

Covid-19: guía contable relevante del IPSASB

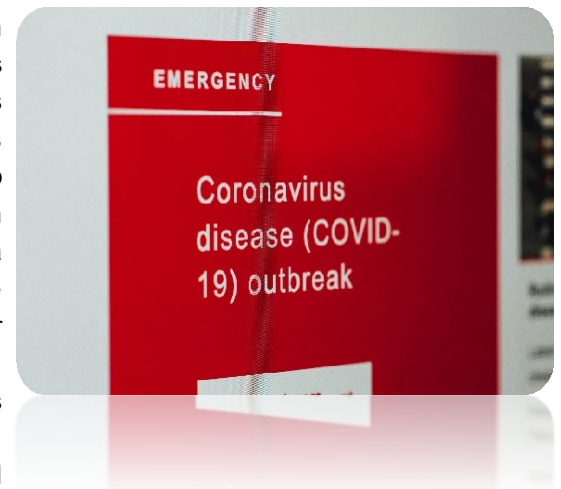
“El objetivo del presente documento es indicar las implicaciones contables de las iniciativas gubernamentales relacionadas con la covid-19, lo cual incluye la manera en que las NICSP y demás guías del IPSASB se ocupan de las transacciones y los hechos que surjan debido a la pandemia”.

Esta publicación de preguntas y respuestas la realizó el personal del IPSASB® (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, por sus siglas en inglés) con el fin de dar nociones sobre las cuestiones referentes a la entrega de información financiera y relacionadas con los mecanismos de respuesta gubernamentales ante la covid-19 y sobre las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y demás guías ya disponibles.

La presente publicación no constituye ninguna declaración oficial del IPSASB, ni pretende modificar ni dejar sin validez las disposiciones obligatorias de las NICSP actuales ni dar ninguna otra guía de implementación. Esta publicación no pretende ser exhaustiva ni constituye ninguna opción alterna a las NICSP.

Antecedentes

La pandemia de covid-19 y las medidas de intervención gubernamentales para mitigar sus efectos tienen impactos financieros tanto inmediatos como continuos. La índole y la magnitud de estas medidas de intervención varían ampliamente en todas las jurisdicciones, así como también variarán sus impactos a más largo plazo. Sin embargo, las trascendentales medidas de intervención fiscal que muchos gobiernos han lanzado significan que la información financiera de alta calidad con base en la contabilidad de devengo se necesita ahora más que nunca puesto que ofrece mejor información para la toma de decisiones, mejora la transparencia en cuanto a la manera en que los recursos públicos se utilizan, les permite a los ciudadanos hacer que quienes toman decisiones rindan cuentas y deja en mejor posición a los gobiernos para afrontar el impacto que la pandemia tiene en el balance general. Por lo tanto, es importante que se mantenga el ímpetu reciente encaminado hacia una adopción e implementación, en mayor medida, de la información financiera conforme a la contabilidad de devengo en el sector público.



Esta publicación de preguntas y respuestas resalta algunas cuestiones con las que uno se puede encontrar como consecuencia del COVID-19 y los correspondientes mecanismos de respuesta de cada jurisdicción para afrontar la pandemia. Aunque no es exhaustiva, identifica varias de las NICSP que podrían ser aplicables con el fin de interiorizar las consecuencias económicas de los diferentes tipos de transacciones. No hace referencia a ninguna transacción específica ni pretende utilizarse como guía de implementación o aplicación. Los términos y las condiciones de algunas transacciones específicas pueden ser bastante complejos y de amplio espectro.

Este documento lo ha elaborado el personal del IPSASB. Es un documento no obligatorio que se publica a efectos informativos solamente.

P1. ¿Cuáles son los diferentes tipos principales de medidas de intervención gubernamental que se están tomando para mitigar los impactos del COVID-19?

