



Preparando estados financieros cuando la base de negocio en marcha no es apropiada

Tanto la IAS 1 ‘Presentación de estados financieros’ como la IAS 10 ‘Hechos posteriores a la fecha de reporte’ establecen que una entidad debe apartarse de la base de negocio en marcha en la preparación de estados financieros cuando existen circunstancias específicas; sin embargo, ninguna de las dos normas proporciona orientación sobre alguna base alternativa de preparación y cómo puede diferir de la base de negocio en marcha. Por lo tanto, las entidades tendrán que desarrollar una base de preparación adecuada. Este publicación aborda algunos de los problemas que las entidades enfrentarán al hacerlo.

Esta publicación aborda el tema desde la perspectiva de las Normas Internacionales de Información Financiera (‘IFRS’ por su siglas en inglés). Sin embargo, dada la convergencia con las Normas de Información Financiera Mexicanas (NIF), esta publicación es de utilidad para el análisis bajo ambas normatividades.



Antecedentes

La IAS 1 establece que “al preparar los estados financieros, la Gerencia realizará una evaluación de la capacidad de una entidad para continuar como negocio en marcha”. La entidad preparará los estados financieros sobre la base de negocio en marcha, a menos que la Gerencia tenga la intención de liquidar la entidad o de cesar sus operaciones o no tenga otra alternativa realista mas que hacerlo. Cuando una entidad no prepara estados financieros sobre una base de negocio en marcha, deberá revelar este hecho así como con la base sobre la cual preparó los estados financieros y la razón por la cual la entidad no se considera un negocio en marcha (IAS 1.25).

La IAS 1 establece que es necesario apartarse de la base de negocio en marcha cuando existen las circunstancias descritas.

Esto se confirma en la IAS 10 que establece que “una entidad no preparará sus estados financieros sobre la base de negocio en marcha si la Gerencia determina después de la fecha de reporte, tiene la intención de liquidar la entidad o de cesar sus operaciones o que no tiene otra alternativa realista mas que hacerlo” (IAS 10.14).

Sin embargo, ni la IAS 1 ni la IAS 10 proporcionan orientación sobre alguna base alternativa y cómo podría diferir de la base de negocio en marcha. La Gerencia debe entonces elegir políticas contables que resulten en la información financiera más relevante y confiable.

Por lo tanto, las entidades necesitan considerar cuidadosamente la base apropiada de preparación considerando sus propias circunstancias específicas. El propósito de esta publicación no es proporcionar orientación para determinar si una entidad es o no un negocio en marcha, sino proporcionar ideas sobre los asuntos que deben considerarse cuando la base de negocio en marcha no es apropiada.

Análisis

Objetivo de los estados financieros cuando no se preparan sobre la base de negocio en marcha

Varios temas son relevantes para el objetivo de los estados financieros que no se preparan sobre la base de negocio en marcha.

En primer lugar, no hay una exención general sobre los requerimientos de medición, reconocimiento y revelación de las IFRS si no se espera que la entidad continúe como un negocio en marcha. Nuestra preferencia es, entonces, aplicar los requerimientos “normales” de reconocimiento y medición de las IFRS como punto de partida para la contabilización y sólo desviarnos de éstos cuando exista una justificación adecuada, por ejemplo, que surjan de eventos posteriores a la fecha de reporte.

Un segundo tema es que cada situación debe evaluarse en función de sus propios hechos y circunstancias, ya que algunas entidades en una situación de un negocio que ya no está en marcha estarán más cerca de la liquidación o del cese de operaciones que otras. La contabilidad típicamente reflejará esto. Por ejemplo, cuando una entidad está en proceso de liquidación o se va a liquidar de manera inminente, los estados financieros pueden prepararse con base en lo que a veces se denomina “base de liquidación” o “base de quiebra”.

Terminología

Los términos “base de liquidación” y “base de quiebra” no son términos definidos que se utilicen en las IFRS, estos se utilizan de manera informal en la práctica. En algunos países “base de terminación” se utiliza para indicar que una entidad se encuentra en una etapa en la que sus activos se están realizando o están a punto de realizarse como parte del proceso de liquidación de la entidad. En otros países se utilizan los términos “base de liquidación” o “base de realización ordenada” y son de naturaleza ampliamente equivalente. Una descripción estructurada de la base de preparación adoptada será a menudo más importante que la denominación que se le atribuye.

