

Efecto del fenómeno COVID-19 en la información revelada en los estados financieros preparados y presentados por las entidades no reguladas en Venezuela

Valderrama, Yosman

Recibido: 11-01-21- Revisado: 01-02-21- Aceptado: 16-03-21

Valderrama, Yosman
Licenciado en Contaduría Pública.
Magister Scientiarum en Gerencia Empresarial.
Doctor en Ciencias Contables.
Universidad de Los Andes, Núcleo Rafael Rangel, Trujillo, Venezuela.
Gerente General en Valderrama Barrios & Asociados.
yosmanjose@ula.ve

La presente investigación se fundamentó en analizar el efecto del fenómeno Covid-19 en la información revelada en los estados financieros preparados y presentados por las entidades no reguladas en Venezuela. Metodológicamente, es un trabajo cualitativo, con consideraciones de campo, aplicando una entrevista a once (11) profesionales de la contabilidad. Dentro de las conclusiones relevantes se puede afirmar que el tipo de revelaciones contables más significativas que deben realizarse en las entidades analizadas, se enmarcan en la subjetividad de los resultados, los profesionales contables deben fortalecer su labor en la narrativa contable de la afectación subjetiva que impone el entorno a las compañías y su explotación económica. A modo de recomendación; la información revelada en los estados financieros preparados y presentados a partir del COVID-19, deben fortalecerse en una narración sobre el impacto del entorno y sus actividades en las operaciones económicas y productivas del ente. **Palabras clave:** Fenómeno Covid-19; información revelada; estados financieros; entidades no reguladas.

RESUMEN

This investigation was founded on analyzing the effects of the COVID-19's phenomena inside the financial statements prepared and presented by non-regulated entities in Venezuela. Methodologically, it's a qualitative work, with field considerations, interviewing eleven accounting professionals. Within the relevant findings you could conclude that the most significant type of accounting revelations that shall be performed on the analyzed entities—within the subjectivity of the results—professional accountants should strengthen their labor around the accounting narrative of the subjective effects that the environment forces on companies and their economic exploitation. As a recommendation, the information revealed in the financial statements—prepared and presented past COVID-19—should be strengthened in a narrative around the impact of the environment and operational activities of the entity.

Keywords: COVID-19 phenomena; revealed information; financial statements; non-regulated entities.

ABSTRACT

1. Argumentos introductorios

Uno de los retos a los que enfrenta la profesión contable en la actualidad es el reconocimiento y valoración de aspectos subjetivos en los estados financieros de las entidades, considerando que históricamente se ha fundamentado la contabilidad sobre la base de hechos o fenómenos contables sustentados en la objetividad de un documento que soporta el costo de una compra o el precio de adquisición de un determinado bien o producto.

En la mayoría de los casos, los contadores han sido formados sobre la base de un pensamiento objetivista que supone que la información contable esta soportada únicamente en datos cuantitativos, ofrecidos por el valor que aportan las cifras que reflejan las partidas que integran los estados financieros, lo cual puede asociarse con el fundamento de la teoría del valor propuesta por Adam Smith y David Ricardo (1947) quienes desarrollaron este concepto a partir de la consideración de la propiedad de un bien o la cantidad de trabajo que requieren para su producción.

En efecto, los profesionales contables, han dejado a un lado la visión de preparar y presentar estados financieros que además de la revelación de cifras numéricas, fundamente su información en aspectos cualitativos que necesitan ser conocidos por los agentes involucrados en la toma de decisiones desde una perspectiva económica, en otras palabras, es considerar acá la postura de Carl Menger (1981), quien explica que el valor se calcula a partir de la

utilidad que se obtiene del uso de un determinado bien.

Siendo así, la información cualitativa, y por tanto, subjetiva, surge en las entidades producto de la interacción de estas con el entorno, su vinculación con el personal, las gestiones propias de sus objetivos y metas, el desarrollo de la contabilidad, así como, por las constantes innovaciones en el ámbito gerencial, las cuales promueven además del emprendimiento creativo, una gerencia dinámica que fortalezca sus decisiones en el reconocimiento y análisis de factores subjetivistas que de manera directa o indirecta afecte a las entidades sobre las cuales se toman las decisiones o tengan incidencia sobre la valoración de los riesgos de negocio a los cuales está expuesta.

Cobra relevancia en este punto, la situación mundial a la que enfrentan las entidades de una manera generalizada, se trata de las contingencias originadas por el COVID-19, elevado por la Organización Mundial de la Salud a la condición de pandemia el 11 de febrero de 2020, la cual se deriva del coronavirus originalmente desarrollado en la población de Wuhan-China, y expandido a todo el mundo a través del tiempo.

El nuevo coronavirus, trajo consigo una serie de cambios contundentes para la sociedad moderna, estos transitan entre el aislamiento social, la cuarentena y hasta el cierre parcial y/o temporal de establecimientos de comercio, industrias y compañías de diferentes niveles y condiciones económicas, lo cual ha sido el resultado de las medidas de salud tomadas por la mayoría de países, cuyas estrategias sanitarias se han enfocado en la prevención del contagio, la reducción de la expansión del virus y la aminoración de los efectos de salud que pueden derivarse de esta pandemia.

Particularmente, en Venezuela, la condición sanitaria emergente ha impulsado diferentes condiciones sociales con impacto de una manera directa e indirecta en las entidades, dentro de ellos se pueden mencionar; paralización de las actividades por tiempo prolongado, suspensión de la relación laboral existente entre trabajadores y empresa, reducción de la actividad productiva en cuanto a la generación de rentabilidad y operaciones, disminución de los despachos de mercancías compradas, así como, las ventas, y hasta incorporan temas relacionados con la morosidad de la cobranza y la reducción de posibilidades de apalancar las

operaciones de la empresa.

Es evidente entonces, que la pandemia ha tenido fuerte incidencia en el ritmo de vida de la población mundial, y en Venezuela, el virus, ha representado el despertar de una nueva subjetividad económica que ha condicionado la evaluación productiva de las entidades, tanto las enmarcadas en las grandes operaciones, como aquellas identificadas con la producción, comercialización o servicios de índole minoritario o de menor escala.

Numerosos, han sido los debates desarrollados en los ámbitos internos de las diferentes profesiones, algunos expertos han afirmado que la presencia del COVID-19 marcará el inicio de una nueva era para la sociedad global, más allá de esto, el cambio de paradigma en el acercamiento social, las condiciones de salubridad de la población, las medidas de salud adoptadas por el gobierno, son solo esquemas de reformas a los cuales el coronavirus arrastrará al país

En el contexto latinoamericano, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), ha estimado para el 2020 una “contracción económica del -1,8% del producto interno bruto regional, lo que podría llevar a que el desempleo en la región suba en diez puntos porcentuales”, así mismo, ha estimado cinco puntos principales de afectación: reducción de la actividad económica y comercial de la población; caída en la productividad del sector turismo; interrupción de las cadenas de valor; desplome de los precios de los productos básicos; y finalmente, aversión al riesgo en la inversión pública y privada.