El impacto del COVID-19 es verdaderamente global si se tiene en cuenta que ninguna jurisdicción queda indemne. Los gobiernos han sido rápidos para responder y, mientras la pandemia sigue desarrollándose, también se desarrollan medidas de intervención económica. Las medidas de intervención gubernamentales se diferencian en cada jurisdicción, pero, por lo general, se clasifican en las siguientes categorías:

- **Gasto público directo**, el cual incluye ofrecer atención a los peor afectados por la pandemia, reducir la propagación del COVID-19 mediante la realización de pruebas y la provisión de equipos de protección, garantizar que las cadenas de suministro se mantengan y que las personas y los hogares se sometan a las disposiciones reglamentarias gubernamentales
- **Apoyo a personas**, lo cual incluye aumentos en el acceso a los beneficios sociales, tales como el subsidio de ingresos, y a los beneficios por desempleo, postergaciones de las fechas límites correspondientes al pago de impuestos y diferimientos de las cuotas tributarias
- **Apoyo a empresas y demás entidades del sector público**, lo cual incluye subvenciones, préstamos, inversiones en patrimonio, compras de activos en dificultades y reducción tributaria
- **Apoyo a los sistemas financieros**, lo cual incluye instrumentos en cuanto a políticas monetarias tales como reducir las tasas de interés y comprar bonos gubernamentales y demás títulos valores que tienen respaldo gubernamental.

Independientemente del tipo de medida de intervención relacionada con la covid-19, es importante que los gobiernos tengan en cuenta el impacto en sus estados de situación y rendimiento financiero. Es importante para quienes toman decisiones tener información actualizada con el fin de entender la capacidad disponible para futuras medidas de intervención tanto durante la pandemia como durante el periodo posterior de evaluación de daños.

P2. ¿Qué normas NICSP se deberían tener en cuenta con relación a la contabilización del gasto público directo?

La fuente de orientación de primera mano es la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, que ofrece algunas disposiciones obligatorias para evaluar cuándo se debería hacer el registro contable de una provisión para una medida de intervención económica planeada con el fin de reducir el impacto financiero del COVID-19. En enero de 2020, el IPSASB publicó algunas modificaciones a la NICSP 19 para dar orientación sobre la contabilización de los servicios colectivos e individuales. Estos son servicios que se prestan para satisfacer las necesidades de la sociedad, tales como los servicios de atención a los afectados por la pandemia.

P3. ¿Qué normas NICSP son las más pertinentes para el apoyo que se les da a las personas?

Los gobiernos están tomando una amplia gama de medidas de intervención para mitigar el impacto de la

covid-19 en los ciudadanos, lo cual incluye resolver los problemas de los empleados despedidos por falta de trabajo o licenciados temporalmente por sus patronos, o de los trabajadores independientes que no pueden trabajar debido a ciertas restricciones. Por lo tanto, la manera de orientación que aparece en varias NICSP puede ser pertinente:

- La NICSP 42, *Beneficios Sociales*, y, como se señaló anteriormente, la guía que aparece en la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, se relacionan con los servicios colectivos e individuales:
 - Ofrecen disposiciones obligatorias contables para el sector público, relacionadas con las transferencias de efectivo y demás beneficios que se ofrecen a personas u hogares para mitigar el efecto de los riesgos sociales
 - Ofrecen disposiciones obligatorias contables para servicios colectivos y servicios individuales que se prestan para satisfacer las necesidades de la sociedad
 - Pueden ser pertinentes dado que los gobiernos toman medidas de intervención con el fin de reducir los impactos negativos de la covid-19 incrementando los beneficios gubernamentales tales como garantizar un nivel de ingresos mínimo.
- La NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, es procedente tanto para la incapacidad laboral adicional, como para los pagos por cesación de empleo por falta de trabajo, que se les dan a los empleados de las entidades del sector público. Además, es posible que las negativas condiciones de mercado sean un indicador de la necesidad de medir nuevamente los activos y pasivos del plan correspondientes a los planes de beneficios a los empleados a largo plazo.
- Aunque todavía no sea una norma definitiva, el IPSASB publicó recientemente el [ED \(Borrador para Debate\) 72. Transfer Expenses \(Gastos por Cesiones\)](#). El ED 72 da orientación para el sector público por primera vez, en cuanto al registro contable y la medición de los gastos por cesiones, que sean gastos, distintos a impuestos, en las cuales se le suministra un bien, servicio u otro activo a otra entidad sin recibir directamente ningún bien, servicio ni ningún otro activo a cambio. Es probable que la orientación propuesta en el ED 72 sea aplicable para la cesión de recursos de parte de los gobiernos para las personas, así como para las empresas y otros niveles del gobierno, en respuesta a la pandemia de la covid-19.

