesgo a futuro, por tanto no puede ser preciso ni exacto es más, puede originar distorsiones importantes en la situación financiera de la empresa, [requiriéndose]...**modificar las estimaciones en forma posterior**...”<sup>28</sup>; consecuentemente, de ocurrir “distorsiones importantes desfavorables”<sup>29</sup> los ajustes deben ser reconocidos retrospectivamente como lo admite la NC 13; que requiere modificar los estados financieros excepcionalmente y revelar el efecto retroactivo de cambio de principio de contabilidad o estimación contable<sup>30</sup>; definición análoga, a la NIC 1, cuando establecen que una empresa: “...reconocerá todas las partidas de ingresos y gastos de un ejercicio en el resultado, a menos que una NIIF ( o NIC) requiera o permita otra manera de efectuar el reconocimiento”<sup>31</sup>; la NIC 10, requiere efectuar ajustes favorables o desfavorables por hechos posteriores que proveen evidencia sobre condiciones que existían al cierre, y “reconocer partidas no reconocidas con anterioridad” originadas en el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos<sup>32</sup>.

Descritas las características de los hechos posteriores, concluimos que estas fueron previstas para un contexto de “futuro previsible”, donde la incertidumbre originada en las operaciones, acciones y decisiones del ente<sup>33</sup>, es asumida como controlable y medible, constituyendo su marco de “condición normal” para el reconocimiento de las desvalorizaciones y provisiones; no recomendándose constituir estas, para riesgos generales y no especificados con situaciones inexistentes a la fecha de los estados financieros.

### 3) ¿La NIC 10, es norma en Bolivia?; ¿Debe realizarse ajustes por el efecto COVID 19?; Consideraciones legales

La Resolución N° 01 del 2003 y 2012 emitidas por el CTNAC del Colegio de Auditores de Bolivia, requieren adoptar en Bolivia las Normas Internacionales de Contabilidad (substituida por las “Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF) **para su aplicación únicamente en ausencia de pronunciamientos técnicos específicos del país** o reglamentaciones sobre **asuntos determinados**; en tanto que, la Superintendencia de Empresas (hoy, Autoridad de Fiscalización de Empresas) facultó adoptar los pronunciamientos emitidos por la Federación Internacional de Contabilidad (IFAC) “**únicamente en ausencia de pronunciamientos técnicos específicos...o reglamentaciones locales sobre un asunto determinado**”<sup>34</sup> y “**Anteponer los pronunciamientos y reglamentaciones locales, en caso que los pronunciamientos de la IFAC difieran de, o estén en conflicto...sobre**

<sup>24</sup> Concepto extraído del inciso e) del Principio General “Valuación al Costo” de la NC 1.

<sup>25</sup> La NC 1 establece que los inventarios fuera de moda, o los mantenidos en exceso a capacidad de absorción de la plaza, deben valorarse a su probable valor neto de realización, liquidación.

<sup>26</sup> Tercer párrafo de las consideraciones y numeral 1 de la NC 2.

<sup>27</sup> Los conceptos identificados en “comillas” son descritas y consideradas en el Capítulo II de los “Principios y Normas” de la NC 1.

<sup>28</sup> Conceptos extraídos del inciso b) del numeral 3 “Consideraciones Generales” de la NC 13.

<sup>29</sup> Los hechos posteriores, si deterioran la situación de los clientes, y determinan su quiebra; afectaría las “Cuentas por cobrar” y de existir “Previsión por incobrabilidad” deberían ajustarse los saldos, cuyos efectos podría incidir en la solidez de la entidad.

<sup>30</sup> Conceptos extraídos del cuarto párrafo del numeral 6 de la NC 13.

<sup>31</sup> Definición descrita en el numeral 88 de la NIC 1, versión 2018.

<sup>32</sup> Inciso e) del numeral 9 de la NIC 10, versión 2018.