Estos puntos, representan algunas de las consecuencias derivadas de la pandemia, las cuales necesariamente deben ser revisadas por las entidades, y más allá por la contabilidad de la misma, considerando que el entorno social, económico y productivo de una empresa puede influir significativamente en la valoración del riesgo de negocio, y hasta en su operatividad, lo cual indiscutiblemente afectará el supuesto de empresa en funcionamiento sobre el cual trabaja la preparación y presentación de los estados financieros.

Puede afirmarse entonces, que el impacto económico y financiero que ha tenido las entidades venezolanas, al igual que

las demás entidades del mundo, han motivación interpretaciones puntuales de los profesionistas enmarcados en las ciencias sociales, quienes deberán observar, todos estos hallazgos a partir de la evaluación de las incertidumbres derivadas por el desarrollo y evolución de la actividad productiva de las diferentes empresas a las cuales representan, o para las cuales son requeridos sus servicios profesionales.

Específicamente, las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas en Venezuela como marco de referencia para la preparación y presentación de los estados financieros de las entidades, demanda la revelación de situaciones contingentes e incertidumbres, estableciendo criterios de valoración y análisis que motiven su exposición razonada en los estados financieros, tanto en su aspecto cualitativo como cuantitativo.

Sin embargo, la normativa referenciada fue elaborada sobre la base de economías sólidas, desarrollos sostenibles, o en el peor de casos en contextos inflacionarios o deficitarios en el ámbito de las políticas económicas y sociales, no considerando allí situaciones adversas tan complejas y arraigadas a nivel mundial como la proliferación y progreso del COVID-19.

En este contexto, la presente investigación se enmarca en analizar el efecto del fenómeno Covid-19 en la información revelada en los estados financieros preparados y presentados por las entidades no reguladas en Venezuela. Para este propósito, la investigación se estructuró en cuatro apartados elementales: posición metodológica que enmarca el estudio, desarrollo teórico y normativo del tema, discusión y análisis de los hallazgos, y las consideraciones finales.

2. Posición metodológica

La presente investigación se desarrolló siguiendo una posición metodológica conducida por un trabajo cualitativo, con consideraciones de campo, a través del cual se aplicó una entrevista a once (11) profesionales de la contabilidad, seleccionados sobre la base de la intencionalidad y accesibilidad de estos al investigador, el criterio de selección aplicado, fue que cumplieran la condición de: Contadores Públicos, en actividad profesional en los últimos cinco años, quienes trabajando en el libre ejercicio de la profesión

prestaran servicios en la preparación y presentación de estados financieros en entidades no reguladas en Venezuela.

El concepto de entidades no reguladas asumido en este trabajo, consideró lo señalado en las NIA (2018, IAASB), cuyo cuerpo normativo las define a través de particularidades que permiten incorporar en este grupo todas aquellas entidades, cuyo desarrollo económico y explotación productiva, no está sujeta a normativas especiales que les impongan un Marco de Referencia para la Información Financiera de una manera coercitiva, incorporando aquí, empresas, organizaciones, instituciones y compañías que por su naturaleza no están sometidas al control de entes reguladores o Superintendencias.

Como herramienta de acercamiento a los investigados, se aplicó una guía de entrevista, abierta, contentiva de cinco ítems enfocados en obtener información relevante sobre las revelaciones contables que deberán presentarse en los estados financieros, preparados y presentados a partir del Covid-19. Los hallazgos de investigación obtenidos son expuestos en cuadros organizados, los cuales estructuran los datos relevantes aportados por los informantes en cada una de las interrogantes.

La interpretación de los hallazgos, se realizó aplicando la hermenéutica como marco referencial interpretativo, el cual permitió la consideración de las opiniones de los informantes, y la contrastación de sus argumentos, con los fundamentos teóricos y normativos expuestos en el apartado conceptual de este trabajo. La corriente interpretativa aplicada correspondió a la hermenéutica crítica fortaleciendo el desarrollo de una postura inferencial neutra, centrada en la atención de los fundamentos teóricos y normativos y las consideraciones de los informantes para el establecimiento de las conclusiones.

3. Apreciaciones generales sobre el Covid-19 y su efecto en los estados financieros

El Covid-19 es definido por la OMS (2020), como una enfermedad infecciosa causada por el Coronavirus, microorganismo que puede afectar tanto a animales, como a personas; particularmente en los humanos, se manifiesta como una infección respiratoria que va desde resfriado común, hasta problemas más severos en las vías

pulmonares.

La referida organización ha identificado como síntomas comunes la fiebre, tos seca y cansancio, y otros menos comunes, que incluyen: dolores musculares y molestias físicas, congestión nasal, dolor de cabeza, conjuntivitis, dolor de garganta, diarrea, pérdida del gusto o del olfato, erupciones cutáneas, cambios de color de los dedos de pies y manos. De conformidad con las investigaciones adelantadas por la OMS (2020), en ocasiones las personas infectadas con Covid-19 pueden presentar síntomas débiles, e incluso no llegar a presentarlos (asintomáticos).

El patrón de contagio se evidencia a través del contacto físico entre una persona infectada y una sana, su propagación se da principalmente a través de las gotículas despedidas de la nariz o la boca, cuya producción se realiza a partir de la tos, el estornudo e incluso al hablar, de allí que la OMS (2020) recomienda el uso de tapa bocas de manera generalizada.

En opiniones de Díaz (2020), la enfermedad por Coronavirus denominada Covid-19, es un problema de salud pública, cuyas respuestas gubernamentales se enfocan en contener la enfermedad y demorar su contagio, su brote, trae como consecuencia el requerimiento de camas hospitalarias, y produce la escasez de equipos médicos, y la exposición del personal de salud a elevados niveles de contagio.

Hsiang y otros (2020) destacan que la prevención de la enfermedad producida por el Coronavirus, ha impulsado diferentes acciones sociales por los gobiernos del mundo, dentro de las cuales incluyen, la cuarentena social, cierre de escuelas, restricción de circulación de la población en vías públicas y el establecimiento de estrategias políticas, sociales y económicas fundamentadas en frenar la tasa de crecimiento del contagio.

Los referidos investigadores destacan que países como China, Corea del Sur, Italia, Irán, Francia y los Estados Unidos (EE. UU.), “previnieron o retrasaron el orden de 62 millones de casos confirmados, lo que corresponde a evitar aproximadamente 530 millones de infecciones totales¹” (pág. 2), a través del

¹ Traducción propia de: “interventions prevented or delayed on the order of 62 million confirmed cases, corresponding to averting roughly 530 million total infections”

establecimiento de políticas públicas de cuarenta y restricción. Sin embargo, se ha considerado la apertura gradual del sistema económico y productivo en determinadas poblaciones, lo cual para Díaz (2020), ha generado un nuevo sistema de contagio y ha incrementado el número de personas infectadas por Covid-19 en todo el mundo.

Sin duda alguna, el confinamiento, la cuarentena, el distanciamiento social, son medidas de salud pública válidamente justificadas a nivel mundial, cuyo impacto en el sector económico, ha representado una merma en la generación de ingresos de la población, la reducción del sistema productivo de un país, así como, la proliferación de actividades tendientes al teletrabajo. Bonavida y Gasparini (2020), afirman que, en el caso particular de Argentina, solo un cuarto de su población podría trabajar por vía remota, identificando un sector productivo menos compatible con este esquema de labor en el que incluye los trabajadores informales y cuentapropistas, los cuales poseen un nivel de educación, calificación y salarios relativamente bajos.

