

**26° ENCUENTRO NACIONAL DE INVESTIGADORES
UNIVERSITARIOS DEL AREA CONTABLE**

16° SIMPOSIO REGIONAL DE INVESTIGACIÓN CONTABLE

**Temario elegido: Impacto de la pandemia del COVID-19 en la
profesión contable.**

**LOS RESULTADOS EXTRAORDINARIOS EN LA CONTABILIDAD
PATRIMONIAL Y FINANCIERA. EFECTOS ECONÓMICOS DE LA
PANDEMIA.**

Autores

Gilabert, Manuel – Universidad Argentina de la Empresa (UADE)

Precona, Claudia – Universidad Argentina de la Empresa (UADE)

**Alcetegaray, María Lorena - Universidad Argentina de la Empresa
(UADE)**

Ciudad de Pinamar - Noviembre del 2020

LOS RESULTADOS EXTRAORDINARIOS EN LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL Y FINANCIERA. EFECTOS ECONÓMICOS DE LA PANDEMIA

Resumen

La contabilidad como sistema de información debe ser capaz de reflejar de forma adecuada la realidad económica de las organizaciones para la correcta toma de decisiones. Por ello, es de vital importancia reflexionar cómo este contexto especial que el mundo transita por la pandemia afecta los resultados de las organizaciones, y cómo éstas los reflejan en sus informes, tanto aquellos internos o de gestión como aquellos de presentación externa.

El objetivo de este trabajo es analizar el tratamiento contable de los hechos generados por la pandemia del COVID-19, la viabilidad del uso de partidas de resultado extraordinario, y presentar otras consideraciones que la contabilidad para usuarios externos debería reflejar ante la mencionada crisis.

Para ello comenzamos analizando la normativa nacional encontrándonos con una posición conservadora donde se limita el uso de las partidas extraordinarias a situaciones atípicas, infrecuentes, indeseadas, involuntario y con expectativas de no repetición futura. Continuamos con el análisis de la doctrina encontrándonos con una parte que promueve una postura más amplia, y recomienda el uso de la mencionada partida extraordinaria, con el requisito de la infrecuencia únicamente (Fowler, Camargo et al, Pahlen); y con otra parte de la doctrina (Casinelli), que no recomienda la utilización de la partida de "resultados extraordinarios", pero si la posibilidad de la desagregación de la partida principal y/o la aclaración o ampliación en información complementaria de la situación particular que la empresa está sobrellevando como consecuencia de la pandemia del COVID-19. Por último, también analizamos la normativa internacional donde las NIIF prohíben el uso de la mencionada partida.

En consecuencia de lo analizado, y según nuestra reflexión al respecto, consideramos que para una correcta interpretación de la información de un informe de presentación externa en época de pandemia se deberían tomar tres caminos, según el caso: utilizar la partida de resultado extraordinario; no utilizarla pero detallar en la partida principal el efecto; o explicar la situación en información complementaria.

Palabras clave: resultado extraordinario, COVID-19, estados contables, exposición contable

Introducción

El 11 de marzo de 2020 por la Organización Mundial de la Salud declaró situación de pandemia de COVID-19. Este virus ha afectado no sólo la situación de salud de millones de personas, sino también ha tenido repercusiones en prácticamente todos los ámbitos de la sociedad. Desde lo económico, por ejemplo, se vio afectado el comercio internacional de bienes y servicios, la movilidad de las personas entre naciones y dentro de las mismas, el consumo de bienes y servicios a nivel doméstico, el empleo, entre otras variables.

Para la mayoría de las organizaciones estas variaciones serían negativas, sea por reducción en los niveles de ventas o por aumento de gastos y costos relativos a productos sanitarios, viáticos y logística, sueldos y cargas sociales de trabajadores en reemplazo de los que gozan de la licencia por factores de riesgo, COVID positivo, entre otras. También hay cambios en la oferta y demanda de productos, lo cual afecta sus precios específicos.

Algunas organizaciones no han podido soportar los gastos fijos y han tenido que limitar su actividad o incluso cerrar. Otras han sufrido pérdidas por productos vencidos y en mal estado ante la imposibilidad de su comercialización, especialmente al inicio del aislamiento obligatorio.

Por otra parte, en otras organizaciones estas variaciones podrían ser positivas, es decir, existiría un incremento en las ventas de manera excepcional como consecuencia del aumento de la demanda (materiales sanitarios, bienes de primera necesidad, insumos informáticos, entre otros).

