

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

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 FACPCE¹**

Autores:

Casinelli, Hernán

Fernández, Oscar

Fernández, Walter G.

Gil, Jorge J.

Giordano, Silvia

Lanza, Heraclio

Marchese, Domingo

Menéndez, Carlos

Pieralisi, Marcelo

Selle, Eduardo

Tuñez, Fernando

Verón, Carmen

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, abril de 2020

¹ Incluye PRIMERA y SEGUNDA entrega, aprobadas por la Mesa Directiva de FACPCE.

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

Contenido	
Prólogo a la primera publicación (abril 2020)	5
Sugerencias para la lectura de esta Guía	5
Prólogo a la segunda publicación (mayo de 2020)	6
INTRODUCCIÓN	7
PRIMERA PARTE	8
Estados contables con cierres ocurridos antes del 11 de marzo de 2020 (fecha de la declaración de la pandemia por parte de la OMS)	8
CAPÍTULO 1	8
ASPECTOS RELACIONADOS CON LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD	8
I. PREGUNTAS Y RESPUESTAS	8
Sección 1	8
Cuestiones contables generadas por el COVID-19 aplicables a los estados contables de una entidad que es empresa en marcha, correspondientes a cierres (anuales o de períodos intermedios) ocurridos hasta el 31 de diciembre de 2019	8
Sección 2	9
Cuestiones contables generadas por el COVID-19 aplicables a estados contables de una entidad que es empresa en marcha correspondientes a cierres (anuales o intermedios) ocurridos entre el 1 de enero de 2020 y el 11 de marzo de 2020, inclusive	9
Sección 3	10
Cuestiones contables aplicables a todos los estados contables correspondientes a cierres (anuales o intermedios) ocurridos entre el 31 de diciembre de 2019 (inclusive) y el 11 de marzo de 2020	10
II. FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES Y EJEMPLOS DE APLICACIÓN EN RELACIÓN CON LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD ..	13
A. Introducción	13
B. Objetivo y estructura de esta guía	14
C. Fundamentos de la primera parte. Cierres ocurridos antes del 11 de marzo de 2020	16
Sección 1 - Cuestiones contables generadas por el COVID-19 aplicables a los estados contables de una entidad que es empresa en marcha, correspondientes a cierres (anuales o trimestrales) ocurridos hasta el 31 de diciembre de 2019	16
Sección 2 - Cuestiones contables generadas por el covid-19 aplicables a los estados contables de una entidad que es empresa en marcha, correspondientes a cierres (anuales o trimestrales) ocurridos entre el 1 de enero de 2020 y el 11 de marzo de 2020	17
Sección 3 - Cuestiones contables aplicables a todos los estados contables correspondientes a cierres (anuales o trimestrales) ocurridos entre el 31 de diciembre de 2019 (inclusive) y el 11 de marzo de 2020	18
III. EJEMPLOS DE APLICACIÓN	26
CAPÍTULO 2	32

ASPECTOS RELACIONADOS CON LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA.....	32
I. PREGUNTAS Y RESPUESTAS	32
II. CUESTIONES DE AUDITORÍA Y DE REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES	33
1. La importancia de no sacrificar calidad	33
2. Cuestiones para tener en cuenta en auditorías o revisiones de estados contables con fecha de cierre anterior a la declaración de la pandemia.....	34
3. Problemáticas que pueden presentarse en encargos tratados en este documento	37
III. MODELOS DE INFORMES DE AUDITORÍA	43
Árbol de decisión y modelos	45
Modelos de Informes de auditoría	47
Guía Interactiva para la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría	65
SEGUNDA PARTE	76
Estados contables cuyos cierres ocurran con posterioridad al 11 de marzo de 2020	76
CAPÍTULO 3.....	76
ASPECTOS RELACIONADOS CON LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD EN LA PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE PERÍODOS INTERMEDIOS.....	76
I. PREGUNTAS Y RESPUESTAS	76
Sección 1	76
Cuestiones generales generadas por el COVID-19 aplicables a los estados contables intermedios de una entidad que es empresa en marcha, correspondientes a cierres ocurridos con posterioridad al 11 de marzo de 2020	76
Sección 2.....	77
Cuestiones contables generadas por el COVID-19 aplicables en general a los estados contables intermedios de una entidad que es empresa en marcha con cierres ocurridos con posterioridad al 11 de marzo de 2020	77
Sección 3.....	78
Cuestiones particulares de medición y exposición generadas por el COVID-19 aplicables a estados contables intermedios de una entidad que es empresa en marcha con cierres ocurridos con posterioridad al 11 de marzo de 2020	78
II. FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES EN RELACIÓN CON LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD	80
A. Introducción	80
B. Fundamentos del Capítulo 3 - Cierres ocurridos con posterioridad al 11 de marzo de 2020	81
Sección 1	81
Cuestiones generales generadas por el COVID-19 aplicables a los estados contables intermedios de una empresa que es empresa en marcha,	

**GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19**

correspondientes a cierres ocurridos con posterioridad al 11 de marzo de 2020	81
Sección 2.....	82
Cuestiones contables generadas por el COVID-19 aplicables en general a los estados contables intermedios de una entidad que es empresa en marcha con cierres ocurridos con posterioridad al 11 de marzo de 2020	82
Sección 3.....	84
Cuestiones particulares de medición y exposición generadas por el COVID-19 aplicables a estados contables de períodos intermedios de una entidad que es empresa en marcha con cierres ocurridos con posterioridad al 11 de marzo de 2020	84
CAPITULO 4	90
REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES INTERMEDIOS CORRESPONDIENTES A PERÍODOS FINALIZADOS CON POSTERIORIDAD AL 11 DE MARZO DE 2020	90
I. PREGUNTAS Y RESPUESTAS	90
II. REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE PERÍODOS INTERMEDIOS.....	92

Prólogo a la primera publicación (abril 2020)

Sugerencias para la lectura de esta Guía

Se detallan algunos aspectos que pueden resultar de interés para facilitar la lectura de esta guía:

- a) La guía tiene dos partes:
 - 1) Primera parte: cuestiones referidas a estados contables cuya fecha de cierre se produce entre el 31 de diciembre de 2019 y el 11 de marzo de 2020.
 - 2) Segunda parte: cuestiones referidas a estados contables cuya fecha de cierre se produce después del 11 de marzo de 2020.
- b) El 11 de marzo de 2020 es la fecha en que la Organización Mundial de la Salud (OMS) declaró que la propagación del COVID-19 calificaba como pandemia.
- c) Cada parte de la Guía incluye la aplicación de las normas de contabilidad y la aplicación de las normas de auditoría, por separado.
- d) En relación con las normas de contabilidad encontrará:
 - 1) Preguntas habituales sobre distintos aspectos contables y su respuesta, por ejemplo: ¿Qué deberán considerar los administradores de una entidad sobre la naturaleza y el calendario del brote, los efectos del COVID-19 y las medidas tomadas para hacerle frente, a efectos de determinar cómo impactan en la preparación de estados contables al 31 de diciembre de 2019?
 - 2) Fundamentos de esas respuestas, para ampliar cualquier concepto que necesite.
 - 3) Ejercicios de aplicación y notas ejemplificativas.
- e) En relación con las normas de auditoría encontrará:
 - 1) Preguntas habituales sobre distintos aspectos de auditoría y su respuesta, por ejemplo: ¿Qué debe considerar un contador que está llevando a cabo una auditoría o una revisión de estados contables correspondientes a un ejercicio o período finalizado antes de la fecha de declaración de la pandemia de COVID-19?
 - 2) Cuestiones de auditoría y de revisión de estados contables.
 - 3) Modelos de Informes de auditoría.
- f) Tanto los ejercicios de aplicación y notas, como los modelos de auditoría, están referenciados a preguntas y respuestas o a algún desarrollo específico, y busca facilitar con un criterio práctico, la aplicación de la solución propuesta.
- g) Si de la lectura de las preguntas habituales y su respuesta le quedan dudas, es recomendable la lectura de los fundamentos para ampliar los conceptos.

En síntesis, el lector podrá abordar la versión corta de esta guía: preguntas y respuestas o acceder a la lectura de una versión más amplia, escalable (fundamentos, ejemplos, modelos, etc.)

Prólogo a la segunda publicación (mayo de 2020)

La segunda entrega de esta guía tiene las siguientes novedades:

- a) Mejoras en algunos aspectos de la primera entrega, que surgieron por la colaboración de muchos colegas que nos hicieron llegar sus opiniones.

Estas mejoras están identificadas con:

1. La redacción modificada está con letra *itálica*, y
 2. Hay una llamada al pie indicando que se produjo un cambio en ese sector.
- b) Una herramienta interactiva que permite definir las notas y el tipo de informe de auditoría que corresponde según los aspectos relacionados con el cumplimiento del principio de empresa en marcha.
 - c) La segunda parte (parcial) de la guía que incluye los aspectos para tener en cuenta en la aplicación de las normas contables y de auditoría en los estados contables correspondientes a períodos intermedios.

¿Qué vendrá con la tercera y última publicación?
--

La CCCA está trabajando en dos líneas, para completar la segunda parte de esta Guía:

- a) aspectos para tener en cuenta en la aplicación de las normas contables y de auditoría en los estados contables anuales que cierran en fecha posterior a la declaración de la pandemia, y
- b) un resumen de aspectos para tener en cuenta en la preparación de estados contables de entidades que no cumplen con el principio de empresa en marcha.

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19²

INTRODUCCIÓN

Propósito de la presente Guía

La presente Guía pretende proporcionar una herramienta práctica para los profesionales en Ciencias Económicas involucrados en la preparación o en la auditoría de estados contables, que sea útil para resolver cuestiones emergentes del contexto actual marcado por el COVID-19.



Esta 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.

Enfoque seguido para su elaboración y estructura

Esta Guía ha sido preparada siguiendo un enfoque de “preguntas y respuestas”, y se estructura en dos partes:

Primera parte

La primera parte de esta guía cubre orientaciones sobre la aplicación de normas contables y de auditoría en los cierres (anuales o intermedios) ocurridos el:

- (a) 31 de diciembre de 2019;
- (b) 31 de enero de 2020; o
- (c) 29 de febrero de 2020.

Segunda parte

[Incluirá el análisis de los cierres a partir del 11 de marzo de 2020, inclusive y se publicará en una próxima versión]



Aclaración previa general

En general, las respuestas incluidas en esta Guía son aplicables a todos los marcos contables y de auditoría vigentes en Argentina aprobados por la FACPCE. Cuando exista alguna diferencia será especialmente mencionada y expuesta en la “respuesta”.

² Para ampliar los fundamentos de las respuestas y análisis pertinentes, el lector puede remitirse a los párrafos del documento “Fundamentos de las conclusiones (FC) y Ejemplos de Aplicación (EA)” que acompaña a la presente Guía, y que se destacan como referencias en las llamadas al pie de cada hoja.

PRIMERA PARTE

Estados contables con cierres ocurridos antes del 11 de marzo de 2020 (fecha de la declaración de la pandemia por parte de la OMS) ³

CAPÍTULO 1

ASPECTOS RELACIONADOS CON LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD

I. PREGUNTAS Y RESPUESTAS

Sección 1

Cuestiones contables generadas por el COVID-19 aplicables a los estados contables de una entidad que es empresa en marcha, correspondientes a cierres (anuales o de períodos intermedios) ocurridos hasta el 31 de diciembre de 2019

1. ¿Qué clases de hechos posteriores al período sobre el que se informa identifican las normas contables?

Las normas contables identifican dos tipos de hechos posteriores⁴:

(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).

2. ¿Qué deberán considerar los administradores de una entidad sobre la naturaleza y el calendario del brote, los efectos del COVID-19 y las medidas tomadas para hacerle frente, a efectos de determinar cómo impactan en la preparación de estados contables al 31 de diciembre de 2019?

Los administradores de una entidad deberán considerar toda la información disponible sobre la naturaleza y el calendario del brote, los efectos concretos del COVID-19 y las medidas adoptadas para hacerle frente⁵, a efectos de determinar:

(a) qué eventos de los acontecidos proporcionan pruebas de condiciones que ya existían al final del período sobre el que se informa, y pudieran afectar (1) las actividades de la entidad; o (2) los importes de sus activos y pasivos; y

(b) cuáles son hechos nuevos⁶.

³ FC párrafo 5(e) y EA.

⁴ FC párrafos 18-20 y EA 1-4.

⁵ FC párrafos 5-6. EA 1-4

⁶ FC párrafo 21. EA 1-4.

3. Los efectos del COVID-19 y las medidas tomadas para hacerle frente, ¿son hechos posteriores tipo (1), o hechos posteriores tipo (2)?

Salvo casos excepcionales, se espera que los efectos del COVID-19 y las medidas tomadas para hacerle frente no afectarán, en general, los importes de activos y pasivos incluidos en estados contables con fecha de cierre 31 de diciembre de 2019. Es decir, estos eventos serán considerados, para tales cierres, **hechos posteriores tipo (2)**⁷.

Sección 2

Cuestiones contables generadas por el COVID-19 aplicables a estados contables de una entidad que es empresa en marcha correspondientes a cierres (anuales o intermedios) ocurridos entre el 1 de enero de 2020 y el 11 de marzo de 2020, inclusive⁸

4. ¿Cómo se considera que los efectos del COVID-19 y las medidas tomadas para hacerle frente impactan en la preparación de estados contables referidos a cierres ocurridos el 31 de enero de 2020 o 29 de febrero de 2020 (tanto anuales como intermedios)?

Es probable que para los estados contables referidos a cierres ocurridos el 31 de enero de 2020 y el 29 de febrero de 2020 los efectos del COVID-19 y las medidas tomadas para hacerle frente califiquen en la mayoría de las entidades como **hechos posteriores tipo (2)**. Cuando este sea el caso aplicará lo expuesto para los cierres al 31 de diciembre de 2019. Concretamente, la entidad no ajustará los importes de activos y pasivos incluidos en los estados contables (anuales o de períodos intermedios) referidos a cierres ocurridos el 31 de enero de 2020 o el 29 de febrero de 2020.

Cuando una entidad, en función de sus circunstancias específicas, considere que los hechos posteriores relacionados con los efectos del COVID-19 y las medidas tomadas para hacerle frente afectan los importes de los activos y pasivos incluidos en sus estados contables al 31 de enero de 2020 o 29 de febrero de 2020 (sean estos cierres de ejercicios anuales o períodos intermedios), clasificará a estos eventos como **hechos posteriores tipo (1)** y deberá aplicar las orientaciones contenidas en la segunda parte de esta Guía⁹.

⁷ FC párrafo 22 y EA 1-4.

⁸ El 11 de marzo de 2020 la OMS declaró que el COVID-19 es una pandemia.

⁹ FC párrafo 25-27.

Sección 3

Cuestiones contables aplicables a todos los estados contables correspondientes a cierres (anuales o intermedios) ocurridos entre el 31 de diciembre de 2019 (inclusive) y el 11 de marzo de 2020

A. Evaluación de si los efectos del COVID-19 afectan el principio de empresa en marcha

5. ¿Qué información deberá considerar una entidad, y qué período deberá abarcar, al realizar la evaluación de empresa en marcha?
Los administradores de la entidad deberán tener en cuenta el historial de la entidad (rentabilidad de la operación, acceso a recursos financieros, etc.) y toda la información actual y disponible sobre el futuro, a efectos de evaluar la capacidad de la entidad para continuar funcionando como empresa en marcha. Una empresa en marcha es aquella que está en funcionamiento y se espera que continuará sus actividades dentro del futuro previsible, por un período de al menos 12 meses desde el cierre del ejercicio, sin limitarse a ese período.¹⁰
6. ¿Cuándo se deberá realizar la evaluación de empresa en marcha?
La evaluación de empresa en marcha se deberá realizar en la fecha a la que se refieren los estados contables y se actualizará hasta la fecha de aprobación de esos estados contables para su emisión ¹¹.
7. Una vez realizada la evaluación de empresa en marcha, ¿a qué conclusión podrán llegar los administradores de la entidad?
Una vez realizada la evaluación de empresa en marcha, los administradores podrán llegar a alguna de las siguientes tres conclusiones: • Conclusión 1: Se espera que la entidad seguirá funcionando normalmente como una empresa en marcha (sin incertidumbres importantes). ¹² • Conclusión 2: Existen incertidumbres importantes, pero hay evidencias razonables y suficientes de que la entidad podrá seguir funcionando normalmente como una empresa en marcha.¹³ • Conclusión 3: Existen incertidumbres importantes y no existen evidencias razonables y suficientes de que la entidad podrá seguir funcionando normalmente como una empresa en marcha. El efecto contable que produce cada conclusión se encuentra en el Cuadro I, FC, párrafo 32.¹⁴

¹⁰ FC párrafo 28 y EA 5-9.

¹¹ FC párrafo 29 y EA 5-9.

¹² FC párrafos 31-36 y EA 5-7

¹³ FC párrafos 31-36 y EA 8-9

¹⁴ FC párrafos 31-36 y EA 5-9

B. Revelaciones a efectuar en los estados contables vinculadas al COVID-19

8. ¿Con qué alcance deberán exponerse en notas los impactos del COVID-19?

El alcance y contenido de las notas variarán dependiendo de:

- (a) si los hechos posteriores relacionados con el COVID-19 fueron clasificados como hechos posteriores tipo (1) o como hechos posteriores tipo (2);
- (b) la importancia de sus repercusiones financieras para cada entidad en particular; y
- (c) la información disponible hasta la fecha de emisión de los estados contables¹⁵.

Si los hechos posteriores relacionados con el COVID-19 son considerados hechos posteriores tipo (1) la entidad aplicará los conceptos desarrollados en la segunda parte de esta Guía.

En tanto, si son considerados hechos posteriores tipo (2) y sus efectos financieros son significativos, la entidad informará en notas:

- (a) la naturaleza del hecho; y
- (b) una estimación de sus efectos financieros (o bien, la imposibilidad de realizar una estimación razonable de ellos)¹⁶.

La aparición del COVID-19 añadió riesgos adicionales ¹⁷sobre:

- (a) la posibilidad de que el valor en libros de activos y pasivos requiera ajustes en un período posterior;
- (b) la necesidad de reconocer nuevos pasivos; o
- (c) la revelación en notas de nuevas situaciones contingentes.

Por otro lado, en la preparación de estados contables correspondientes a un cierre intermedio, los administradores podrían concluir que, en el actual contexto, las notas se deben incrementar en cantidad y amplitud respecto de lo habitual¹⁸.

¹⁵ FC párrafo 37 y EA 1-9,

¹⁶ FC párrafos 23-24; 38 y EA 1-4

¹⁷ FC párrafo 39 y EA 5-9.

¹⁸ En el caso de entidades que preparen estados contables intermedios condensados de acuerdo con la NIC 34, las notas se incrementarán en cantidad y amplitud, respecto de lo habitual, en la medida que los últimos estados contables anuales emitidos no hubieran incorporado revelaciones sobre los efectos del COVID-19 FC párrafos 40 y EA.

9. ¿Qué otras revelaciones podrían requerirse como consecuencia del brote de COVID-19?

Los administradores de una entidad normalmente efectúan supuestos y estimaciones asociadas con la medición de diversos activos y pasivos. El brote de COVID-19 podría justificar que se alerte a los usuarios de los estados contables sobre la sensibilidad de las mediciones a los métodos, hipótesis y estimaciones en los que se basa la determinación de esos importes ¹⁹.

10. ¿Qué aspectos del COVID-19 deben tenerse en cuenta para la revelación sobre la medición de activos y pasivos a su valor razonable?

Consistente con lo indicado en las respuestas a las preguntas 3 y 4 de esta guía, para un cierre al 31 de diciembre de 2019 la valoración de los participantes de mercado podría no estar afectada por los efectos del COVID-19, y lo mismo podría ocurrir para los cierres hasta el 11 de marzo de 2020. Sin embargo, los estados contables deben contener revelaciones que permitan conocer los supuestos utilizados para la determinación del valor razonable (especialmente cuando éste haya surgido de datos no observables en el mercado) y la sensibilidad al cambio de esos supuestos. ²⁰

11. ¿Qué aspectos del COVID-19 deberán tenerse en cuenta en la revelación sobre la determinación del valor recuperable de activos no financieros?

Las entidades deberán determinar si el brote de COVID-19 es un indicador de deterioro en la fecha de los estados contables y si sus efectos conocidos deben considerarse en el cálculo del valor recuperable a esa fecha. De acuerdo con los análisis expuestos en las respuestas a las preguntas 3 y 4 de esta Guía, el brote de COVID-19 no estaría, en principio, afectando esas determinaciones en los estados contables con fecha de cierre hasta el 11 de marzo de 2020.

Sin embargo, dado que en la emergencia sanitaria actual las hipótesis utilizadas están sujetas a importantes incertidumbres, en notas a los estados contables deberá proveerse información detallada de los supuestos adoptados y las posibles repercusiones de un cambio en los mismos ²¹.

¹⁹ FC párrafo 39 y EA 5-9

²⁰ FC párrafos 41-44 y EA 5-9

²¹ FC párrafos 45-49 y EA 5-9

II. FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES Y EJEMPLOS DE APLICACIÓN EN RELACIÓN CON LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD

A. Introducción

Contexto general

1. La aparición del nuevo coronavirus SARS-CoV-2 (conocido como “COVID-19”) en Wuhan (China), y su posterior expansión global a un gran número de países, condujo a que el día 11 de marzo de 2020, la Organización Mundial de la Salud (OMS) haya clasificado a este brote vírico como una pandemia.
2. Siguiendo lo actuado en varios países como respuesta al brote de COVID-19, las autoridades de la República Argentina extendieron por medio del Decreto 260/2020 el estado de emergencia en materia sanitaria previsto en el título X de la Ley N° 27.541, por el plazo de un año a partir del 12 de marzo de 2020.
3. Como consecuencia de la emergencia declarada, se han adoptado distintas medidas de contención del COVID-19 provocando una disrupción temporal y generalizada de la actividad económica.
4. Por lo antes mencionado, es de público conocimiento que esta pandemia supondrá un impacto negativo inevitable en la economía, cuya duración y cuantificación está sometida a un elevado nivel de incertidumbre.

Cronología de los eventos relacionados con el brote de COVID-19: efectos económicos en la República Argentina

5. Los efectos económicos (y de otro tipo) que viene produciendo el brote del nuevo coronavirus conforman una suma de numerosos hechos. En este trabajo se toma como punto de inflexión para el tratamiento de los efectos del COVID-19 en los estados contables el 11 de marzo de 2020, fecha en que la OMS caracterizó a la emergencia sanitaria como “pandemia”. **Esta fecha puede ser considerada como un punto de inflexión para el tratamiento de los efectos del COVID-19 en los estados contables.**

Las medidas adoptadas por los distintos gobiernos profundizan los efectos sobre la economía internacional al verse afectada la cadena de suministros y la demanda de bienes y servicios, con impactos diversos en los distintos países y sectores de negocios.

El Poder Ejecutivo Nacional (PEN) de la República Argentina resolvió implementar un aislamiento social preventivo y obligatorio (“cuarentena”) que:

- (i) eliminó algunos viajes (como los de media y larga distancia) y restringe otros (como el transporte urbano de pasajeros) a mínimos indispensables;
 - (ii) estableció el cese de tareas presenciales en aquellas entidades que se dedican a “actividades no esenciales”, de acuerdo con las diferentes disposiciones sobre esta materia que va tomando el PEN;
 - (iii) cerró las fronteras del país.
6. Las medidas aprobadas por el gobierno argentino y sus correspondientes efectos siguen evolucionando al momento de la elaboración de esta Guía.

Impactos del contexto COVID-19 sobre la preparación de estados contables

7. El contexto descripto está mostrando un mosaico de importantes contrastes. Por una parte, algunas entidades y contadores independientes que preparan estados contables han mostrado un mayor grado de facilidad para adecuarse a metodologías de generación de información contable de forma remota. Sin embargo, en otros casos, se está advirtiendo un mayor grado de dificultades operativas para alcanzar esa adecuación.
8. Más allá de la manera en la que los preparadores de estados contables se están adaptando operativamente a este nuevo contexto, aparecen dudas en relación con la aplicación de las normas contables.

B. Objetivo y estructura de esta guía

¿Por qué emitir una Guía sobre la aplicación de normas de contabilidad y auditoría en el contexto COVID-19?

9. La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) ha dispuesto la elaboración de una Guía sobre la aplicación de normas contables y de auditoría en el contexto descripto, en su entendimiento de que resultaría de utilidad para los contadores involucrados en la preparación o auditoría de estados contables.
10. Es importante destacar que la Guía no crea nuevas normas, sino que proporciona orientaciones sobre cómo se deberían aplicar las existentes en el contexto definido. 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.

Objetivo del Capítulo 1 de la presente Guía

11. El objetivo del Capítulo 1 de la presente Guía es proporcionar una herramienta práctica para los contadores involucrados en la preparación de estados contables, que sea útil para resolver cuestiones emergentes del contexto actual.
12. Se espera que las orientaciones incluidas en esta Guía sean de utilidad para quienes preparan estados contables de acuerdo con alguno de los marcos de información aprobados por la FACPCE (Normas Internacionales de Información Financiera o las Normas Contables Argentinas).

Fundamentos de por qué realizar la publicación de una misma Guía en etapas

13. Se decidió publicar la primera parte de la presente Guía en una entrega inicial, que cubre orientaciones prácticas referidas a cuestiones de contabilidad y auditoría relacionadas con cierres anteriores al 11 de marzo de 2020.
14. La decisión de realizar la publicación por etapas está fundamentada en lo siguiente:
 - (a) Actualmente, muchas entidades se encuentran elaborando sus estados contables al 31 de diciembre de 2019 y necesitan contar a la mayor brevedad posible con cualquier orientación relacionada con el contexto COVID-19 para llevar adelante esa tarea.

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

- (b) La evaluación de los impactos contables para los cierres que ocurran con posterioridad a la fecha de la declaración de la pandemia (11 de marzo de 2020) requerirá un mayor grado de análisis.
 - (c) Atendiendo a la necesidad de dar una respuesta oportuna, se decidió continuar con esos análisis, sin que ello implique demoras en la publicación de la primera parte de esta Guía.
 - (d) Los cierres ocurridos entre el 1 de enero de 2020 y el 11 de marzo de 2020 (inclusive) fueron incluidos porque, como se indica más adelante, se presume que los razonamientos aplicables para cierres al 31 de diciembre de 2019 también serán válidos para tales cierres **[Párrafos 25 a 27]**.
15. Las cuestiones que afecten a cierres posteriores al 11-03-2020 se incluirán en la segunda parte, que se integrará en una versión actualizada del presente documento.
16. Para poder brindar una herramienta práctica, que resulte ágil para el usuario, y apelando a un criterio de síntesis, se decidió seguir un enfoque de “preguntas y respuestas”.