Esta condición se agrava en naciones donde los servicios eléctricos y la generación de datos a través del internet presentan particularidades distintas a las del país argentino estudiado por Bonavida y Gasparini (2020). Específicamente, en Venezuela la falta de mantenimiento del servicio ABA de la principal empresa del estado que facilita la conectividad de la población (CANTV), dificulta la posibilidad de realizar teletrabajo, Linzalata (2020), afirma incluso, que, en ocasiones, es imposible la conexión a internet, por lo cual la productividad del sector empresarial se ve afectada de una manera directa.

De acuerdo a las investigaciones publicadas en el Boletín Económico del Banco de España (2020), las medidas de restricción adoptadas por la mayoría de países, si bien han permitido paliar los efectos del Covid-19 en la salud pública, también han generado un impacto contractivo en el Producto Interno Bruto (PIB) y el empleo del mundo, dando como resultado una crisis económica global.

Dentro de este impacto, los sectores más afectados incorporan los servicios de hostelería, restauración y ocio, además de estos, el comercio (excepto alimentos y productos sanitarios) y el transporte

de pasajeros y mercancías, distintas al comercio exceptuado, han sido impactados por las medidas de confinamiento. En lo que respecta al sector industrial, el más afectado probablemente sea el de fabricación de vehículos automotores.

Se evidencia, que las medidas de confinamiento generalizado adoptadas por diversos países, han permitido a los gobiernos del mundo la reducción de la propagación de la enfermedad, a un número importante de la población, esto ha implicado la paralización del sector económico y productivo de quienes implementaron la cuarentena como política de salubridad pública, trayendo como consecuencia un incremento en las cifras de desempleo, e impactando negativamente en el crecimiento económico del país y la población, lo cual sin duda alguna, ha aminorado la estabilidad del sistema macroeconómico de las naciones.

En este contexto, el sistema productivo de todos los países debe establecer mecanismos que permitan evaluar objetivamente el impacto económico y financiero que ha tenido y tendrán las entidades a partir de la proliferación del Covid-19, seguramente se aplicaran estrategias de medición basadas en índices econométricos, tal como lo hacen Bonavida y Gasparini (2020) en su investigación, quizás, lo hagan a través de los indicadores estadísticos históricamente presentados por instituciones serias y acreditadas en cada país, e incluso, podrán aplicar mediciones de resultados económicos a través de las cifras contables presentadas en los estados financieros de las entidades.

En efecto, los estados financieros de las entidades se presentan como una herramienta de información que podrá suministrar datos concernientes a las pérdidas de las empresas ocasionadas por la paralización de actividades; diversos aspectos entran en juego en esta medición: morosidad de las cuentas por cobrar, reducción en los niveles de los flujos de caja, vencimientos y obsolescencia de los inventarios de mercancía, deterioro de los activos por el desuso, pagos de arrendamientos de bienes muebles e inmuebles con cláusulas de obligatoriedad en condiciones de suspensión laboral, devaluaciones de la moneda de uso local, entre otros.

Los anteriores, representan parte de la evidencia empírica de este estudio, tal información es obtenida a través de la

experiencia del investigador, y la interacción de este con el mundo de los negocios, lo cual es totalmente comprobable y verificable desde una perspectiva objetiva y a luz de los postulados teóricos de la práctica contable, cualquier profesional relacionado con la contabilidad, podrá establecer conclusiones similares a las aportadas anteriormente, considerando; que esta información es medible, cuantificable y razonablemente, lo que la hace evidente a los ojos de la recopilación de las cifras tendientes a preparar y presentar los estados financieros.

De acuerdo a Valderrama (2016) el tratamiento contable de tal información atenderá a las especificidades establecidas en el marco de referencia para la información financiera, que deberá ser aplicable a la entidad de acuerdo a su naturaleza, operación y legislación, lo cual da indicios al asentamiento coherente de las cifras derivadas de hechos relacionados, pero quizás, esto no representa un asunto de mucho cuidado para las empresas, dada la preparación de los profesionales contables enmarcados en este tema.

En el mundo de los negocios se presentan dos tipos de marcos de referencia sus especificidades dan particularidad a las empresas, y a la información financiera que presentan sus reportes, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) (IAASB, 2018) identifican; marcos de información financiera con propósitos: de información específica y de información general; lo específico, se relaciona con el destinatario de los reportes, en este caso se establecen particularidades en la información que se presenta de acuerdo a la individualidad de quien tomará las decisiones; lo general; enfatiza en el uso generalizado de los estados financieros, por una amplia variedad de destinatarios.

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) (IAASB, 2018) señalan además, que los estados financieros preparados sobre la base de la atención de necesidades de información de una amplia variedad de destinatarios se fundamentan en atender disposiciones de un marco de imagen fiel, o uno de cumplimiento; el primero, se enfoca en la necesidad de revelar cualquier información financiera y no financiera que permita mostrar la imagen fiel de la entidad, para esto la norma flexibiliza la posibilidad de apartarse de sus propios lineamientos; el segundo, se presenta como una

disposición rígida que establece particularidades que deben ser atendidas para preparar y presentar los estados financieros, este tipo de marco no permite la separación de sus requerimientos.

En efecto, los marcos de imagen fiel se presentan como una posibilidad de considerar aspectos relacionados con el Covid-19, tomando en cuenta la flexibilidad que ofrece para suministrar información relevante que satisfaga necesidades generales de una amplia variedad de usuarios. En contraste, los marcos de cumplimiento no vislumbran tal permisividad, su adecuación al contexto el fenómeno producido por el Coronavirus deberá ser atendido por el órgano emisor de la normativa, de considerarlo necesario, el cual es el encargado de rediseñar sus parámetros.

Para Valderrama (2016) un marco de imagen fiel de aceptación general en el mundo está representado a través de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las cuales trabajadas en conjunto con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) fundamentan la preparación y presentación de los estados financieros en las Grandes Entidades, así lo hacen las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para Pymes), en el caso de las organizaciones y empresas de menor tamaño.

En opiniones del referenciado autor, estos marcos de referencia, se presentan en la era de la globalización, como un paradigma emergente, centrado en el diseño de parámetros generales aplicables a las entidades, cuya esencia es facilitar la comparabilidad de los hechos o fenómenos contables reflejados en los estados financieros, es allí, donde comienza la subjetividad que el cumplimiento de la normativa profesional arroja a los estados financieros.

En condiciones de Covid-19, se debe evaluar, que los criterios de comparabilidad sobre la base en la que se preparan y presentan los estados financieros de acuerdo a los marcos de imagen fiel, quizás en este momento crítico de la economía mundial representan una quimera, tomando en cuenta, que tal comparación puede no se alcance en los términos de las particularidades de cada entidad y las condiciones específicas del país respectivo.

Brito (2011) señala que la comparabilidad prevista por los marcos de referencia de imagen fiel se fundamenta en el

establecimiento de las proyecciones de cifras de una entidad entre un período y otro, su esencia es medir el rendimiento económico y financiero de la empresa a través del tiempo, así como su comportamiento histórico.