<sup>33</sup> El D.S. 24051, prevé constituir provisiones para restaurar el medio ambiente, afectado por las actividades del contribuyente,

<sup>34</sup> Para la determinación del IUE; el SIN a la fecha, no reconoció como base para la preparación de los estados financieros las NIIF.

*un asunto en particular*<sup>35</sup>; consecuentemente, desde hace 17 años las normas internacionales son aplicables en Bolivia, cuando la norma local, no prescribe de ningún modo algún asunto, la norma internacional se constituye en norma para tratar esos asuntos; y de existir norma específica local aun cuando estas, difieran o se encuentren en conflicto con la norma internacional, prevalece la norma boliviana; entonces la NC 2 y NIC 10 ¿son convergentes o divergentes? o que ¿conceptos los hacen diferentes?; la comparación es la siguiente:

a) Ambas normas, **requieren realizar ajustes** por hechos posteriores ocurridos entre las fechas de cierre y emisión de los estados financieros, por sucesos que proporcionan evidencia adicional sobre las condiciones y estimaciones que existían al cierre, precisando la NIC 10 que los ajustes pueden ser favorables o desfavorables y admitiendo la NC 13 modificar los estados financieros y revelar el efecto retroactivo derivado del cambio de política contable y en la base de estimación; requiriendo la NIC 10, ajuste **por condiciones que no existían**, si los hechos subsecuentes evidencian el descubrimiento de fraudes y errores demostrando que los estados financieros eran incorrectos; aun cuando al cierre no existía visos de esos asuntos. Ambas normas coinciden en el tipo de sucesos, catalogados en Bolivia como del “Tipo I”.

b) Ambas normas, **no requieren** realizar ajustes por hechos ocurridos después del cierre; cuando éstas proporcionan evidencia sobre condiciones **que no existían al cierre**, pero al ser de importancia, requieren su revelación [exposición] para no afectar la evaluación de los usuarios. Generalmente, ambas normas coinciden en el tipo de sucesos, catalogados en Bolivia como del “Tipo II”.

c) La NIC 10, **no requiere** elaborar estados financieros utilizando la hipótesis “empresa en marcha” si la Gerencia **determina** [formaliza, dispone] después del cierre del ejercicio cesar sus actividades o, manifiesta la intención de liquidar la entidad<sup>36</sup> y, si el deterioro de los resultados de operación y de la situación financiera después del cierre **están decisivo**<sup>37</sup>, que exige cambiar la base de contabilización; **aspectos no incluidos** en la NC 2; sin embargo, la NIC 10, **no requiere ajustes y solamente revelación** si las “... *variaciones (son) anormalmente grandes en los precios de los activos...*”<sup>38</sup> y acaecieron posterior al cierre; así lo establece el inciso g) numeral 22 de la NIC 10 (vers.2018)<sup>39</sup>; concepto derivado de la NIC 10 (Vers. 1980) cuando establecía que “**No es apropiado ajustar los activos y pasivos por hechos ocurridos después de la fecha del balance, si tales hechos no se relacionan a condiciones existentes a la fecha del balance**” más, si estos provienen de cambios no usuales originado en amenazas externas de origen natural o de la actividad humana; sobre los cuales, la entidad no tiene control y cuyo acaecimiento trasciende a la organización, como lo representa el COVID 19.

A través del “Pronunciamiento Interpretativo” N° 01 del 16-04-2020 el CTNAC, antepone para su aplicación, el párrafo 2 de la NC 2 “Hechos posteriores” suscitados posterior al cierre y a la fecha de emisión “...clasificando los efectos emergentes del COVID 19, como un hecho posterior de “Tipo II”, es decir, eventos...(que) **no requieren...ajuste, pero sí de revelación adecuada mediante una nota a los estados financieros**”; como si, la NIC 10 no tratará condiciones ocurridas después del cierre que no implican ajuste.