Estructura de la presente Guía

17. La Guía tiene la estructura siguiente:

Introducción

PRIMERA PARTE - Cierres ocurridos antes del 11 de marzo de 2020 (comprende los siguientes capítulos):

Capítulo 1 – Aspectos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad

I. Preguntas y respuestas

- (i) Sección 1: Cuestiones contables generadas por el COVID-19 aplicables a los estados contables de una entidad que es empresa en marcha, correspondientes a cierres (anuales o de períodos intermedios) ocurridos hasta el 31 de diciembre de 2019.
- (ii) Sección 2: Cuestiones contables generadas por el COVID-19 aplicables a estados contables de una entidad que es empresa en marcha correspondientes a cierres (anuales o intermedios) ocurridos entre el 1 de enero de 2020 y el 11 de marzo de 2020.
- (iii) Sección 3: Cuestiones contables aplicables a todos los estados contables correspondientes a cierres (anuales o intermedios) ocurridos entre el 31 de diciembre de 2019 (inclusive) y el 11 de marzo de 2020.

II. Fundamentos

III. Ejemplos de aplicación

Capítulo 2 – Aspectos relacionados con la aplicación de las normas de auditoría

I. Preguntas y respuestas.

II. Cuestiones de auditoría y de revisión de estados contables.

III. Modelos de Informes de auditoría.

SEGUNDA PARTE - Cierres ocurridos con posterioridad al 11 de marzo de 2020

C. Fundamentos de la primera parte. Cierres ocurridos antes del 11 de marzo de 2020

Sección 1 - Cuestiones contables generadas por el COVID-19 aplicables a los estados contables de una entidad que es empresa en marcha, correspondientes a cierres (anuales o trimestrales) ocurridos hasta el 31 de diciembre de 2019

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

Contexto normativo general

18. Tanto las Normas Contables Argentina (NCA)²² como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)²³ requieren que una entidad, para preparar sus estados contables, considere los hechos posteriores a la fecha de los estados contables (“hechos posteriores”).
19. Los hechos posteriores a considerar son aquellos, ya sean favorables o desfavorables, que se han producido entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha de autorización de los estados contables para su emisión (publicación).
20. Una entidad podrá identificar dos clases de hechos posteriores:
 - (a) **Hechos posteriores tipo (1):** son aquellos que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que informa, que implican ajuste (hecho posterior confirmatorio).
 - (b) **Hechos posteriores tipo (2):** son aquellos que indican condiciones que surgieron después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste (hecho posterior nuevo).

Evaluación general de los hechos posteriores en el actual contexto

21. En el caso de las entidades afectadas por el COVID-19, o que esperan verse afectadas por el brote o por las medidas adoptadas, el juicio crítico y la evaluación que los administradores necesitan hacer es identificar qué eventos de la serie de acontecimientos acaecidos proporcionan pruebas de una condición que ya existía al final del periodo sobre el que se informa para las actividades de la entidad o sus activos y pasivos. Al formular este juicio, tomarán en consideración toda la información disponible sobre la naturaleza y el calendario del brote, los efectos concretos del COVID-19 y las medidas adoptadas para hacerle frente.

Clasificación de los efectos del COVID-19 y las medidas tomadas para hacerle frente como hechos posteriores tipo (1) o hechos posteriores tipo (2)

22. Salvo alguna circunstancia excepcional, los efectos del COVID-19 y de las medidas tomadas para hacerle frente no deberían afectar, la medición de activos y pasivos en los estados contables con fecha de cierre 31 de diciembre de 2019. Esta situación implica que estaríamos en presencia de un hecho posterior tipo (2).

²² RT N° 17-4.9; RT N° 41-2.9.

²³ NIC 10 *Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa*.

Notas incluyendo información en relación con los efectos del COVID-19 y las medidas tomadas para hacerle frente en los estados contables al 31 de diciembre de 2019 de una entidad que es una empresa en marcha

23. Si los administradores de la entidad concluyen, como mayormente es esperable que ocurra, que en un cierre producido el 31 de diciembre de 2019 cualquiera de los efectos del COVID-19 y de las medidas tomadas para hacerle frente es un hecho posterior tipo (2), pero el impacto financiero de los mismos es significativo, la entidad deberá informar en una nota a los estados contables:
- (a) la naturaleza del evento; y
 - (b) una estimación cuantitativa de sus repercusiones económicas y financieras, o bien un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación.
24. En las primeras etapas de este evento único, las incertidumbres en relación con los efectos, extensión y duración de la emergencia, puede no permitir una estimación razonable del impacto hasta la fecha de emisión de los estados contables. Si no se puede hacer tal estimación, entonces la entidad debe revelar ese hecho y efectuar en cambio una revelación cualitativa de los efectos estimados.

Sección 2 - Cuestiones contables generadas por el covid-19 aplicables a los estados contables de una entidad que es empresa en marcha, correspondientes a cierres (anuales o trimestrales) ocurridos entre el 1 de enero de 2020 y el 11 de marzo de 2020

Evaluación de hechos posteriores

25. Salvo casos excepcionales, es probable que para los estados contables referidos a cierres ocurridos al 31 de enero de 2020 y al 29 de febrero de 2020, los administradores consideren que a esas fechas no existían aún evidencias significativas sobre hechos adversos originados por los efectos del COVID-19 y las medidas tomadas para hacerle frente.
26. Cuando los administradores concluyan en el sentido indicado en el párrafo 25, la entidad clasificará los hechos adversos originados por los efectos del COVID-19 y las medidas tomadas para hacerle frente como hechos posteriores tipo (2), y aplicará lo expuesto para los cierres al 31 de diciembre de 2019. Concretamente, la entidad no ajustará los importes de activos y pasivos incluidos en los estados contables referidos a cierres ocurridos el 31 de enero de 2020 o el 29 de febrero de 2020, sean estos estados anuales o de períodos intermedios. La entidad deberá tener en cuenta que hasta la fecha de emisión de los estados contables podrá contar con mayores evidencias sobre los efectos de los hechos posteriores y esto permitirá:
- (a) efectuar revelaciones más completas sobre cómo se verán afectados los flujos futuros de efectivo de la entidad; y
 - (b) cuantificar los efectos actuales o potenciales de la coyuntura sobre el importe en libros de activos y pasivos, con especial cuidado en aquellas entidades en las que los administradores sean conscientes de la existencia de incertidumbres importantes relacionadas con eventos o condiciones que puedan suscitar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha.

27. Para las entidades que estimen que a la fecha de cierre del período los hechos posteriores relacionados con el brote de COVID-19 son hechos posteriores tipo (1) –es decir, que dan lugar a ajustes en activos y pasivos–, deberán aplicar las disposiciones correspondientes a los cierres posteriores al 11 de marzo de 2020, que se tratan en la segunda parte de esta Guía.

Sección 3 - Cuestiones contables aplicables a todos los estados contables correspondientes a cierres (anuales o trimestrales) ocurridos entre el 31 de diciembre de 2019 (inclusive) y el 11 de marzo de 2020

a) Evaluación de si los efectos del COVID-19 afectan el principio de empresa en marcha

Contexto general

28. En la preparación de los estados contables, los administradores de la entidad deberán evaluar la capacidad de la entidad para continuar funcionando como empresa en marcha (es decir, una entidad que está en funcionamiento y continuará sus actividades dentro del futuro previsible). Al evaluar si la hipótesis de empresa en marcha resulta apropiada, los administradores de la entidad tendrán en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir del final del período sobre el que se informa, sin limitarse a dicho período.
29. La evaluación de empresa en marcha debe realizarse en la fecha a la que se refieren los estados contables y deberá actualizarse hasta la fecha de aprobación de los estados contables para su emisión.
30. ²⁴Al respecto, la NIC 10 (párrs. 14 a 16) indica que el deterioro de los resultados de la operación y de la situación financiera de una entidad, después del período sobre el que se informa, puede indicar la necesidad de considerar si la hipótesis de empresa en marcha resulta todavía apropiada y, si no lo fuera, la norma exige un cambio fundamental en la base de contabilización, y no simplemente un ajuste en los importes que se hayan reconocido utilizando la base de contabilización original. *Por otro lado, en las normas contables argentinas, los puntos 1.b) de la RT N° 17 y el Anexo I de la RT N° 41 establecen que si una entidad no cumple con la condición de empresa en marcha debe modificar la base de contabilización que utilizaba en la preparación de sus estados contables mientras cumplía con esa condición. Sin embargo, dichas normas no presentan referencias explícitas sobre los casos en que la hipótesis de empresa en marcha deja de aplicar producto de un hecho posterior a la fecha de los estados contables. Al respecto, pueden existir dos enfoques:*

Enfoque A

Concluye que es una cuestión tratada implícitamente en las normas contables argentinas, y que los estados contables deben ser ajustados para reflejar la nueva base contable, independientemente de que el hecho posterior sea tipo (1) o tipo (2), de forma coincidente con lo previsto en la NIC 10.

²⁴ Aclaración 1. Mejora en la redacción del párrafo, para incluir alternativas en la práctica

Enfoque B.

Concluye que es una cuestión no tratada en las normas contables argentinas, por lo que corresponde utilizar las reglas que ellas establecen para las cuestiones no previstas, y, siguiendo el orden de prioridad allí dispuesto, los administradores de la entidad podrán aplicar el tratamiento que en una empresa en marcha se dispensa a un hecho posterior tipo (2), que implica reconocer los efectos de esa nueva condición prospectivamente, y en nota a los estados contables deberá describir la naturaleza del evento y los efectos a reconocer en los estados contables del período posterior y, de ser posible, una cuantificación de esos efectos.

Esta guía ha seguido en su desarrollo el enfoque A, por entender que su aplicación proporciona información de mayor utilidad, sin invalidar el enfoque B.

31. Al realizar su evaluación, los administradores podrán concluir en alguno de los siguientes tres sentidos:
- (a) **Conclusión 1:** Se espera que la entidad seguirá funcionando normalmente como una empresa en marcha (sin incertidumbres importantes).
 - (b) **Conclusión 2:** Existen incertidumbres importantes, pero hay evidencias razonables y suficientes de que la entidad podrá seguir funcionando normalmente como una empresa en marcha.
 - (c) **Conclusión 3:** Existen incertidumbres importantes y no existen evidencias razonables y suficientes de que la entidad podrá seguir funcionando normalmente como una empresa en marcha.
32. En el siguiente cuadro se resumen las consecuencias contables de cada una de las conclusiones a las que pueden llegar los administradores de una entidad:

CUADRO I
Efecto contable que produce cada conclusión

Análisis	Cuando corresponde efectuar la evaluación	Conclusión	Normas contables aplicables	Efecto contable (solo relacionado con este aspecto)
¿Existen incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones, que aportan dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente como una empresa en marcha dentro del futuro previsible?	- En la fecha a la que se refieren los estados contables. - Actualización hasta la fecha de aprobación de los estados contables para su emisión	NO	La entidad aplicará las normas contables correspondientes a una empresa en marcha.	Ninguno
		SI		La entidad deberá informar en notas las incertidumbres importantes que existen, y los elementos de juicio de los administradores para soportar que la entidad sigue siendo una empresa en marcha.

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

Análisis	Cuando corresponde efectuar la evaluación	Conclusión	Normas contables aplicables	Efecto contable (solo relacionado con este aspecto)
¿Existen evidencias razonables y suficientes de que la entidad seguirá funcionando normalmente como una empresa en marcha dentro del futuro previsible?	- En la fecha a la que se refieren los estados contables. - Actualización hasta la fecha de aprobación de los estados contables para su emisión	SI, pero existen incertidumbres importantes al respecto	La entidad aplicará las normas contables correspondientes a una empresa en marcha.	La entidad deberá informar en notas las incertidumbres importantes que existen, y los elementos de juicio de los administradores para soportar que la entidad sigue siendo una empresa en marcha.
		NO	La entidad no aplicará las normas contables correspondientes a una empresa en marcha (corresponderá que use una hipótesis para una empresa que ya no está en marcha). [Ver tratamiento alternativo en párrafo 30 de los fundamentos]	La entidad deberá informar en notas: - El hecho de que no es una empresa en marcha. - Las razones por las que no puede ser considerada una empresa en marcha. - Los criterios utilizados para la preparación de los estados contables.

Reflexiones acerca de cómo realizar la evaluación de empresa en marcha en el actual contexto

33. Ante la extrema volatilidad que caracteriza al actual contexto de excepcionalidad, realizar la evaluación de empresa en marcha podría resultar muy complejo. En este sentido, los administradores de la entidad deberán aplicar un equilibrado ejercicio de prudencia al realizar esta evaluación, y deberán basarse en supuestos razonables y suficientes para concluir que la entidad podría seguir funcionando como una empresa en marcha dentro del futuro previsible. Se consideran razonables aquellos supuestos sustentables sin costo o esfuerzo desproporcionado.

Supuestos sustentables sin costo o esfuerzo desproporcionado

34. Las siguientes situaciones podrían ser consideradas bases para supuestos sustentables sin costo o esfuerzo desproporcionado de que la entidad podrá seguir funcionando como una empresa en marcha dentro del futuro previsible:
- (a) La entidad tiene un historial de operaciones rentable, de recuperación frente a crisis de importancia, o pertenece a una rama o industria considerada resiliente frente al actual contexto económico.
 - (b) Se espera que la entidad tendrá acceso a recursos financieros que le permitirán resolver sus problemas de liquidez y solvencia de corto y mediano plazo.
 - (c) Se espera que la entidad será beneficiaria de algún tipo de ayuda gubernamental que le permita recomponer su estructura de rentabilidad y solvencia.
35. Los ejemplos antes brindados no pretenden ser exhaustivos ni definitorios y son meramente enunciativos. Los que finalmente utilicen los administradores de la entidad no deberán ser analizados de manera aislada, sino en un contexto más amplio de factores y circunstancias. En ese sentido, podría ser necesario que los administradores de la entidad, antes de alcanzar un convencimiento de que la hipótesis de empresa en marcha no es apropiada, ponderen una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad y solvencia actuales y esperadas, su nivel de endeudamiento actual, su capacidad de endeudamiento, cualquier programa que estén considerando para recomponer su flujo de efectivo, incluyendo las fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente.
36. En este contexto, la conclusión a la que se llegue al evaluar los efectos del COVID-19, y el nivel de revelación requerida en los estados contables, dependerá de los hechos y circunstancias de cada caso, porque no todas las entidades se verán afectadas de igual manera y en la misma medida. Las evaluaciones que efectúen los administradores de la entidad, y los juicios que se formen, deben actualizarse continuamente hasta la fecha emisión de los estados contables, dada la naturaleza evolutiva del brote y las incertidumbres que conlleva.

b) Revelaciones a efectuar en los estados contables vinculadas al COVID-19

Revelaciones en los estados contables anuales

37. Las necesidades de revelación en los estados contables de entidades afectadas por el COVID-19 variará dependiendo de la importancia de las repercusiones financieras y de la disponibilidad de información. Dado el importante impacto que el COVID-19

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

y las medidas para enfrentarlo puede tener en los negocios de una entidad, con posterioridad a la fecha de los estados contables algunas entidades antes de finalizar la preparación de sus estados contables pueden haber identificado que:

- (a) la disminución del valor recuperable por debajo del importe en libros de determinados activos es un hecho posterior tipo (2), en cuyo caso no corregirán tales importes y revelarán tal hecho y su efecto financiero (si resulta significativo) o, en su defecto, fundamentarán que el mismo no se pudo estimar; y
- (b) las repercusiones del brote han generado contingencias significativas que podrían requerir el reconocimiento de pasivos en un período posterior, en cuyo caso se efectuará revelación de esta información en nota los estados contables, con una cuantificación de los posibles efectos o indicación de que no fue posible su estimación en forma fiable.

38. Cuando la entidad concluya que los eventos relacionados con el brote de COVID-19 son hechos posteriores tipo (2) y sus efectos financieros son significativos, informará en notas:

- (a) la naturaleza del evento; y
- (b) una estimación de sus efectos financieros (o bien, la imposibilidad de realizar una estimación razonable de ellos). [Párrafos 23-24].

Revelaciones sobre la sensibilidad de las mediciones de activos y pasivos a los métodos, hipótesis y estimaciones en los que se basan esos importes

39. En relación con los supuestos y las estimaciones inciertas asociadas con la medición de diversos activos y pasivos en los estados contables, la aparición del COVID-19 añadió riesgos adicionales sobre que el valor en libros de activos y pasivos puede requerir ajustes importantes en los estados contables de un ejercicio o período intermedio posterior. Por lo tanto, las entidades deben considerar cuidadosamente si es necesario presentar información adicional para ayudar a los usuarios de los estados contables a comprender el juicio aplicado en cada circunstancia y alertar sobre que los resultados reales futuros podrían llegar a diferir significativamente de los originalmente estimados. Esta divulgación puede incluir, en el caso de una partida de los estados contables con volatilidad alta en respuesta al COVID-19, la sensibilidad de los importes en libros a los métodos, hipótesis y estimaciones en los que se basa la determinación de esas cifras.

Revelaciones en estados contables correspondientes a un período intermedio

40. En el caso de entidades que preparen estados contables intermedios condensados de acuerdo con la NIC 34, las notas se incrementarán en cantidad y amplitud, respecto de lo habitual, en la medida que los últimos estados contables anuales emitidos no hubieran incorporado revelaciones sobre los efectos del COVID-19.

Aspectos para tener en cuenta vinculados a la medición de activos y pasivos a su valor razonable y sus revelaciones

41. La medición del valor razonable de un activo o pasivo es una estimación del precio de salida específica de la fecha en que se efectúa la correspondiente medición, y no de una fecha futura. Esa estimación se basa en los supuestos (incluidos los relativos

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

- a los riesgos) que en una transacción ordenada harían los participantes en el mercado utilizando toda la información disponible que ellos pudieran obtener mediante los esfuerzos de diligencia usuales y habituales.
42. Aunque los eventos y/o transacciones que ocurren después de la fecha de la medición pueden proporcionar una visión diferente de los supuestos utilizados en la estimación del valor razonable a la fecha de medición (especialmente aquellos que no son observables en el mercado), sólo ajustarán el valor razonable en la medida en que proporcionen evidencia adicional de condiciones que existían en la fecha de medición y que eran conocidas o de conocimiento posible por los participantes del mercado.
43. El impacto del COVID-19 en la medición del valor razonable dependerá de la evaluación sobre cómo la gravedad del brote y las medidas adoptadas por los gobiernos para hacer frente a la emergencia habrían impactado en los supuestos de valoración que hubieren hecho los participantes del mercado en la fecha de los estados contables. Para un cierre de ejercicio al 31 de diciembre de 2019 es razonable pensar que esa valoración podría aún no estar afectada por los efectos de la emergencia sanitaria que recién comenzaba a conocerse en esa fecha, y lo mismo podría ocurrir en los cierres producidos hasta el 11 de marzo de 2020.
44. Dependiendo de los hechos y circunstancias de cada caso, los estados contables deben contener revelaciones que permitan a los usuarios comprender si el COVID-19 se ha considerado o no a los efectos de la medición a valor razonable. Los usuarios deben poder comprender los supuestos utilizados en la medición a valor razonable y las sensibilidades conexas. Dado que la emergencia sanitaria y las medidas tomadas por los gobiernos evolucionan constantemente, las entidades deben cumplir también con la revelación de los acontecimientos posteriores a la fecha de los estados contables que impactarán significativamente en el importe en libros de los activos y pasivos y también deben informar sobre las hipótesis que una entidad hubiera hecho sobre el futuro cuando los resultados, desarrollos y decisiones comerciales futuras reales puedan diferir significativamente de lo previsto.

Aspectos para tener en cuenta vinculados a la determinación del valor recuperable de activos no financieros y sus revelaciones

45. Un activo se deteriora cuando una entidad no puede recuperar su importe en libros, ya sea usándolo o vendiéndolo. Una entidad debe, por lo tanto, estimar la cantidad recuperable del activo para llevar a cabo una prueba de deterioro. El monto recuperable es el mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso. El valor en uso se define como el valor actual de los flujos de fondos futuros que se espera se deriven de un activo o de una unidad generadora de efectivo. El cálculo del valor de uso de un activo incorpora una estimación de los futuros flujos de efectivo y las expectativas sobre las posibles variaciones de esos flujos de efectivo.
46. Para algunos activos no financieros la entidad debe comparar el importe en libros con su valor recuperable cada vez que se preparen estados contables, y para otros activos no financieros lo hará en esa misma fecha sólo en caso de que existan indicios de deterioro.

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

47. Los acontecimientos posteriores a la fecha de los estados contables se deben considerar en la evaluación de los indicadores de deterioro sólo si proporcionan pruebas adicionales de las condiciones que existían a la fecha de los estados contables. Análogamente, el cálculo de las cantidades recuperables de un activo sólo debe considerar la información obtenida después de la fecha de los estados contables si ésta confirma condiciones existentes a esa fecha. Al respecto, las entidades deben determinar si el COVID-19 es un indicador de deterioro en la fecha de los estados contables que dé lugar a una evaluación de recuperabilidad del importe en libros, y si sus efectos conocidos deben considerarse en la estimación de los flujos de efectivo futuros. Esta definición participa de lo ya indicado para los cierres de ejercicio o de períodos intermedios producidos entre el 31 de diciembre de 2019 y el 11 de marzo de 2020.
48. Se pueden esperar desafíos importantes sobre si los pronósticos de los futuros flujos de efectivo estimados por los administradores serán luego respaldados por el desempeño real de la entidad. Es esperable que en la situación actual, la mayoría de estas hipótesis estén sujetas a importantes incertidumbres. Cuanto más incierto resulte el entorno actual, más importante será que la entidad proporcione información detallada sobre las hipótesis adoptadas, las evidencias en que se basan y las repercusiones de un cambio en las hipótesis principales (análisis de sensibilidad).
49. En los casos en que el valor recuperable se estime sobre la base del valor razonable menos los costos de disposición son aplicables los conceptos desarrollados previamente acerca de cómo considerar el impacto del COVID-19 en la estimación del valor razonable.
-

III. EJEMPLOS DE APLICACIÓN

Relacionados con la Sección 1



Ejemplo de aplicación 1

Consideración de los hechos posteriores en la preparación de estados contables al 31 de diciembre de 2019

Contexto

La entidad “A” dejó de operar sus instalaciones después del 31 de diciembre de 2019 por la suspensión de las actividades y servicios no esenciales que dispuso el Poder Ejecutivo Nacional para contener el brote de COVID-19. La actividad normal no se ha restablecido a la fecha de aprobación de los estados contables y ha comenzado a afectar las relaciones comerciales y contractuales de la entidad, y la ruptura de la cadena de pago ha generado morosidad en las cuentas por cobrar.

Los administradores evalúan si las consecuencias económicas y financieras de este evento son un hecho posterior tipo (1) –que requiere ajuste–, o un hecho posterior tipo (2) –que no requiere ajuste–.

Aplicación de juicios por parte de los administradores

Los administradores llegan a la conclusión de que la causa de las consecuencias económicas y financieras suscitadas en 2020 no es el brote en sí, sino las medidas adoptadas por el gobierno después de la fecha de la declaración del brote como pandemia por parte de la OMS.

En este caso, el deterioro de la economía en general a causa de la pandemia y los efectos particulares sobre la entidad “A” es considerado un hecho posterior tipo (2) y, por lo tanto, no dará lugar a modificaciones en las medidas contables asignadas a los activos y los pasivos de la entidad al 31 de diciembre de 2019.

Los administradores de la entidad estiman que esta situación generará un impacto adverso y significativo sobre las operaciones de la entidad, aunque las incertidumbres en relación con los efectos, extensión y duración de esta cuestión, no permiten una estimación razonable de ese impacto a la fecha de emisión de los estados contables.



Ejemplo de aplicación 2

Nota sobre hechos posteriores para los estados contables al 31 de diciembre de 2019 de una entidad que es una empresa en marcha

Esta nota se integra con el ejemplo de aplicación 1

Nota XXX – Hechos posteriores

En diciembre de 2019 se dio a conocer la aparición en China de un nuevo coronavirus SARS-CoV-2 (conocido como “COVID-19”), que con posterioridad al 31 de diciembre de 2019 se expandió prácticamente en todo el mundo. El 11 de marzo de 2020 la OMS declaró al brote de COVID-19 como una pandemia. La situación de emergencia sobre la salud pública llevó a que en los distintos países se tomaran diversas medidas para hacerle frente. El brote en sí mismo y las medidas adoptadas han afectado significativamente la actividad económica internacional con impactos diversos en cada país afectado y sectores de negocios. En el caso de la entidad, su actividad se



Ejemplo de aplicación 2

Nota sobre hechos posteriores para los estados contables al 31 de diciembre de 2019 de una entidad que es una empresa en marcha

Esta nota se integra con el ejemplo de aplicación 1

encuentra afectada por distintas reglamentaciones del Poder Ejecutivo Nacional que dispusieron la suspensión de las actividades y servicios no esenciales, con flexibilizaciones paulatinas. A la fecha de aprobación de los presentes estados contables, la entidad no ha podido reanudar su actividad normal y los administradores estiman que esta situación generará impactos adversos y significativos sobre las operaciones de la entidad, y los relacionan con las medidas tomadas para relentizar el efecto del brote y no con el brote en sí. Las incertidumbres en relación con los efectos, extensión y duración de esta cuestión, no permiten una estimación razonable de ese impacto a la fecha de aprobación de los presentes estados contables, lo que dependerá de la gravedad de la emergencia sanitaria y del éxito de las medidas tomadas y que se tomen en el futuro por parte del gobierno, y de las propias que instrumenten los administradores de la entidad.



Ejemplo de aplicación 3

Consideración de los hechos posteriores en la preparación de estados contables al 31 de diciembre de 2019

Contexto

Los administradores de la entidad “B” están evaluando si las consecuencias económicas y financieras de la pandemia tendrán impactos adversos y significativos sobre las operaciones de la entidad.