Es en este punto, donde se cuestiona la comparabilidad en el contexto de la enfermedad producida por el Coronavirus, se ha evidenciado que las entidades han cesado sus operaciones, otras, trabajan en términos inferiores a su capacidad instalada, algunas incluso, han desatendido sus actividades económicas para cumplir con la cuarentena social, esta condición hace que los estados financieros se alejen de la comparabilidad, considerando la particularidad que presenta el ejercicio económico 2020; el crecimiento pudo detenerse, el enfoque productivo de la empresa pudo haber derivado en variaciones significativas con los años precedentes, lo cual arroja una subjetividad que sin necesidad de polemizar en el hecho, es necesario, fundamental e imperioso que se revele en las notas a los estados financieros.

Llegando a este punto, es importante razonar que las cifras no pueden ser analizadas con distanciamiento de las circunstancias que lo han producido, la toma de decisiones podría fortalecerse a través de datos que alejados de la cuantificación monetaria expresan de una mejor manera la imagen fiel de la entidad. Es esta la información fundamental que se esconde detrás de las cifras objetivas, las partidas cuantitativas de la contabilidad involucran un sinnúmero de aspectos subjetivos que necesitan ser revelados en los estados financieros a través de las notas.

Puntualmente los marcos de referencia de información financiera centrados en NIIF para Pymes (IASB, 2015) señalan que las notas revelatorias “proporcionarán información adicional que no se presenta en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para la comprensión de cualquiera de ellos” (pág. 45). De esto se infiere, que es carente la necesidad de revelar otra información financiera o no financiera que resulte de interés para diversos usuarios, cuya esencia describa aspectos fundamentales para facilitar la comprensión de las cifras, la contextualización de los resultados, así como, la visualización de los hallazgos importantes que demandan atención durante la toma de decisiones basadas en los estados financieros.

Siendo así, en el contexto de la preparación y presentación de los estados financieros a partir del Covid-19, las notas deben describir los aspectos cualitativos que una vez puesta en práctica la cuarentena social, dieron cabida a condiciones y características particulares, que, si bien aminoraron en su momento el aparato productivo de las empresas, en la actualidad indudablemente inciden en la toma de decisiones desde el punto de vista económico.

Significa entonces, que, en el caso concreto de los estados financieros, como sistema que prevé información razonable para la toma de decisiones, se debe considerar, a través de las políticas contables, la incorporación de temas relacionados con el Covid-19, y su impacto en el riesgo de negocio o el modelo productivo de la entidad. Tomando en cuenta que su propósito principal, de acuerdo a las NIIF para Pymes (IASB, 2015), es atender a las necesidades de información de una amplia variedad de usuarios.

Se trata entonces de revelar aspectos subjetivos derivados de la atención de necesidades de información financiera por una amplia variedad de usuarios, cuya esencia de preparación y presentación de los estados financieros atiende a las disposiciones normativas establecidas en un marco de referencia diseñado para cumplir propósitos de información general. De acuerdo a Valderrama (2016) este tipo de lineamientos contables se centran en mostrar la imagen fiel de la entidad atendiendo a un conjunto de preceptos normativos, y dando flexibilidad al preparador para apartarse de estos en casos donde la revelación apropiada de la imagen fiel lo amerite.

Diversos son los aspectos subjetivos que necesitan revisarse a la hora de preparar y presentar estados financieros a partir del Covid-19, dentro de ellos, interpretando lo señalado en las NIIF para Pymes (IASB, 2015), podría mencionarse: subvenciones recibidas del gobierno para paliar la crisis económica generada; afectación del supuesto de negocio en marcha sobre el cual se deben revelar los resultados; identificación de hechos posteriores al cierre del ejercicio, considerando el período económico precedente a la declaración de la pandemia; contingencias y provisiones derivadas del acatamiento o no de la cuarentena social; así como, cualquier otra política o estimación contable que hubiere derivado de la prevención o el contagio de la enfermedad producida por

Coronavirus.

3.1. Subvenciones recibidas por el gobierno en el contexto COVID-19

Las subvenciones son definidas en las NIIF para Pymes (IASB, 2015), como la porción de los recursos recibidos de un gobierno en forma “de una transferencia de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relacionadas con sus actividades de operación” (pág. 166). De conformidad con este marco de referencia una entidad deberá revelar en los estados financieros las ayudas gubernamentales que haya recibido, cuya esencia se distancie de las exoneraciones de impuestos, o la reducción de alícuotas impositivas.

Rondi y Casal (2012) afirman que las subvenciones gubernamentales deben revelarse en los estados financieros, considerando su afectación a la toma de decisiones, estas pueden promover el desarrollo de la entidad, a través de la inversión de los recursos recibidos o la disposición de las erogaciones no realizadas. Para estos autores, existen dos tipos de subvenciones; ellas son: de capital y de explotación.

Las subvenciones de capital son descritas en la Norma Internacional de Contabilidad No. 20 (NIC 20) (IASB, 2020), como transferencias de recursos recibidos por la entidad que informa, con el propósito de ser invertidos en activos o bienes de capital, normalmente este tipo de partidas requieren retribución económica y financiera a corto, mediano o largo plazo.

Por su parte, las subvenciones de explotación, de acuerdo a Rondi y Casal (2012), se refieren a transferencias de recursos cuya esencia no amerita la inversión en activos o bienes de capital, su naturaleza afecta la generación de riquezas al ente y se vincula al desarrollo de su actividad económica y productiva.

O'Donovan (2020) afirma que en el contexto de la proliferación del Covid-19, los gobiernos de muchos países han desarrollado estrategias para estimular la economía y conceder ayudas económicas a las empresas, esto amerita su revelación de conformidad con lo señalado en la NIC 20 (IASB, 2020) y la sección 24 de las NIIF para Pymes (IASB, 2015) respectivamente, para lo cual el autor recomienda desarrollar políticas y procedimientos

contables, que permitan abordar los programas gubernamentales y la determinación efectiva del tipo de subvención recibida, y su afectación o no en los resultados de la entidad.

3.2. Hipótesis de negocio en marcha en el contexto COVID-19

Las NIIF para PYMES (IASB, 2015) han señalado que la preparación y presentación de los estados financieros de las entidades debe realizarse sobre la base de la consideración que la entidad es una empresa en funcionamiento, y, por tanto, continuará su giro económico en el tiempo, la evidencia o consideración de algún hecho que afecte este supuesto debe ser revelado en las notas a fin de ser atendido apropiadamente por el tomador de decisiones en el contexto sobre el cual se informa.

De conformidad con la NIA 570 (IAASB, 2018) la gerencia tiene la responsabilidad legal y normativa de revelar apropiadamente la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, al respecto, algunos marcos de referencia describen procedimientos explícitos que permiten valorar esta hipótesis en las entidades. Esta revelación incluye: una consideración del grado de incertidumbre de la ocurrencia o no de un hecho que pueda afectar la continuidad de las operaciones de la empresa; la descripción de la naturaleza, complejidad, y condiciones de negocio o la consideración de factores externos que pueden incidir en los resultados operativos y financieros.

En el contexto del Covid-19, esta hipótesis cobra relevancia para su revelación, considerando que las condiciones de cuarentena y distanciamiento social han establecido particularidades que han ameritado el cese de actividades económicas, la escasez de materia prima o mercancía, el cierre de mercados de negocios, entre otros. Considerando aquí lo establecido en la NIA 570 (IAASB, 2018) es necesario que tales hechos, sean descritos apropiadamente a través de las notas, estos identificarán características propias y definirán el curso de acción adecuado de la toma de decisiones enmarcada en los estados financieros de la entidad que informa.