P4. ¿Qué normas NICSP dan orientación sobre el apoyo a empresas y demás entidades del sector público?

Varias normas NICSP podrían ser pertinentes, de acuerdo con los tipos de medidas de intervención relacionadas con la covid-19 que se toman:

- La NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, ofrece orientación para evaluar cuándo se debería hacer el registro contable de una provisión para una medida de intervención económica planeada con el fin de reducir el impacto financiero del COVID-19.
- [El ED 70. Revenue with Performance Obligations \(Ingresos con Obligaciones de Cumplimiento\)](#), y el [ED 71. Revenue without Performance Obligations \(Ingresos sin Obligaciones de Cumplimiento\)](#) se publicaron al mismo tiempo que el ED 72. En relación con los programas de

intervención referentes a la covid-19 que no exigen que el destinatario suministre bienes ni servicios a cambio, es probable que al recibo de cesiones se le dé el tratamiento de ingresos conforme al ED 71. Se debería señalar que la contabilización de los ingresos por cesiones conforme al ED 71, así como la actual NICSP 23, *Revenue from Non- Exchange Transactions (Taxes and Transfers)* (Ingresos de transacciones no constitutivas de intercambio (impuestos y cesiones)), se ha desarrollado específicamente para el sector público y, por lo tanto, difiere de la contabilización de las subvenciones del gobierno conforme a la NIC 20, *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance* (Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales), la cual ofrece una perspectiva empresarial.

- La NICSP 34, *Estados Financieros Individuales*, la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* y la NICSP 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*, dan orientación sobre la contabilización de las participaciones en otras entidades. Es posible que estas normas sean pertinentes para el impacto contable de las medidas de intervención relacionadas con la covid-19, tales como el establecimiento de una entidad gubernamental recientemente constituida para distribuir o administrar ayudas o para evaluar si una inversión en otra entidad (por ejemplo, cuando un Gobierno realiza una inversión en patrimonio) da lugar a un cambio de dueños.
- Se puede encontrar más información sobre la compatibilidad a efectos de unificación de las NICSP y entidades comerciales del sector público, la cual está disponible en la publicación de preguntas y respuestas titulada [Estados financieros consolidados de empresas estatales y basados en las NICSP](#). Esto podría ser útil cuando una empresa cuyas acciones no se cotizan en bolsa se convierte en estatal como consecuencia de la índole y el alcance del apoyo gubernamental.

P5. ¿Qué normas NICSP son pertinentes para el apoyo a los sistemas financieros?

Así como durante la crisis de la deuda soberana, los gobiernos, que frecuentemente trabajan con los bancos centrales, están adoptando varios enfoques para financiar sus propias necesidades de financiación significativamente mayores, así como para dar apoyo a sus economías. La manera de orientación que aparece en las NICSP que más probablemente sea pertinente incluye lo siguiente:

- El paquete de normas sobre instrumentos financieros, tales como la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*, la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* y la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*¹, incluye disposiciones obligatorias para hacer el registro contable y la medición del deterioro del valor de los activos financieros, tales como las cuentas por cobrar o los préstamos en los que la posibilidad de cobrarlos se ha deteriorado debido al clima financiero negativo.
- Hay más información disponible relacionada con reestructuraciones de deuda soberana en la

¹ La NICSP 41, *Instrumentos Financieros* rige a partir del 1 de enero de 2022 y se recomienda adoptarla con antelación.

publicación de preguntas y respuestas titulada [Accounting for Sovereign Debt Restructurings Under IPSAS](#) (Contabilización de las reestructuraciones de deuda soberana conforme a las NICSP).