- Si los administradores de la entidad llegaran a la conclusión de que tales impactos serán adversos y significativos, deberán evaluar si se tratan de **hechos posteriores tipo (1)** o de **hechos posteriores tipo (2)**.
- Si los administradores de la entidad llegaran a la conclusión de que tales impactos no serán adversos y significativos, deberán informar tal conclusión en notas.

Aplicación de juicios por parte de los administradores

En este caso, a la fecha de aprobación de los estados contables, los administradores de la entidad estiman que esta situación no tendrá impactos adversos y significativos sobre las operaciones de la entidad.



Ejemplo de aplicación 4

Nota sobre hechos posteriores para los estados contables al 31 de diciembre de 2019 de una entidad que es una empresa en marcha

Esta nota se integra con el ejemplo de aplicación 3

Nota XXX – Hechos posteriores

En diciembre de 2019 se dio a conocer la aparición en China de un nuevo coronavirus SARS-CoV-2 (conocido como “COVID-19”), que con posterioridad al 31 de diciembre de 2019 se expandió prácticamente en todo el mundo. El 11 de marzo de 2020 la OMS declaró al brote de COVID-19 como una pandemia. Esta situación de



Ejemplo de aplicación 4

Nota sobre hechos posteriores para los estados contables al 31 de diciembre de 2019 de una entidad que es una empresa en marcha

Esta nota se integra con el ejemplo de aplicación 3

emergencia y las medidas adoptadas en los distintos países para hacerle frente han afectado significativamente la actividad económica internacional con impactos diversos en cada país afectado y sectores de negocio. Los administradores de la entidad estiman que esta situación no tendrá un impacto adverso y significativo sobre las operaciones de la entidad. Sin embargo, la evolución futura del COVID-19 es muy incierta y no puede predecirse, al igual que las medidas necesarias para contenerlo o tratar su impacto, y, por lo tanto, los resultados, desarrollos y decisiones comerciales reales pueden diferir de los previstos en la declaración prospectiva de los administradores sobre el impacto del COVID-19 en las operaciones de la entidad.

Relacionados con la sección 3.A



Ejemplo de aplicación 5

Evaluación de si la entidad continúa siendo una empresa en marcha

Contexto

La entidad “C” se encuentra preparando sus estados contables al 31 de diciembre de 2019. Dado los efectos negativos que espera que tendrán las consecuencias del brote de COVID-19, los administradores de la entidad evalúan si la entidad “C” continúa siendo una empresa en marcha.

Aplicación de juicios por parte de los administradores

Los administradores de la entidad llegan a la conclusión de que no existen incertidumbres de que sea una empresa en marcha, en base a los siguientes fundamentos:

- La demanda de los bienes que comercializa la entidad “C” (productos alimenticios) se vio incrementada durante los primeros días del aislamiento social preventivo y obligatorio dispuesto por el Poder Ejecutivo Nacional.
- No obstante, el principal efecto negativo que los administradores de “C” advierten se relaciona a la gestión de liquidez de corto plazo, habida cuenta de la interrupción de la cadena de pagos.
- Por otro lado, existen efectos menores relacionados con algunos insumos, que se espera que vuelvan a un nivel habitual una vez superada la fase más crítica de la crisis sanitaria.
- La empresa presenta un perfil de deuda sostenible, y cuenta con fuentes de financiación para cubrir cualquier eventual disrupción futura en su flujo de caja, que le permitiría diseñar estrategias alternativas para gestionar su liquidez.

Base de preparación

La entidad “C” preparará sus estados contables al 31 de diciembre de 2019 utilizando una base de empresa en marcha.



Ejemplo de aplicación 5

Evaluación de si la entidad continúa siendo una empresa en marcha

Nota a incluir en los estados contables

Ninguna.



Ejemplo de aplicación 6

Evaluación de si la entidad continúa siendo una empresa en marcha

Contexto

La entidad “D” se encuentra preparando sus estados contables al 29 de febrero de 2020. Sus instalaciones dejaron de operar por la suspensión de actividades y servicios no esenciales que dispuso el Poder Ejecutivo Nacional para contener el brote de COVID-19. Dado los efectos negativos de estos hechos, los administradores evalúan si la entidad “C” continúa siendo una empresa en marcha.

Aplicación de juicios por parte de los administradores

Debido a los efectos del COVID-19 y las medidas adoptadas por el gobierno nacional para hacerles frente, la entidad ha interrumpido sus actividades con la consecuente afectación de sus finanzas, y se ha visto imposibilitada de cumplir sus obligaciones comerciales, laborales, previsionales y tributarias. No obstante, los administradores de la entidad llegan a la conclusión de que no existen incertidumbres respecto de que la entidad sea una empresa en marcha, basada exclusivamente en un compromiso de soporte financiero del accionista, sin el cual la incertidumbre sería significativa.

Base de preparación

La entidad “D” preparará sus estados contables al 29 de febrero de 2020 utilizando una base de empresa en marcha.

Nota a los estados contables

En este caso, la nota explica un hecho relevante que elimina la incertidumbre significativa sobre la hipótesis de empresa en marcha.



Ejemplo de aplicación 7

Nota sobre empresa en marcha

Esta nota se integra con el ejemplo de aplicación 6

Nota XXX – Empresa en marcha

En diciembre de 2019 se dio a conocer la aparición en China de un nuevo coronavirus SARS-CoV-2 (conocido como “COVID-19”), que con posterioridad al 31 de diciembre de 2019 se expandió prácticamente en todo el mundo. El 11 de marzo de 2020 la OMS declaró al brote de COVID-19 como una pandemia. Esta situación de emergencia y las medidas adoptadas en los distintos países para hacerle frente han afectado significativamente la actividad económica internacional con impactos diversos en cada país afectado y sectores de negocio. En el caso de la entidad, su actividad se encuentra afectada por distintas reglamentaciones del Poder Ejecutivo



Ejemplo de aplicación 7

Nota sobre empresa en marcha

Esta nota se integra con el ejemplo de aplicación 6

Nacional que dispusieron la suspensión de las actividades y servicios no esenciales. A la fecha de aprobación de los presentes estados contables, la entidad no ha podido reanudar su actividad comercial normal, con la consecuente afectación de sus finanzas, y se ha visto imposibilitada de cumplir sus obligaciones comerciales, laborales, previsionales y tributarias. Los administradores de la entidad han acordado con el accionista mayoritario que este efectuará los aportes para resolver los incumplimientos y que proveerá el capital de trabajo adicional necesario al momento de reanudación de las actividades. Los estados contables han sido preparados sobre una base de empresa en marcha, bajo el supuesto de que la Sociedad continuará recibiendo el soporte financiero de su accionista y que realizará sus activos y cancelará sus obligaciones en el curso ordinario de sus negocios.



Ejemplo de aplicación 8

Evaluación de si la entidad continúa siendo una empresa en marcha

Contexto

La entidad “E” se encuentra preparando sus estados contables al 31 de diciembre de 2019. Dado los efectos negativos que espera que tendrán las consecuencias del brote de COVID-19, los administradores evalúan si la entidad “E” continúa siendo una empresa en marcha.

Aplicación de juicios por parte de los administradores

Los administradores de la entidad llegan a la conclusión de que existen incertidumbres de que sea una empresa en marcha, en base a los siguientes fundamentos:

- La demanda de los bienes que comercializa la entidad “E” (productos de bazar) cayó considerablemente durante los primeros días del aislamiento social preventivo y obligatorio dispuesto por el Poder Ejecutivo Nacional.
- La entidad “E” está viendo afectada su capacidad de pago de corto plazo, por la interrupción general de la cadena de pagos.
- Los principales costos fijos son los sueldos de sus empleados, y espera poder afrontar estas obligaciones con préstamos blandos anunciados por el gobierno y otras medidas que razonablemente se espera que el gobierno tomará para preservar fuentes de empleo, que a la fecha aún no han sido concretados.
- Tiene también planes de reducción de costos operativos y eficientización de los procesos de operación para cuando estos se reinicien plenamente, aunque estima que podrían ser insuficientes para alcanzar el punto de equilibrio.
- Además, la entidad mantiene deudas de corto plazo que podría no pagar.

Base de preparación

La entidad “E” preparará sus estados contables al 31 de diciembre de 2019 utilizando una base de empresa en marcha.



Ejemplo de aplicación 8

Evaluación de si la entidad continúa siendo una empresa en marcha

Nota a incluir en los estados contables

La entidad “E” deberá informar en notas las incertidumbres importantes que existen, y los elementos de juicio de los administradores para soportar que la entidad es una empresa en marcha.



Ejemplo de aplicación 9

Nota sobre empresa en marcha

Esta nota se integra con el ejemplo de aplicación 8

Nota XXX – Empresa en marcha

En diciembre de 2019 se dio a conocer la aparición en China de un nuevo coronavirus SARS-CoV-2 (conocido como “COVID-19”), que con posterioridad al 31 de diciembre de 2019 se expandió prácticamente en todo el mundo. El 11 de marzo de 2020 la OMS declaró al brote de COVID-19 como una pandemia. Esta situación de emergencia y las medidas adoptadas en los distintos países para hacerle frente han afectado significativamente la actividad económica internacional con impactos diversos en cada país afectado y sectores de negocio. En el caso de la entidad, su actividad se encuentra afectada por distintas reglamentaciones del Poder Ejecutivo Nacional que dispusieron la suspensión de las actividades y servicios no esenciales. A la fecha de aprobación de los presentes estados contables, la entidad no ha podido reanudar su actividad comercial normal, y sus créditos han incrementado los niveles de morosidad, con la consecuente afectación de sus finanzas, y se ha visto imposibilitada de cumplir sus obligaciones comerciales, laborales, previsionales y tributarias. Además, la entidad tiene una deuda financiera con el Banco XX que vence en noviembre de 2020, y sus administradores han determinado que las fuentes de efectivo podrían no ser suficientes para satisfacer esta obligación. Los planes de los administradores para obtener los recursos necesarios incluyen la venta de determinados activos, la búsqueda de una asociación estratégica, el logro de una refinanciación de la deuda financiera, o que los accionistas u otra parte relacionada provean fondos o garantías para el acceso a nuevas financiaciones bancarias. La difusión del COVID-19 y las inciertas condiciones del mercado pueden limitar la obtención de fondos y los administradores no pueden dar garantías de que el capital adicional que pueda obtenerse sea suficiente para satisfacer las necesidades de la entidad, ni de que dicho capital se obtenga en condiciones convenientes. Estas condiciones, en conjunto, plantean dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, y, por lo tanto, sobre si podrá ser capaz de realizar el importe en libros de sus activos y de cancelar sus obligaciones en el curso normal de los negocios. Los estados contables adjuntos no incluyen ningún ajuste relacionado con estas incertidumbres.

CAPÍTULO 2

ASPECTOS RELACIONADOS CON LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA

I. PREGUNTAS Y RESPUESTAS

1. ¿Qué debe considerar un contador que está llevando a cabo una auditoría o una revisión de estados contables correspondientes a un ejercicio o período finalizado antes de la fecha de declaración de la pandemia de COVID-19?

El contador debe evaluar de qué manera la pandemia y las medidas que se han tomado para hacerle frente:

- a) han impactado y podrían seguir impactando los negocios de la entidad en particular y de la industria en general, para lo cual se basará en el análisis hecho por la dirección de la entidad y en su propio juicio, afinando su escepticismo profesional; y
- b) afectan el desarrollo de su trabajo profesional.

2. ¿Qué impactos podría implicar la pandemia y las medidas que se han tomado en los negocios de la entidad?

Los impactos que podría implicar la pandemia y las medidas tomadas, en los negocios de la entidad podrían ser:

- a) Un impacto menor fácilmente controlable, nulo o incluso un efecto positivo, que no serían materia de preocupación para los usuarios de la información contable ni para el contador.
- b) Un impacto negativo que podría resentir la posición financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo de la entidad, pero no al punto de que surjan incertidumbres significativas sobre su continuidad como empresa en marcha dentro del futuro previsible (doce meses posteriores al cierre de ejercicio).
- c) Un impacto altamente negativo al punto que genere incertidumbres significativas sobre la continuidad de la empresa en marcha.
- d) Un impacto altamente negativo de tal significatividad que conduciría a que la entidad no pueda continuar en funcionamiento.

3. ¿Cómo debería responder el contador a cada uno de estos escenarios?

El contador debería evaluar si la entidad ha reflejado adecuadamente cada una de esas situaciones en sus estados contables, ya sea presentando en nota los hechos posteriores al cierre del período bajo examen o revisión descriptos en los acápites b) y c) de la respuesta anterior, o preparando sus estados contables bajo la hipótesis de una empresa que ha dejado de estar en marcha, en el caso descrito en el acápite d) de la respuesta anterior.

Estas situaciones se grafican en el árbol de decisión presentado en la página 42, y en la siguiente se presentan los modelos de informes de auditoría 1 a 7 (que pueden

ser adaptados como informes de revisión), según la entidad haya aplicado adecuadamente o no las normas contables en cada caso.

4. ¿Qué impactos podría implicar la pandemia y las medidas que se han tomado en la ejecución del trabajo del contador?

Podría surgir una variedad de problemáticas que el contador deberá procurar resolver para poder reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que necesita para formarse una opinión o conclusión sobre los estados contables en su conjunto y emitir su informe de auditoría o de revisión, sin afectar la calidad de su trabajo profesional. Algunas de esas problemáticas y sugerencias para superarlas se presentan en la tabla incluida en el apartado 3 de este documento.

5. ¿Cómo puede afectar al informe de auditoría o de revisión no contar con todos los elementos de juicio que el contador necesita reunir?

Si el contador enfrentara limitaciones al alcance de su trabajo que no le permitieran obtener elementos de juicio válidos y suficientes, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados contables de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos, aunque no generalizados como para justificar una abstención de opinión, emitirá su opinión de auditoría con salvedades. Si los posibles efectos podrían ser significativos y generalizados, se abstendrá de opinar. Estas situaciones se grafican en el árbol de decisión presentado en la página 42. En el sector correspondiente se presentan los modelos de informes de auditoría 8 y 9 (que pueden ser adaptados como informes de revisión), según el caso.

II. CUESTIONES DE AUDITORÍA Y DE REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES²⁵

1. La importancia de no sacrificar calidad

La calidad de la información contable que las entidades generen en este difícil contexto que nos toca atravesar no debe verse disminuida, dado que afectaría las decisiones que terceros tomarán con base en ella. Lo mismo ocurre con la calidad del trabajo que el contador público independiente (en adelante, “el contador”) debe llevar a cabo para brindar seguridad – razonable o limitada - sobre dicha información.

Los cambios ocurridos y sus impactos en los negocios de las entidades y en la información contable producida por ellas obliga al contador a repensar el riesgo de cada encargo, identificar y valorar nuevamente los riesgos de incorrección significativa, sea por error o fraude, rediseñar procedimientos de auditoría sobre controles substantivos y la forma de llevarlos a cabo en este nuevo ambiente, y finalmente evaluar cómo volcar en su informe la opinión que se ha formado sobre la información contable a la luz de las nuevas circunstancias. Pero en cada una de las etapas de su proceso, es primordial que

²⁵ En este documento se hace referencia tanto a normas locales contenidas en la RT N° 37 como a las Normas Internacionales de Auditoría adoptadas por la RT N° 32 y a las Normas Internacionales de Encargos de Revisión adoptadas por la RT N° 33. Cada una de estas normas debe ser aplicada de acuerdo con las circunstancias y no en forma conjunta.

mantenga el más alto nivel de calidad, estando atento a las nuevas amenazas que atentarán contra la confiabilidad de la información contable que las entidades produzcan.

Si bien la forma y la oportunidad en que el contador llevará adelante su trabajo podrán verse modificadas en función de las circunstancias imperantes, la calidad de los elementos de juicio válidos y suficientes que reúna no debe verse disminuida. La calidad no es negociable. La opinión o conclusión del contador debe estar basada en el resultado de la ejecución del encargo que le proporcione elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan formarse un juicio sobre la información contable objeto de su auditoría o revisión, de acuerdo con las normas profesionales aplicables.

2. Cuestiones para tener en cuenta en auditorías o revisiones de estados contables con fecha de cierre anterior a la declaración de la pandemia

A la fecha de la presente publicación, habrá auditorías o revisiones de estados contables correspondientes a ejercicios o períodos finalizados con fecha de cierre anterior a la declaración de la pandemia por parte de la Organización Mundial de la Salud (11 de marzo de 2020), que podrán encontrarse en curso. Muy probablemente, el contador haya ejecutado una parte sustancial de su plan de trabajo y se encuentre concluyendo sus procedimientos finales. En estos casos, será importante que el contador tenga en cuenta lo siguiente:

a) Evalúe de qué manera la pandemia y las medidas que se han tomado para hacerle frente han afectado el negocio de la entidad y su ambiente

Mediante indagaciones a la dirección, la lectura de publicaciones específicas, el análisis de información contable posterior al cierre y proyecciones reformuladas de la dirección, y otros procedimientos, el contador deberá comprender de qué manera la pandemia y las medidas que se han tomado para hacerle frente (aislamiento social, preventivo y obligatorio; control de precios máximos; congelamiento de cuotas y alquileres; emergencia pública; entre otras) afectan el negocio de la entidad en particular y su industria en general. Es importante también estimar los impactos que la pandemia ha producido o es esperable que produzca en el corto plazo en los proveedores críticos de la entidad, en su cartera de clientes, en su personal, en sus fuentes de financiamiento y en otros terceros relevantes que interactúen con la entidad. Todo esto impactará en los riesgos que no solamente la entidad debe considerar, sino que también debe revelar en sus estados contables.

b) Reevalúe el riesgo del encargo y riesgos de incorrección significativa

El riesgo del encargo, que quizá el contador había originalmente calificado como normal, puede haberse incrementado. Tal sería el caso si – de los procedimientos descriptos más arriba – el contador advirtiera que la dirección podría verse inclinada a alterar la información contable con algún fin (alcanzar presupuestos, cumplir ciertas cláusulas impuestas por acreedores financieros, solicitar financiación adicional u otros motivos), siendo que la situación actual ha afectado imprevistamente su desempeño financiero. También debe tenerse en cuenta que ciertos cambios en la modalidad operativa de la entidad (como, por ejemplo, el hecho de que el personal administrativo trabaje desde sus hogares en forma remota) podría haber resentido ciertos controles o permitir en forma aumentada que la dirección los pase por alto.

Tales hechos podrían derivar en que el contador deba reconsiderar la estrategia que había planeado para la ejecución de su trabajo y, en consecuencia, diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría adicionales o reforzados enfocados a responder específicamente a esos riesgos nuevos o reevaluados que podrían derivar en incorrecciones significativas, ya sea por error o fraude.

c) Analice si sigue siendo válida la hipótesis de empresa en marcha

En una auditoría, el contador tiene la responsabilidad de obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en marcha (o “empresa en funcionamiento”) para la preparación de los estados contables, así como de concluir sobre si existe alguna incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha. Si bien es una responsabilidad que el contador debe cumplir en todos sus encargos de auditoría, este análisis cobra un especial interés en las circunstancias, dado que la dirección debería reevaluar la situación de la empresa y sus posibilidades de continuar operando - al menos por doce meses - en un nuevo entorno con muchas incertidumbres. En las actuales circunstancias, es esencial que el contador aumente su escepticismo profesional y procure obtener elementos de juicio objetivos y sólidos sobre los cuales basar su opinión o conclusión. Las cuestiones referidas a la consideración de la hipótesis de empresa en marcha están contenidas en los párrafos 3.5.1 y 3.6 del capítulo III.A.i de la RT N° 37 y en la NIA 570.

d) Complete los procedimientos planeados

El contador pondrá su mayor empeño para concluir los procedimientos planeados, a pesar de que el contexto le obligue a alterar la forma o la oportunidad de obtener ciertos elementos de juicio. No obstante, podría enfrentarse a algunas de las problemáticas enumeradas en el apartado 3 de esta publicación, al que se hace referencia.

Es importante que el contador refuerce los procedimientos que aplicará en la revisión de hechos posteriores a la fecha de cierre del período.

El contador prestará especial atención a:

- cómo la entidad ha tratado el tema de empresa en marcha, y que, en el caso de que se concluya que la entidad no podrá continuar operando, efectúe las remediciones necesarias de sus activos y pasivos al cierre del período, para reflejar tal situación en los estados contables (preparados sobre bases de una empresa que ha dejado de estar en marcha), por cuanto modifican estimaciones realizadas a la fecha de cierre del período;
- en el caso de que exista incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, que la dirección exponga adecuadamente en notas a los estados contables tal situación, describiendo los efectos negativos que sufrieron los negocios de la entidad, y los planes generales de la dirección para superar las dificultades y continuar en funcionamiento. Este hecho no afectará la valuación de los activos y pasivos al cierre del período;
- en el caso de que no exista incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, que la dirección exponga adecuadamente en notas a los estados contables cómo la pandemia y las medidas que se tomaron para hacerle frente han afectado y afectarán los negocios de la entidad, a pesar de que esos efectos no amenazan la continuidad de sus operaciones. La nota que la dirección incluirá en los estados contables deberá ser

examinada cuidadosamente por el contador, evaluando las probabilidades de que los planes puedan concretarse tal como han sido diseñados para lograr los resultados esperados.

e) Emita su informe de auditoría o revisión acorde a las circunstancias

El contador evaluará los elementos de juicio que ha reunido en el transcurso de su trabajo, y emitirá su informe de auditoría de conformidad con las normas profesionales vigentes. Algunas de las circunstancias que podrían presentarse son las descritas a continuación. Las conclusiones, con las adecuaciones que correspondan, son también aplicables a una revisión de estados contables de períodos intermedios.

- Si no existiera una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, pero la pandemia ha impactado o impactará negativamente sobre los negocios de la entidad de forma significativa, el contador podrá incluir en su informe de auditoría un párrafo de énfasis dirigiendo la atención de los usuarios de su informe a la nota correspondiente que describa la situación y sus efectos (Modelo 1).
- Si no existiera una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, pero la pandemia ha impactado o impactará negativamente sobre los negocios de la entidad de forma significativa, en el caso de que la dirección no haya revelado esta situación en nota a los estados contables, el contador emitirá su opinión de auditoría con una salvedad por falta de exposición (Modelo 2).
- Si existiera una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha dentro del futuro previsible, y la entidad lo ha expuesto adecuadamente en notas, el contador incluirá en su informe de auditoría un párrafo de énfasis referido a tal situación (Modelo 3).
- Si existiera una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha dentro del futuro previsible, y la entidad no lo ha informado adecuadamente en notas, el contador incluirá en su informe de auditoría una salvedad por la falta de exposición de tal situación (Modelo 4).
- Si no existieran elementos de juicio válidos y suficientes de que la entidad tiene capacidad para continuar como una empresa en marcha dentro del futuro previsible y, consecuentemente, la entidad no ha aplicado normas contables correspondientes a una empresa que está en funcionamiento, sino que ha usado criterios basados en una hipótesis de empresa que ha dejado de estar en marcha, la opinión del contador será favorable. En este caso, *se sugiere que el contador agregue*²⁶ un párrafo de énfasis que haga hincapié en la nota sobre la base contable empleada (Modelo 5).
- Si no existieran elementos de juicio válidos y razonables de que la entidad tiene capacidad para continuar como una empresa en marcha dentro del futuro previsible, pero la entidad ha aplicado normas contables correspondientes a una empresa en marcha, la opinión del contador será *como sigue*:

Caso en que la entidad aplica las normas contables argentinas:

- *Opinión adversa, si las circunstancias que evidencian que la entidad dejó de cumplir con la condición de empresa en marcha existían a la fecha de los*

²⁶ **Aclaración 2. Se reemplaza el imperativo por la sugerencia.**

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

estados contables o, eventualmente, quedó confirmada por un hecho posterior tipo (1) (Modelo 6).

- *Opinión favorable, si las circunstancias que evidencian que la entidad dejó de cumplir con la condición de empresa en marcha se originan en un hecho posterior tipo (2), y la entidad: (i) decide aplicar el enfoque B (prospectivo) descrito en el párrafo 30 (Fundamentos, Capítulo 1 de la primera parte de esta Guía), y (ii) expone en nota a los estados contables en qué consiste la aplicación de una base contable correspondiente a una empresa que no está en marcha, qué efectos se reconocerán en el próximo período, y una cuantificación de esos efectos, en lo que resulte practicable a la fecha de aprobación de los estados contables. En este caso, el contador incluirá en su informe un párrafo de énfasis.*

Caso en que la entidad aplica las NIIF:

- *Opinión adversa, independientemente de que las circunstancias que evidencian que la entidad dejó de cumplir con la condición de empresa en marcha se origine en un hecho posterior tipo (1) o tipo (2) (Modelo 6).²⁷*
- En circunstancias poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, si el contador concluye que, a pesar de haber obtenido elementos de juicio válidos y suficientes en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados contables debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados contables, se abstendrá de opinar (Modelo 7).
- Si como consecuencia de las circunstancias mencionadas en el apartado 3 de esta publicación u otras, el contador enfrentara limitaciones al alcance de su trabajo que no le permitieran obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados contables de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos, aunque no generalizados como para justificar una abstención de opinión, emitirá su opinión de auditoría con salvedades, describiendo en el párrafo de “Fundamentos de la opinión con salvedades” las razones que le llevaron a opinar “excepto por los posibles efectos” de la situación descrita (Modelo 8).
- Si como consecuencia de las circunstancias mencionadas en el apartado 3 de esta publicación u otras, el contador enfrentara limitaciones al alcance de su trabajo que no le permitieran obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión, y concluye que los posibles efectos sobre los estados contables de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos y generalizados, se abstendrá de opinar, describiendo en el párrafo de “Fundamentos de la abstención de opinión” las razones para ello (Modelo 9).