La referida normativa, además, establece consideraciones especiales de revelación en el caso de catástrofes naturales, lo cual podría válidamente aplicarse en el caso del Covid-19, aun cuando esta no es una “catástrofe”, es una pandemia, de

dimensión internacional que ha obedecido a un comportamiento epidemiológico severo. Entonces, es aplicable afirmar que es necesario revelar las condiciones consecuentes de esta enfermedad, tal vez, algunas entidades hayan podido dar respuesta oportuna a los cambios producidos, pero pueden existir otras cuyas dimensiones económicas sean menores, que no se han adaptado o no han podido sostener las pérdidas derivadas de la pandemia.

3.3. Hechos posteriores al cierre del ejercicio previo al Covid-19

Otro aspecto a considerar en la revelación de los estados financieros, son los hechos posteriores, en el caso del ejercicio precedente a la declaración de la enfermedad por Coronavirus como pandemia, las NIIF para PYMES (IASB, 2015) en la sección 32, los define como “hechos, favorables o desfavorables, que se han producido entre el final del período sobre el que informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación” (pág. 220).

En este punto es importante razonar, que el Covid-19 comenzó a expandirse en el mundo a finales del año 2019, para ese momento, muchas entidades podrían encontrarse en cierre económico, e incluso en la preparación de sus estados financieros anuales, por esta razón, es fundamental evaluar la necesidad de revelar los hechos y circunstancias derivadas, que si bien, algunos, no tuvieron incidencia en la determinación de los resultados del período que culminaba, tal vez fundamentaron variaciones sustanciales para el ejercicio contable en el que se adentraba la empresa para el momento.

Las NIIF para PYMES (IASB, 2015) identifican dos tipos de hechos posteriores; los que requieren ajustes en la determinación de las cifras expresadas en los estados financieros, y los que, por su naturaleza, no demandan modificaciones en la cuantía de las revelaciones contables. El citado marco de referencia ilustra algunos hechos que implican modificaciones en las partidas, dentro de ellos: resolución de ligios judiciales, deterioro del valor de un activo reconocido (quiebra de un cliente, venta de inventarios), descubrimiento de fraudes o errores que demuestren cifras inconsistentes.

Además, las NIIF para PYMES (IASB, 2015) referencian, que los hechos posteriores que no vislumbran correcciones monetarias

en las partidas registradas, pueden incluir: reducción del valor de mercado de las inversiones; la combinación de negocios, o las disposiciones de una subsidiaria; el anuncio de la discontinuación de las operaciones por parte de la empresa; la expropiación de activos importantes por parte del gobierno; la destrucción de los bienes reconocidos; cambios en alícuotas impositivas o leyes fiscales aplicables a la entidad; el inicio de litigios significativos, así como cualquier hecho que pudiera afectar el crecimiento, desarrollo o productividad de la compañía en los períodos sucesivos.

De conformidad con la NIA 560 (IAASB, 2018) la evaluación de los hechos posteriores a la fecha de los estados financieros puede vislumbrar; evidencia de condiciones existentes a la fecha de los estados financieros, y/o, información sobre condiciones que surgieron después de los estados financieros, pero cuyo impacto es retroactivo y proyectivo para la empresa, por lo cual, necesita ser revelado en las notas de los estados financieros.

En este contexto, es fundamental evaluar los hechos acaecidos una vez el gobierno y sus instituciones manifestaron públicamente las medidas de salubridad frente a la prevención del Covid-19, por un lado, el anuncio de medidas de cuarentena social significó, para innumerables entidades, el cese temporal de operaciones, e incluso la modificación radical de su actividad productiva, y por el otro, algunas compañías, se vieron limitadas en cuando al volumen de operaciones, cantidad de personal ocupado, fuentes de apalancamiento, rotación del inventario y las cuentas por cobrar; lo cual, vislumbra la necesidad de hacer revelaciones especiales en los estados financieros, considerando lo señalado por el marco de referencia de información financiera y las normas internacionales de auditoría y revisión de estados financieros enmarcados en los hechos posteriores al cierre de un ejercicio económico.

3.4. Contingencias y provisiones enmarcadas en el Covid-19

Dos cosas son ciertas en el contexto del Covid-19; la primera, que el mundo cambió rotundamente su modo de vivir frente la prevención de esta enfermedad; la segunda, que las entidades se han sometido a nuevas condiciones que si bien, algunas afectan objetivamente sus resultados, otras, se esconden en la subjetividad y sutileza de la afectación, estas derivan de la incertidumbre sobre

la ocurrencia o no de hechos, es quizás una condición general bastante delicada, y podría decirse que la más arraigada en la realidad económica, social y política en la que se desenvuelven las empresas.

Diferentes marcos de referencia han previsto la conceptualización y tratamiento contable de la incertidumbre, crean activos y/o pasivos contingentes, particularmente, los primeros son definidos en las NIC 37 (IASB, 2020) como un activo “surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro” (pág. 6). Puede afirmarse que, la principal característica de un activo contingente radica en la perplejidad de un hecho futuro, cuya esencia despierta la necesidad de revelación, pero cuya medición monetaria, puede no ser precisa, o atenerse a la derivación de una consecuencia futura.

En lo que respecta a los pasivos contingentes, la referida normativa vislumbra una obligación latente, que surgida a partir de sucesos pasados se determinará en función de hechos que tendrán lugar en el futuro, al igual que en el caso de los activos, la naturaleza de los pasivos contingentes se ubica en el plano de la incertidumbre, y demanda la revelación apropiada dado su requerimiento de una posible salida de recursos que incorporan los beneficios económicos de la entidad.

De conformidad con la NIIF para PYMES (IASB, 2015), los activos y pasivos contingentes pueden incorporar: arrendamientos operativos de carácter oneroso, contratos de construcción, obligaciones por beneficios con los empleados, e, impuesto a las ganancias. Su reconocimiento atenderá condiciones particulares que demuestren; la existencia de un derecho u obligación prevista para la fecha de preparación de los estados financieros, como resultado de un suceso del pasado; exista una probabilidad de ocurrencia alta; y que el importe monetario pueda ser estimado con precisión para el momento de ocurrencia del hecho.

En el ámbito de afectación del Covid-19, García (2020) afirma que la cantidad de despidos de personal aumentó significativamente durante la proliferación de la pandemia, particularmente las medidas de reducción de la jornada laboral y la disminución de la demanda de los productos y/o servicios ofrecidos por las entidades

de trabajo condujeron en las empresas una avalancha de despidos y la finalización de contratos de trabajo, lo cual expone a la entidad a procedimientos de reconsideración de despidos previstos por los órganos del estado inherente en la materia, esto podría ocasionar un impacto al sistema económico de la empresa, considerando que la naturaleza de algunas legislaciones puede incorporar el pago de salarios caídos y el posterior reenganche al empleo del trabajador.