Los aspectos contables sobre la “Continuidad de la empresa”; conlleva la pérdida de la personería jurídica materializándose con la “Disolución” por: acuerdo de Socios (voluntaria), declaración judicial, vencimiento de término, pérdida del capital, obtención del objeto societario o imposibilidad sobreviniente de lograr el mismo, fusión/absorción y declaratoria de “Estado de quiebra” por cese de pago de obligaciones. La quiebra, según el Código de Comercio puede ser: **a) Fortuita** cuando el comerciante, hubiere sufrido la disminución de sus bienes debido a infortunios, causales inevitables y no imputables al comerciante, a extremo de cesar sus pagos, **b)**

<sup>35</sup> Artículo 4, de la Resolución de la AEMP SEMP N°24/2009.

<sup>36</sup> En ese contexto el cese de actividades y/o liquidación, no necesariamente puede asociarse al efecto COVID 19.

<sup>37</sup> Avianca cumplió 100 años al 31-12-2019, e informaron que la paralización de sus operaciones por el coronavirus en el 2020, redujo sus ingresos en más de un 80% situación que ejerció “...presión significativa sobre su liquidez”; Página 7 del 10-05-2020, la Cía., se acogió a la Ley de Bancarrotas de los EE.UU.; informando que el 2019, la Cía., ingresó a un proceso de reestructuración de pasivos. Como dicen los galenos “...ya existía enfermedad de base, la pandemia aceleró”.

<sup>38</sup> Ejemplo, el precio medio barril de petróleo crudo según la OPEP al 31-12-2019 fue US\$ 67,48; al 22-04-20 fue US\$ 12,22 significando una disminución del 81,89%; a su vez, el precio de barril Brent del mar del Norte para entrega en mayo 2020 cerró con cotización negativa, los inversores pagan para deshacerse de sus contratos y evitar almacenar el petróleo físico. Información extractada del Boletín Portafolio del 27-04-20.

<sup>39</sup> El concepto, proviene de la NIC 10 aplicable a partir del 1º de enero de 2000.

**Culpable** cuando el comerciante, hubiera realizado actos que provocaron facilitaron o agravaron el estado de cesación de pagos, debido a negligencia, imprudencia o descuido en el manejo de sus negocios y **c) Fraudulenta** cuando el comerciante, disminuyó con dolo su activo, aumentó su pasivo, otorgó preferencias indebidas a sus acreedores y abusó del crédito; de ahí que la quiebra, se encuentra sujeta a una calificación y valoración por el Juez, quien fijará la fecha de la quiebra. Iniciándose la quiebra, con la petición al décimo día de conocido el “Estado de cesación pagos”; acompañándose entre otra información, el “*Balance general, cuenta de resultados y demás estados financieros, certificados (auditados) por un profesional habilitado*” fechados con “...la fecha en que se produjo la cesación...”; debiéndose valorar “...las deudas en especie...a precios de mercado del día de la presentación...”;<sup>40</sup>; y si, la disolución proviene por decisión societaria, se asume que las obligaciones serán pagadas como fueron estipuladas; al contrario, de configurarse la quiebra por las causales previstas, el proceso y resultados, serán tratados como lo establece el Código de Comercio; sin embargo, a la fecha de presentación de los estados financieros gestión 2019; no necesariamente coincidirá con la fecha de petición de la quiebra.

En Bolivia, la petición de cesación de pagos debe realizarse al décimo día de conocido el hecho; en Alemania, una persona jurídica deberá presentar por escrito un proceso de “insolvencia” a las tres semanas de ocurrido la insolvencia; sin embargo, a partir de la Ley aprobada el 27-03-20 destinada a mitigar los efectos económicos del COVID 19, la obligación de declaración de insolvencia fue pospuesta hasta el 30-09-2020; si la insolvencia se basa en consecuencias de la pandemia; de no ser esa la causa, se mantiene los plazos anteriores, similar medida, fueron asumidas en Francia para no complicar la situación de los deudores y acreedores.