P6. Además de la guía sobre tipos específicos de medidas de intervención relacionadas con la covid-19 que se abordan en las P2-P5, ¿qué normas NICSP tienen la probabilidad de ser las más pertinentes si se tiene en cuenta el tratamiento contable de las medidas de intervención relacionadas con la covid-19 en los estados financieros para fines generales?

La respuesta precisa depende del impacto del COVID-19 y de las medidas de intervención gubernamentales específicas en su jurisdicción. Sin embargo, es probable que las siguientes normas sean clave a la hora de suministrar información sobre el impacto del COVID-19 y a la hora de rendir cuentas sobre los efectos de los programas gubernamentales relacionados:

- Es posible que la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, tenga impacto en la información a revelar importante de la entidad. Por ejemplo, es probable que la incertidumbre en la estimación aumente dada la incertidumbre en los montos y los tiempos relacionados con las medidas de intervención financiera relacionadas con el COVID-19. Además, la NICSP 1 incluye una guía para evaluar si una entidad sigue siendo una empresa en funcionamiento que requiera de tasación si la liquidez se deteriora.
- La NICSP 14, *Hechos Ocurridos Después de la Fecha de Información*, ofrece orientación sobre el modo en que aquellos hechos que ocurren después de la fecha de entrega de información, pero antes de la fecha en que se autoriza la publicación de los estados financieros, deberían recibir un tratamiento contable en los estados financieros. Esta será pertinente cuando las medidas de intervención se hayan lanzado después de la fecha de información. La NICSP 14 distingue entre hechos ocurridos que implican ajuste, los cuales exigen cambios en el cuerpo de los estados financieros, y hechos ocurridos que no implican ajuste, los cuales exigen información a revelar con las cuantificaciones de las estimaciones cuando sea posible.
- La NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, se aplica para establecer el valor de las propiedades que se poseen para devengar cánones de arrendamiento o valorización de capital, los cuales se habrían podido deteriorar en cuanto a su valor como consecuencia de la incertidumbre en torno al COVID-19.
- La NICSP 21, *Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo*, y la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, pueden ser aplicables a activos que se han cerrado o se han dejado en estado improductivo debido a medidas tales como el distanciamiento físico.
- Para evaluar el impacto del COVID-19 y si las medidas de intervención relacionadas tienen importancia, hay más información disponible en la publicación de preguntas y respuestas titulada [La aplicación del concepto de materialidad \(importancia relativa\) a la preparación de estados financieros](#).

P7. ¿Qué guía existe que podría ser útil en relación con la entrega de información en general más que tan solo los estados financieros?

Como consecuencia del COVID-19, los objetivos de la prestación de servicios que han establecido los gobiernos y demás entidades del sector público habrán cambiado puesto que los recursos se movilizan para mitigar los efectos de la pandemia en personas y hogares. Es probable que se creen nuevos programas y que se configuren de nuevo los mecanismos existentes de prestación de servicios. La Directriz de Práctica Recomendada (RPG) 3, *Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios*², ofrece un marco basado en principios para informar sobre los objetivos del servicio y la medida en la cual tales objetivos del servicio se han logrado. La RPG 3 aborda el tema de las circunstancias en las que los objetivos de la prestación de servicios se cambian durante el periodo sobre el que se informa. La RPG 3 les permite a las entidades diseñar a medida el formato de entrega de información y la selección de indicadores de rendimiento para sus circunstancias.

La covid-19 inevitablemente tendrá un impacto importante en las operaciones de una entidad; la RPG 2, *Debate y Análisis del Estado Financiero*, ofrece orientación de tal manera que puede dar luces en cuanto a la forma en que la pandemia ha afectado la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad. Los efectos sin precedentes del COVID-19 han creado riesgos e incertidumbre para las finanzas de las entidades que aún están sometidas a evaluación. El Debate y Análisis del Estado Financiero se puede utilizar para ofrecer información adicional a la que se incluye en los estados financieros, para profundizar en el tema de tales riesgos e incertidumbre, la manera en que se están afrontando, así como el modo en que han cambiado entre los periodos sobre los que se informa.