Pero esto, no es solo lo que crea incertidumbre en las empresas en el contexto Covid-19, Benavides (2020) argumenta que la exposición al contagio de los trabajadores, asumida por las empresas en contra de las medidas de confinamiento y cuarentena social, representa un hecho latente dentro de las entidades, muchas de estas han sometido a sus trabajadores a condiciones que no garantizan los requerimientos mínimos de protección, exponiéndolos a riesgos de contagio generalizado, lo cual pudiera prever hechos demandables por los trabajadores. No se trata en este caso de enfermedades ocupacionales, se enfoca aquí a enfermedades derivadas por el Coronavirus cuyas afecciones comiencen a sentirse por los trabajadores expuestos a condiciones de insalubridad en contra de las medidas previstas por cada Estado en su rol protector.

4. Perspectiva profesional sobre el Covid-19 y su incidencia en los estados financieros. Discusión de los resultados

El enfoque principal de esta investigación se centró en analizar el efecto del fenómeno Covid-19 en la información revelada en los estados financieros preparados y presentados por las entidades no reguladas en Venezuela, para lo cual se acudió al juicio de expertos sobre el tema de preparación de estados financieros, a fin de conocer sus opiniones sobre el tema investigado, lo cual dio luces a los hallazgos de este trabajo enmarcados, en cinco aspectos fundamentales: impacto del Covid-19 en las empresas, incentivos recibidos del gobierno, funcionamiento de la entidad, afectación de los estados financieros precedentes a la pandemia, contingencias y provisiones.

4.1. Impacto del Covid 19 en las empresas

Uno de los aspectos a considerar en la preparación y presentación de los estados financieros se circunscribe en observar el entorno económico, político y social al cual se somete el desarrollo de la actividad productiva de las entidades. De conformidad con las NIA (IAASB, 2018), este tiene incidencia directa en la determinación del riesgo de negocio, y fundamenta la revelación apropiada de hechos significativos en el contexto de preparación de estados financieros sobre la base de marcos de referencia de imagen fiel, dentro de los que destacan las NIIF para PYMES (IASB, 2015) y las Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, 2020).

Para indagar sobre este punto, se les solicitó a los contadores informantes que describieran el impacto que ha tenido la enfermedad producida por el Coronavirus en las empresas a las cuales ellos les preparan y presentan los estados financieros, en este ítem se obtuvo la información presentada en el siguiente cuadro.

Cuadro 1
Impacto del Covid-19 en las empresas

1.- Describa el impacto que ha tenido el Covid-19 en las empresas.	
Informante 1	La mayoría de mis clientes tienen sus empresas cerradas . Pero es necesario aclarar que las pocas abiertas presentan unos volúmenes de ventas, elevados , considerando sus cifras, pero bajas en realización al movimiento de unidades .
Informante 2	Ha sido muy negativo, el flujo de caja de mis clientes ha disminuido significativamente, esto en el caso de los que no han obtenido ingresos de manera recurrente en este período, el hecho de cumplir obligaciones tributarias aun sin producir es un impacto fuerte, al tiempo que han debido atender obligaciones salariales, administrativas y de mantenimiento .
Informante 3	Esta pandemia ha conducido a las empresas a un quiebra generalizada.
Informante 4	Menor fluidez de ventas.
Informante 5	Ha sido un gran reto combinar la productividad y la cuarentena , implica sincronizarse, planificar y diversificarse .

<p>Informante 6</p>	<p>Desde el aspecto económico, las empresas han sido altamente afectadas por detener por más de 8 semanas (en Venezuela) su apertura. El impacto lo ha tenido puesto que al estar sin generar ningún tipo de ingreso han debido seguir pagando sueldos, alquileres y compromisos fiscales que el gobierno no ha querido detener y cada vez son más confiscatorios.</p>
<p>Informante 7</p>	<p>La desaparición de pequeñas y medianas empresas del mercado. La falta de distribución de mercancía, el cierre de locales comerciales.</p>
<p>Informante 8</p>	<p>Cierre temporal de algunos sectores comerciales. Disminución de las ventas a los sectores no decretados como prioritarios.</p>
<p>Informante 9</p>	<p>De por sí, venían luchando ante la pérdida desmedida del poder de adquisición de inventario y con la llegada del Covid-19 en un gran porcentaje terminó de que cerrarán al no poder sostener compromisos de mano de obra, arrendamientos, el no contar con un horario de atención al público por las restricciones.</p>
<p>Informante 10</p>	<p>El impacto del Covid-19, ha sido de gran escala para la economía mundial, causando a las empresas graves consecuencias, como el cierre total o parcial de las mismas, el desplome total de sus finanzas, la paralización del proceso productivo y de la distribución de los productos existentes, la terminación de la relación laboral con sus empleados, contracción de la utilidad neta, y para otras, pérdidas significativas, pérdidas por caducidad de los productos existentes, entre otros.</p>
<p>Informante 11</p>	<p>El Covid-19 significa un giro de 180 grados para las empresas ya que el conjunto de limitantes obligó a las empresas a diseñar estrategias que permitan desarrollar sus operaciones por lo que se han visto sujetas a numerosos cambios.</p>

Fuente: Instrumento aplicado por el investigador (2020).

De conformidad con los hallazgos presentados en el cuadro 1, puede afirmarse que uno de los principales hechos a revelar en los estados financieros es lo concerniente al cierre temporal o definitivo de la entidad durante el tiempo de la pandemia, así lo evidencian los informantes 1, 2, 6, 7, 8, 9 y 10, cuando expresan que el mayor impacto registrado en las empresas representa la merma de sus operaciones ordinarias, o la paralización total de

ellas, particularmente puede afirmarse que esta condición necesita ser revelada considerando que cumple parámetros de relevancia propuestos en las NIIF para PYMES (IASB, 2015).

De conformidad con el referido marco de referencia “la información tiene la cualidad de relevancia cuando puede ejercer influencia sobre las decisiones económicas de quienes la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros” (pág. 13). Es indiscutible entonces, que la paralización de las actividades económicas de una empresa necesita revelarse en los estados financieros, considerando que esta permitirá a los tomadores de decisiones comprender la naturaleza de las partidas contenidas en ellos, interpretar los resultados económicos de una manera objetiva y concluir sobre la base del tiempo efectivo de trabajo que la entidad ha tenido durante el período económico sobre el que informa.

Hay que considerar, además, la reducción significativa de los ingresos expresada por los informantes 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9 y 10, en concordancia con la diversificación del mercado productivo, la paralización de la distribución de mercancías vendidas, y la baja rotación de las unidades en existencia señalada por los contadores identificados con los códigos 1, 2, 4, 5, 7, 8, 9, 10 y 11, lo cual debe conducir a los preparadores de estados financieros al diseño de estrategias de revelación apropiadas, a todas luces que permita comprender la esencia de la problemática interna de la compañía, así como, la políticas de subsistencia adoptadas durante el período de confinamiento social, esto permitirá fundamentar la toma de decisión sobre información veraz y oportuna.

En cuanto a los compromisos legales, contractuales y laborales es importante resaltar la crítica argumentada por los contadores 2, 6, 9 y 10 respectivamente, quienes manifiestan que la cancelación continua de las obligaciones contraídas anticipadamente impactó significativamente en la determinación de las utilidades de la compañía durante la cuarentena social, el hecho de apearse al campo legislativo que imponía condiciones específicas de cumplir con el pago de los tributos, la cancelación de sueldos y salarios; así como, los arrendamientos operativos, sin afectarse por la pérdida de la liquidez empresarial, y la paralización de la operaciones económicas, ha hecho que las entidades reduzcan su flujo de

caja (Informante 2) y el diseño de nuevas estrategias operativas (Informantes 5 y 11).