3. Problemáticas que pueden presentarse en encargos tratados en este documento

Algunos ejemplos de problemáticas que el contador puede encontrar en el desarrollo de su trabajo y sugerencias para superarlas son las siguientes:

²⁷ **Aclaración 3.** Para que tenga una relación directa con lo descrito en el párrafo 30 de “Fundamentos”

**GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19**

Problemáticas	Sugerencias
Restricción / reducción en la recepción de respuestas del proceso de confirmación de saldos (circularización) de bancos, abogados, clientes y proveedores, así como otras confirmaciones de terceros.	• Incrementar envíos solicitudes de confirmación de saldos / recepción respuestas por e-mail directo del / al auditor con la correspondiente ratificación de la legitimidad de la dirección de e-mail de origen. • Documentar adecuadamente la respuesta proviene del remitente circularizado. • Documentar adecuadamente que quien suscribió la respuesta es el responsable de la temática consultada. • Ratificar posteriormente, con respuesta en copia física, aquellos casos en que, a juicio del auditor, corresponda. • Observar cada una de las cuentas bancarias, préstamos, inversiones, etc. mediante el ingreso de un responsable de la entidad a la banca empresa y posterior envío de la documentación. • Cambiar excepcionalmente partidas de la muestra luego de comprobar, en forma fehaciente, la impracticabilidad de obtención de respuestas debiendo, en futuras auditorías, reincorporarse esas partidas. Dejar adecuadamente documentada esta situación.
Imposibilidad del tercero de responder solicitudes de confirmación de saldos por no tener acceso a la documentación fuente para poder informar los saldos requeridos.	• Indagar con la entidad bajo examen acerca de la posibilidad de que los terceros (clientes, proveedores, otros) con quienes se vincula puedan acceder a sus sistemas mediante conexiones remotas o cuenten con sus sistemas almacenados dentro de una nube de datos de modo de que puedan contar con la información necesaria para dar respuesta a los requerimientos. • Solicitar al cliente documentación por vía digital (e-mails – imágenes – fotos – filmaciones – documentación escaneada – archivos (ej. .txt) – carpeta compartida con solo un rol de revisor – etc.) que permita hacer procedimientos alternativos tales como revisión de cobros / pagos posteriores o revisión de remitos conformados / avisos de recepción. • Ratificar posteriormente, en su caso, con la documentación física que corresponda. • Cambiar, excepcionalmente, partidas de la muestra luego de comprobar, en forma fehaciente, la impracticabilidad de obtención de respuestas debiendo, en

**GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19**

	futuras auditorías, reincorporarse esas partidas. Dejar adecuadamente documentado esta situación.
Restricción en la revisión de los roles de trabajo de un auditor componente en una auditoría de grupo. Limitaciones en el trabajo de auditores de componentes y obtener de ellos las evidencias necesarias para completar la auditoría del grupo	• Incrementar la frecuencia y las dinámicas de comunicación permanente y diseñar comunicaciones adicionales a las planificadas con los auditores de componentes como “suplemento” a lo originalmente instruido. • Ordenar, priorizar y revisar oportunamente los trabajos del equipo de auditoría con herramientas de administración de proyectos tales como Trello, Microsoft Planner, dotProject, etc. cuando no se cuente con un software que contenga los programas informáticos integrados de auditoría. Asimismo, el uso de dichas herramientas es compatible con dispositivos móviles y PC. • Llevar al día la asignación y la gestión de las tareas del equipo de auditoría en caso de contar con un software que contenga los programas informáticos integrados de auditoría en los que el proceso de confección y revisión queda debidamente documentado. • Reconsiderar, como auditor de grupo y excepcionalmente, el alcance del trabajo y el/los componente/s a incluir en la auditoría del Grupo debiendo, en su caso, en futuras auditorías reincorporar esos componentes que, por condiciones excepcionales, debieron ser reconsiderados. Documentar adecuadamente esta decisión.
Restricción / reducción en la recepción de la documentación de respaldo que debemos inspeccionar.	• Solicitar al cliente documentación por vía digital (e-mails – imágenes – fotos – filmaciones – documentación escaneada – archivos (ej. .txt) – carpeta compartida con solo un rol de revisor – etc.) que permita la ejecución de los respectivos procedimientos. • Ratificar posteriormente, en su caso, con la documentación original que corresponda. • Tomar todos los recaudos correspondientes respecto a las afirmaciones de existencia y propiedad cuando se hayan definido la utilización de herramientas como Video Call (VC) para realizar la inspección visual. Resguardar, adecuadamente, dicha información.

**GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19**

	• Incluir, cuando corresponda, párrafos específicos en la carta de representaciones de la gerencia.
Dificultad para realizar reuniones de cierre de trabajo, discutir asientos de ajustes, deficiencias de control y otros asuntos de auditoría.	• Incrementar la frecuencia y las dinámicas de comunicación con el cliente a fin de poder dar un adecuado seguimiento a los temas que surjan en el desarrollo de la auditoría. Es de esperar que, dada la situación actual, el cliente cuente con menor disponibilidad de agenda, para lo cual es importante establecer reuniones periódicas y con una agenda concreta de temas a fin de no dejar todas las cuestiones a revisar en una sola reunión. • Fomentar la utilización de software de video conferencias a fin de poder realizar reuniones de cierre de trabajo, discutir asientos de ajustes, deficiencias de control y otros asuntos de auditoría. Existen infinidades de plataformas en las cuales se pueden realizar video conferencia entre varios participantes, así como compartir documentación y visualización múltiple de la pantalla del presentador. Entre ellas podemos mencionar (Webex; Microsoft Teams; Zoom Meetings; Skype; Google Dúo). Dichas herramientas cuentan con la integración al calendario del e-mail de los invitados. Para el caso particular de Webex o Zoom Meetings no es necesaria la instalación de un software específico para participar de la reunión ya que se puede acceder a través del navegador web.
Restricción en la disponibilidad de información para el análisis de eventos posteriores.	• Solicitar al cliente documentación por vía digital (e-mails – imágenes – fotos – filmaciones – documentación escaneada – archivos (ej. .txt) – carpeta compartida con solo un rol de revisor – etc.) que permita la ejecución de los respectivos procedimientos. • Ratificar posteriormente, en su caso, con la documentación original que corresponda. • Incluir, cuando corresponda, párrafos específicos en la carta de representaciones de la gerencia.
Dificultades para obtener evidencias de hechos posteriores para validar estimaciones (por ejemplo: la recuperabilidad de cuentas por cobrar, dado que si la entidad no está operando con normalidad, tenga demoras significativas para reclamar cobros, procesarlos, aplicarlos, etc.	• Solicitar al cliente documentación por vía digital (e-mails – imágenes – fotos – filmaciones – documentación escaneada – archivos (ej. .txt) – carpeta compartida con solo un rol de revisor – etc.) que permita la ejecución de los procedimientos de auditoría.

**GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19**

	• Ratificar posteriormente, en su caso, con la documentación original que corresponda. • Incluir, según corresponda, párrafos específicos en carta de representación.
Dificultades impuestas para la movilidad del equipo de trabajo.	• Instrumentar y Fomentar la modalidad Home-office / Teletrabajo / Reuniones virtuales / Video Conferencias. • Incrementar la frecuencia y las dinámicas de comunicación con el cliente a fin de poder dar un adecuado seguimiento a los temas que surjan en el desarrollo de la auditoría. Comunicaciones permanentes y adicionales a las originalmente planificadas. • Fomentar la utilización de dinámicas de trabajo “Agile”, las cuales tienen en su génesis la adecuada interacción del equipo de trabajo en sus diferentes frentes. Para lo cual puede ser de gran ayuda realizar ciertas dinámicas de trabajo. Por ejemplo, una metodología ágil es el Scrum. Algunas de las dinámicas de trabajo o dinámicas de reuniones más comunes son: Sprint Planning, Daily Scrum, Sprint Review, Sprint Retrospective y Sprint Grooming.
Riesgo de que la infraestructura tecnológica no satisfaga la mayor demanda, debido al régimen de trabajo.	• Planificar y organizar con los miembros del equipo de trabajo determinados horarios para acceder a las plataformas o servidores remotos, en casos en los que la infraestructura tecnológica no pueda suplir la alta demanda de trabajo remoto, lo cual puede reflejarse en problemas de conexión y/o problemas de acceso a servidores remotos, excesiva lentitud en el uso de aplicaciones, etc. De esa forma, no se estaría estresando la infraestructura de tecnología y cada colaborador podría acceder de una mejor manera.
Limitación en el uso de recursos tecnológicos, especialmente para pequeñas y medianas empresas.	• Acompañar al cliente para que conozca la existencia de diferentes recursos tecnológicos desde software de nube (Dropbox; OneDrive; Google Drive; SharePoint) los cuales pueden ser utilizados como paliativos en caso de no contar con recursos tecnológicos que le permitan trabajar en forma remota o no pueda utilizar la información que tiene en los servidores de la organización. • Fomentar su uso por parte del cliente.

**GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19**

Necesidad de procedimientos adicionales y complementarios para restringir datos e información.	• Recomendar la asignación de claves de acceso a los archivos con destino a ser enviados fuera de la entidad. • Fomentar el encriptado de archivos del cliente con destino a ser enviados fuera de la entidad. • Inducir al cliente a tomar como precaución que se envíen en e-mails separados los archivos base con clave y las respectivas contraseñas para acceder a ellos. • Usar doble medio de comunicación para aumentar la seguridad de los archivos enviados.
Dificultades para obtener una carta de representaciones de la gerencia debidamente firmada. Dudas sobre la validez de la firma digital/electrónica.	• Solicitar al cliente que el responsable firmante de la carta de representación anticipe dicha carta directamente al auditor desde su mail institucional personal, con el compromiso de una ratificación posterior con firma ológrafa. Es altamente recomendable que el texto de la carta esté replicado en el cuerpo del e-mail, no solo en el archivo adjunto. • Recomendar el uso de firma digital en lugar de la ológrafa.
Imposibilidad por parte de la entidad de transcripción de asientos de diario, inventarios y balances a los libros societarios rubricados.	• Solicitar a la entidad la inclusión de una nota en sus estados contables indicando que, por causa del aislamiento social, preventivo y obligatorio dispuesto por el Gobierno Nacional, no ha sido posible transcribir los estados contables al Libro Inventarios y Balances y sus asientos, al Libro Diario General. • Incluir un párrafo adicional en el informe del auditor en la sección de información especial requerida por leyes o disposiciones reglamentarias nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión. • Incluir, cuando corresponda, párrafos específicos en la carta de representaciones de la gerencia.
Imposibilidad de llevar a cabo inspecciones oculares de bienes de cambio o de uso para comprobar sus condiciones de venta o de uso y validar la razonabilidad de su valuación al cierre considerando su estado.	• Utilizar el trabajo de expertos / especialistas no comprendidos por las restricciones de desplazamiento en este contexto de aislamiento social, preventivo y obligatorio, en tanto y en cuanto la empresa esté funcionando. • Solicitar al cliente material fotográfico del bien en cuestión / filmaciones / imágenes / manuales / folletería / etc. • Documentar adecuadamente el procedimiento seguido, dentro de la

**GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19**

	descripción de las tareas, y los archivos que contengan dicho material, a fin de que a posteriori puedan ser claramente identificables. • Ratificar posteriormente, en su caso, con la inspección ocular del bien de cambio o de uso, según corresponda. • Incluir, cuando corresponda, párrafos específicos en la carta de representaciones de la gerencia.
Imposibilidad de emitir el informe en papel con firma y sello del profesional y legalización del Consejo Profesional interviniente.	• Presentar el informe profesional para su legalización (Art. 163 Ley 10.620) por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, por medio del Sistema de Actuaciones WEB, de conformidad a lo establecido en la Resolución MD N°3119. [1] [1] Adaptado a normativa del C.P.C.E.P.B.A.
Legalidad de decisiones tomadas en reuniones de directorio y asambleas celebradas a distancia, sin estar previsto en los estatutos sociales.	• Recomendar filmar / grabar / respaldar en algún medio magnético la reunión de directorio en la que tuvo lugar la aprobación de los estados contables objeto del encargo. • Conservar el video / audio de la reunión. • Ratificar posteriormente, mediante reunión presencial, las decisiones tomadas en reuniones de directorio y asambleas celebradas a distancia. • Solicitar al síndico societario, en su caso, confirmación de la legalidad de la reunión de directorio o asamblea en la que estuvo presente. • Incluir, cuando corresponda, párrafos específicos en la carta de representaciones de la gerencia.

III. MODELOS DE INFORMES DE AUDITORÍA

Importante

- Los modelos de informes adjuntos son meramente ilustrativos y no son de aplicación obligatoria.
- El contador determinará, sobre la base de su criterio profesional, el contenido y la redacción de sus informes de auditoría.
- Los modelos adjuntos se presentan considerando la información comparativa bajo los enfoques de cifras correspondientes.
- Los modelos contienen el siguiente párrafo educativo: “Las cifras y otra información correspondientes al ejercicio económico terminado el de de 20X1, reexpresadas en moneda de de 20X2 de acuerdo con la metodología descrita en la nota a los estados contables, son parte integrante de los estados contables mencionados precedentemente y se las presenta con el propósito de que se interpreten exclusivamente en relación con las cifras y con la información del

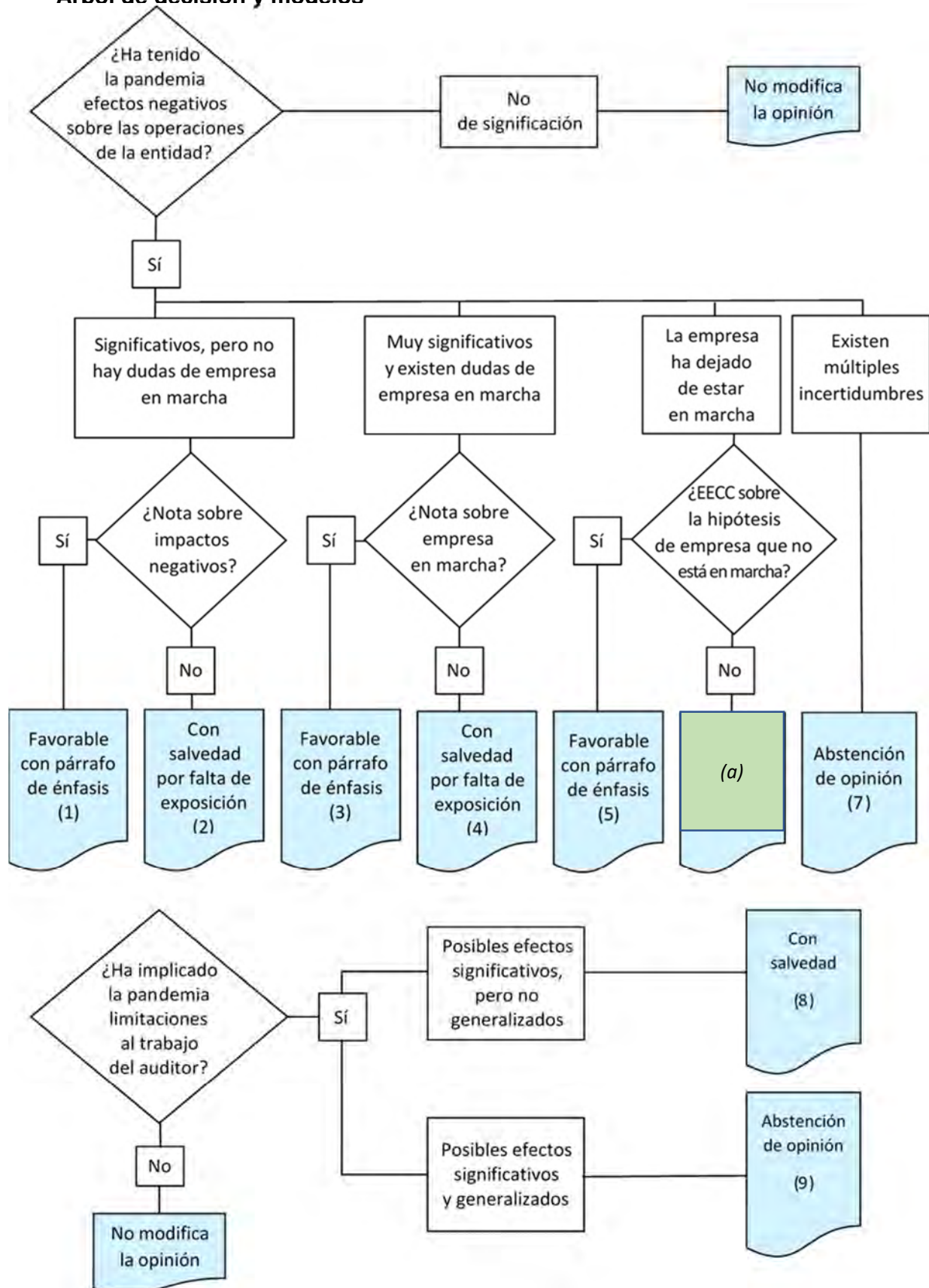
ejercicio económico actual”. Este párrafo pretende aclarar el alcance con el cual el contador considera a la información comparativa cuando el enfoque empleado es el de cifras correspondientes introducido por la RT N° 37. El contador ejercerá su criterio sobre la conveniencia de incluir tal aclaración en su informe y hasta cuándo hacerlo.

- En el párrafo de opinión sobre presentación razonable, los modelos hacen referencia a la situación patrimonial de la entidad, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo. La mención a la evolución del patrimonio neto se ha incorporado en los modelos por tratarse de una práctica habitual en Argentina, aunque no es de aplicación única. Otra práctica admitida es hacer referencia sólo a la presentación razonable de la situación patrimonial, los resultados y el flujo de efectivo, entendiendo que en ella queda subsumida la evolución del patrimonio neto.
- Excepto que el modelo indique lo contrario, se asume que el contador realizó todos los procedimientos de auditoría requeridos por las normas profesionales.
- Las situaciones planteadas no son todas las que podrían presentarse en la práctica; podrían existir otras situaciones y combinaciones de circunstancias no contempladas en estos modelos.
- Los modelos adjuntos no contemplan la inclusión de la información adicional requerida por disposiciones legales y reglamentarias que puedan disponerse en las distintas jurisdicciones donde se emitan los informes, como por ejemplo: situación de los registros contables de la entidad; deuda exigible y no exigible por impuesto sobre los ingresos brutos; información adicional requerida por CNV; CUIT de la entidad; cifras de los principales capítulos de los estados contables auditados.
- Se han resaltado aquellas frases o párrafos que difieren del modelo de informe base con opinión no modificada (favorable), para facilitar la identificación de los que son específicamente aplicables a cada situación.
- Los modelos de informes de auditoría que se ejemplifican a continuación pueden ser utilizados como referencia para la redacción de informes de revisión o informes de sindicatura, con las adecuaciones - en cada caso - al tipo de encargo de que se trata.

Referencias

- ¹ Cargos de los destinatarios del informe, según la naturaleza del ente cuyos estados contables se auditan (por ejemplo: presidente y directores; Gerentes; Miembros del Consejo de Administración).
- ² De ser requerido por el Consejo Profesional de la jurisdicción que corresponda.
- ³ Utilizar la misma denominación de este estado contable empleada por la entidad.
- ⁴ Órgano de administración de la entidad (por ejemplo: Directorio; Gerencia; Consejo de Administración), según la naturaleza del ente cuyos estados contables se auditan.
- ⁵ O las “Normas Internacionales de Información Financiera” o las normas contables emitidas o adoptadas por su organismo de control societario, según corresponda.
- ⁶ La estructura y el contenido de esta sección variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del contador. Los párrafos que se incluyen en el presente modelo son meramente ejemplificativos.
- ⁷ Se agrega este párrafo sólo en caso de corresponder. El texto debe adaptarse según las normas emitidas por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la jurisdicción que corresponda.

Árbol de decisión y modelos



GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

(a) Aclaración 4. Para incluir el análisis del párrafo 30 de “fundamentos”:

Cuando los estados contables se preparen de conformidad con las normas contables profesionales argentinas, la opinión será adversa (modelo 6), excepto cuando la entidad: (i) deje de estar en marcha debido a un hecho posterior a la fecha de los estados contables que no confirma una situación existente a esa fecha , (ii) decide aplicar el enfoque B descripto en el párrafo 30 de los Fundamentos en el Capítulo 1 de la primera parte de esta Guía (enfoque prospectivo), y (iii) expone en nota a los estados contables toda la información necesaria sobre el nuevo hecho y sus efectos. Si se cumplen estas condiciones, la opinión será favorable y el informe incluirá un párrafo de énfasis.

Si los estados contables deben prepararse de conformidad con las NIIF la opinión será siempre adversa.

Modelos de Informes de auditoría

1	Si no existiera una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, pero la pandemia ha impactado o impactará negativamente sobre los negocios de la entidad de forma significativa, el contador podrá incluir en su informe de auditoría un párrafo de énfasis dirigiendo la atención de los usuarios de su informe a la nota correspondiente que describa la situación y sus efectos.
----------	--

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Señor {Señores}¹ de

ABCD

CUIT N°²

Domicilio legal

Informe sobre los estados contables

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial {o "balance general"}³ al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a

Las cifras y otra información correspondientes al ejercicio económico terminado el de de 20X1, reexpresadas en moneda de de 20X2 de acuerdo con la metodología descrita en la nota a los estados contables, son parte integrante de los estados contables mencionados precedentemente y se las presenta con el propósito de que se interpreten exclusivamente en relación con las cifras y con la información del ejercicio económico actual.

Responsabilidad de la dirección⁴ en relación con los estados contables

La dirección⁴ es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales argentinas⁵, y del control interno que la dirección⁴ considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones significativas.

Responsabilidad del auditor

Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los estados contables adjuntos basada en mi auditoría. He llevado a cabo mi examen de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados contables están libres de incorrecciones significativas.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener elementos de juicio sobre las cifras y la información presentadas en los estados contables. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrecciones significativas en los estados contables. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno pertinente para la preparación y presentación razonable por parte de la entidad de los estados contables, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección⁴ de la entidad, así como la evaluación de la presentación de los estados contables en su conjunto.

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión auditoría.

Opinión

En mi opinión, los estados contables adjuntos presentan razonablemente la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas⁵.

Énfasis sobre los efectos negativos de la pandemia de COVID-19 en las actividades de la Sociedad

Sin modificar mi opinión, quiero enfatizar la información contenida en la nota a los estados contables adjuntos, que describe los efectos negativos que la pandemia de COVID-19 ha tenido y se espera que siga teniendo en los próximos meses sobre las actividades operativas y financieras de la Sociedad, y que el accionista mayoritario ha comprometido efectuar los aportes que resulten necesarios para permitir el normal desarrollo de las operaciones.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios⁶

- a) {Si la entidad no pudo actualizar sus libros contables, se incluirá este apartado: “Como se explica en nota, los estados contables adjuntos surgen de los registros contables de la Sociedad llevados, en sus aspectos formales, de conformidad con normas legales, excepto en cuanto a que: i) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Inventarios y Balances, y ii) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Diario los asientos contables correspondientes al mes de ...”}.
- b) Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivo devengado al de de 20X2 a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$...... y no era exigible a esa fecha {o “y \$...... era exigible y \$...... no exigible a esa fecha”}.
- c) He aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos en la Resolución N° 420/11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas⁷.

Ciudad de, de de 20XX

[Identificación y firma del contador]

Nota:

Es importante que este párrafo no presente solamente los efectos negativos de la pandemia en las operaciones de la entidad, porque podría surgirle al lector la duda acerca de si la entidad puede continuar como empresa en marcha. La nota a la que se hace referencia debería incluir también la valoración de la dirección sobre que no existe incertidumbre significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha. Si esta valoración se incorpora al párrafo de énfasis, sería un apoyo innecesario del auditor a la valoración de la dirección. El énfasis debería limitarse a situaciones fácticas donde existe un elemento incontrastable para dar seguridad razonable a la continuidad de las operaciones, pero sin el cual existiría incertidumbre importante (por ejemplo: que la continuidad está atada al soporte financiero comprometido por el accionista).

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

2	Si no existiera una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, pero la pandemia ha impactado o impactará negativamente sobre los negocios de la entidad de forma significativa, en el caso de que la dirección no haya revelado esta situación en nota a los estados contables, el contador emitirá su opinión de auditoría con una salvedad por falta de exposición.
----------	--

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Señor {Señores}¹ de

ABCD

CUIT N°²

Domicilio legal

Informe sobre los estados contables

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial {o “balance general”}³ al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a

Las cifras y otra información correspondientes al ejercicio económico terminado el de de 20X1, reexpresadas en moneda de de 20X2 de acuerdo con la metodología descrita en la nota a los estados contables, son parte integrante de los estados contables mencionados precedentemente y se las presenta con el propósito de que se interpreten exclusivamente en relación con las cifras y con la información del ejercicio económico actual.

Responsabilidad de la dirección⁴ en relación con los estados contables

La dirección⁴ es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales argentinas⁵, y del control interno que la dirección⁴ considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones significativas.

Responsabilidad del auditor

Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los estados contables adjuntos basada en mi auditoría. He llevado a cabo mi examen de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados contables están libres de incorrecciones significativas.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener elementos de juicio sobre las cifras y la información presentadas en los estados contables. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrecciones significativas en los estados contables. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno pertinente para la preparación y presentación razonable por parte de la entidad de los estados contables, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección⁴ de la entidad, así como la evaluación de la presentación de los estados contables en su conjunto.

Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión de auditoría **con salvedades**.

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

Fundamentos de la opinión con salvedades

La pandemia de COVID-19 ha tenido efectos negativos en las operaciones de la entidad. La dirección de la Sociedad no ha informado en los estados contables adjuntos los impactos negativos de este hecho posterior al cierre del ejercicio.

Opinión con salvedades

En mi opinión, excepto por la falta de exposición de la situación mencionada en el párrafo "Fundamentos de la opinión con salvedades", los estados contables adjuntos presentan razonablemente la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas⁵.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios⁶

- a) {Si la entidad no pudo actualizar sus libros contables, se incluirá este apartado: "Como se explica en nota, los estados contables adjuntos surgen de los registros contables de la Sociedad llevados, en sus aspectos formales, de conformidad con normas legales, excepto en cuanto a que: i) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Inventarios y Balances, y ii) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Diario los asientos contables correspondientes al mes de ..."}.
- b) Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivo devengado al de de 20X2 a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$...... y no era exigible a esa fecha {o "y \$...... era exigible y \$...... no exigible a esa fecha"}.
- c) He aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos en la Resolución N° 420/11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas⁷.