La contabilidad, como sistema de información, se debe esforzar por reflejar de forma adecuada la realidad económica de los entes, a fin de posibilitar la correcta toma de decisiones, tanto de usuarios internos y externos. Por ello, es de vital importancia reflexionar cómo este contexto especial que el mundo transita por la pandemia afecta los resultados de las organizaciones, y cómo éstas los reflejan en sus informes, en particular aquellos de presentación externa.

Objetivos, metodología y alcance

El objetivo de este trabajo es analizar el tratamiento contable de los hechos generados por la pandemia del COVID-19, la viabilidad del uso de partidas de resultado extraordinario, y presentar otras consideraciones que la contabilidad para usuarios externos debería reflejar ante la mencionada crisis.

Los objetivos específicos son:

- Recabar lo que presenta la contabilidad patrimonial, tanto en normativa y doctrina nacional como internacional, acerca de los resultados extraordinarios.

- Analizar la viabilidad de utilización de partidas de resultado extraordinario en los informes de presentación externa
- Presentar ejemplos prácticos para ilustrar el análisis

El diseño de la investigación es cualitativo, ya que se recurre a las técnicas de recopilación documental, tanto de normativa como de otras publicaciones relacionadas, y la observación de situaciones reales empresariales para luego realizar la contrastación de la teoría en vigencia y la elaboración de ejemplos. La recopilación documental se realiza a través de búsqueda en portales de publicaciones profesionales y académicas (Google académico, Research Gate, Proview, Dialnet, entre otras).

En relación al alcance del trabajo, el mismo se enfoca en cuestiones de exposición del estado de resultados desde la normativa emitida por FACPCE y las Normas internacionales de información financiera (NIIF). No se aborda en este trabajo el riesgo del cumplimiento del supuesto de empresa en marcha y sus implicancias.

El estado de resultados y su función

Hemos mencionado en la introducción que la pandemia ha traído, prácticamente en todos los casos, efectos económicos para las organizaciones. El informe que se encarga de presentar la realidad económica de la empresa y las causas del resultado generado es el estado de resultados. Según indica Fowler Newton, E. (2010), “un estado de resultados debería:

- a) Ser útil para la evaluación del desempeño pasado de la entidad informante;
- b) Ayudar en la tarea de predecir su rentabilidad futura (o en el caso de entidades sin fines de lucro, el cumplimiento de sus objetivos y el pago de sus obligaciones)
- c) Satisfacer los otros requisitos de información contable.”

El autor continúa detallando cómo debería confeccionarse este estado; menciona que deben clasificarse los componentes de los resultados y exponerse sus causas, por lo que “no deberían (...) omitirse informaciones que sean significativas para los usuarios de los estados financieros; ó (...) efectuarse compensaciones inadecuadas.” (p. 1392). Destaca ciertos casos en los que no se cumpliría esta condición, entre los cuáles se puede señalar la clasificación de resultados sobre bases inadecuadas y la compensación de resultados que tienen como origen causas diversas.

Cabe entonces preguntarse si es viable exponer aquellos resultados generados como consecuencias de la pandemia, como causas extraordinarias. Para ello exploraremos el concepto de resultados extraordinarios en la normativa nacional e internacional.

Resultados extraordinarios en la normativa nacional

En primer lugar se analiza lo que la normativa nacional explicita en relación a los resultados extraordinarios. La Resolución Técnica (RT) N°8 emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) clasifica los resultados en ordinarios y extraordinarios:

“A.2.a. Resultados ordinarios: Son todos los resultados del ente acaecidos durante el ejercicio, excepto los resultados extraordinarios.

A.2.b. Resultados extraordinarios: Comprende los resultados atípicos y excepcionales acaecidos durante el ejercicio, de suceso infrecuente en el pasado y de comportamiento similar esperado para el futuro, generados por factores ajenos a las decisiones propias del ente, tales como expropiación de activos y siniestros.” (RT 8)

En cuanto a su exposición, la misma norma detalla lo siguiente:

“A.3.b. (...) Los resultados extraordinarios pueden:

a) exponerse en un renglón del estado de resultados netos del efecto del impuesto a las ganancias, discriminando en la información complementaria a las principales partidas, o

b) detallar las principales partidas (incluyendo el impuesto a las ganancias) en dicho estado.