Se evidencia que las condiciones del entorno impulsadas por los decretos de cuarentena social durante la proliferación del Covid-19 a nivel mundial origina particularidades operativas, que necesitan ser reveladas en los estados financieros, del año en curso, considerando que su impacto económico en la entidad redujo la cantidad de activos por: caducidad de inventarios (informante 10); falta de distribución de mercancía (informante 7); reducción del flujo de caja (informante 2), entre otros.

Además de esto, el aumento y suspensión de las obligaciones fiscales y parafiscales, así como, la necesidad de asumir los compromisos laborales ha significado una merma en la utilidad del ejercicio, es allí donde la preparación de los estados financieros juega un rol fundamental al requerir revelaciones especiales que den cuenta de las particularidades de la empresa y su entorno económico, que permitan concluir objetivamente sobre la base de información clara, completa, dinámica y significativa para la toma decisiones económicas.

4.2. Subvenciones gubernamentales en las revelaciones contables

Uno de los elementos importantes durante la cuarentena social está relacionado con las políticas gubernamentales y como estas impactan en la administración de los recursos de las empresas, o en su defecto, han permitido a las compañías hacer frente a la pandemia que emerge a partir de la aparición del Covid-19 en el mundo, gobiernos como el de Argentina flexibilizaron condiciones tributarias para las empresas durante este período, así mismo, decretaron aportes económicos para hacer frente al pago de la nómina salarial de los trabajadores. Similarmente lo hizo Venezuela, el estado asumió la carga de sueldos y salarios del sector privado, si los empleadores lo solicitan, además, suspendió el pago de los alquileres de locales y viviendas para contribuir a la generación de condiciones económicas óptimas para mitigar el efecto Covid-19.

Sobre este punto se abordó a los contadores entrevistados, a los cuales se les solicitó que, en el marco de la cuarentena social decretada por el gobierno, describiesen los incentivos económicos

y sociales que han permitido hacer frente a la pandemia, a lo cual respondieron las afirmaciones presentadas en el siguiente cuadro.

Cuadro 2
Incentivos económicos y sociales recibidos del gobierno

<i>2.- En el marco de la cuarentena social decretada por el gobierno. Describa los incentivos económicos y sociales que ha recibido del gobierno que han permitido hacer frente a la pandemia.</i>	
Informante 1	Ninguno.
Informante 2	Ningún incentivo.
Informante 3	No existen incentivos por el gobierno.
Informante 4	Ninguno, el gobierno ha utilizado los bonos como parte de una estrategia política y no como ayuda, solamente quizás el 2-3% de la población nacional recibe esos bonos.
Informante 6	Para las entidades Ninguna directamente. Solo que ha dejado de ejecutar el rol de ente verificador del cumplimiento en materia fiscal .
Informante 7	En nuestro caso no se ha recibido ningún incentivo. Más bien en el caso de impuestos regionales los han incrementado y hasta exigir que se paguen los impuestos antes de fecha para que el sistema no genere multas no importando que la empresa no esté funcionando por no estar dentro de los rubros autorizados.
Informante 8	La gestión gubernamental ha presentado deficiencias en cuanto a los incentivos ofrecidos para enfrentar esta pandemia, puesto que el único beneficio brindado por la misma a las empresas es la cancelación a trabajadores de bonos de manera mensual, sin embargo, es preponderante considerar que por efectos de la inflación en la que estamos sumergidos dicho incentivo no cubre las necesidades de los trabajadores.

Fuente: Instrumento aplicado por el investigador (2020).

Con base en los hallazgos de la investigación presentados en el cuadro anterior, puede afirmarse que, en lo referente a subvenciones recibidas del gobierno, son pocas las revelaciones contables que

deberán realizarse en torno a este tema, específicamente los contadores identificados en el cuadro 1, como informantes 2 y 6, señalaron que en el sector productivo donde estos se desarrollan profesionalmente no existieron incentivos enmarcados en la tributación, por el contrario, las entidades debieron cancelar los impuestos y contribuciones de manera recurrente y sin considerar exenciones o exoneraciones previstas por la cuarentena social.

En cuanto a los tributos regionales, el informante 7 expresó, que, durante la proliferación de la enfermedad producida por el Coronavirus, los entes gubernamentales con potestad tributaria estatal aumentaron las alícuotas impositivas, y, por tanto, la significación económica de los tributos se vio en aumento. No obstante, a nivel nacional reinó un clima de verificación impositiva pasiva, el informante 6, denotó que el estado “ha dejado de ejecutar el rol de ente verificador del cumplimiento en materia fiscal”.

Las afirmaciones realizadas por el referido informante despiertan la crítica en esta investigación, considerando que la falta de verificación fiscal por parte del estado, en ningún caso puede considerarse como un incentivo gubernamental o una subvención, por el contrario, esta puede ocasionar un aumento en la incertidumbre operativa del negocio, tomando en cuenta las opiniones expresadas por este mismo informante, en la pregunta 1, quien denotó que la entidad para la cual presta sus servicios se ha visto afecta por los “compromisos fiscales que el gobierno no ha querido detener y cada vez son más confiscatorios”.

Se evidencia que el discurso del informante 6, identifica un aumento en la incertidumbre tributaria, lo cual necesariamente deberá ser revelado en los estados financieros, considerado que sus características permiten la determinación de provisiones enmarcadas en la obligación tributaria que pudiera derivarse de la ejecución de labores de verificación fiscal. Al respecto la NIC 37 (IASB, 2020) señala que las provisiones son pasivos con incertidumbre elevada, cuya cuantía no puede ser determinada con precisión para el momento de preparación de los estados financieros.

De conformidad con la referida normativa, una entidad deberá reconocer provisiones cuando: tenga una obligación presente surgida por sucesos pasados, tenga que desprenderse

de recursos económicos en el futuro. Llegando a este punto, es importante razonar que la ejecución de una verificación fiscal ejecutada por estados “confiscatorios”, aumenta el riesgo del negocio, posibilitando el incremento de sanciones, tomando en cuenta que la esencia de la normativa tributaria en la mayoría de países del mundo tiene una esencia subjetiva, que dependerá de la interpretación del verificador, y en cuyo caso, si este representa un ente históricamente inquisidor puede elevar la posibilidad de sanciones, lo cual amerita su reconocimiento para garantizar la preparación adecuada de los estados financieros de la entidad que informa.

Adicionalmente, el informante 8 sugiere un tipo de revelación relacionada con la aplicación de la NIC 20 (IASB, 2020) y la sección 24 de las NIIF para PYMES (IASB, 2015), al señalar que el gobierno ha ofrecido un incentivo particularmente relacionado con el pago de la nómina de las compañías que lo solicitan, su tratamiento contable, de conformidad con ambos marcos de referencias, aluden a una subvención relacionada con los ingresos.