Ciudad de, de de 20XX

[Identificación y firma del contador]

3	Si existiera una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha dentro del futuro previsible, y la entidad lo ha expuesto adecuadamente en notas, el contador incluirá en su informe de auditoría un párrafo de énfasis referido a tal situación.
----------	--

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Señor {Señores}¹ de

ABCD

CUIT N°²

Domicilio legal

Informe sobre los estados contables

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial (o “balance general”)³ al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a

Las cifras y otra información correspondientes al ejercicio económico terminado el de de 20X1, reexpresadas en moneda de de 20X2 de acuerdo con la metodología descrita en la nota a los estados contables, son parte integrante de los estados contables mencionados precedentemente y se las presenta con el propósito de que se interpreten exclusivamente en relación con las cifras y con la información del ejercicio económico actual.

Responsabilidad de la dirección⁴ en relación con los estados contables

La dirección⁴ es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales argentinas⁵, y del control interno que la dirección⁴ considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones significativas.

Responsabilidad del auditor

Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los estados contables adjuntos basada en mi auditoría. He llevado a cabo mi examen de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados contables están libres de incorrecciones significativas.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener elementos de juicio sobre las cifras y la información presentadas en los estados contables. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrecciones significativas en los estados contables. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno pertinente para la preparación y presentación razonable por parte de la entidad de los estados contables, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección⁴ de la entidad, así como la evaluación de la presentación de los estados contables en su conjunto.

Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión de auditoría.

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

Opinión

En mi opinión, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas⁵.

Énfasis sobre riesgo de empresa en marcha

Sin modificar mi opinión, quiero enfatizar la información contenida en la nota a los estados contables adjuntos, que describe los efectos negativos que la pandemia de COVID-19 y las medidas tomadas para enfrentarla, han tenido y se espera que continúen teniendo sobre las actividades de la Sociedad. Las circunstancias descriptas en la citada nota indican la existencia de incertidumbres significativas que pueden generar duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios⁶

- a) {Si la entidad no pudo actualizar sus libros contables, se incluirá este apartado: "Como se explica en nota, los estados contables adjuntos surgen de los registros contables de la Sociedad llevados, en sus aspectos formales, de conformidad con normas legales, excepto en cuanto a que: i) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Inventarios y Balances, y ii) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Diario los asientos contables correspondientes al mes de ..."}.
- b) Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivo devengado al de de 20X2 a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$...... y no era exigible a esa fecha {o "y \$...... era exigible y \$...... no exigible a esa fecha"}.
- c) He aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos en la Resolución N° 420/11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas⁷.

Ciudad de, de de 20XX

[Identificación y firma del contador]

4	Si existiera una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha dentro del futuro previsible, y la entidad no lo ha informado adecuadamente en notas, el contador incluirá en su informe de auditoría una salvedad por la falta de exposición de tal situación.
----------	---

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Señor {Señores}¹ de

ABCD

CUIT N°²

Domicilio legal

Informe sobre los estados contables

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial {o “balance general”}³ al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a

Las cifras y otra información correspondientes al ejercicio económico terminado el de de 20X1, reexpresadas en moneda de de 20X2 de acuerdo con la metodología descrita en la nota a los estados contables, son parte integrante de los estados contables mencionados precedentemente y se las presenta con el propósito de que se interpreten exclusivamente en relación con las cifras y con la información del ejercicio económico actual.

Responsabilidad de la dirección⁴ en relación con los estados contables

La dirección⁴ es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales argentinas⁵, y del control interno que la dirección⁴ considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones significativas.

Responsabilidad del auditor

Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los estados contables adjuntos basada en mi auditoría. He llevado a cabo mi examen de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados contables están libres de incorrecciones significativas.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener elementos de juicio sobre las cifras y la información presentadas en los estados contables. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrecciones significativas en los estados contables. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno pertinente para la preparación y presentación razonable por parte de la entidad de los estados contables, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección⁴ de la entidad, así como la evaluación de la presentación de los estados contables en su conjunto.

Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión de auditoría **con salvedades**.

Fundamentos de la opinión con salvedades

La pandemia de COVID-19 ha tenido efectos negativos en las operaciones de la entidad y, tal como se describe en la nota ... a los estados contables adjuntos los acuerdos de financiación de la Sociedad con el Banco ABC han expirado y los importes pendientes debería haberse pagado el ...de ...de 20X2. Hasta la fecha de este informe, la Sociedad no ha podido concluir una renegociación de la deuda, ni obtener financiación sustitutiva. Estas circunstancias generan una incertidumbre significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha dentro del futuro previsible. Los estados contables adjuntos no incluyen una adecuada revelación de esta circunstancia.

Opinión con salvedades

En mi opinión, excepto por el efecto de la falta de exposición de la situación mencionada en el párrafo "Fundamentos de la opinión con salvedades", los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.⁵

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios⁶

- a) {Si la entidad no pudo actualizar sus libros contables, se incluirá este apartado: "Como se explica en nota, los estados contables adjuntos surgen de los registros contables de la Sociedad llevados, en sus aspectos formales, de conformidad con normas legales, excepto en cuanto a que: i) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Inventarios y Balances, y ii) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Diario los asientos contables correspondientes al mes de ..."}.
- b) Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivodevengado al.....de de 20X2 a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$ y no era exigible a esa fecha {o "y \$..... era exigible \$no exigible a esa fecha"}.
- c) He aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos en la Resolución N° 420/11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas⁷.

Ciudad de, de de 20XX

[Identificación y firma del contador]

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

5	Si no existieran elementos de juicio válidos y suficientes de que la entidad tiene capacidad para continuar como una empresa en marcha dentro del futuro previsible y, consecuentemente, la entidad no ha aplicado normas contables correspondientes a una empresa que está en funcionamiento, sino que ha usado criterios basados en una hipótesis de empresa que ha dejado de estar en marcha, la opinión del contador será favorable. En este caso, <i>se sugiere</i> ²⁹ que el contador agregue un párrafo de énfasis que haga hincapié en la nota sobre la base contable empleada.
----------	--

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Señor {Señores}¹ de

ABCD

CUIT N°2

Domicilio legal

Informe sobre los estados contables

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial (o "balance general")³ al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a

Responsabilidad de la dirección⁴ en relación con los estados contables

La dirección⁴ es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales argentinas⁵ aplicadas sobre la base de los criterios mencionados en la nota ... para una empresa que no está en condiciones de continuar como empresa en marcha. Asimismo, la dirección⁴ es responsable del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones significativas.

Responsabilidad del auditor

Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los estados contables adjuntos basada en mi auditoría. He llevado a cabo mi examen de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados contables están libres de incorrecciones significativas.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener elementos de juicio sobre las cifras y la información presentadas en los estados contables. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrecciones significativas en los estados contables. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno pertinente para la preparación y presentación razonable por parte de la entidad de los estados contables, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección⁴ de la entidad, así como la evaluación de la presentación de los estados contables en su conjunto.

Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión de auditoría.

²⁹ **Aclaración 6. Reemplaza el imperativo por sugerencia.**

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

Opinión

En mi opinión, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas⁵ aplicadas sobre las bases descriptas en la nota a los estados contables adjuntos.

Párrafo de énfasis

Sin modificar mi opinión, quiero enfatizar la información contenida en la nota a los estados contables adjuntos, que describe los efectos negativos que la pandemia de COVID-19 ha tenido sobre las actividades operativas y financieras de la Sociedad, que no hacen posible su continuidad como empresa en marcha. Por tal razón, los estados contables adjuntos se han preparado sobre la hipótesis de una empresa que ha dejado de estar en marcha, no resultando de utilidad la presentación de información comparativa del ejercicio anterior, la que oportunamente fue preparada sobre la hipótesis de empresa en marcha.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios⁶

- a) {Si la entidad no pudo actualizar sus libros contables, se incluirá este apartado: “Como se explica en nota, los estados contables adjuntos surgen de los registros contables de la Sociedad llevados, en sus aspectos formales, de conformidad con normas legales, excepto en cuanto a que: i) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Inventarios y Balances, y ii) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Diario los asientos contables correspondientes al mes de ...”}.
- b) Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivo devengado al de de 20X2 a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$...... y no era exigible a esa fecha {o “y \$...... era exigible y \$...... no exigible a esa fecha”}.
- c) He aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos en la Resolución N° 420/11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas⁷.

Ciudad de, de de 20XX

[Identificación y firma del contador]

Nota:

Habiendo sido preparados los estados contables sobre bases de una empresa que ha dejado de estar en marcha, los atributos de la información enunciados en nuestro Marco Conceptual (RT 16) justifican no presentar información comparativa en el primer ejercicio en que se abandona la base de empresa en marcha. No podría decirse que las cifras correspondientes del ejercicio anterior, preparadas sobre una base de empresa en marcha, se presentan para que se interpreten en relación con las cifras del ejercicio corriente.

Si se entiende que la información comparativa es útil para los usuarios de los estados contables, podría incluirse en hojas separadas sin pretender que fuera comparativa con las cifras del ejercicio corriente.

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

6	<i>Si existieran elementos de juicio que confirmen que a la fecha de los estados contables la entidad no tenía capacidad para continuar como una empresa en marcha dentro del futuro previsible, pero la entidad aplica normas contables correspondientes a una empresa en marcha, la opinión del contador será adversa³⁰</i>
----------	--

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Señor {Señores}¹ de

ABCD

CUIT N°²

Domicilio legal

Informe sobre los estados contables

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial {o “balance general”}³ al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a

Las cifras y otra información correspondientes al ejercicio económico terminado el de de 20X1, reexpresadas en moneda de de 20X2 de acuerdo con la metodología descripta en la nota a los estados contables, son parte integrante de los estados contables mencionados precedentemente y se las presenta con el propósito de que se interpreten exclusivamente en relación con las cifras y con la información del ejercicio económico actual.

Responsabilidad de la dirección⁴ en relación con los estados contables

La dirección⁴ es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales argentinas⁵, y del control interno que la dirección⁴ considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones significativas.

Responsabilidad del auditor

Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los estados contables adjuntos basada en mi auditoría. He llevado a cabo mi examen de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados contables están libres de incorrecciones significativas.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener elementos de juicio sobre las cifras y la información presentadas en los estados contables. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrecciones significativas en los estados contables. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno pertinente para la preparación y presentación razonable por parte de la entidad de los estados contables, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección⁴ de la entidad, así como la evaluación de la presentación de los estados contables en su conjunto.

Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y

³⁰ **Aclaración 7. Mejora en la redacción.**

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

adecuada para mi opinión de auditoría **adversa**.

Fundamentos de la opinión adversa

La pandemia de COVID-19 ha tenido efectos negativos sobre las actividades de la Sociedad, habiendo impactado significativamente en sus operaciones. Las instalaciones fabriles y las oficinas comerciales permanecen cerradas desde mediados de marzo y no hay planes concretos de retomar las actividades en los próximos meses. La dirección de la Sociedad no ha renegociado los préstamos bancarios tomados, cuyos vencimientos operarán en el corto plazo, y no se están procurando fuentes de financiamiento alternativas para cumplir con los compromisos asumidos.

No existiendo evidencias de que la entidad pueda seguir funcionando normalmente como una empresa en marcha dentro del futuro previsible, de acuerdo con las normas contables profesionales argentinas⁵ los estados contables adjuntos no deberían haber sido preparados sobre la hipótesis de empresa en marcha sino sobre la base de criterios aplicables a una empresa que ha dejado de estar en marcha.

De haberse aplicado criterios contables bajo la hipótesis de una empresa que ha dejado de estar en marcha, ello hubiera tenido impacto en la medición de las cuentas por cobrar, los bienes de cambio, los bienes de uso, los activos intangibles y las deudas de la Sociedad al ... de ...de 20X2, con su consecuente efecto en los resultados del ejercicio finalizado en esa fecha y en el patrimonio neto, y en las revelaciones relacionadas. No hemos podido cuantificar los efectos del apartamiento a las normas contables profesionales argentinas⁵, pero estimamos que los mismos son significativos y generalizados.

Opinión adversa

En mi opinión, debido a la importancia del hecho mencionado en el párrafo “Fundamento de la opinión adversa”, los estados contables adjuntos no presentan razonablemente la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, **ni** sus resultados, **ni** la evolución de su patrimonio neto **ni** el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas⁵.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios⁶

- a) {Si la entidad no pudo actualizar sus libros contables, se incluirá este apartado: “Como se explica en nota ..., los estados contables adjuntos surgen de los registros contables de la Sociedad llevados, en sus aspectos formales, de conformidad con normas legales, excepto en cuanto a que: i) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Inventarios y Balances, y ii) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Diario los asientos contables correspondientes al mes de ...”}.
- b) Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivo devengado al de de 20X2 a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$...... y no era exigible a esa fecha {o “y \$...... era exigible y \$...... no exigible a esa fecha”}.
- c) He aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos en la Resolución N° 420/11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas⁷.

Ciudad de, de de 20XX

[Identificación y firma del contador]

7	En circunstancias poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, si el contador concluye que, a pesar de haber obtenido elementos de juicio válidos y suficientes en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados contables debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados contables, se abstendrá de opinar.
----------	---

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Señor {Señores}¹ de

ABCD

CUIT N°²

Domicilio legal

Informe sobre los estados contables

He sido contratado para auditar los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial {o “balance general”}³ al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a

Las cifras y otra información correspondientes al ejercicio económico terminado el de de 20X1, re expresadas en moneda de de 20X2 de acuerdo con la metodología descrita en la nota a los estados contables, son parte integrante de los estados contables mencionados precedentemente y se las presenta con el propósito de que se interpreten exclusivamente en relación con las cifras y con la información del ejercicio económico actual.

Responsabilidad de la dirección⁴ en relación con los estados contables

La dirección⁴ es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales argentinas⁵, y del control interno que la dirección⁴ considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones significativas.

Responsabilidad del auditor

Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los estados contables adjuntos basada en la realización de una auditoría llevada a cabo de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Sin embargo, debido a los hechos descriptos en el apartado “Fundamentos de la abstención de opinión”, no he podido formarme una opinión sobre los estados contables adjuntos.

Fundamentos de la abstención de opinión

Tal como se señala en la nota a los estados contables adjuntos, la entidad viene presentando pérdidas en los últimos ejercicios, habiendo resultado infructuosos los planes de la dirección para cambiar el rumbo de los negocios. Además, en nota se menciona la existencia de un juicio iniciado por un competidor de la Sociedad en el presente ejercicio que, en opinión de los asesores legales de la Sociedad, tiene altas probabilidades de resultar desfavorable para la entidad, existiendo dificultades para cuantificar su efecto. En la nota se describe las acciones que el Directorio ha estado encarando desde mediados del ejercicio para renegociar sus compromisos a largo plazo y las ratios contables que ha comprometido mantener y se encuentran incumplidos. Los efectos negativos de la pandemia agregan incertidumbre a esta situación, dado que a la fecha la Sociedad desconoce si sus proveedores críticos podrían seguir abasteciéndole

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

suministros, y sus principales clientes están experimentando fuertes restricciones a la compra de los productos de la Sociedad, según se indica en la nota La Sociedad ha solicitado un subsidio al Estado Nacional; si bien la dirección es optimista en cuanto a recibir una respuesta favorable, a la fecha no muestra avances ni se prevé que pueda prosperar en las actuales circunstancias.

Abstención de opinión

Debido a la potencial interacción y efecto significativo y generalizado de las incertidumbres descritas en el párrafo “Fundamentos de la abstención de opinión”, no he podido formarme una opinión de auditoría. En consecuencia, no expreso una opinión sobre los estados contables de ABCD adjuntos.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios⁶

- a) {Si la entidad no pudo actualizar sus libros contables, se incluirá este apartado: “Como se explica en nota, los estados contables adjuntos surgen de los registros contables de la Sociedad llevados, en sus aspectos formales, de conformidad con normas legales, excepto en cuanto a que: i) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Inventarios y Balances, y ii) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Diario los asientos contables correspondientes al mes de ...”}.
- b) Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivo devengado al de de 20X2 a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$...... y no era exigible a esa fecha {o “y \$...... era exigible y \$...... no exigible a esa fecha”}.
- c) He aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos en la Resolución N° 420/11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas⁷.

Ciudad de, de de 20XX

[Identificación y firma del contador]

8	Si como consecuencia de las circunstancias mencionadas en el apartado 3 de esta publicación u otras, el contador enfrentara limitaciones al alcance de su trabajo que no le permitieran obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados contables de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos, aunque no generalizados como para justificar una abstención de opinión, emitirá su opinión de auditoría con salvedades, describiendo en el párrafo de “Fundamentos de la opinión con salvedades” las razones que le llevaron a opinar “excepto por los posibles efectos” de la situación descripta.
----------	--

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Señor {Señores}¹ de

ABCD

CUIT N°²

Domicilio legal

Informe sobre los estados contables

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial {o “balance general”}³ al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a

Las cifras y otra información correspondientes al ejercicio económico terminado el de de 20X1, reexpresadas en moneda de de 20X2 de acuerdo con la metodología descripta en la nota a los estados contables, son parte integrante de los estados contables mencionados precedentemente y se las presenta con el propósito de que se interpreten exclusivamente en relación con las cifras y con la información del ejercicio económico actual.

Responsabilidad de la dirección⁴ en relación con los estados contables

La dirección⁴ es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales argentinas⁵, y del control interno que la dirección⁴ considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones significativas.

Responsabilidad del auditor

Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los estados contables adjuntos basada en mi auditoría. He llevado a cabo mi examen de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados contables están libres de incorrecciones significativas.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener elementos de juicio sobre las cifras y la información presentadas en los estados contables. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrecciones significativas en los estados contables. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno pertinente para la preparación y presentación razonable por parte de la entidad de los estados contables, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección⁴ de la entidad, así como

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

la evaluación de la presentación de los estados contables en su conjunto.

Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión de auditoría **con salvedades**.

Fundamentos de la opinión con salvedades

No hemos podido acceder a cierta documentación de respaldo que se encuentra archivada en las oficinas administrativas de la entidad, a las cuales no tiene acceso la dirección debido al aislamiento social preventivo y obligatorio impuesto por el Gobierno Nacional desde mediados de marzo y que se mantiene en vigencia a la fecha de emisión del presente informe. La documentación que no ha sido posible obtener corresponde a la venta de ciertos bienes de uso de la entidad, que arrojaron un resultado de \$....., según se expone en la nota a los estados contables adjuntos, importe que representa el ... % de la utilidad neta del corriente ejercicio.

Asimismo, la dirección de la Sociedad no ha completado a la fecha sus planes para mitigar los efectos negativos que la pandemia ha tenido sobre las operaciones de la entidad descriptos en la nota a los estados contables adjuntos.

Opinión con salvedades

En mi opinión, **excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamentos de la opinión con salvedades”**, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas⁵.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios⁶

- a) {Si la entidad no pudo actualizar sus libros contables, se incluirá este apartado: “Como se explica en nota, los estados contables adjuntos surgen de los registros contables de la Sociedad llevados, en sus aspectos formales, de conformidad con normas legales, excepto en cuanto a que: i) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Inventarios y Balances, y ii) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Diario los asientos contables correspondientes al mes de ...”}.
- b) Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivo devengado al de de 20X2 a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$..... y no era exigible a esa fecha {o “y \$..... era exigible y \$..... no exigible a esa fecha”}.
- c) He aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos en la Resolución N° 420/11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas⁷.

Ciudad de, de de 20XX

[Identificación y firma del contador]

9	Si como consecuencia de las circunstancias mencionadas en el apartado 3 de esta publicación u otras, el contador enfrentara limitaciones al alcance de su trabajo que no le permitieran obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión, y concluye que los posibles efectos sobre los estados contables de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos y generalizados, se abstendrá de opinar, describiendo en el párrafo de “Fundamentos de la abstención de opinión” las razones para ello.
----------	--

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Señor {Señores}¹ de

ABCD

CUIT N°2

Domicilio legal

Informe sobre los estados contables

He sido contratado para auditar los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial {o “balance general”}³ al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a

Las cifras y otra información correspondientes al ejercicio económico terminado el de de 20X1, reexpresadas en moneda de de 20X2 de acuerdo con la metodología descrita en la nota a los estados contables, son parte integrante de los estados contables mencionados precedentemente y se las presenta con el propósito de que se interpreten exclusivamente en relación con las cifras y con la información del ejercicio económico actual.

Responsabilidad de la dirección⁴ en relación con los estados contables

La dirección⁴ es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales argentinas⁵, y del control interno que la dirección⁴ considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones significativas.

Responsabilidad del auditor

Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los estados contables adjuntos basada en la realización de una auditoría llevada a cabo de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Sin embargo, debido a los hechos descriptos en el apartado “Fundamentos de la abstención de opinión”, no he podido formarme una opinión sobre los estados contables adjuntos.

Fundamentos de la abstención de opinión

Como consecuencia del aislamiento social, preventivo y obligatorio, no me ha sido posible observar la toma de inventarios físicos de la Sociedad ni satisfacerme - a través de otros procedimientos de auditoría - de la existencia de bienes de cambio al cierre de ejercicio. Tampoco me ha sido posible tomar un arqueo de fondos y valores, ni tener a la vista documentación de respaldo de algunas transacciones ocurridas en el ejercicio, por estar cerradas las oficinas administrativas de la Sociedad debido a las medidas dispuestas por el Gobierno Nacional.

Asimismo, la dirección de la Sociedad no ha diseñado planes para mitigar los efectos negativos que la pandemia ha tenido sobre las operaciones de la entidad descriptos en la nota a los estados contables adjuntos.

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

Abstención de opinión

Debido a la importancia de las circunstancias descritas en el párrafo “Fundamentos de la abstención de opinión”, no he podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes como para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expreso una opinión sobre los estados contables de ABCD adjuntos.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios⁶

- a) {Si la entidad no pudo actualizar sus libros contables, se incluirá este apartado: “Como se explica en nota, los estados contables adjuntos surgen de los registros contables de la Sociedad llevados, en sus aspectos formales, de conformidad con normas legales, excepto en cuanto a que: i) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Inventarios y Balances, y ii) se encuentran pendientes de transcripción al Libro Diario los asientos contables correspondientes al mes de ...”}.
- b) Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivo devengado al de de 20X2 a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$...... y no era exigible a esa fecha {o “y \$...... era exigible y \$...... no exigible a esa fecha”}.
- c) He aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos en la Resolución N° 420/11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas⁷.

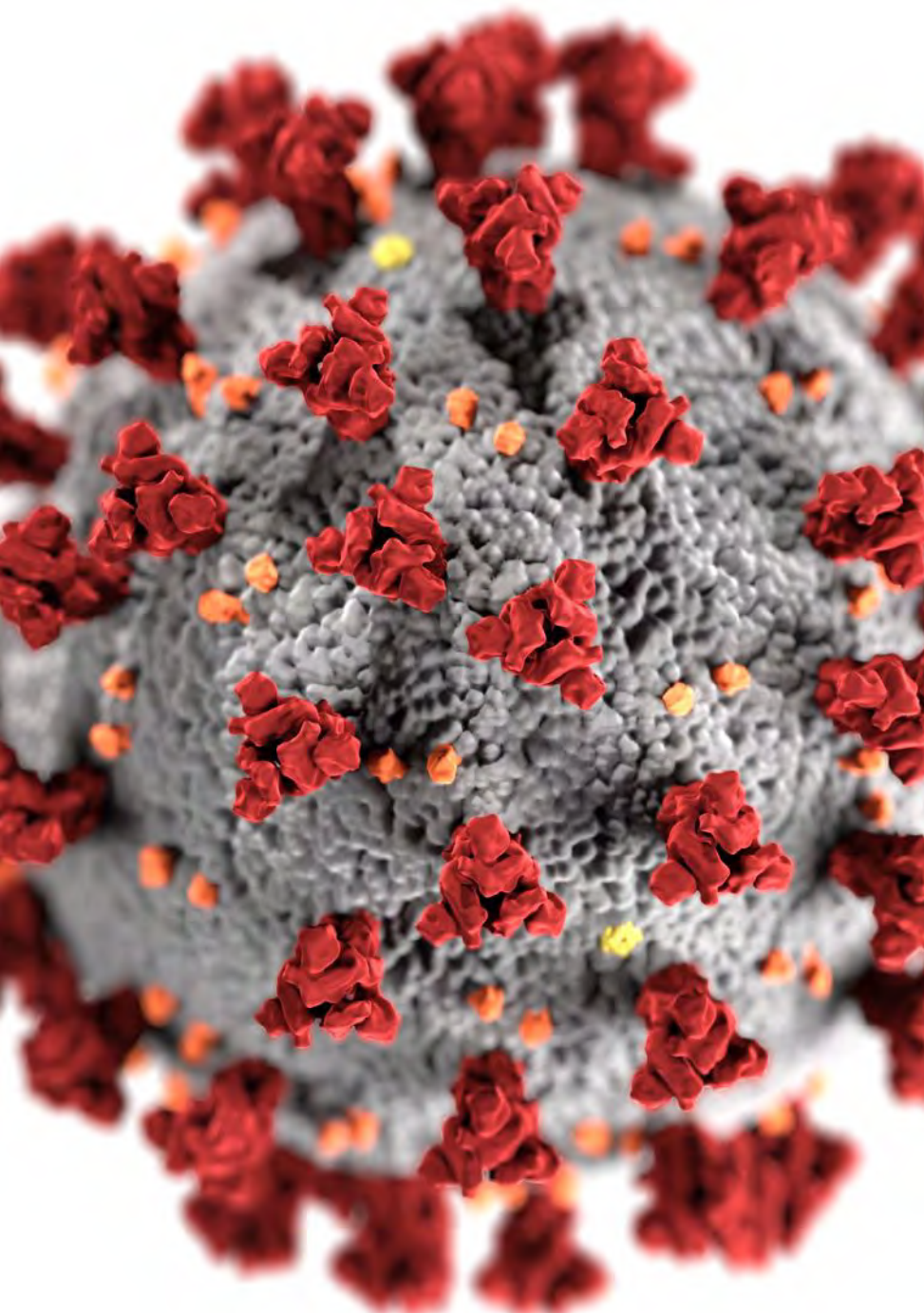
Ciudad de, de de 20XX

[Identificación y firma del contador]

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

Guía Interactiva para la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría

Se ha preparado una guía que le permitirá interactuar frente a distintos escenarios, navegando entre 10 páginas, para los cierres 31.12.19, 31.01.20 y 29.02.20. Para ello, podrá comenzar cliqueando en el inicio y desplazándose según las respuestas a las preguntas planteadas.