También cabe señalar que tanto la IAS 1.25 como la IAS 10.14 utilizan la frase “cesar operaciones”. Esta frase se utiliza en el sentido de una entidad que ya no está involucrada en la actividad de compra y venta de bienes y servicios. No debe confundirse con una situación en la que una entidad que cotiza en una bolsa de valores tiene sus acciones suspendidas de negociación.

Algunas personas argumentan que bajo dicha “base de terminación”, el objetivo de los estados financieros cambia de informar sobre el desempeño financiero a la consideración de asuntos tales como:

- si los activos son suficientes para hacer frente a los pasivos de la entidad
- la cuantificación del monto de cualquier excedente que pueda estar disponible para su distribución a los accionistas (es decir, cuál será el valor de la entidad cuando sea “disgregada” en sus partes al momento de la liquidación).

Esto es importante, ya que con base en dicha “base de terminación”, se reconocerían provisiones para las pérdidas subsecuentes a la fecha de reporte y para los costos de la liquidación del negocio, independientemente de que se haya tomado una decisión irrevocable de terminar el negocio a la fecha de reporte. Los activos también se medirán al importe de la venta real o estimada, aun cuando éste fuera diferente de su valor razonable al cierre del período de reporte.

Nuestro punto de vista

El hecho de que una base de negocio en marcha sea inapropiada no significa automáticamente que una “base de terminación” (ver terminología en la página 3) sea apropiada. Desde nuestro punto de vista, la preparación de estados financieros sobre dicha base no es apropiada, excepto, en circunstancias muy poco comunes. Esto se debe a que los estados financieros deben reflejar las circunstancias existentes al cierre del período de reporte. Por ejemplo, si la entidad en cuestión tiene activos que incluyen valores que cotizan en bolsa, es difícil concluir que éstos deban registrarse a un monto inferior a su valor razonable, incluso si se venden por un monto inferior después de la fecha de reporte. Una pérdida por su venta en el período posterior refleja la decisión de mantenerlos en lugar de venderlos al cierre del período. Por razones similares, no sería apropiado hacer una provisión para pérdidas o pasivos futuros para los que no hubiera un compromiso al cierre del período.

En esta situación, nuestro punto de vista, es que incluso si una entidad ha decidido detener su actividad comercial, los estados financieros no deberían prepararse en general sobre la base de liquidación, sino sobre una base que sea consistente con las IFRS, pero modificada para reflejar el hecho de que el supuesto de “negocio en marcha” no es apropiado; esto implicará generalmente la reducción de los activos a su valor de recuperación¹ con base en las condiciones existentes a la fecha de reporte y provisionando compromisos contractuales que puedan haberse vuelto onerosos como consecuencia de la decisión de liquidar la entidad o de cesar en su actividad comercial. Abordamos estas áreas con más detalle en las secciones correspondientes más adelante.

Medición de activos

Reducción del valor de los activos

Siempre será apropiado considerar la necesidad de reducir el valor de los activos por deterioro cuando una entidad pretenda liquidarse o suspender su actividad comercial. Por ejemplo, cuando se preparan estados financieros sobre la base de negocio en marcha, un activo no financiero puede contabilizarse por un monto superior a su valor neto de realización, siempre que no sea superior a su valor de recuperación.

Nuestro punto de vista

Cuando se ha tomado la decisión de detener su actividad comercial en el corto plazo, es poco probable que se generen flujos de efectivo importantes por el uso del activo, diferentes de los relacionados con su venta. Nuestro punto de vista es que, por lo tanto, a menudo será necesario reducir el valor de los activos a su valor razonable menos los costos de disposición en una situación de un negocio que no está en marcha.

¹El valor de recuperación se define en la IAS 36 ‘Deterioro del valor de los activos’ como “el mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y su valor de uso”. El “valor de uso” se define como el valor presente de los flujos de efectivo futuros que se espera se deriven de un activo o unidad generadora de efectivo.