En ambos casos, las partidas deben discriminarse de idéntica forma a la descrita para los resultados ordinarios. “(RT 8)

Lo establecido en la normativa nacional no se agota en lo antedicho, sino que la RT 9 (norma particular para entes industriales, comerciales y de servicio) agrega que: *“en su caso, deben distinguirse el impuesto a las ganancias que afecta a los resultados extraordinarios y la participación minoritaria sobre el neto de éstos. (RT 9)*. La citada norma también aclara que debe exponerse, *“...en los estados consolidados la participación de los accionistas minoritarios sobre dichos resultados”*.

Analizando lo que indica la norma coincidimos con la opinión de Rondi (2013), quien sostiene que de la definición que presenta la normativa local se sigue que pocos resultados serán presentados como extraordinarios, pese a que pueden llegar a ser infrecuentes.

Fowler Newton por su parte menciona que es costumbre presentar separadamente los resultados *ordinarios* y los *extraordinarios*, pero no hay uniformidad en la caracterización de estos conceptos. El autor considera:

“a. extraordinarios los resultados de ocurrencia infrecuente en el pasado y respecto de los cuáles existan expectativas razonables de que no se repetirán, cualesquiera fueren el tipo de operación o los hechos que los hubieren provocado” (Fowler Newton ,2002)

Es decir que la clave para considerar un resultado como extraordinario para este autor es únicamente la expectativa de repetición futura del mismo. El autor reconoce que su criterio no coincide con el de la normativa:

“el criterio predominante de las NC es el de considerar que para que un resultado se considere extraordinario debe ser, además de infrecuente, de naturaleza inusual, en el sentido de no estar vinculado con las actividades típicas del ente. Desde esta perspectiva, los resultados de la actividad principal serían siempre ordinarios, aunque tuvieran características excepcionales cuya ocurrencia fuere improbable.” (Fowler Newton, 2002)

Esta diferencia con la normativa es justificada por el autor con el argumento de que dicha posición afecta la comparabilidad y distorsiona las estimaciones futuras. Analizando la frecuencia con que puede darse un problema en base a lo antedicho, el autor juzga improbable que tenga efectos prácticos importantes:

“De todos modos, los casos de resultados anormales vinculados con operaciones típicas son raros, así que es bastante difícil que el problema tenga efectos prácticos importantes.”
(Fowler Newton, 2002)

Sin embargo, en la actual crisis generada por la pandemia, esta situación se volvió mucho más común de lo que se hubiese podido pensar hace unos años. Podemos equiparar el ejemplo presentado por el autor a muchas situaciones que se están dando en la actualidad:

“Si una crisis energética provocase un incremento espectacular de las ventas de equipos electrógenos (que no debería repetirse una vez superada ella), los resultados de las ventas excepcionales se considerarían:

- a. *extraordinarios, en nuestra opinión;*
- a. *ordinarios utilizando el criterio predominante. “*

Podemos pensar en muchas situaciones empresariales actuales similares por la pandemia del COVID-19: venta de insumos tecnológicos (ej. Webcams), venta de ciertas licencias de software, insumos de higiene, entre otros.

Por su parte, y en línea con lo antes expuesto, Pahlen Acuña (2017) sostiene que “el concepto de resultado extraordinario debería incluir también a aquel proveniente de operaciones de venta que hacen al objeto principal del ente, pero cuyas características particulares se estima que no volverán a repetirse en el futuro.” También señala el mismo autor que, así como pueden existir ingresos o gastos extraordinarios que no estén relacionados con la actividad principal del ente, similar criterio puede aplicarse en relación con los costos.

También Camargo et al. (2010) exponen similar postura a las mencionada por Pahlen Acuña y Fowler Newton, y refieren a la segregación que debe realizarse en caso de presentar actividades discontinuadas. En relación a esto último Fowler Newton (2010) propone que debiesen identificarse, dentro de cada categoría, los resultados que tengan una probabilidad baja o nula de repetición futura, como los producidos por:

- a) Hechos extraordinarios
- b) Negocios o segmentos que hayan sido discontinuados o están en proceso de discontinuación, durante el período en que estuvieron activos
- c) Dicha discontinuación (Fowler Newton, 2010)

De esta manera, la sugerencia es presentarlos separadamente, según la siguiente:

“Resultados cuya repetición futura es improbable: La presentación separada de estos resultados permite que los usuarios de los estados financieros los excluyan cuando efectúan pronósticos o proyecciones sobre la rentabilidad futura de la entidad informante. Entran en esta categoría los resultados por:

- a. *Operaciones discontinuadas o en proceso de discontinuación (detallado en libro)*
- b. *Hechos cuya repetición futura no es de esperar.”* (Fowler Newton, 2010)

Respecto del uso de la denominación “extraordinario”, es interesante la apreciación a favor que realiza Fowler Newton, señalando que “esto se encuadra en el lenguaje común, según resulta de estas definiciones del diccionario de la lengua española”

El autor da ejemplos de resultados extraordinarios a su entender: siniestros inesperados (salvo que el emisor de los estados financiero sea una aseguradora), discontinuaciones de actividades, ventas de activos muy importantes.