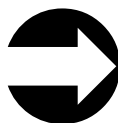


GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

Herramienta interactiva para su aplicación

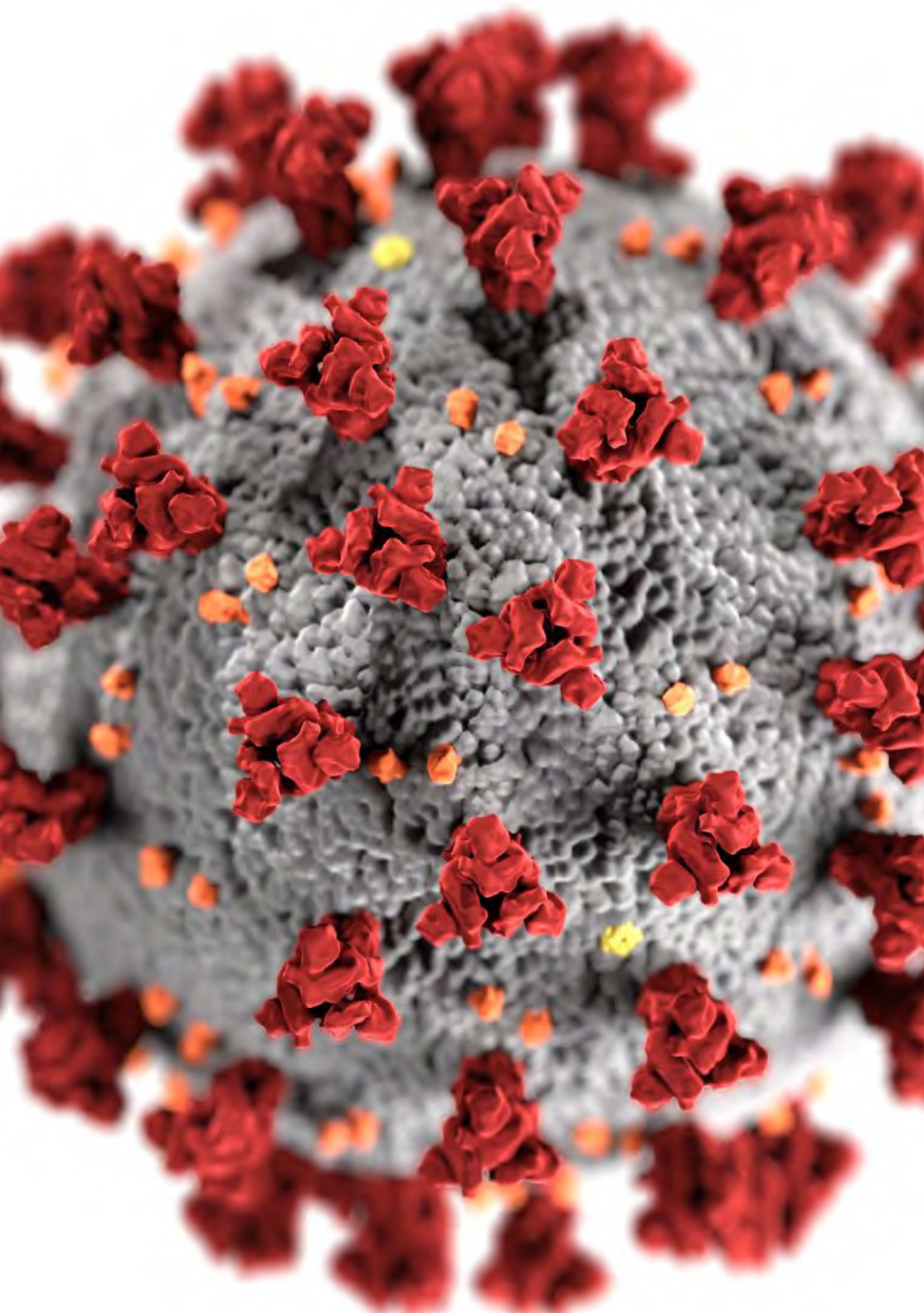
ADVERTENCIA: esta herramienta podrá ser aplicada por una entidad:

- con cierres 31 dic-2019 (*)
- con cierres 31 ene-2020 y 29 feb-2020, que siguen iguales criterios que una entidad con cierre 31 dic-2019



Hacer clic [aquí](#) para comenzar

(*) Respecto del enfoque seguido por la Guía, ver FC.30.

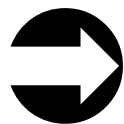


GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

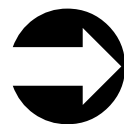
Punto de partida

¿Los efectos del COVID-19 impactarán negativamente en las operaciones de la entidad?

(Hacer clic en la respuesta que corresponda)



SI



NO



[Hacer clic aquí
para volver al
inicio](#)

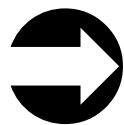
GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

Los efectos del COVID-19 impactarán negativamente en las operaciones de la entidad

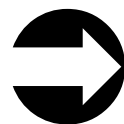
Intención de los administradores

¿A causa de los efectos de la pandemia, después de la fecha de cierre los administradores han decidido liquidar o cesar las operaciones, o bien no existe otra alternativa realista para que la entidad continúe como empresa en marcha?

(Hacer clic en la respuesta que corresponda)



SI

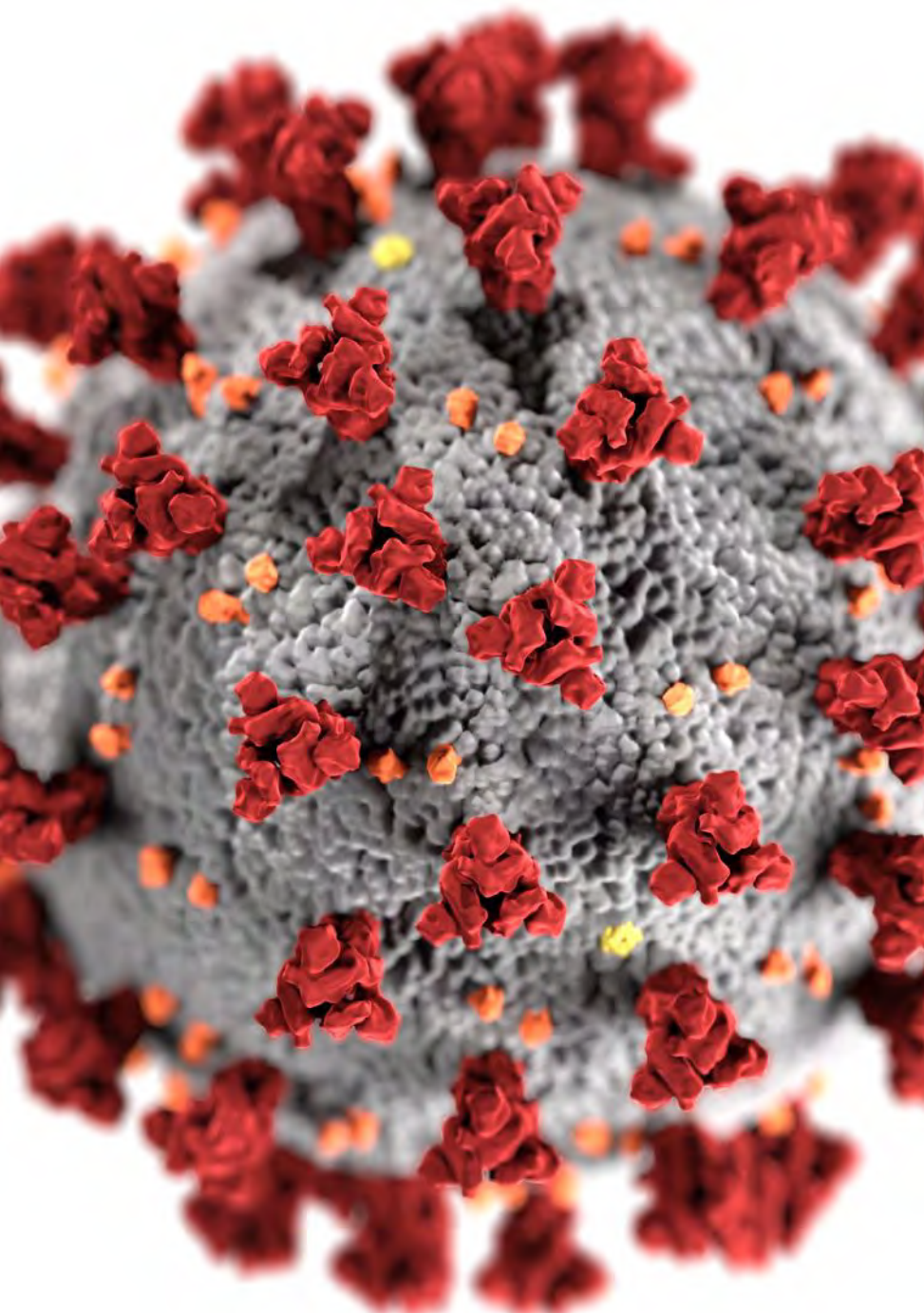


NO



[Hacer clic aquí
para volver al
inicio](#)

[Hacer clic aquí
para volver a la
anterior](#)



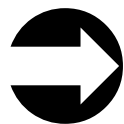
GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

Los administradores NO tienen la intención de cesar las operaciones de la entidad, y existe, al menos, una alternativa realista para que la entidad continúe como empresa en marcha

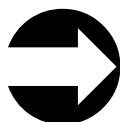
Consideración de las incertidumbres que podrían existir sobre la capacidad de la entidad para seguir en funcionamiento

¿El deterioro de los resultados y la situación financiera aportan incertidumbres significativas que sugieren que la hipótesis de empresa en marcha podría no ser apropiada?

(Hacer clic en la respuesta que corresponda)



SI

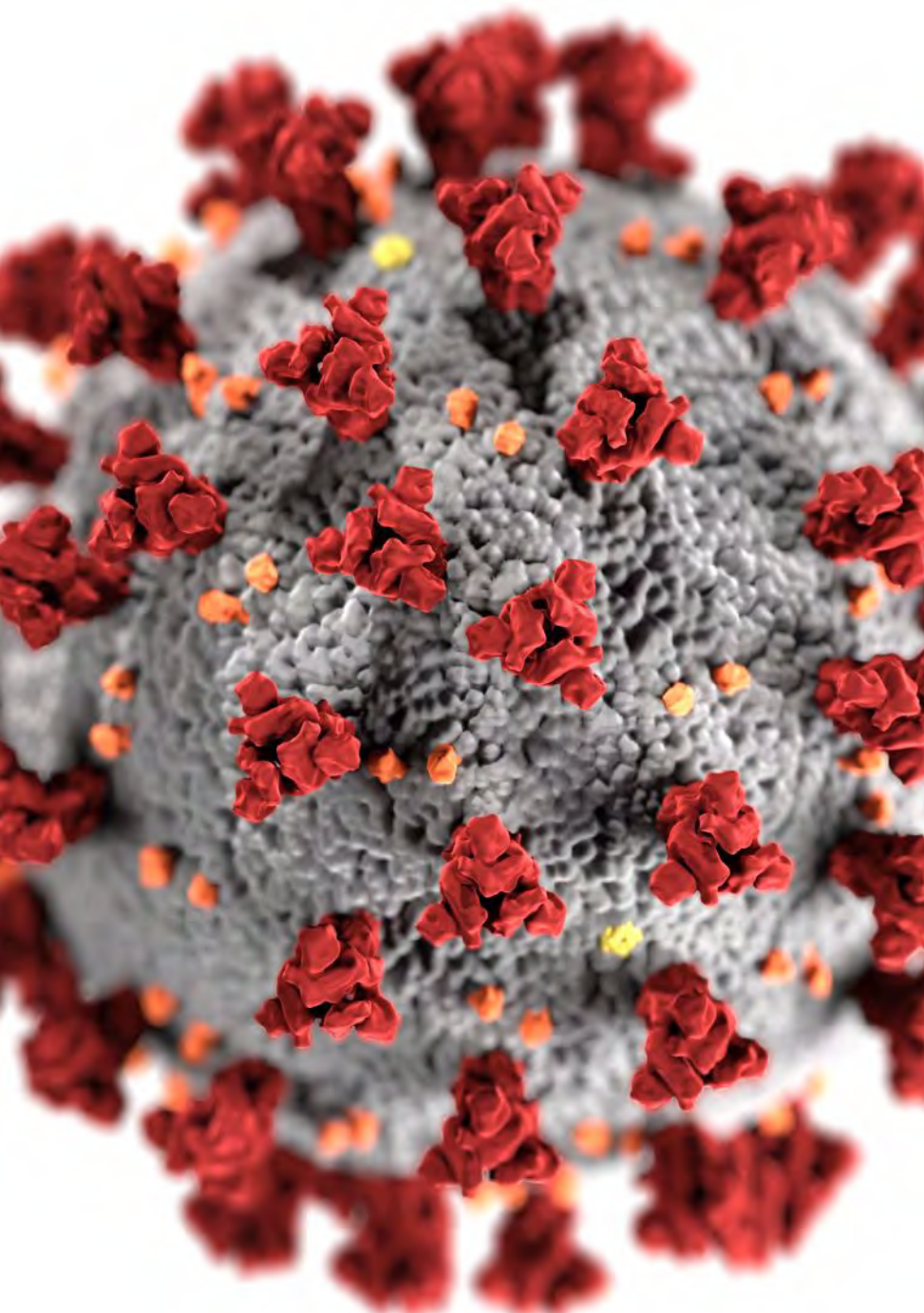


NO



[Hacer clic aquí
para volver al
inicio](#)

[Hacer clic aquí
para volver a la
anterior](#)



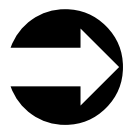
GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

Existen incertidumbres significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir en funcionamiento

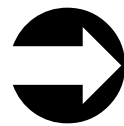
La defensa de los administradores de la hipótesis de empresa en marcha

¿Los elementos proporcionados por los administradores son razonables y suficientes para sustentar que la entidad debe continuar aplicando una base de empresa en marcha? [2]

(Hacer clic en la respuesta que corresponda)



SI



NO

[Hacer clic aquí
para volver al
inicio](#)

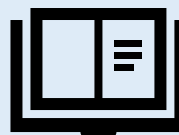


[Hacer clic aquí
para volver a la
anterior](#)

[2] Se asume como un hecho que los administradores aportan elementos para defender la hipótesis de empresa en marcha. Si los administradores no están dispuestos a realizar o ampliar su valoración, se tendrá en consideración la implicancia de ello en el informe de auditoría.

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

Los efectos del COVID-19 **NO**
impactarán negativamente en las operaciones de la entidad



Estados contables:

- No se requiere nota específica



Informe del auditor:

- Opinión no modificada [1]

[1] Para determinar esta opinión solo se han tenido en cuenta los efectos del COVID-19



[Hacer clic aquí
para volver al
inicio](#)

[Hacer clic aquí
para volver a la
anterior](#)

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

Los administradores tienen la intención de cesar las operaciones de la entidad, o no existe otra alternativa realista para que la entidad continúe como empresa en marcha



Estados contables [1]:

- Cambiar la base de preparación a una que sea apropiada para una entidad que no es una empresa en marcha
- Revelar este hecho y la base utilizada en notas



Informe del auditor:

Si la entidad **cambia de base**:

- Opinión favorable, con párrafo de énfasis sugerido a la nota donde se describen las bases de preparación

Si la entidad **NO** cambia de base:

- Opinión adversa [2]

[1] Ver enfoque alternativo para un hecho posterior tipo 2.
Solo si la entidad aplica NCA – Guía Cap. 1 FC.30

[2] Ver enfoque alternativo para un hecho posterior tipo 2.
Solo si la entidad aplica NCA – Guía Cap.2.III [llamada (a) del árbol de decisión]

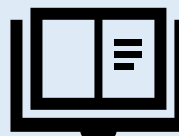


[Hacer clic aquí
para volver al
inicio](#)

[Hacer clic aquí
para volver a la
anterior](#)

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

No existen incertidumbres significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir en funcionamiento



Estados contables:

Incluir una nota donde se revele:

- la naturaleza de los hechos posteriores relacionados con el COVID-19
- una cuantificación de los impactos esperados (de ser posible)
- que aun cuando estos hechos afectarán significativamente a la entidad, se espera que los impactos no afectarán la hipótesis de empresa en marcha



Informe del auditor:

Si la entidad releva apropiadamente la situación:

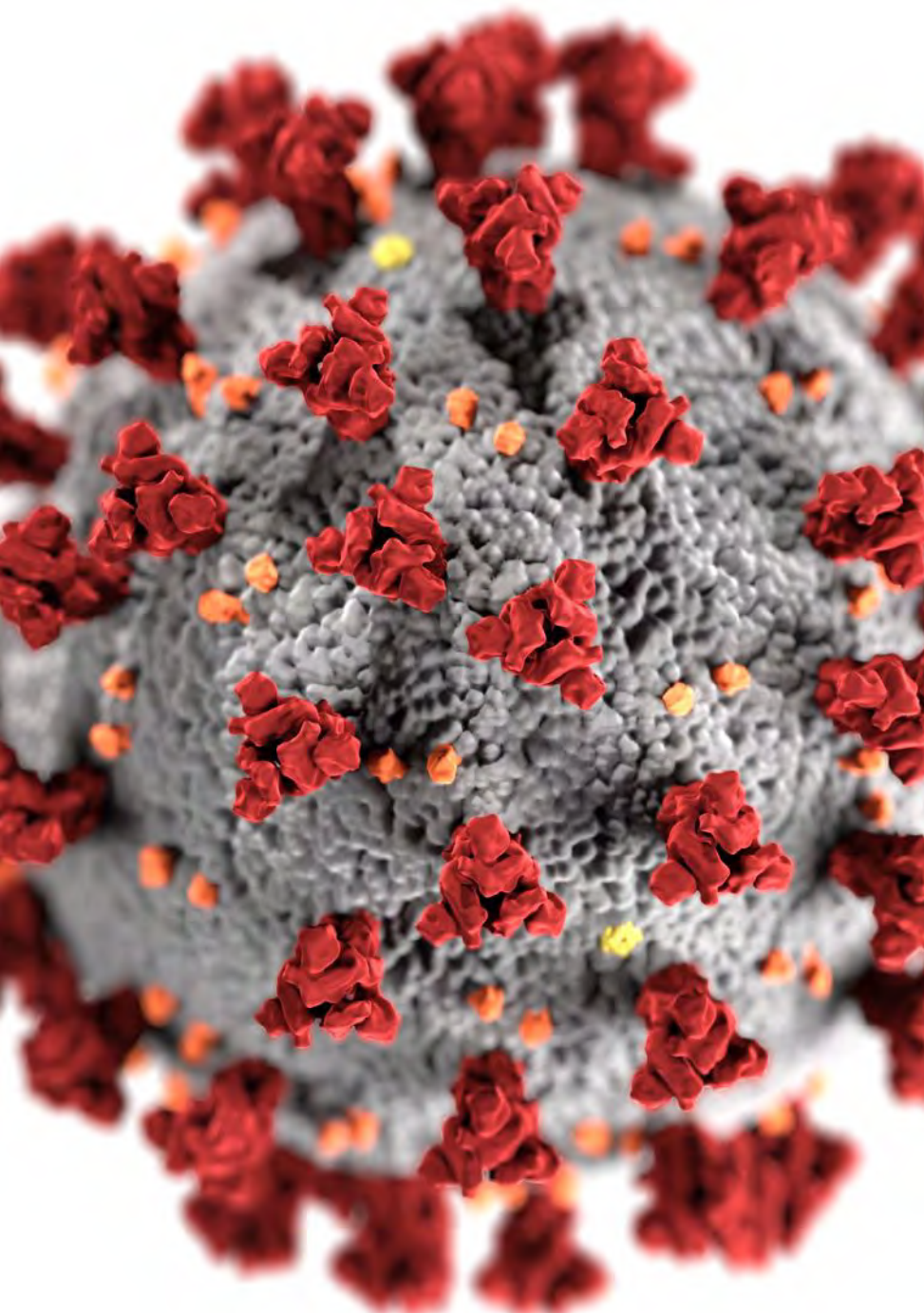
- Opinión favorable, con párrafo de énfasis opcional a la nota

Si la entidad NO releva apropiadamente la situación:

- Opinión con salvedad por falta de exposición

[Hacer clic aquí para volver al inicio](#)

[Hacer clic aquí para volver a la anterior](#)



GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

Los elementos aportados por los administradores son razonables y suficientes



Estados contables:

Incluir una nota donde se revele:

- la naturaleza de los hechos posteriores relacionados con el COVID-19
- una cuantificación de los impactos esperados (de ser posible)
- la existencia de incertidumbres sobre la hipótesis de negocio en marcha, y una explicación de cómo los administradores esperan resolver esa situación favorablemente
- una aclaración de que los estados contables fueron preparados asumiendo que los planes de los administradores permitirán resolver esa situación favorablemente



Informe del auditor:

Si la entidad releva apropiadamente la situación:

- Opinión favorable, con párrafo de énfasis a la nota de empresa en marcha

Si la entidad NO releva apropiadamente la situación:

- Opinión con salvedad por falta de exposición

[Hacer clic aquí para
volver al inicio](#)

[Hacer clic para
volver a la anterior](#)



GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

**Los elementos aportados por los administradores NO son
razonables y suficientes**



Se deberán evaluar cuidadosamente todos los hechos y circunstancias
[Ver Guía de la FACPCE y flujograma que acompaña]



[Hacer clic aquí
para volver al
inicio](#)

[Hacer clic para
volver a la
anterior](#)

SEGUNDA PARTE

Estados contables cuyos cierres ocurran con posterioridad al 11 de marzo de 2020

CAPÍTULO 3

ASPECTOS RELACIONADOS CON LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD EN LA PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE PERÍODOS INTERMEDIOS³¹

I. PREGUNTAS Y RESPUESTAS

Sección 1

Cuestiones generales generadas por el COVID-19 aplicables a los estados contables intermedios de una entidad que es empresa en marcha, correspondientes a cierres ocurridos con posterioridad al 11 de marzo de 2020

1. ¿Qué políticas o criterios contables debe aplicar la entidad en la preparación de sus estados contables intermedios?
--

Al preparar sus estados contables intermedios, una entidad debe aplicar las mismas políticas contables y los mismos criterios de reconocimiento de variaciones patrimoniales, de ingresos y de gastos que aplica en los estados contables anuales, más recientes, salvo que una norma en particular indique lo contrario, o salvo que se hayan producido cambios en las políticas contables tras la fecha de cierre de los estados contables anuales más recientes.

2. ¿Qué consideraciones especiales deberán tenerse en cuenta para el cálculo de la significación en los estados contables intermedios?

La evaluación de la significación:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">a) se hará con referencia a la incidencia en el período que abarcan y no a la que podrían tener sobre los estados contables del correspondiente ejercicio completo; yb) deberá dar consideración al hecho de que las mediciones contables presentadas en los estados contables intermedios pueden basarse en juicios y estimaciones, en mayor medida que las mediciones contables presentadas en los estados contables de ejercicio completo. |
|--|

³¹ A partir de acá se denominarán “estados contables intermedios”

3. ¿Qué otras características distinguen a los estados contables intermedios de aquellos correspondientes a un ejercicio completo?³²

En los estados contables intermedios se incluye una explicación de los sucesos ocurridos y transacciones producidas desde el final del último ejercicio anual publicado, que sean significativos para comprender los cambios en la situación financiera y en el desempeño de la entidad.

Sección 2

Cuestiones contables generadas por el COVID-19 aplicables en general a los estados contables intermedios de una entidad que es empresa en marcha con cierres ocurridos con posterioridad al 11 de marzo de 2020

4. ¿Cómo debería abordarse la evaluación de hechos posteriores en los estados contables intermedios con cierres posteriores al 11 de marzo de 2020?³³

En los estados contables intermedios con cierres posteriores al 11 de marzo 2020, las entidades ya habrán registrado, con una mayor o menor magnitud, las consecuencias en la entidad de las medidas tomadas en virtud de la pandemia. Resultará entonces fundamental el seguimiento que los administradores realicen al revisar y actualizar continuamente las evaluaciones y estimaciones hasta la fecha en que se autoricen para su emisión (publicación) los estados contables intermedios, dada la naturaleza cambiante de la crisis y las muchas incertidumbres involucradas. A la luz de estos análisis, podrían identificarse hechos posteriores tipo (1) que obliguen a incorporar ajustes a los estados contables por emitir o bien, hechos posteriores tipo (2) que, si resultan significativos, deben ser apropiadamente revelados en notas, describiendo su naturaleza y una estimación de su efecto financiero. Esta estimación podría no ser razonablemente precisa en el contexto actual, pero, en tal caso, presentar un rango de posibles efectos, o distintos escenarios, resultará útil y preferible a no brindar información al respecto. Sin embargo, si los efectos cuantitativos no pueden ser razonablemente estimados en ninguna de esas formas, se explicará esta imposibilidad y se incluirá una descripción cualitativa de la cuestión.

5. ¿Cómo debería efectuarse el análisis de empresa en marcha en los estados contables intermedios con cierres posteriores al 11 de marzo de 2020?³⁴

La excepcionalidad de la coyuntura vigente y los altos niveles de incertidumbre imperantes en cuanto a la duración de las medidas impuestas para limitar la expansión del virus en la sociedad, en muchos casos, pueden tornar dificultoso el ejercicio de pronósticos y estimaciones que resultan necesarios para acometer la validación de la hipótesis de empresa en marcha.

³² FC párrafos 56-60.

³³ FC párrafos 61-65.

³⁴ FC párrafos 66-69.

Los administradores de la entidad deberán aplicar un equilibrado ejercicio de prudencia al realizar esta evaluación y deberán basarse en supuestos razonables y suficientes para concluir que la entidad podría seguir funcionando como una empresa en marcha dentro del futuro previsible, recordando que se consideran razonables aquellos supuestos sustentables sin costo o esfuerzo desproporcionados.

6. La evaluación de la hipótesis de empresa en marcha ¿tiene el mismo horizonte de temporalidad en un cierre de “período intermedio” que en un cierre de estados contables anuales?

Sí, la evaluación de la vigencia de la hipótesis de empresa en marcha siempre tendrá un horizonte de al menos 12 meses desde el cierre de los estados contables que se están emitiendo, no importa que sean estos de períodos intermedios o anuales.