P8. ¿Qué guía existe para hacer que el impacto a más largo plazo en general que tiene la covid-19 en las finanzas gubernamentales sea completamente transparente?

A nivel global, los gobiernos han lanzado una gama de iniciativas políticas para proteger a las personas, los hogares y las empresas frente a los peores efectos financieros de la pandemia. Las consecuencias financieras de estas medidas de largo alcance se sentirán durante muchos años. Aunque los estados financieros son la piedra angular de una sólida y profunda entrega de información financiera, no pueden suministrar toda la información que los ciudadanos necesitan para evaluar la situación financiera de los gobiernos y demás entidades del sector público. Es esencial que, con el fin de complementar los estados financieros, las entidades suministren información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo utilizando proyecciones referentes a las salidas y entradas de recursos con base en las actuales suposiciones políticas en cuanto a los horizontes temporales previamente establecidos. La RPG 1, *Información sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad*, la orientación sobre la manera en que se pueden compilar tales proyecciones y el modo en que se revelan las suposiciones que las sustentan.

² Las RPG (Directrices de Prácticas Recomendadas, por sus siglas en inglés) dan orientación sobre la presentación de información financiera aparte de los estados financieros principales.

P9. ¿Hay disposiciones obligatorias específicas de las NICSP para préstamos otorgados en condiciones distintas a las del mercado que se estén publicando actualmente para limitar el impacto del COVID-19?

La NICSP 29 y la NICSP 41 contienen una guía de aplicación específica para el sector público en relación con préstamos con tasas de interés reducidas, que son préstamos otorgados en condiciones distintas a las del mercado. Dichos préstamos ya los están otorgando los gobiernos para contrarrestar los impactos económicos negativos de la covid-19 y es probable que se conviertan en una práctica más extendida.

Se habla de préstamo con tasa de interés reducida cuando el precio de transacción, con base en las condiciones contractuales, no es equivalente al valor razonable del préstamo. El registro contable de los préstamos con tasas de interés reducidas se hace a valor razonable, con la diferencia entre el precio de transacción y el valor razonable contabilizado de conformidad con la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones no Constitutivas de Intercambio (Impuestos y Cesiones)*. Posteriormente, el préstamo se mide a costo amortizado utilizando el método del interés efectivo.

La Guía de Aplicación que aparece en la NICSP 41 distingue entre los préstamos con tasas de interés reducidas y las condonaciones de deudas. Esto es importante porque tiene impacto en si las condiciones distintas a las del mercado que aparecen en el contrato se consideran como parte de la medición inicial del préstamo con tasa de interés reducida, como parte de la medición posterior o como anulación contable (baja en cuentas) del préstamo existente. Desde un comienzo, los préstamos con tasas de interés reducidas tienen como fin suministrar recursos a tasas distintas a las del mercado. Las condonaciones de deudas surgen de las modificaciones a los contratos de crédito existentes que se otorgan inicialmente en condiciones propias del mercado.

P10. La pregunta 5 indica que las disposiciones obligatorias sobre deterioro del valor se incluyen en el paquete de normas sobre instrumentos financieros. ¿Cuándo se hará el registro contable de los deterioros del valor en relación con los activos financieros existentes y cuán significativas serán las pérdidas?

La respuesta depende de si uno está aplicando la NICSP 29 o la recientemente publicada NICSP 41. Ambas normas NICSP incluyen disposiciones obligatorias sólidas sobre deterioro del valor. Sin embargo, las disposiciones obligatorias se diferencian.