Concluye con que todo requerimiento adicional a la probabilidad remota de repetición es inadecuado.

Como puede observarse, la opinión de Fowler Newton es anterior a la pandemia; mientras que en la actualidad, los efectos del Covid-19 en las economías son significativos y podrían dar lugar a una interpretación diferente.

Casinelli interpreta la normativa local en relación a los resultados extraordinarios, relacionándolo con el actual contexto de pandemia, y expresa que una entidad no debería presentar los resultados procedentes del actual contexto en una sola línea de resultados extraordinarios, porque:

“...son resultados típicos, en tanto se relacionan con las operaciones de la entidad; no se conoce la extensión que pueda tener la crisis (por lo tanto, no puede afirmarse que estos resultados no vayan a mantenerse en el futuro); podría no distinguirse en qué medida tales resultados son a causa de factores ajenos a las decisiones propias del ente, o a las decisiones que el ente tomó para enfrentar la crisis.”
(Casinelli, 2020)

Sin embargo, si admite que una entidad podría optar por incluir en el cuerpo del estado de resultados o en las notas un desglose de la información. De hecho, menciona:

“Una entidad podría optar por incluir una nota con información cuantitativa (cuando sea posible) y/o cualitativa que ayude a que los usuarios comprendan el impacto que la crisis desatada por el COVID-19 ha tenido...” (Casinelli, 2020)

Analizando los gastos operativos, sugiere que la entidad aplique de manera consistente la definición de ingresos y gastos operativos, independientemente de si se relacionan o no con COVID-19. Esta posición tiene como argumento lo siguiente:

“...una presentación de otro tipo podría inducir a error y deterioraría la comparabilidad de los estados financieros, aun cuando estos resultados relacionados claramente con las operaciones se produzcan de forma irregular o infrecuente, o sus importes sean inusuales.”
(Casinelli, 2020)

No obstante reconoce que de alguna forma sería bueno identificar la naturaleza de los hechos y dar información al usuario de la información contable, y sugiere hacerlo en información complementaria:

“El enfoque de comunicar a través de las notas a los estados contables los efectos que la crisis desatada como consecuencia de la pandemia y las medidas tomadas para su contención tuvieron sobre la entidad puede ser una forma menos controvertida que pretender hacerlo en las cifras expuestas en el cuerpo de los estados básicos...” (Casinelli, 2020)

Más adelante incluso justifica la exposición desde una perspectiva más profunda, haciendo referencia al objetivo de los estados financieros:

“Como principio general, deberán incluirse todas las informaciones, explicaciones y revelaciones que resulten necesarias para que los usuarios comprendan los efectos más significativos que los eventos del contexto actual hayan tenido sobre la posición financiera, el desempeño económico y los flujos de efectivo de la entidad.” (Casinelli, 2020)

Casinelli menciona, de modo no taxativo, aquellos conceptos que podrían considerarse resultados de la pandemia que podrían dar lugar a revelaciones:

“– Costos indirectos de fabricación (producción) fijos, que no han sido absorbidos en el costo de los inventarios por haber operado por debajo de la capacidad normal de planta.

–Costos incrementales como consecuencia de la crisis del COVID-19: son aquellos costos:

a) en los que la entidad no incurría antes del comienzo de la crisis;

b) que la entidad espera que cuando sea superada la crisis ya no incurrirá en ellos; y

c) que son claramente separables de otros relacionados con las operaciones normales

–Ingresos que no se hubieran producido en condiciones normales de actividad, debido a la mayor demanda de los servicios que presta la entidad o bienes que comercializa,

–Concesiones de alquiler por parte de arrendadores.

–Posibles sanciones por demoras o no-desempeño de contratos.