7. Si en un período intermedio se aplican las normas contables para entidades que son una empresa en marcha porque la evaluación realizada al respecto es positiva, ¿qué hay que hacer si en el siguiente período intermedio esa evaluación es negativa?

A partir de que se llegue a la conclusión de que el principio de empresa en marcha ya no se encuentra vigente, se deberán cambiar las bases de medición de activos y pasivos, pasando a mediciones de liquidación (empresa no en marcha) a partir de ese momento. En una situación como esta, deberá analizarse si la conclusión negativa a la que se ha llegado en este nuevo cierre de períodos intermedios fue generada por nuevos hechos que se produjeron desde el cierre anterior, o por tener más información disponible en este nuevo período, para descartar que se haya cometido un error en la conclusión a la que se había arribado en el período precedente.

Sección 3

Cuestiones particulares de medición y exposición generadas por el COVID-19 aplicables a estados contables intermedios de una entidad que es empresa en marcha con cierres ocurridos con posterioridad al 11 de marzo de 2020

8. ¿Qué consideraciones especiales deberán tenerse en cuenta con respecto a las notas y revelaciones a incluir en los estados contables intermedios emitidos en el contexto actual de afectación por el brote de COVID-19?³⁵

En el actual escenario económico, se espera que las notas habituales sean complementadas por todas las revelaciones adicionales que resulten relevantes para una adecuada comprensión de la situación patrimonial, los resultados y los flujos de fondos de la entidad, incluyendo:

- Cambios en los juicios y estimaciones más significativos efectuados por los administradores, así como también revelar las mayores áreas de incertidumbre existentes y el tratamiento dispensado en cada una de ellas;

³⁵ FC párrafos 21-26.

- El mayor detalle que sea razonablemente posible acerca del impacto que el brote de COVID-19 y las medidas tomadas para evitar su expansión hayan tenido en la situación patrimonial, en los resultados y en los flujos de fondos de la entidad y las decisiones adoptadas por la entidad para mitigar sus efectos.

El contenido y extensión de estas revelaciones incrementales serán específicos de cada entidad y deberán reflejar las circunstancias que le son propias y su grado de afectación.

9. ¿Qué aspectos de reconocimiento y medición podrían requerir especial atención por parte de los administradores al momento de preparar estados contables intermedios en el contexto actual?

En una enumeración que no pretende ser exhaustiva, algunas cuestiones que podrían demandar especial atención en virtud de las circunstancias imperantes en el actual contexto económico son las siguientes³⁶:

- Mediciones a valor razonable y a valor neto de realización
- Deterioro de activos no financieros
- Arrendamientos
- Impuesto a las ganancias
- Bienes de cambio
- Instrumentos financieros
- Recuperabilidad de activos financieros
- Capitalización de costos financieros
- Reconocimiento de ingresos
- Clasificación de activos y pasivos en corriente / no corriente
- Planes de beneficios definidos y obligaciones del empleador
- Subsidios y asistencias del gobierno
- Provisiones³⁷ y contratos onerosos

³⁶ Para ampliar cada uno de los ítems enumerados, consultar FC párrafos 28-44.

³⁷ Provisiones bajo terminología de las NIIF

II. FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES EN RELACIÓN CON LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD

A. Introducción

Objetivo del Capítulo 3 de esta Guía

50. Enmarcadas en el contexto descrito como “fundamentos” en la primera parte de esta guía, existen entidades que deben emitir estados contables de períodos intermedios. Las Normas Contables Argentinas prevén que ellos sean presentados de manera completa, a diferencia de la opción de presentar estados contables intermedios condensados que pueden ejercer las entidades que apliquen NIIF, siempre que sus respectivos organismos de contralor así lo hayan aceptado. En muchos casos, será en estos estados contables intermedios que las entidades procederán a medir e informar por primera vez sobre los impactos que en sus negocios y actividades tuvieron el brote de COVID-19 y las medidas económicas y demás disposiciones gubernamentales que le siguieron.
51. Esta parte de la Guía pretende ofrecer a los contadores involucrados en la preparación de estados contables intermedios, como así también a otros usuarios potenciales, si los hubiera, una serie de recomendaciones que le resulten útiles para abordar cuestiones emergentes del contexto actual que se espera surjan en el desarrollo de dicha tarea.
52. Concretamente, el propósito de este Capítulo es proporcionar orientaciones sobre:
- (a) cómo aplicar las normas contables contenidas en alguno de los marcos de información aprobados por la FACPCE (Normas Contables Argentinas o Normas Internacionales de Información Financiera) en un contexto de incertidumbre mayor al habitual que, por la dificultad para predecir con mediana precisión los efectos amplios del COVID-19, hará complejo el ejercicio de juicios y la formulación de estimaciones.
 - (b) la consecuente necesidad de efectuar revelaciones robustas sobre las premisas utilizadas y su sensibilidad ante potenciales cambios en las mismas, y
 - (c) la necesidad de que las entidades tengan en cuenta los acontecimientos y circunstancias externas al evaluar si:
 - (i) los cambios introducidos en las hipótesis y estimaciones del período anterior son apropiados, o
 - (ii) si resulta apropiado en el período actual no haber actualizado o cambiado los supuestos utilizados en el período anterior.
53. Manteniendo las intenciones de brindar una herramienta práctica que resulte ágil para el usuario, y apelando a un criterio de síntesis, se decidió continuar con el enfoque de “preguntas y respuestas”.
-

**B. Fundamentos del Capítulo 3 - Cierres ocurridos con posterioridad al 11
de marzo de 2020**

Sección 1

**Cuestiones generales generadas por el COVID-19 aplicables a los estados
contables intermedios de una empresa que es empresa en marcha,
correspondientes a cierres ocurridos con posterioridad al 11 de marzo de 2020**

Contexto normativo general

54. Tanto las Normas Contables Argentina (NCA)³⁸ como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)³⁹ establecen que, para preparar sus estados contables intermedios, una entidad debe aplicar las mismas políticas contables y los mismos criterios de reconocimiento de variaciones patrimoniales, de ingresos y de gastos que aplica en los estados contables anuales más recientes, salvo que una norma en particular indique lo contrario, o si se han llevado a cabo cambios en las políticas contables tras la fecha de cierre de los estados contables anuales más recientes.

Consideración de la significación

55. También en este aspecto son coincidentes las NCA⁴⁰ y las NIIF⁴¹ al establecer que la evaluación de la significación:
- a) se hará con referencia a la incidencia en el período que abarcan y no a la que podrían tener sobre los estados contables del correspondiente ejercicio completo;
 - b) deberá dar consideración al hecho de que las mediciones contables presentadas en los estados contables intermedios pueden basarse en estimaciones, en mayor medida que las mediciones contables presentadas en los estados contables de ejercicio completo.

Aspectos distintivos de los estados contables intermedios

56. Habitualmente, los estados contables intermedios de una entidad incluyen una explicación de los sucesos y transacciones producidos desde el final del último ejercicio anual publicado, que sean significativos para comprender los cambios en la situación financiera y en el desempeño de la entidad. La información revelada en relación con esos acontecimientos y transacciones actualizará la información correspondiente presentada en los últimos estados contables anuales.
57. Otra característica de los estados contables intermedios es el mayor empleo de juicios y estimaciones. Este aspecto se torna complejo en el contexto presente donde existe un marco de incertidumbre mucho más elevado de lo habitual y en el que los mercados financieros están evidenciando altos niveles de volatilidad. Por eso, será fundamental que los emisores de estados contables realicen el mayor ejercicio de razonabilidad y prudencia posible a la hora de efectuar sus estimaciones y juicios, utilizando todos los elementos que tengan disponibles para ello.

³⁸ RT N° 17-4.7.

³⁹ NIC 34 *Información Financiera Intermedia*, párrafos 28-29.

⁴⁰ RT N° 17-2.5.

⁴¹ NIC 34 *Información Financiera Intermedia*, párrafo 23.

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

58. Al respecto, debe tenerse presente que toda la información significativa que sea relevante para la comprensión de la situación financiera o la rentabilidad de la entidad debe ser revelada de forma apropiada y fiable⁴².
59. También podría darse que los cambios en las circunstancias acaecidos desde la publicación de los últimos estados contables anuales hagan que información considerada significativa y relevante en ese momento, ya no lo sea tanto en el momento presente y que, por el contrario, sea necesario incluir información adicional no prevista en las circunstancias anteriores.
60. En cualquier caso, dada la veloz e incesante sucesión de hechos ocurridos en 2020, que han provocado un cambio sustancial en las condiciones y perspectivas económicas imperantes, es esperable que las notas se incrementarán en cantidad y amplitud respecto de lo habitual en los estados contables intermedios que se presenten en esta oportunidad.

Sección 2

Cuestiones contables generadas por el COVID-19 aplicables en general a los estados contables intermedios de una entidad que es empresa en marcha con cierres ocurridos con posterioridad al 11 de marzo de 2020

Evaluación de los hechos posteriores en el actual contexto

61. En primer lugar, conviene recordar la clasificación expuesta en la Primera Parte de esta Guía acerca de la existencia de hechos posteriores tipo (1) o hechos confirmatorios (aquellos que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que informa y que implican ajuste, y hechos posteriores tipo (2) o hechos nuevos (aquellos que indican condiciones que surgieron después del periodo sobre el que se informa y que no implican ajuste)
62. Siempre se requerirá la aplicación de juicio profesional para determinar si los eventos que tuvieron lugar después del cierre del período que se informa son hechos confirmatorios o hechos nuevos y esto dependerá en gran medida de la fecha de cierre y de los hechos y circunstancias específicos de las operaciones y la cadena de valor de cada empresa.
63. A diferencia de lo analizado en la Primera Parte de esta Guía, en los estados contables intermedios con cierres posteriores al 11 de marzo de 2020, las entidades ya deberían haber registrado, con una mayor o menor magnitud, las consecuencias de las medidas tomadas en virtud de la pandemia. Resultará entonces fundamental el seguimiento que los administradores realicen al revisar y actualizar continuamente las evaluaciones y estimaciones hasta la fecha en que se emitan los estados contables intermedios, dada la naturaleza cambiante de la crisis y las múltiples incertidumbres involucradas.
64. A la luz de estos análisis, podrían identificarse hechos posteriores tipo (1) o bien, hechos posteriores tipo (2) y, en este último caso, si resultan significativos, deben ser apropiadamente revelados en notas, describiendo su naturaleza y una estimación de su efecto financiero. Esta estimación podría no ser razonablemente precisa en el contexto actual, pero, en este caso, presentar un rango de posibles efectos o de posibles escenarios resultará útil, y preferible a no brindar información al respecto. Sin embargo, si los efectos cuantitativos no pueden ser razonablemente

⁴² NIC 34 *Información Financiera Intermedia*, párrafo 41.

estimados, se explicará esta imposibilidad y se incluirá una descripción cualitativa de la cuestión.

65. Algunos ejemplos, meramente enunciativos, de hechos nuevos que generalmente se revelarían en los estados contables incluyen incumplimientos de cláusulas de préstamos que requieran alcanzar acuerdos con los acreedores, planes de la administración para discontinuar una operación o implementar una reestructuración importante, disminuciones significativas en el valor razonable de las inversiones mantenidas, cambios inusualmente grandes en los precios de los activos, todos ellos ocurridos y/o decididos después del cierre del período intermedio.

Evaluación del principio de empresa en marcha en el actual contexto

66. En la situación presente, uno de los mayores desafíos para los administradores será realizar una evaluación apropiada de la validez de la hipótesis de empresa en marcha de su negocio. La excepcionalidad de la coyuntura vigente y los altos niveles de incertidumbre imperantes en cuanto a la duración de las medidas impuestas para limitar la expansión social del virus, en muchos casos, pueden tornar harto dificultoso el ejercicio de pronósticos y estimaciones que resultan necesarios para abordar la validación de la hipótesis mencionada.
67. Al respecto, remitimos a los contadores y demás potenciales usuarios a tener presentes los análisis y consideraciones incluidos en los Fundamentos de las Conclusiones de la Primera Parte de esta Guía, acerca de los aspectos para tener en cuenta al realizar la evaluación de este principio (párrafos 28 y 29), la normativa vigente y sus posibles interpretaciones y aplicaciones (párrafo 30) y las tres posibles conclusiones a las que los administradores podrán arribar luego de efectuado el análisis.
68. Consideramos muy importante también recordar lo establecido en los párrafos 33 a 36 de la Primera Parte de esta Guía acerca de que los administradores de la entidad deberán aplicar un equilibrado ejercicio de prudencia al realizar esta evaluación y deberán basarse en supuestos razonables y suficientes para concluir que la entidad podría seguir funcionando como una empresa en marcha dentro del futuro previsible, recordando que se consideran razonables aquellos supuestos sustentables sin costo o esfuerzo desproporcionado, así como también la descripción allí efectuada sobre las bases para así considerar a tales supuestos.
69. Adicionalmente, en el contexto actual podríamos enumerar una serie de preguntas para ayudar en la evaluación del principio de empresa en marcha. Sin ánimo de ser exhaustivos, algunas de estas preguntas podrían ser:
- ¿El flujo de efectivo de las operaciones o la liquidez de la entidad han sido afectados significativamente por una interrupción prolongada en el proceso de producción, por la incapacidad para cobrar a clientes afectados severamente por el actual escenario económico, o por disrupciones importantes en la cadena de suministros?
 - ¿Cómo ha cambiado la entidad su estrategia de administración de riesgos de crédito y liquidez?
 - ¿Tiene la entidad proyecciones de flujo de efectivo actualizadas para los próximos 12 meses de operación? ¿Cuál es su interpretación? ¿Detecta la necesidad de recurrir a financiación adicional a la prevista? En tal caso, ¿está en condiciones de acceder a esa financiación adicional? ¿Los accionistas

han asumido algún tipo de compromiso de efectuar aportes en caso de ser necesario?

- ¿Existe alguna cláusula en los contratos o acuerdos de financiamiento que se haya modificado y que demande la liquidación de capital de la deuda en el corto plazo?
- ¿Cómo afecta la situación actual y la necesaria administración de los flujos de efectivo de la entidad en su capacidad para pagar dividendos previamente declarados o por los cuales existe una expectativa razonable en los accionistas a recibirlos con una cierta frecuencia?

Sección 3

Cuestiones particulares de medición y exposición generadas por el COVID-19 aplicables a estados contables de períodos intermedios de una entidad que es empresa en marcha con cierres ocurridos con posterioridad al 11 de marzo de 2020

Cuestiones de exposición en un cierre de estados contables intermedios

70. Como premisa general, la información que contengan los estados contables intermedios debe resultar fiable y contendrá todas las revelaciones significativas que se juzguen relevantes para comprender la posición financiera y el desempeño económico de la entidad⁴³.
71. En el actual escenario económico, cumplir con la premisa del párrafo anterior hará necesario incorporar revelaciones incrementales respecto de las habituales, que tengan en cuenta:
- Los cambios en los juicios y estimaciones más significativos efectuados por los administradores, así como también revelar las mayores áreas de incertidumbre existentes y el tratamiento dispensado en cada una de ellas.
 - El mayor detalle que sea razonablemente posible acerca del impacto que el brote de COVID-19 y las medidas tomadas para evitar su expansión han tenido en la situación patrimonial, en los resultados y en los flujos de fondos de la entidad y las decisiones adoptadas por la entidad para mitigar sus efectos.
72. El contenido y extensión de estas revelaciones incrementales serán específicos de cada entidad y deberán reflejar las circunstancias que le son propias y su grado de afectación. Resaltamos la vital importancia de la inclusión de esta información, a fin de satisfacer las necesidades de los usuarios de los estados contables y para mantener un imprescindible nivel de calidad y transparencia de la información contable y financiera.
73. A nivel internacional, y dada la magnitud de los cambios habidos en el contexto económico global, muchos organismos reguladores han puesto énfasis en que la información brindada por las entidades en sus estados contables intermedios posea la suficiente apertura y detalle que permita a los inversores comprender los eventos y transacciones significativos que tuvieron lugar desde la última emisión de estados contables, así como su impacto en los mismos.
74. En este sentido, también se impulsa a que las entidades incluyan información y revelaciones que no son requeridas según la normativa contable vigente, pero que

⁴³ El párrafo 15B de la NIC 34 Información Financiera Intermedia contiene una lista (no exhaustiva) de sucesos y transacciones para los cuales se requeriría información a revelar si fueran significativos.

resultarían significativas y relevantes para una mejor comprensión de los estados contables intermedios.

75. A modo de resumen, los administradores deberán asegurarse de:

- Evaluar la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha a la fecha de emisión de los estados contables intermedios.
- Considerar si la información provista en los últimos estados contables anuales continúa siendo relevante o, en su defecto, incluir nuevas revelaciones.
- Analizar y reflejar los impactos del brote de COVID-19 en los estados contables intermedios, especialmente habiendo considerado los niveles de incertidumbre existentes en los juicios y estimaciones más significativos.
- Evaluar si las revelaciones y explicaciones incluidas en los estados contables intermedios resultan suficientes para que los usuarios comprendan los eventos más significativos que tuvieron lugar desde la última emisión de estados contables, así como también el impacto global del COVID-19 en la posición financiera y en el desempeño económico de la entidad.

Aspectos vinculados a cuestiones de reconocimiento y medición

76. Como se mencionó anteriormente, al preparar sus estados contables intermedios, una entidad debe aplicar las mismas políticas contables que aplica en sus estados contables anuales más recientes, con algunas excepciones. Por lo tanto, no hay una cuestión diferencial que remarcar al respecto. Solamente se mencionarán a continuación, en una enumeración que no pretende ser exhaustiva, aquellas cuestiones que podrían demandar especial atención en virtud de las circunstancias imperantes en el actual contexto económico y entendiendo que los administradores deberán tomar decisiones en un marco de incertidumbre muy elevada, algunas de las cuales luego podrían ser revertidas, al contar con más información a medida que el tiempo transcurra y la magnitud de los efectos se puedan medir mejor. Los siguientes párrafos no pretenden brindar el tratamiento técnico para cada uno de los temas enumerados sino comentar por qué los mismos podrían necesitar de una consideración más pormenorizada por parte de los administradores.

Mediciones a valor razonable y a valor neto de realización⁴⁴

77. Las mediciones del valor razonable y a valor neto de realización, en particular de los instrumentos financieros y las propiedades de inversión, deberán revisarse para garantizar que los valores reflejen las condiciones vigentes a la fecha de cierre. En el caso de las mediciones a valor razonable que se basen en datos no observables, dichos valores deberán reflejar cómo los participantes del mercado considerarían el efecto de COVID-19 en sus expectativas de flujos de efectivo futuros relacionados con el activo o pasivo en la fecha de cierre.
78. En el entorno actual, la volatilidad de los precios en varios mercados también ha aumentado. Esto afecta a las mediciones a valor razonable ya sea directamente, si el valor razonable se determina en función de los precios de mercado (por ejemplo, en el caso de acciones o valores de deuda negociados en un mercado activo), o indirectamente, por ejemplo, si una técnica de valuación se basa en datos de entrada que son observados en mercados volátiles. En consecuencia, se necesitará especial

⁴⁴ Ver también párrafos 41 a 44 de los Fundamentos de las Conclusiones de la Primera Parte de esta Guía.

atención en el pronóstico del precio de los productos básicos que se utilice para obtener conclusiones de valor razonable.

Deterioro de activos no financieros⁴⁵

79. La normativa contable vigente (normas contables argentinas y NIIF) requiere que se pruebe el valor recuperable de ciertos activos no financieros cuando se observen indicios de deterioro. El hecho que se trate de estados contables intermedios no exime a la entidad de realizar este tipo de procedimientos ante la identificación de tales indicios. No obstante, y vista en la necesidad de llevar a cabo estas pruebas, es posible que la entidad se encuentre con dificultades importantes a la hora de estimar el valor en uso en base a los flujos de fondos esperados de los activos, así como también al momento de precisar la tasa de descuento a utilizar, entre otras dificultades emergentes del marco de incertidumbre presente. Una vez más, se espera que las entidades puedan basarse en supuestos razonables para efectuar estas estimaciones, en el sentido establecido para estos términos en el párrafo 68. Dados los desafíos para preparar el pronóstico de futuros flujos de efectivo, un enfoque basado en hipótesis de distintos escenarios ponderadas por su probabilidad de ocurrencia puede ser más apropiado para reflejar la incertidumbre actual que una única mejor estimación para el cálculo del valor en uso.

Arrendamientos

80. En caso de que se produzcan cambios en los términos de un contrato de arrendamiento que tengan origen en las circunstancias económicas del entorno actual, como podrían ser una reestructuración del calendario de pagos, el otorgamiento de un plazo de gracia al arrendatario, etc., se deberá evaluar si estos cambios constituyen una modificación al arrendamiento. Eventualmente podrá tener que reconocerse una reducción de los gastos por arrendamiento si el gobierno aplicara políticas de concesión de subsidios a arrendatarios, de modo que estos reciban pagos que los compensen. En tal caso, la subvención deberá reconocerse en resultados una vez que se obtenga el derecho a cobrar. Para aquellas entidades que apliquen NIIF, la modificación de un contrato de arrendamiento bajo la NIIF 16 podría requerir para el arrendatario una nueva medición del pasivo registrado, utilizando una tasa de descuento que reconozca los cambios operados en el mercado financiero, y el correspondiente ajuste del activo por derecho de uso. Recientemente el IASB emitió un documento en el que da respuestas a preguntas relacionadas con la aplicación de la NIIF 16 en el escenario de incertidumbre proveniente del COVID-19.

Impuesto a las ganancias

81. El Impuesto a las Ganancias se contabiliza en los períodos intermedios efectuando una estimación de la tasa efectiva esperada del cargo anual. Las incertidumbres derivadas del brote de COVID-19 pueden dificultar la realización de esta estimación. También se deberá prestar especial atención a la recuperabilidad de los activos originados en la aplicación del método del impuesto diferido, evaluando que efectivamente sea probable la reversión de las diferencias temporarias que le dieron

⁴⁵ Ver también párrafos 45 a 49 de los Fundamentos de las Conclusiones de la Primera Parte de esta Guía.

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

origen. En el caso de existir quebrantos impositivos acumulados, resultará de gran importancia reestimar las proyecciones de futuros resultados impositivos que permitan su recuperabilidad en los plazos establecidos en las normas fiscales. Deberá considerarse también si existen medidas gubernamentales del tipo de incentivos fiscales, desgravaciones impositivas, etc. que, en búsqueda de paliar los efectos de la crisis económica sobrevenida, impacten también en las anteriores consideraciones.

Bienes de cambio

82. A efectos de evitar que los saldos finales de bienes de cambio queden sobrevaluados, deberán analizarse los posibles impactos que la excepcionalidad del entorno económico tenga en su valor neto de realización. Deberá evaluarse si, como consecuencia de dicho análisis, se requiera efectuar alguna desvalorización. Para los bienes de cambio de producción industrial debe prestarse especial atención a que los costos fijos relacionados con capacidad ociosa originada en la menor actividad por las restricciones impuestas para hacer frente al COVID-19, no se incorporen al costo de esos bienes de cambio.

Instrumentos financieros

83. La propagación del COVID-19 ha producido que muchos mercados se tornaran inestables y volátiles, lo que puede tener impacto directo en la contabilidad de los instrumentos financieros. Las entidades con concentraciones de riesgo (por región, industria, moneda, etc.) tienen mayores probabilidades de tener que reconocer pérdidas que el resto, y deben incluir revelaciones que reflejen esos riesgos. De igual manera, deben revelarse los cambios que el entorno económico actual produzca en la posición de liquidez, y también la eventual necesidad de obtener exenciones de acreedores si se dejara de cumplir con las disposiciones de contratos de deuda, con particular consideración de los impactos derivados de cláusulas de incumplimiento cruzadas.
84. Algunas otras consideraciones son las siguientes:
- (a) Pueden requerirse cambios en la clasificación y medición de títulos de deuda que una entidad había decidido mantener hasta su vencimiento, si esa decisión cambia debido a la calidad crediticia del instrumento o por una crisis de liquidez temporal.
 - (b) Deben evaluarse las implicancias contables de reestructuraciones de deudas que conlleven cambios sustanciales en los términos y condiciones del contrato original.
85. Debe evaluarse si corresponde discontinuar o modificar el tratamiento contable de coberturas cuando el COVID-19 haya afectado la probabilidad de que las transacciones cubiertas ocurran durante el período de tiempo designado en la fecha de inicio de la cobertura.

Recuperabilidad de activos financieros

86. Entre los efectos de las medidas tomadas para evitar la expansión del virus, podría observarse la interrupción de la cadena de pagos, de manera más especialmente marcada en las ramas de negocios más afectados por el deterioro en el nivel de actividad de la economía. Dado esto, deberá evaluarse la recuperabilidad de las cuentas por cobrar y otros activos financieros. Para aquellas entidades que apliquen

NIIF, se analizará también si las circunstancias presentes y las expectativas económicas futuras son indicativas de un incremento significativo del riesgo que impacte en la medición y reconocimiento de pérdidas esperadas.⁴⁶

Capitalización de costos financieros

87. Una entidad debe detener la capitalización de costos financieros durante los períodos en los que se haya suspendido el desarrollo de actividades de un activo apto, si esos períodos se extienden en el tiempo y la suspensión proviene de razones distintas a actualizaciones técnicas o administrativas importantes o la demora es parte necesaria de la preparación de un activo para su uso previsto o venta. La turbulencia económica resultante del COVID-19 podría conducir a la suspensión de proyectos debido a restricciones legales en el trabajo, o escasez de mano de obra o de suministros. Las normas no especifican qué tan extenso debe ser el período de suspensión del desarrollo del activo. Por lo tanto, los administradores de la entidad necesitan considerar la extensión esperada y la naturaleza de la suspensión para determinar si debe interrumpirse la capitalización de los costos por préstamos.

Reconocimiento de ingresos

88. Si bien los ingresos se contabilizan cuando suceden, podría haber un efecto en los supuestos asumidos por los administradores al medir los ingresos de bienes o servicios ya entregados. Por ejemplo, la reducción de la demanda podría conducir a un aumento en las devoluciones esperadas, otorgamiento de descuentos adicionales, multas por entrega tardía o una reducción en los precios que pueden obtener de un cliente. Las incertidumbres relacionadas con el COVID-19 podría impulsar a las entidades a modificar los contratos con los clientes y esto requerir revelación, o a reevaluar si es probable que la entidad cobrará la contraprestación a que tiene derecho.