La NICSP 29 aplica un modelo de pérdida contraída. Una entidad debería hacer el registro contable solamente de los deterioros del valor cuando haya evidencia objetiva que indique que se ha producido un evento que causa una pérdida, incluso si una pérdida ha sido probable durante un tiempo. Entre los eventos que causan pérdidas, se pueden incluir los siguientes:

- a) La dificultad financiera significativa del emisor o deudor
- b) Incumplimiento de contrato
- c) El prestamista otorga una reducción de tasas de interés
- d) Se hace probable que el prestamista quede en quiebra o se someta a un proceso de reestructuración

financiera

- e) La desaparición de un mercado activo para ese activo financiero debido a dificultades financieras
- f) Datos observables que indican que hay una disminución medible en los flujos de efectivo futuros estimados a partir de un grupo de activos financieros desde el momento del registro contable inicial de tales activos

En respuesta a la crisis financiera global de 2008, la NICSP 41 aplica un modelo de pérdidas esperadas. Aplicar este modelo pensado con miras al futuro le exige a una entidad hacer siempre el registro contable de los deterioros del valor esperados o previstos. A diferencia del modelo de pérdida contraída, no hay evento que dé lugar al registro contable de una pérdida crediticia.

Independientemente de la norma aplicada, dada la gravedad económica relacionada con el COVID-19, las entidades tendrán que revisar su cartera de activos financieros y evaluar si es necesario un deterioro del valor.

P11. ¿Hay diferencias entre las NICSP y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que se deberían tener en cuenta cuando se establecen las formas de tratamiento contable de las medidas de intervención relacionadas con el COVID-19?

En general, no, puesto que muchas de las NICSP toman como base las actuales NIIF cuando éstas sean pertinentes y se desarrollen al utilizar el *Process for Reviewing and Modifying IASB Documents*³ (*Proceso para revisar y modificar documentos del IASB*). Sin embargo, el paquete de normas NICSP también incluye una guía completamente específica para el sector público sobre transacciones, lo cual incluye el deterioro del valor de activos no generadores de efectivo, los beneficios sociales y los servicios colectivos e individuales. Estos temas se abordan brevemente en las preguntas 2, 3 y 6 anteriores. Además, como se explica en la pregunta 4, el ED 71 incluye una guía específica para el sector público relacionada con la contabilización de ingresos por cesiones, lo cual es significativamente diferente del tratamiento conforme a la NIC 20. La pregunta 9 también suministra información sobre la contabilización de préstamos con tasas de interés reducidas conforme a las NICSP.

³ <https://www.ipsasb.org/publications/process-reviewing-and-modifying-iasb-documents>

Mirando hacia el futuro

A medida que los gobiernos siguen dando respuesta del COVID-19 e implementan nuevas medidas para mitigar tal impacto en sus ciudadanos, es posible que surjan más implicaciones en la entrega de información financiera actuales y a largo plazo. Los empleados del IPSASB continuarán haciéndole seguimiento a la situación y actualizando este documento cuando sea necesario.

Contacto clave

Ross Smith, director técnico y de programas del IPSASB (rosssmith@ipsasb.org)

Derechos de autor © abril de 2020 de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Se requiere de la autorización escrita de la IFAC para reproducir, almacenar, transmitir o hacer uso de este documento de forma similar, salvo cuando el documento lo utilice una persona y sin fines comerciales únicamente. Envíe un mensaje a permissions@ifac.org

Publicado por:



"Este documento, titulado *Covid-19: guía contable relevante del IPSASB*, que la *International Federation of Accountants* (IFAC) publicó en inglés en abril de 2020, lo ha traducido al español el Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia (INCP) en mayo de 2020 con permiso de la IFAC. El texto aprobado de todas las publicaciones de la IFAC es aquel que la IFAC publique en lengua inglesa. La IFAC no asume responsabilidad por la exactitud y completitud de la traducción ni por ninguna medida que se tome como consecuencia de lo anterior.

Texto en inglés del documento titulado *Covid-19: guía contable relevante del IPSASB* © 2020 cuyo autor es la IFAC. Todos los derechos reservados.

Texto en español del documento titulado *Covid-19: guía contable relevante del IPSASB* © 2020 cuyo autor es la IFAC. Todos los derechos reservados.

Título original: *COVID-19: Relevant IPSASB Accounting Guidance*, abril de 2020".