–Información abierta por períodos” (Casinelli, 2020)

También presenta la sugerencia de la presentación en notas cuando los elementos de juicio resultan insuficientes: *“Si la entidad no pudiera separar cuantitativamente estos conceptos de las demás operaciones normales, de modo que resulte confiable, pero aún estimara que los efectos son significativos, podría incluir la referencia entre paréntesis sin importes “ (Casinelli, 2020).* También se menciona como alternativa el uso de llamadas con una explicación al pie del estado de resultados, o la desagregación de la partida, como en el siguiente ejemplo:

Otros gastos:

Costos incrementales de limpieza y sanitización por

efecto de COVID-19

xxxxxx

Otros

xxxxxx

Total de Otros gastos

xxxxxx

Podríamos sintetizar las posturas de la normativa y de la doctrina en los siguientes puntos:

- A. Que la normativa nacional (RT8/RT9) tiene una posición conservadora, limitando el uso de las partidas de resultado extraordinario a situaciones donde el resultado sea atípico, infrecuente, indeseado, involuntario (respecto de la empresa) y con expectativas de no repetición futura.
- B. Que parte de la doctrina promueve una postura más amplia, y recomienda el uso de la mencionada partida extraordinaria, con el requisito de la infrecuencia únicamente (Fowler, Rondi, Camargo et all, Pahlen), principalmente porque ello favorece la comparabilidad y la proyección de flujos económicos y financieros futuros.
- C. Que parte de la doctrina (Casinelli), considerando situaciones generadas por la pandemia, no recomienda la utilización de la partida de “resultados extraordinarios”, pero si la posibilidad de la desagregación de la partida principal y/o la aclaración o

ampliación en información complementaria de la situación particular que la empresa está sobrellevando.

Resultados extraordinarios en la normativa internacional

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 1 establece que “una entidad no presentará ninguna partida de ingreso o gasto como partidas extraordinarias en el estado del resultado integral, en el estado de resultados separado (cuando se lo presenta) o en las notas” (punto 87). Al respecto, Fowler Newton (2010) considera esta prohibición como “irrazonable”, criterio que comparte Rondi (2013):

“Más irrazonable todavía es la prohibición de exponer partidas extraordinarias en los estados de resultado integral y de resultado, o en las notas a los estados financieros, que se incorporó a las NIIF a los comienzos de este siglo.”

Las razones de la prohibición

Fowler Newton (2010) señala que la fundamentación de la IASB (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad) fue la siguiente: las partidas extraordinarias “resultan de los riesgos del negocio normalmente encarados por una entidad, y no justifican su presentación en un componente separado del estado de resultados (...) son sólo un subconjunto de las partidas de ingresos y gastos que puedan justificar su exposición para asistir a los usuarios a predecir el desempeño futuro de una entidad.”

Luego, opina:

“El razonamiento es falaz, porque el hecho de que todo resultado se relacione con los riesgos del negocio no sustenta la conclusión de que es inconveniente presentarlo en el estado de resultados de una manera que ayuda a mejorar la calidad de las predicciones sobre el desempeño futuro de la entidad.” (Fowler Newton, 2010)

Otra razón que justificó la prohibición de la discriminación de partidas extraordinarias según la IASB fue que:

“...elimina la necesidad de una segregación arbitraria de los efectos de los hechos externos relacionados –algunos repetitivos y otros no- sobre la ganancia o pérdida de una entidad en un período. Por ejemplo, podría necesitarse imputaciones arbitrarias para estimar el efecto financiero de un terremoto o la ganancias o pérdidas de una entidad ocurrida durante una depresión cíclica importante de la actividad económica.” (Fowler Newton, 2010)

El autor considera este argumento fuera de lugar y enumera las siguientes razones:

“a) No son muchos los casos en que deben hacerse imputaciones para determinar resultados extraordinarios

b) Efectuarlas es parte del trabajo habitual de los preparadores de estados financieros

c) No necesariamente las imputaciones que se efectúen deben ser arbitrarias, como se da a entender en el párrafo transcripto.” (Fowler Newton, 2010)

Seguidamente, señala un conflicto del criterio adoptado por la IASB con un concepto emitido por el mismo organismo dentro de su marco conceptual, en el cuál se plantea que el “...el valor predictivo del estado de resultados se acrecienta cuando los gastos o ingresos inusuales, anormales o infrecuentes se presentan por separado” (Fowler Newton, 2010)

Por otro lado, Parte et al. (2008) señalan que la finalidad de la restricción es combatir distintas formas en las que se usaron estas partidas para “gestión” del resultado. Entre estas, mencionan:

“...han sido utilizadas para domeñar el resultado a favor de intereses de los administradores de las empresas, esto es, dependiendo de las apetencias del momento se utilizaban para aislar los resultados no deseados o para redondear la cifra de resultados divulgada. Posiblemente por esta ductibilidad, al servicio de los más variados objetivos informativos, han sido descartadas por el momento en las normas contables”

Finalmente, Fowler Newton sentencia que “los argumentos esgrimidos por la IASB para fundamentar la eliminación de la categoría de resultados extraordinarios son débiles y artificiales.” (2010).