Incremento del valor de los activos

Una pregunta relacionada es si es aceptable incrementar un activo cuando su valor razonable es mayor que su valor en libros. Varias normas no permitirían ese tipo de incremento, ya que sus requisitos restringen el monto a reconocer para un activo al menor entre el costo o costo depreciado y su valor neto de realización/valor razonable menos los costos de venta. Estas incluyen la IAS 2 'Inventarios', el modelo de costo según la IAS 16 'Propiedad, planta y equipo' y la IFRS 5 'Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas'.

Nuestro punto de vista

Generalmente, será inapropiado hacer dichos ajustes de incremento de valor, ya que no existe una exención general sobre los requerimientos de medición, reconocimiento y revelación de las IFRS si no se espera que la entidad continúe como negocio en marcha.

Sin embargo, en aquellas situaciones en las que una entidad considere apropiado preparar su contabilidad sobre una "base de terminación" (consultar en la página anterior), es difícil descartar definitivamente dichos ajustes debido a la falta de claridad de la IAS 1 y la IAS 10 en relación con los estados financieros que no se preparan sobre la base de negocio en marcha. Aun cuando se adopte dicho enfoque, será clave incluir revelaciones claras al respecto (consultar la sección correspondiente).

Pasivos

Los compromisos contractuales pueden resultar onerosos debido a la decisión de suspender las operaciones o liquidar la entidad.

Nuestro punto de vista

Puede ser aceptable provisionar dichos costos aplicando la orientación sobre contratos onerosos de la IAS 37 'Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes' por analogía. Como se señaló anteriormente, no hay una exención general de los requerimientos de medición, reconocimiento y revelación de las IFRS si no se espera que la entidad continúe como negocio en marcha; por lo tanto, consideramos que generalmente no será apropiado hacer una provisión para pérdidas o pasivos futuros para los cuales no existe un compromiso al cierre del período de reporte. Consideramos que nuestros puntos de vista son congruentes con la orientación de la IAS 37 de que no se reconozcan las provisiones para pérdidas de operación futuras (IAS 37.63).

Es posible que se encuentren otras situaciones complejas. Por ejemplo: tomemos el caso de los pasivos financieros que son legalmente pagaderos a solicitud pero que no se pagarán en su totalidad debido a la falta de recursos disponibles. La IFRS 13 'Medición del valor razonable' requiere que el valor razonable de un pasivo financiero con una característica de 'a solicitud' no sea inferior al monto a pagar a solicitud, descontado desde de la primera fecha en que se podría requerir el pago de dicho monto. La pregunta es si se pueden hacer ajustes a dichos pasivos para considerar el hecho de que no se pagarán en su totalidad cuando una entidad prepare sus estados financieros sobre una base distinta de la de negocio en marcha.

Nuestro punto de vista

Nuestra opinión es que, generalmente, no será apropiado hacer dichos ajustes; sin embargo, de manera similar a los ajustes de incremento de valor de activos, es difícil descartar definitivamente estos ajustes cuando una entidad prepara sus estados financieros sobre una "base de terminación" debido a la falta de claridad en la IAS 1 y la IAS 10.

“Siempre será apropiado considerar la necesidad de reducir el valor de los activos por deterioro cuando una entidad pretenda liquidarse o suspender su actividad comercial.”

Presentación y revelación

Debido a la falta de orientación en las IFRS cuando una entidad no prepara sus estados financieros sobre la base de negocio en marcha, la presentación y revelación clara de la contabilización adoptada será clave. A continuación, se abordan algunos de los temas principales:

- reclasificación de activos y pasivos de no circulantes a circulantes
- presentación de operaciones discontinuadas
- cumplimiento con las IFRS
- revelaciones.

Reclasificación de activos y pasivos de no circulantes a circulantes

Una tema que debe considerarse cuando la base de negocio en marcha no es apropiada es si los activos no corrientes deben reclasificarse como activos corrientes y los pasivos no corrientes reclasificarse como pasivos corrientes.

Nuestro punto de vista

Los activos clasificados como no circulantes de acuerdo con la IAS 1 no deben reclasificarse como activos circulantes, a menos y hasta que cumplan los criterios de “mantenidos para la venta” de la IFRS 5. Sin embargo, los pasivos no circulantes pueden tener que reclasificarse como pasivos circulantes debido al incumplimiento de las obligaciones de hacer y no hacer (covenants) de los contratos de préstamo y a factores similares que existían al cierre del período de reporte. Las entidades pueden necesitar también considerar reclasificar los instrumentos financieros de capital que han emitido al pasivo cuando dichos instrumentos contienen términos que requieren que la entidad liquide la obligación en efectivo o en otro activo financiero en caso de la liquidación de la entidad (dichos términos se ignoran según la IAS 32.25(b) cuando una entidad es un negocio en marcha).