#### 4) Ajustes derivados de hechos posteriores, y su efecto en el IUE

La Ley 843, establece que “*Para la determinación de la utilidad neta imponible, se tomará como base la utilidad resultante de estados financieros...elaborados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados...*”; y conforme al art. 48 del D.S. 24051 fue promulgada la RA N° 05-004-99 que aprueba las Normas de Contabilidad relacionadas con la determinación de la base imponible del IUE, incluida la NC 2 “Tratamiento Contable de los Hechos Posteriores al cierre del Ejercicio”, precisando esta, que no se requiere ajustes por sucesos que proporcionan evidencia sobre condiciones que no existían al cierre, y al definirse el COVID 19 como “suceso posterior” no es permisible efectuar ajustes; más cuando la NIC 10 (y antecedentes) precisan de que los efectos “anormales” acaecidos posterior al cierre, no requieren la realización de ajustes, pero si adecuada revelación; sin embargo, independientemente, que una Entidad decida disolverse “...cualquiera sea su forma jurídica o ejercicio...continuarán sujetas al pago del impuesto (IUE) durante el período de liquidación hasta el momento de la distribución final del patrimonio...subsistiendo la obligación tributaria en tanto no se cancele el Número de Identificación Tributaria (NIT)”; así, lo establece el último párrafo del artículo 2 del D.S. 24051.

#### 5) Conclusiones

**a)** Bolivia en el pasado reciente y actualmente, conlleva (vó) “Amenazas” originadas en causas naturales y por el hombre, cuyos desastres afectan las operaciones y la continuidad de las empresas; sin embargo la afirmación del SELA que “...*a una misma organización no le pasan frecuentemente eventos tan grandes que afecten sus operaciones; y menos afecte al conjunto del sistema económico a la vez...*”; quedo descontextualizada, el COVID 19 afectó al conjunto de la economía de los países.

**b)** La OCDE, admite que pocas empresas establecieron planes de continuidad comercial para tratar eventos únicos de corta duración, o geográficamente determinados, incluido los “shock” económicos; sin embargo, la mayoría de las organizaciones no implementaron planes para cubrir los efectos de una pandemia global cuyo efecto en las personas, lugares y trabajo y en la economía aun no es previsible y medible, por manifestar una duración potencial no definida.

**c)** Para el BID., el COVID 19, provocó dos crisis una: sanitaria y económica causando un choque negativo en la oferta inicialmente, y después en la demanda, agudizándose si “...*se suma a una crisis financiera*”; por ello el impacto económico y evolución de la pandemia, están vinculados a que las políticas económicas y sanitarias estén coordinadas.

**d)** El concepto de “Empresa en marcha”; inicialmente conocido como postulado de “Continuidad”, supone que: “...*la entidad contable continuará operando lo bastante para cumplir sus compromisos existentes...aun*

---

<sup>40</sup> Conceptos extraídos del artículo 1501 del Código de Comercio.

cuando, las unidades económicas se organizan para operar durante un tiempo variable”; infiriéndose que la entidad, no será liquidada en el lapso necesario para cumplir con sus obligaciones contractuales, realizando operaciones hasta agotar el uso del activo conforme a planes y expectativas presentes; exhibiendo así, un proceso continuo; porque ninguna “...empresa de cierta importancia, podría operar día a día bajo la liquidación de una liquidación probable”.

e) El concepto de “Empresa en marcha”, constituye el soporte para la valoración uniforme de la situación y del resultado en base a normas de medición vigentes en Bolivia, aplicable a una entidad que desarrolla actividades **dentro un futuro previsible**, debiéndose adoptar otras reglas y criterios en determinadas circunstancias.

f) Las disminuciones de los beneficios económicos, en forma de salidas o desvalorizaciones de los activos, y el reconocimiento de las obligaciones que resultan disminuciones del patrimonio, son imputables al periodo contable (NC 11), y de ocurrir sucesos posteriores que proporcionan evidencia adicional respecto a las condiciones que existían al cierre, relacionados con las estimaciones, se requieren ajustes, no requiriéndose ajustes, cuando los sucesos proveen evidencia sobre condiciones que no existían (NC 2).