Tratamiento anterior a la prohibición

Para Parte Esteban & Gonzalo Angulo (2008), las partidas extraordinarias “han jugado un papel esencial en dos líneas de investigación: la gestión del resultado y el comportamiento del mercado frente a estas partidas.” Sin embargo, plantean que “pueden encontrarse evidencias empíricas a favor de la relevancia y contenido informativo de estos sucesos a la par de evidencias que les tachan de erráticos, irrelevantes y ausentes de contenido informativo para el mercado.”

Los autores también enumeran una serie de razones por las cuáles se segregaban, antes de la prohibición -que en el Plan General de Contabilidad español rige desde 2007-:

“(...) a) mejorar la predicción empresarial excluyendo componentes no repetitivos, porque las partidas extraordinarias eran atípicas e infrecuentes; b) posibilitar la evaluación de la eficiencia ordinaria de la dirección; c) propiciar la comparabilidad con ejercicios previos; d) facilitar el análisis económico y financiero de la entidad; e) velar por la calidad del resultado del ejercicio, etc. (Parte Esteban & Gonzalo Angulo, 2008)

Antes de la publicación de la norma española que impide la segregación de partidas extraordinarias, plantean que existía cierta vaguedad en las normas contables de ese país y que los resultados “se dividían, en plano de igualdad para su consideración, en ordinarios y extraordinarios.” (Parte Esteban & Gonzalo Angulo, 2008) Asimismo, mencionan que no sucede lo mismo en los países anglosajones como el Reino Unido, Estados Unidos, Canadá, Nueva Zelanda o Australia:

“...hace tiempo percibieron el problema que esta tipología de ingresos y gastos estaba ocasionando en la práctica empresarial, y emprendieron severas políticas que limitarían al máximo su aparición. En estos países la restricción conceptual de los extraordinarios vino acompañada de la habilitación de apartados próximos como son las partidas especiales,

excepcionales, atípicas, anormales, aunque cada uno de ellos puede presentar rasgos diferenciadores.” (Parte Esteban & Gonzalo Angulo, 2008)

Alternativas ante la restricción en la normativa internacional

Según Parte Esteban & Gonzalo Angulo 2008) la alternativa que adoptó la IASB y algunos países de utilizar un apartado para incluir los hechos contables que no son estrictamente partidas extraordinarias “ha contribuido aunque sea ligeramente a mejorar la información transmitida a los distintos usuarios de la información financiera.” No obstante, concluyen que la restricción normativa no terminó con el problema por el cual se estableció:

“El cambio de denominación hacia partidas especiales, excepcionales, partidas no usuales, operaciones interrumpidas, etc., sigue demostrando cierta capacidad tanto para camuflar situaciones desfavorables en la empresa como para deprimir o ensalzar resultados cuando sea necesario. (...) En definitiva, podrá cambiar el nombre de estas partidas, pero eso no impedirá su existencia ni que jueguen un papel importante en la información financiera.” (Parte Esteban & Gonzalo Angulo, 2008)

Kegalj (2020) opina que “distinguir entre los ingresos y gastos que son partes de las operaciones normales y aquellos vinculados a la pandemia, puede implicar una subjetividad significativa.” Siguiendo con este análisis, plantea que “requiere juicio, el nivel dependerá de los hechos, circunstancias y la divulgación”.

Recuerda que las normas internacionales no definieron los términos “inusual” o “excepcional”, pero que si se utilizan estos términos deben reservarse “para elementos que justifiquen una prominencia mayor, que la lograda mediante una presentación separada. (...) puede ser apropiado etiquetar los ingresos y gastos vinculados al COVID-19 como inusuales o excepcionales.” (Kegalj G., 2020). Luego aclara que sólo deben etiquetarse de esa manera los ingresos y gastos directamente atribuibles al COVID-19.