Presentación de operaciones discontinuadas

Otro tema que se presenta es si una entidad necesita presentar operaciones discontinuadas de acuerdo con la IFRS 5 cuando no es aplicable una base de negocio en marcha, como resultado, por ejemplo, de la intención de suspender las actividades comerciales.

Nuestro punto de vista

Aun cuando pueden existir opiniones distintas sobre este tema, nuestra preferencia es no insistir en la presentación de operaciones discontinuadas en dicha situación. Nuestra opinión es que el objetivo de presentar las operaciones discontinuadas como una partida separada de utilidad o pérdida es separar los resultados que han sido discontinuados de los resultados de las operaciones continuas (normales). Consideramos que esto no resultaría en información significativa en una situación en la que una entidad ha decidido suspender sus operaciones y, por lo tanto, todas sus operaciones serán discontinuadas.

Cumplimiento con las IFRS

Hay diversos puntos de vista sobre si una entidad puede afirmar que cumple con las IFRS si sus estados financieros no se preparan sobre la base de negocio en marcha. Algunos comentan tener dificultades para considerar que los estados financieros cumplen con las IFRS cuando se apartan de los requerimientos normales de medición de las IFRS. Por ejemplo, ¿puede considerarse que una entidad aplica un marco de IFRS cuando utiliza políticas contables alternativas diferentes a las de negocio en marcha (por ejemplo: valores de liquidación)? De manera similar, si el negocio en marcha no es un supuesto apropiado para la base de preparación, ¿cuál es la base apropiada? ¿debe comenzar con las IFRS y modificarse sobre la base de partidas individuales o anula todas las IFRS?

Nuestro punto de vista

La falta de orientación en las IFRS significa que es difícil decir definitivamente lo que se puede o no hacer cuando una entidad adopta una base bien soportada y revelada. Como ya se ha mencionado antes, también consideramos que es aceptable utilizar los requerimientos “normales” de reconocimiento y medición de las IFRS como punto de partida para la contabilización y desviarse de estos cuando exista una justificación adecuada. Suponiendo que se adopte dicho enfoque, consideramos que es aceptable hacer una declaración explícita y sin reservas sobre el cumplimiento de las IFRS en los estados financieros.

Revelaciones

Finalmente, es importante recordar que la IAS 1 requiere la revelación de los juicios realizados al aplicar las políticas contables de la entidad que tienen un efecto significativo en los montos reconocidos en los estados financieros.

Por supuesto, será entonces muy importante revelar adecuadamente la base de preparación y sus efectos en una situación en la que una entidad prepare sus estados financieros sobre una base que no sea la de negocio en marcha. Esa revelación podría incluir:

- la naturaleza de cualquier desviación de los requerimientos “normales” de reconocimiento y medición de las IFRS
- la naturaleza de cualquier reclasificación de activos o pasivos de no circulantes a circulantes
- información cualitativa y/o cuantitativa sobre cualquier reducción o incremento en el valor de activos y pasivos
- supuestos y juicios clave realizados por la Gerencia
- el efecto en la información comparativa.

La necesidad de presentación de estados financieros estatutarios dependerá de los requerimientos legales y regulatorios en el país correspondiente.

¿Cómo puede ayudar Grant Thornton?

Los preparadores de estados financieros deberán ser ágiles y responder rápidamente los impactos del COVID-19. Tener acceso a expertos, conocimiento e información precisa lo más rápido posible es crítico. Podemos apoyarlo mientras navega por la contabilidad de los impactos del COVID-19 en su negocio.

Ahora más que nunca la necesidad de que las empresas, su auditor y cualquier otro asesor contable y financiero trabajen en estrecha colaboración es esencial. Si desea más información o apoyo sobre cualquiera de los temas abordados por favor contáctenos a través de nuestra página www.grantthornton.mx.com o al correo: SallesSainz@mx.gt.com