Clasificación de activos y pasivos en corriente / no corriente

89. Se analizará si son necesarios cambios en la clasificación de corriente o no corriente de activos y pasivos, teniendo en consideración eventos que se hayan desatado como consecuencias de los cambios en el contexto económico. Por ejemplo, para las entidades que aplican NIIF, si a la fecha de cierre de los estados contables intermedios se incumplió alguna cláusula comprometida en un acuerdo de financiamiento a largo plazo, y esto da al acreedor el derecho de reclamar el pago anticipado, puede ser necesario exponer a la totalidad de la deuda como corriente, a menos que la entidad haya obtenido una dispensa antes de esa fecha, que asegure que el pago no será exigido en los próximos doce meses.

Planes de beneficios definidos y obligaciones del empleador

90. Los administradores deberán evaluar la necesidad de redefinir los activos y/o pasivos surgidos de planes de beneficios definidos, como así también se deberá prestar atención a si las fluctuaciones en las variables económicas y financieras que

⁴⁶ El IASB emitió recientemente un documento orientativo para evaluar los impactos del COVID-19 en la aplicación de la NIIF 9.

se observen hacen necesaria una actualización de las mediciones actuariales empleadas en dichos planes de beneficios.

Subsidios y asistencias del gobierno

91. Debido a las graves repercusiones del COVID-19 en las actividades comerciales, el gobierno puede introducir medidas que sirvan como paliativos. Sin embargo, no todas esas medidas se consideran subvenciones del gobierno y las entidades deben determinar qué normas deben regir el tratamiento contable respectivo. Por ejemplo, el beneficio de un préstamo a bajo interés se contabilizaría como una ganancia por subvención del gobierno, pero una reducción de impuesto a las ganancias podría tener que contabilizarse como una reducción del gasto de impuesto, y un aplazamiento de los alquileres podría contabilizarse con arreglo a las normas sobre arrendamientos.

Previsiones⁴⁷ y contratos onerosos

92. Deberá considerarse si alguna de las medidas tomadas por los administradores de la entidad para paliar los efectos económicos adversos del brote de COVID-19 requiere la contabilización de nuevas provisiones (*provisiones*), siempre que se identifique una obligación presente como resultado de un suceso pasado por la que es probable que se produzca una salida de recursos económicos y que todo esto pueda ser medido de manera fiable. Al mismo tiempo, se analizará si alguno de los contratos comerciales vigentes se ha tornado oneroso debido al surgimiento de nuevos costos inevitables para su adecuado cumplimiento que hayan emergido como consecuencia de los cambios adversos en el entorno económico de la entidad, y se requiera entonces la contabilización de una provisión.
93. Por otra parte, una pérdida relacionada con COVID-19 podría calificar para el reembolso de una compañía de seguro con la que se hubiera contratado una póliza para reducir el riesgo de pérdidas provenientes de una interrupción no voluntaria de operaciones. Una entidad podrá tener que evaluar si la póliza contratada es válida para el incidente de COVID-19 y si la reclamación será resuelta favorablemente. Sin embargo, el reconocimiento del activo y el correspondiente ingreso requiere que sea virtualmente cierto que la entidad recibirá un pago de la aseguradora, y en tanto esa condición no se cumpla, solo se podrá revelar la contingencia en nota a los estados contables.

⁴⁷ Provisiones bajo terminología NIIF

CAPITULO 4

REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES INTERMEDIOS CORRESPONDIENTES A PERÍODOS FINALIZADOS CON POSTERIORIDAD AL 11 DE MARZO DE 2020

I. PREGUNTAS Y RESPUESTAS

1. ¿Qué información básica debe recabar inicialmente un contador para poder llevar a cabo una revisión de estados contables intermedios finalizados con posterioridad a la fecha de declaración de la pandemia de COVID-19 (11 de marzo de 2020)?

El contador deberá obtener información general sobre los impactos que la pandemia y las medidas tomadas han tenido en la entidad cuyos estados contables intermedios serán objeto de su revisión. Recogerá esa información a través de indagaciones a funcionarios de la entidad, la lectura de publicaciones de la industria, el estudio del impacto en la entidad de normas y regulaciones, el análisis de las acciones de la entidad para mitigar los efectos de las situaciones anteriores, entre otras fuentes.

2. ¿Qué aspectos específicos deberá considerar el contador para planificar su trabajo de revisión?

La planificación del trabajo del contador implica decidir qué hará, con qué alcance, en qué momentos y con qué colaboradores, siendo también de importancia estimar el nivel de significatividad con que se llevará a cabo la revisión. Un aspecto importante en el actual contexto es considerar cómo está operando la entidad y su personal, en particular en el área administrativa-contable, para adecuar la modalidad de trabajo y los procedimientos a ejecutar a las circunstancias, estando atento a las problemáticas que puedan surgir y planear cómo superarlas.

3. ¿Qué procedimientos típicos de una revisión de estados contables intermedios se podrían ver afectados por la pandemia?

En general, los efectos de la pandemia impactarán - en mayor o menor medida - en prácticamente todos los procedimientos que usualmente un contador ejecuta al revisar estados contables intermedios. De este modo, dichos efectos deben contemplarse en la ejecución de:

- Indagaciones a funcionarios de la entidad con relación al negocio, el control interno, el fraude, el cumplimiento de leyes y regulaciones, el uso de organizaciones de servicios, la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, entre otros temas sobre los que el contador puede solicitar informaciones y precisiones. En cada uno de esos temas a indagar, los efectos de la pandemia pueden haber tenido impacto.
- Revisiones conceptuales, comprobaciones globales de razonabilidad y revisión comparativa de estados contables, dado que los efectos de la pandemia podrían explicar variaciones, así como la falta de variaciones esperadas como

consecuencia de los efectos de la enfermedad podría indicar la posible presencia de una incorrección.

- Cotejo de los estados contables con los registros contables, siendo que los libros contables habilitados o legales podrían estar desactualizados por el aislamiento durante la cuarentena.
- Lectura de las actas de asamblea y directorio, o equivalentes, presenciales o a distancia, en las cuales pueden encontrarse reflejadas acciones decididas para contrarrestar los impactos de la pandemia que podrían tener efectos contables. Asimismo, se debe verificar que se hayan volcado en actas o se mantengan en soportes transitorios todas las actas de las reuniones llevadas a cabo por la entidad.
- Revisión de hechos posteriores, dada la vertiginosidad de las decisiones que se toman a raíz del avance de la pandemia, la extensión del aislamiento social, preventivo y obligatorio (en adelante, ASPO), la liberación progresiva de algunas actividades, entre otras decisiones, que tienen sus consecuencias en materia contable.
- Obtención de una confirmación escrita de la dirección de la entidad, en la que el contador deberá incluir cuestiones relativas a la pandemia y sus consecuencias.
- Revisión de la exposición de los estados contables intermedios, los que deberán contener toda la información requerida por las normas contables aplicables en las circunstancias.

4. ¿Qué implicancias podrían tener las distintas situaciones que puedan surgir sobre el informe de revisión del contador?

En una revisión podrían presentarse situaciones similares a las descriptas en la sección correspondiente de la Primera Parte de esta publicación. Los modelos allí planteados, con las adaptaciones del caso, podrían servir de guía para redactar informes de revisión de estados contables intermedios. Dichos informes también pueden ser utilizados como modelos de informes de síndicos, con las adaptaciones y agregados necesarios.

II. REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE PERÍODOS INTERMEDIOS

A continuación, señalamos algunos aspectos relacionados con los efectos de la pandemia COVID 19 y las medidas tomadas, que el contador debe tener presente al planear y ejecutar una revisión de estados contables de períodos intermedios correspondientes a períodos finalizados con posterioridad a la declaración de la pandemia (11 de marzo de 2020).

1. Obtener o actualizar, según corresponda, su conocimiento de la entidad

Es importante que el contador obtenga información general sobre los impactos que la pandemia ha tenido y se espera tendrá en las operaciones de la entidad cuyos estados contables intermedios revisará. Ello le permitirá hacer una primera evaluación del riesgo general del encargo y de los riesgos de incorrección significativa que pueden haber surgido o haberse incrementado como consecuencia, entre otros factores, de la pandemia y de las medidas que se tomaron para hacerle frente.

Este conocimiento general lo obtendrá a través de entrevistas (por los medios no presenciales que considere, ante el ASPO) con funcionarios de la entidad, la lectura de publicaciones específicas de la industria que analicen los efectos de la pandemia en la actividad económica, el estudio del impacto en la entidad de normas y regulaciones que se hayan emitido como consecuencia de la pandemia, del análisis de las acciones que la entidad haya implementado o esté en proceso de implementación para mitigar los efectos de las situaciones anteriores, entre otras fuentes.

2. Planificar el trabajo de revisión

La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el contador o por sus colaboradores.

Como parte de su planificación, el contador estimará un nivel de significatividad con el que va a trabajar en la revisión. Deberá estar atento a si las circunstancias imperantes aconsejan cambiar el componente crítico sobre el cual estimar la importancia relativa. Por ejemplo, puede que históricamente se haya elegido la ganancia antes de impuestos de una entidad como componente crítico y, en el presente período, ese resultado puede haberse visto significativamente disminuido y convertirse en una cifra muy volátil, de modo que no pueda ser más un parámetro apropiado para la determinación de la importancia relativa.

Asimismo, el contador tendrá en cuenta las circunstancias particulares en que tendrá que ejecutar su trabajo, ya que puede tener que llevarlo a cabo totalmente a distancia, esto es, en forma virtual, por encontrarse cerradas las oficinas de su cliente o las propias, como consecuencia de las medidas tomadas de aislamiento social, preventivo y obligatorio. En los casos de revisiones de grupos, podrían surgir limitaciones en el trabajo a llevar a cabo en ciertos componentes, por ejemplo, en localidades muy afectadas por la pandemia.

En general, podrían presentarse algunas de las problemáticas planteadas en el apartado 3 de la Primera Parte de la presente publicación, a la que hacemos referencia, y que deberán ser tenidas en cuenta por el contador a la hora de planificar su trabajo de revisión.

3. Ejecutar los procedimientos de revisión

3.1. Indagar a funcionarios de la entidad

Si bien en una revisión de estados contables de períodos intermedios, la seguridad es limitada y su alcance es inferior al de una auditoría, el contador no debe perder de vista los riesgos de incorrección significativa que puedan surgir como consecuencia de los efectos económicos de la pandemia ya sobre las operaciones registradas en los estados contables revisados o acerca de la condición de empresa en marcha de la entidad.

El contador indagará acerca de los aspectos importantes que puedan afectar la información contenida en los estados contables intermedios objeto de su revisión. Ello incluye formular preguntas a la dirección sobre si ha cambiado su evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha durante un período - al menos - de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables intermedios bajo revisión.

La indagación que el contador lleve a cabo le permitirá reevaluar el riesgo general del encargo y los riesgos de incorrección significativa que puedan surgir o incrementarse, tanto a nivel de los estados contables intermedios en su conjunto, como a nivel de saldos de cuentas, clases de transacciones y revelaciones, para poder considerar adecuadamente dichos riesgos, en el marco de una revisión de estados contables.

De las indagaciones que realice, el contador identificará aquellas afirmaciones que podrían tener un riesgo de incorrección incrementado como consecuencia de la pandemia y las medidas tomadas, las que, a modo de ejemplo, podrían afectar la medición de ciertos activos financieros, el deterioro de los bienes de uso o de los activos intangibles, las posibilidades de recupero de los bienes de cambio, la cobrabilidad de los créditos, la necesidad de constituir o reforzar provisiones, la exposición en notas de los efectos de la pandemia o sobre las dudas que puedan surgir de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, entre otras cuestiones.

Entre los distintos aspectos que el contador deberá considerar en las indagaciones a la dirección, están los siguientes:

3.1.1. Negocio

El contador indagará a la dirección sobre los cambios que la pandemia y las medidas tomadas han producido en las actividades de negocios de la entidad, su ambiente, y la industria. Será preciso indagar cuáles han sido los impactos directos e indirectos de la situación económica, qué segmentos o actividades se han visto afectadas negativa o positivamente, cómo están operando sus proveedores críticos, el cumplimiento de sus obligaciones, cómo se ha visto afectada la rotación de sus cuentas por cobrar y los riesgos de recupero, entre otras cuestiones.

Ese conocimiento ayudará al contador a interpretar mejor las variaciones observadas en la información contable entre el período bajo revisión y períodos anteriores comparables, al realizar su revisión analítica.

La información recogida también será útil para identificar cualquier modificación significativa que necesite ser hecha en los estados contables intermedios, incluyendo cuestiones de exposición específicamente relacionadas con los efectos de la pandemia.

3.1.2. Control interno

La situación que se atraviesa (que puede haber llevado - por ejemplo - a que el personal trabaje en forma remota, usando computadoras personales) puede haber modificado procesos y controles. Algunos controles pueden haberse relajado, otros pueden haber desaparecido. Los riesgos de ciberataque podrían haber aumentado, convirtiendo a la entidad en más vulnerable. La segregación de funciones incompatibles entre sí también podría haberse visto afectada. Es muy probable que el control interno sobre el proceso de generación de información contable intermedia se haya modificado. El contador deberá tomar conocimiento de cómo han sido preparados y revisados, en las actuales circunstancias, los estados contables intermedios y qué medidas de seguridad informática han sido incorporadas o reforzadas.

En este nuevo contexto de operaciones, el contador deberá hacer un relevamiento de qué controles clave siguen sin modificaciones y cuáles se han visto afectados y en qué medida. El debilitamiento o la ausencia de ciertos controles clave podrían evidenciar la existencia de riesgos de incorrección significativa que no se habían presentado antes, obligando al contador a replantear ciertos procedimientos de revisión.

3.1.3. Fraude

El contador deberá estar atento a cómo el nuevo ambiente de trabajo, circunstancias, regulaciones, y otras acciones tomadas como consecuencia de la pandemia podrían generar nuevas oportunidades, presiones o incentivos a que se cometan fraudes en la entidad. Citamos seguidamente algunos ejemplos: (i) frente a una disminución significativa de sus ingresos, la entidad podría verse tentada a manipular cierta información contable para alcanzar presupuestos o ratios comprometidos; (ii) en el nuevo ambiente de trabajo a distancia, podrían pasarse por alto ciertos controles establecidos por la entidad en beneficio de algún funcionario o empleado; (iii) podrían capitalizarse gastos por cuestiones vinculadas a la pandemia que deberían imputarse como pérdida u omitir la contabilización de provisiones (por ejemplo, por contratos onerosos) para mejorar los resultados; (iv) podría no informarse adecuadamente todo lo que debe contener una nota a los estados contables en relación con dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha; (v) podrían efectuarse compras sin haberse seguido el debido proceso previo que concluya con la selección de la oferta más conveniente para la entidad, con el propósito de que algún empleado del sector obtenga un beneficio indebido.

3.1.4. Cumplimiento de leyes y regulaciones

La pandemia ha llevado a las autoridades nacionales, provinciales y municipales a modificar o emitir nuevas leyes y regulaciones que la entidad debe acatar. Su incumplimiento podría acarrear penalidades serias que podrían afectar la actividad de la entidad y repercutir en la información contable que genere.

En este nuevo contexto, el contador considerará el impacto potencial de normas vinculadas a la pandemia, ya sea “alivios” de requerimientos impositivos o también sanciones por incumplimientos a normas vinculadas a la pandemia (por ejemplo: venta de ciertos productos por encima de los precios máximos).

3.1.5. Uso de organizaciones de servicios

Podría ocurrir que, producto de las medidas tomadas como consecuencia de la pandemia, la entidad no pueda seguir ejecutando algunas de sus tareas habituales y deba delegarlas en alguna organización de servicios. Por otro lado, podría ocurrir que alguna organización que venía prestando sus servicios a la entidad, no pueda continuar haciéndolo y la entidad deba cambiar de organización de servicios o asumir esas tareas con su propio personal o sistemas. Ello podría implicar el surgimiento de nuevos riesgos que podrían afectar la información contable y los controles sobre su generación, que el contador también deberá considerar.

3.1.6. Capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha

Las normas profesionales requieren que la dirección evalúe si existen factores o circunstancias que generen dudas sustanciales sobre la capacidad de una entidad para continuar como empresa en marcha en el futuro previsible. La volatilidad del mercado, la interrupción del negocio, las tendencias financieras negativas y otros factores pueden estar presentes en el entorno actual, y deben considerarse al analizar la capacidad de la entidad para continuar funcionando. En las circunstancias que estamos atravesando, es altamente probable que lleguen al conocimiento del contador factores u otras condiciones o eventos que podrían ser indicios de que existen dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar operando.

El contador debe indagar a la dirección sobre si ha cambiado su evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha durante un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables del período bajo revisión.

En una revisión, los procedimientos que el contador aplica con relación a la evaluación de la dirección sobre la capacidad de la entidad para continuar funcionando en los próximos doce meses, no son los mismos que aplicaría en una auditoría. Pero en las circunstancias, es esperable que el contador efectúe indagaciones más profundas que las que haría en otras revisiones, aplicando al máximo su escepticismo profesional y procurando obtener elementos de juicio que le permitan concluir sobre la evaluación de la dirección sobre la capacidad de la entidad para seguir operando y, en su caso, las probabilidades de concreción de los planes de la dirección para continuar adelante con las operaciones. El contador debería poder analizar los distintos escenarios bajo los cuales la entidad planea desarrollar sus negocios y ponderar, de modo razonable, las probabilidades de ocurrencia de cada uno de ellos.

A medida que el tiempo vaya transcurriendo, el contador contará con mayores evidencias como para precisar mejor los efectos de la pandemia en los negocios de la entidad y cómo se reflejan en sus estados contables.

3.2. Revisiones conceptuales, comprobaciones globales de razonabilidad y revisión comparativa de estados contables

Al ejecutar estos procedimientos, el contador debe tener permanentemente presente los efectos que la pandemia y las medidas tomadas deberían haber tenido sobre las cuentas objeto de su revisión.

Al efectuar una revisión analítica de las variaciones de las principales cifras de los estados contables intermedios de la entidad en comparación con los anuales, los del período inmediato anterior o los del mismo período del ejercicio precedente, el contador

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19

deberá aumentar su escepticismo profesional al evaluar las explicaciones que reciba de la dirección y de personal de la entidad.

Puede ser de mucha utilidad comparar la información de la entidad con la de otras entidades de la industria para analizar patrones de comportamiento (“benchmarking”), dado que es esperable que la pandemia haya afectado de un modo similar a empresas de un mismo sector.

3.3. Cotejo de los estados contables con los registros contables

En la ejecución de este procedimiento, el contador podría encontrar limitaciones para acceder a los registros contables de la entidad. Prestará especial atención al proceso de cierre contable del período que está revisando, el que puede haber sido modificado por las circunstancias imperantes.

Asimismo, la entidad podría tener dificultades para transcribir los asientos de diario y los estados contables a los respectivos libros societarios rubricados o habilitados, situación que debería ser expuesta en nota a los estados contables intermedios y reflejada en el capítulo referido a “Información requerida por disposiciones legales y reglamentarias” en el informe de revisión.

3.4. Lectura de las actas de asamblea y directorio, o equivalentes

A través de la lectura de las actas de los órganos de dirección y administración, como de otros comités que tenga la entidad (por ejemplo: Comité de Auditoría o Comité de Crisis formado a raíz de la pandemia), el contador identificará decisiones que puedan haberse tomado para paliar los efectos negativos de la pandemia. Deberá prestar atención a decisiones que se hayan adoptado con respecto a la discontinuación de segmentos de operación, reducción de jornadas laborales, potencial despido de personal, dificultades para obtener fuentes de financiamiento adicional, y otras decisiones de similar tenor que puedan tener impacto en los estados contables intermedios del período y en la evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha.

En especial, el contador deberá constatar que se hayan cumplido los requisitos legales dictados por los reguladores para las reuniones no presenciales, como consecuencia del ASPO. Verificará, asimismo, que se encuentren transcritas en los registros o resguardadas en otras clases de archivos, las actas de todas las reuniones realizadas.

3.5. Revisión de hechos posteriores

La pandemia, las medidas tomadas y los efectos producidos evolucionan en forma muy rápida. Los cambios son constantes y se van tomando decisiones en función de las situaciones que se van presentando. En un contexto tan cambiante, es imperioso que la revisión de hechos posteriores al cierre del período y hasta la fecha del informe, sea minuciosa, incrementando el escepticismo, debiendo ponerse especial énfasis en las nuevas medidas que las autoridades gubernamentales o regulatorias vayan adoptando y las reacciones de la entidad y de la industria en general. El contador deberá evaluar que los hechos subsecuentes significativos tengan el adecuado tratamiento tanto en las mediciones de activos y pasivos y sus respectivas contrapartidas como en las revelaciones en notas a los estados contables intermedios objeto de su revisión.

3.6 Obtención de una confirmación escrita de la dirección de la entidad

La carta de representaciones de la dirección deberá contener las explicaciones e informaciones suministradas verbalmente al contador en el transcurso de su revisión. Será importante incluir manifestaciones sobre los efectos de la pandemia y las medidas tomadas, la evaluación de la dirección sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha y sus planes para seguir operando, el adecuado cumplimiento de leyes y regulaciones, las condiciones de recupero de sus activos más significativos, y otras afirmaciones que sea conveniente que la dirección manifieste al contador por escrito.

3.7. Revisión de la exposición de los estados contables intermedios

El contador deberá evaluar que los estados contables intermedios presenten de manera apropiada los efectos de la pandemia y las medidas tomadas en los negocios de la entidad.

En caso de haber tomado conocimiento de la existencia de incertidumbres significativas acerca de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha en el futuro previsible, el contador deberá considerar si la exposición de esa información en los estados contables de períodos intermedios se ha hecho de un modo adecuado.

4. Emisión del informe de revisión

Finalmente, el contador evaluará la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar su informe de revisión y lo emitirá teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

Las cuestiones sobre informes fueron tratadas en la Primera Parte de esta guía y los árboles de decisión y los modelos de informes de auditoría allí expuestos son aplicables, con las adecuaciones del caso, a una revisión de estados contables de períodos intermedios.

Asimismo, las consideraciones presentadas en esta sección, con las adecuaciones del caso, también son aplicables a las tareas relacionadas con los estados contables intermedios y respectivos informes que deben emitir los síndicos de la entidad.

Ejemplos de párrafos de conclusión a incluir en informes de revisión preparados bajo el enfoque de cifras correspondientes⁴⁸

[Los demás párrafos se encuentran en los Modelos de Informe de Revisión de Estados Contables de Períodos Intermedios contenidos en la **Sección Información Técnica>> Informes y Modelos** de la **página web del C.P.C.E.P.B.A. – www.cpba.com.ar**, los que deben combinarse con los párrafos que correspondan de la Sección 3 del Capítulo II de esta guía, en función de las circunstancias que se presenten].

⁴⁸ En el caso de optarse por un informe de revisión sobre estados contables comparativos deberán adecuarse las conclusiones a tal decisión.

Conclusión (no modificada)

Sobre la base de mi revisión, nada llamó mi atención que me hiciera pensar que los estados contables adjuntos de ABCD correspondientes al período de meses terminado el de de 20X2 no están presentados en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables profesionales argentinas⁴⁹.

Alternativa⁵⁰

Sobre la base de mi revisión, nada llamó mi atención que me hiciera pensar que los estados contables adjuntos de ABCD correspondientes al período de meses terminado el de de 20X2 no han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables profesionales argentinas.

Conclusión con salvedad (por limitaciones al alcance de la revisión no impuestas por la dirección de la entidad, de efectos significativos, pero no generalizados)

Sobre la base de mi revisión, excepto por los posibles efectos que podrían derivarse de la limitación descrita en el párrafo “Fundamentos de la conclusión con salvedades”, nada llamó mi atención que me hiciera pensar que los estados contables adjuntos de ABCD correspondientes al período de meses terminado el de de 20X2 no están presentados en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables profesionales argentinas.

Conclusión con salvedad (por incorrecciones significativas, pero no generalizadas)

Sobre la base de mi revisión, excepto por los efectos de la situación descrita en el párrafo “Fundamentos de la conclusión con salvedades”, nada llamó mi atención que me hiciera pensar que los estados contables adjuntos de ABCD correspondientes al período de meses terminado el de de 20X2 no están presentados en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables profesionales argentinas.

⁴⁹ En cada modelo podrá corresponder este texto, o “Normas Internacionales de Información Financiera” o las normas contables emitidas o adoptadas por su organismo de control societario, según corresponda.

⁵⁰ Para cada conclusión puede plantearse la alternativa transcrita en este título, porque los ejemplos planteados aplican cuando los estados contables intermedios son completos y permiten en consecuencia concluir sobre presentación razonable. Cuando los estados contables intermedios se presenten en forma condensada, aplicando la opción prevista en la NIC 34, la conclusión será sobre cumplimiento con ese marco de información, y donde en los ejemplos dice “no están presentados en forma razonable” deberá decir “no han sido preparados”.

Conclusión adversa (por incorrecciones significativas y generalizadas)

Sobre la base de mi revisión, con base en los fundamentos descriptos en el párrafo “Fundamentos de la conclusión adversa”, concluyo que los estados contables adjuntos de ABCD correspondientes al período de meses terminado el de de 20X2 no están presentados en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables profesionales argentinas.

Abstención de conclusión (por limitaciones al alcance de la revisión no impuestas por la dirección de la entidad, de efectos significativos y generalizados)

Debido a la importancia de las circunstancias descriptas en el párrafo “Fundamentos de la abstención de conclusión”, no he podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes como para expresar una conclusión. En consecuencia, no expreso una conclusión sobre los estados contables adjuntos de ABCD correspondientes al período de meses terminado el de de 20X2.

Abstención de conclusión (por la existencia de múltiples incertidumbres, con posible interacción entre ellas y efecto acumulativo sobre los estados contables intermedios)

Debido a la potencial interacción y efecto significativo y generalizado de las incertidumbres descriptas en el párrafo “Fundamentos de la abstención de conclusión”, no expreso una conclusión sobre los estados contables adjuntos de ABCD correspondientes al período de meses terminado el de de 20X2.