Asimismo, opina que:

- Se debe describir la naturaleza de la partida, “ejemplo: costos de limpieza excepcional debido al COVID-19. Describir simplemente al ingreso o gasto como excepcional o inusual, o ‘vinculado con COVID 19’ es insuficiente.” (Kegalj G., 2020).
- “Las notas de los estados financieros deben incluir una explicación adicional de la naturaleza del resultado y su caracterización como excepcional o inusual o ‘vinculado con COVID’.” (Kegalj G., 2020)
- No debe mezclarse el concepto de operativo y no operativo con el de inusual, es decir, “deben aplicar la definición de ‘operativos’ de manera consistente a los ingresos y gastos, independientemente de si se relacionan con COVID-19. Por ejemplo, los costos de limpieza son generalmente parte de las actividades operativas.” (Kegalj G., 2020)
- No es apropiado presentar información en base a supuestos “...(por ejemplo, ‘ingresos esperados si no hubiera ocurrido el brote de COVID-19’) en el estado de resultados. Del

mismo modo, la presentación de ‘ingresos perdidos’ también es inapropiada.” (Kegalj G., 2020)

Realiza también la autora la aclaración de que el tratamiento de los gastos vinculados al COVID dependerá de la estructura de resultados de cada ente y en función de ello se decidirá la forma de clasificarlos y si es apropiado o no presentar el impacto en los resultados. Por otra parte, menciona que cuando los gastos vinculados afectan diferentes naturalezas o funciones, es posible que se inapropiado presentarlos en una sola línea.

Kegalj (2020) proporciona un ejemplo de cómo podrían exponerse los gastos, cuando son clasificados por naturaleza, en relación al COVID-19, a través del uso de paréntesis:

Ejemplo de Estado de Resultados	20XX
Ingresos	1.000
Otros ingresos (incluyendo recuperos de seguros por reclamos relacionados con el COVID-19 de 40)	150
Cambios en inventarios de bienes finales y en proceso	(120)
Materia prima y consumibles utilizados	(160)
Gastos de beneficios a empleados (incluyendo pago por riesgo temporal a empleados debido al COVID-19 de 70)	(250)
Gastos de depreciación y amortización	(100)
Otros gastos (incluyendo costos de limpieza y sanitización incurridos para prevenir la propagación del COVID-19 de 30)	(80)
Beneficio antes de impuestos	440

Tabla 1: ejemplo de estado de resultados adaptado y traducido de Kegalj, G. (2020).

Por su parte, Perez & Barroso (2020) consideran que “los gastos y pérdidas motivadas por esta situación se deberían considerar como gasto excepcional, por lo que se deberán presentar o desglosar separadamente en la memoria. Cualquier compensación recibida de dichos gastos se deberá clasificar igualmente como un ingreso excepcional.” En relación a las ayudas gubernamentales reintegrables si no se cumplen determinados requisitos, plantea que deberían reconocerse como subvenciones.

Por último, Barbei et al. (2020) plantean que la omisión de la información relativa al COVID-19 en notas o contenidos de los estados financieros “conlleva a una disminución en la calidad de la información presentada por las empresas y por lo tanto, asimismo, en la utilidad para los usuarios.” No obstante, aclara que “los resultados anormales futuros dependen no sólo de la información contable del período, sino también de otra información no reflejada en los estados financieros.” (Barbei et al., 2020)

Conclusiones

Al comienzo del trabajo nos planteamos recopilar y analizar las consideraciones de la normativa contable y la doctrina sobre la presentación de partidas extraordinarias, lo cual fue expuesto en los apartados de este texto. A modo de resumen vemos 3 grandes posiciones:

1) la normativa, con una posición conservadora sobre los resultados extraordinarios, donde las NIIF prohíben el uso de la mencionada partida, y las resoluciones técnicas de FACPCE las limitan a situaciones con varios condicionantes.

2) Parte de la doctrina considera que debería la norma debería ser más permisiva (Fowler Newton 2002, Parte Esteban, L. & Gonzalo Angulo, J., 2008; Camargo et al. 2010; Fowler Newton E., 2010, Pahlen Acuña 2017), bajo el fundamento principal de permitir la comparabilidad y facilitar la proyección futura.