g) Debido a que las estimaciones, fueron establecidas asumiendo un riesgo a futuro, estas no pueden ser precisas y exactas pudiendo originar distorsiones importantes en la situación financiera y en el resultado; admitiéndose excepcionalmente modificar los estados financieros y revelar el efecto retroactivo del cambio de principio de contabilidad o estimación contable (NC 13); situación análoga, cuando la NIC 1 establece, que los ingresos y los egresos deben reconocerse en el resultado del ejercicio, a menos que una NIIF (NIC) requiera o permita de otra manera efectuar el reconocimiento. La NIC 10, requiere efectuar ajustes favorables o desfavorables por hechos posteriores que proveen evidencia sobre condiciones que existían al cierre, y “reconocer partidas no reconocidas con anterioridad” originadas en el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos; este aspecto, no trata la NC 2.

h) La NIC 10, **no requiere** elaborar estados financieros utilizando la hipótesis “empresa en marcha” si la Gerencia **determina** después del cierre del ejercicio cesar sus actividades o, manifiesta la intención de liquidar la entidad, y si el deterioro de los resultados de operación y de la situación financiera después del cierre **están decisivo** que exige cambiar la base de contabilización; estos aspectos no trata la NC 2; sin embargo la NC 13 prevé el tratamiento excepcional de la modificación de los estados financieros, ver inciso g) precedente.

i) La NC 2 y NIC 10 convergen generalmente en el tratamiento de los sucesos acaecidos posterior al cierre, que requieren ajustes y de aquellos que solo requieren adecuada revelación.

Descritas las características, según nuestra opinión, los hechos posteriores fueron previstas para un marco de “futuro previsible” donde la incertidumbre emergente de operaciones, acciones y decisiones del ente, son asumidas como controlables y medibles; constituyendo eso, su “condición normal” para el reconocimiento de las desvalorizaciones y provisiones; sin embargo, la NIC 10, **no requiere ajustes y solamente** (requiere) **revelación** cuando las “... *variaciones* (fueron) *anormalmente grandes en los precios de los activos...*” ocurridos posterior al cierre, noción proveniente de la NIC 10 (Vers. 1980) cuando establecía que “*No es apropiado ajustar los activos y pasivos por hechos ocurridos después de la fecha del balance, si tales hechos no se relacionan a condiciones existentes a la fecha del balance*” más, si estos resultan de cambios no usuales de origen natural o de la actividad humana<sup>41</sup>; sobre las cuales, la entidad no tiene control y cuyo acaecimiento trasciende a la organización; por eso, los hechos derivados del COVID 19, deben ser revelados, describiéndose una estimación de sus efectos financieros y/o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación; correlacionando con las disposiciones legales y tributarias que hacen al giro del negocio.

La Gerencia, deberá evaluar si la hipótesis de empresa marcha, es apropiada en base a toda la información sobre el futuro, abarcando al menos los doce meses siguientes a partir de la fecha de la divulgación de los estados financieros; así lo requiere la NIC 1; requerimiento comprometido cuando la titular del FMI afirma que a consecuencia del COVID 19 existe “...**una incertidumbre excepcional sobre la profundidad y duración de esta crisis**; habrá una recuperación parcial en 2021”; no obstante, dependerá de un “gradual levantamiento de las medidas de contención y la reapertura progresiva de la economía”<sup>42</sup>, por ello es complicado evaluar el futuro, a menos que exista inminente afectación y decisión para el cierre de operaciones.

<sup>41</sup> Al 12-05-2020, aun no se definió si el “COVID 19” fue originado por la transmisión de un animal, o fue creado en laboratorio.

<sup>42</sup> Página 12, Bs.As. abril de 2020.