3) Parte de la doctrina (Casinelli , 2020, Pérez, P.M. & Barroso, C., 2020; Kegalj, G. 2020), en particular reflexionando sobre los impactos del COVID-19, considera que sería arriesgado utilizar las mencionadas partidas, y sugiere en cambio la segregación dentro del rubro principal de los resultados relacionados a la pandemia, sea con una aclaración descriptiva entre paréntesis, con el uso de una nota aclaratoria descriptiva, o bien separando los montos información complementaria.

Considerando lo antedicho, y según nuestra reflexión al respecto, consideramos que para una correcta interpretación de la información de un informe de presentación externa en época de pandemia deberían tomarse tres caminos principales:

- A. Con aquellos resultados que resultan de la pandemia, no previstos por la empresa, y que probablemente sucedan por única vez, la norma debería permitir la exposición de los mismos como “resultados extraordinarios”, y no dentro de las partidas de resultados operativos. Ejemplos podrían ser la materia prima que descartan los restaurantes por vencimiento de sus productos ante el cese abrupto de actividad; los subsidios excepcionales recibidos por el estado nacional; entre otros.
- B. Con aquellos resultados que se deben a la pandemia, pero tienen probabilidad de repetirse en el tiempo, su presentación en las partidas de resultados operativos, pero con la desagregación correspondiente en información complementaria. Ejemplos podrían ser el desarrollo de una nueva línea de negocio o canal de venta, como la venta online; o nuevos gastos por los cambios en los procesos operativos por nuevas prácticas de higiene e implementación de protocolos). Coincidimos con Kegalj que la explicación no debe ser general ni ambigua, sino verdaderamente clarificadora.
- C. Con aquellos resultados que resulte muy complejo determinar si se deben o no a la situación de pandemia, una aclaración cualitativa en nota en los rubros, con principales cambios respecto del ejercicio anterior.

Esperamos humildemente que este trabajo contribuya a la reflexión en materia de presentación de la información financiera en épocas de pandemia, así como también la revisión del uso y la normativa de la partida de resultados extraordinarios.

Bibliografía

Barbei, A., Paula, C.G. & Tiberi S. (2020). ¿Qué dicen las empresas sobre el COVID-19?: Estados financieros, transparencia y cumplimiento normativo. Documento de Trabajo N°061. La Plata: Centro de Estudios en Contabilidad Internacional.

Camargo et al. (2010). Estados Contables y Otros Informes. Disponible en: https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/5299/camargo-estadoscontables.pdf

Casinelli, H. (2020). Orientaciones relacionadas con los efectos del covid-19 para entidades menos complejas que aplican las normas de contabilidad y auditoría desarrolladas por la FACPCE (aplicables a estados contables referidos a cierres posteriores a la declaración de pandemia). Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y de Auditoría. Buenos Aires: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

FACPCE. RESOLUCION TÉCNICA N°8

FACPCE. RESOLUCION TÉCNICA N°9

FACPCE (2020) Guías sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19. En: <https://www.facpce.org.ar/wp-content/uploads/2020/05/GuiaCovid-19-2.pdf>
Consultado 01/10/2020

Fowler Newton, E. (2002). Análisis de Estados Contables. Buenos Aires: La Ley.

Fowler Newton, E (2010) Contabilidad Superior. Buenos Aires: La Ley

IABS. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N°1

Kegalj, G. (2020). "Where and how should COVID-19 impacts be presented in the income statement and related notes?". Obtenido de: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/06/covid-19-income-statement-ias1.html> Fecha de consulta: 30/09/2020

Pahlen Acuña, R.J.M. (2017). Contabilidad: pasado, presente y futuro. Buenos Aires: La Ley.

Parte Esteban, L. & Gonzalo Angulo, J. (2008). ¿Añaden las partidas extraordinarias calidad al resultado? *Universia Business Review*, núm. 18, segundo trimestre, 2008, páginas. 28-39. Portal Universia S.A. Madrid, España.

Pérez, P.M. & Barroso, C. (2020) "Buenas prácticas contables ante el impacto del coronavirus en 2020". En <https://www.tendencias.kpmg.es/2020/03/buenas-practicas-contables-coronavirus-2020/>
Fecha de consulta: 30/9/2020

Rondi, G.R., et al. (2013). Adopción por primera vez de la NIIF para las PyMEs en PyMEs argentinas: análisis normativo y cuestiones de aplicación. XXX Conferencia interamericana de contabilidad. Uruguay.

Sanchez Segura, A & Sierra Molina, G. (2001). El informe de auditoría y su relación con las características corporativas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XXX N° 108 – Páginas 349-391. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