Este tipo de subvenciones pueden ser reveladas bajo la forma de “otros ingresos”, como parte integral del resultado del período, o bien como una deducción de los gastos a los impactan de manera directa, en cualquiera de los dos casos, los estados financieros deben describir: las políticas contables adoptadas, incluyendo el método de presentación; así como, la naturaleza y el alcance de las subvenciones que hayan beneficiado directamente a la entidad.

En consecuencia, puede afirmarse que sobre la base de las revelaciones contables enmarcadas en las subvenciones del gobierno, las políticas inherentes a la compensación de las nóminas de los trabajadores es un aspecto cuantitativo que demanda la consideración especial en los estados financieros, se sugiere a sus preparadores, la consideración, y el diseño de estrategias de revelación apropiadas a fin de fortalecer la presentación de información financiera de conformidad con la naturaleza de las operaciones generadas por la entidad y las condiciones económicas intervinientes en la determinación de sus resultados.

4.3. Revelaciones contables entorno a la hipótesis de negocio en marcha

Los estados financieros de las entidades se deben preparar y presentar sobre la base del pensamiento que la empresa continuará su giro económico a largo plazo, y en consecuencia, no tiene intenciones de liquidarse en un lapso de tiempo inferior a un ejercicio económico, los aspectos que puedan afectar este supuesto deben ser revelados en las notas, a fin de garantizar su consideración en la toma de decisiones, así lo instituyen los marcos de imagen fiel centrados en Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera.

Sobre este punto, se abordó a los informantes solicitando que además de la cuarentena social decretada a partir del Covid-19, identificaran los factores que afectan el funcionamiento de las empresas en la actualidad, las reflexiones obtenidas, se presentan a continuación.

Cuadro 3
Factores afectan el funcionamiento de las empresas

3.- Además de la cuarentena social decretada a partir del Covid-19, ¿qué factores afectan el funcionamiento de las empresas en la actualidad?	
Informante 1	Es fuerte ya que no se puede trabajar en horarios normales ni todas las semanas. Además, la mercancía no llega con regularidad.
Informante 2	La hiperinflación del día a día con la moneda extranjera.
Informante 3	Crisis económica y de ingobernabilidad.
Informante 4	Escases de transporte, de gasolina, la falta de electricidad y para algunas la falta de agua.
Informante 5	Gasolina. Alimentación, efectivo.
Informante 6	En Venezuela afecta el desequilibrio económico que actualmente enfrentamos, causada por la hiperinflación que hasta ahora no se ha podido controlar.
Informante 7	Qué no todas las empresas pueden abrir.
Informante 8	Políticas cambiaras. Devaluación.
Informante 9	El mal funcionamiento de los puntos ventas, la escasa circulación de efectivo, el traslado del personal de la empresa y mercancía entre otros.

Informante 10	A nivel nacional existen diversos factores que afectan de manera significativa el funcionamiento de las empresas, podemos ejemplificar con el caso de la escasez de gasolina , la devaluación de la moneda, la inflación en aumento, los cortes eléctricos , entre otros.
Informante 11	El factor humano , mentalmente nos hemos visto afectados por la pandemia de manera psicológica , lo cual influye en las operaciones cotidianas de la empresa considerando que esta depende del comportamiento de los seres humanos tanto en su aspecto interno, como en el externo.

Fuente: Instrumento aplicado por el investigador (2020).

Dada la complejidad sobre la que se desarrolla la actividad económica de las empresas, es probable que cualquier cambio en el entorno pueda significar una afectación en su operatividad, así lo dejan ver los hallazgos de investigación, concretamente los informantes 1, 4, 8, 9 y 10 identificaron que la falta de combustible para el transporte es un factor fundamental que interviene en el funcionamiento de las empresas, este dificulta el traslado de personal a sus sitios de trabajo, la distribución apropiada de la mercancía, así como, la generación de un clima de bienestar que incentive el consumo de todos los rubros de comercialización del país.

Otras condicionantes incorporan los cortes del servicio eléctrico (informantes 4 y 10), y la falta del suministro de agua (informante 4), como factores importantes en la delimitación del funcionamiento de las entidades, los contadores entrevistados coinciden en afirmar que los servicios considerados como “públicos” de primera necesidad, afectan el comportamiento de compra de la población en general y fomentan un clima de desequilibrio social, lo cual indiscutiblemente impactan en la operatividad de las compañías y aumenta el riesgo de negocio de todas las organizaciones.

Además de esto, las políticas económicas, cambiarias y monetarias del país, son aspectos macroeconómicos determinantes para el funcionamiento efectivo de las empresas, de estas se genera la crisis económica y social, la incertidumbre política y el clima de inseguridad jurídica y económica del entorno de las compañías,

así lo evidencian las afirmaciones de los informantes 2, 3, 6, 8 y 10.

Un factor poco mencionado, pero que llama la atención en esta investigación, es la incertidumbre humana y las perspectivas psicológicas de los trabajadores, el aspecto motivacional de los individuos que trabajan para la compañía, evidencia una afectación del supuesto de negocio en marcha; el informante 11, explica que “mentalmente nos hemos visto afectados por la pandemia de manera psicológica, lo cual influye en las operaciones cotidianas de la empresa”.

El referido informante describe que el funcionamiento de las entidades se debe a las relaciones humanas que en ellas se desarrollan, por tanto, toda compañía al desarrollar su actividad económica con trabajadores desmotivados, o mentalmente agotados y afectados, desmejoran la calidad de su rendimiento operativo, por lo cual, deja ver que su funcionamiento no es efectivo en los términos en los que tiene prevista su capacidad instalada.

Estos aspectos ameritan su revelación en los aspectos inherentes al supuesto de negocio en marcha o empresa en funcionamiento, las NIIF para Pymes (IASB, 2015) precisan que la existencia de incertidumbres significativas, sucesos o condiciones que aportan dudas sobre la capacidad de la entidad de continuar su giro económico, amerita la revelación adecuada de las mismas. En concordancia con este marco de referencia se presume que una entidad es un “negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer que cesen sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que hacer esto” (pág. 25).

Dadas las condiciones del entorno, identificadas por los hallazgos de la investigación, se infiere que la liquidación de las entidades se presenta como una posible “alternativa realista”, en los términos de su afectación económica, el relato de los informantes identificó un conjunto de factores objetivos y subjetivos que sin duda alguna marcan trascendencia en la operatividad de la compañía, afectando su rendimiento económico y sus resultados de una manera directa e indirecta, pero cuyos efectos colaterales son marcados y bastantes contextualizados en la economía crítica e híper inflacionaria en la que se desarrollan profesionalmente los contadores informantes.

4.4. Hechos posteriores al cierre de los estados financieros. Aspectos a revelar

La ocurrencia de hechos luego de haber realizado el cierre económico de la entidad es un aspecto que generó una categoría de investigación en este trabajo, considerando lo señalado por los marcos de referencia para la información financiera referenciados en el apartado teórico y evaluando el conjunto de condiciones particulares a las cuales se somete la actividad profesional del contador.

Particularmente, los hechos posteriores representan actividades, condiciones y aspectos del entorno que pueden afectar la toma de decisiones en las entidades, para abordar a los informantes sobre este punto se formuló la pregunta: ¿de qué manera los estados financieros del ejercicio 2019 se vieron afectados por la pandemia?, las respuestas obtenidas sobre este punto, se expresan a continuación.

Cuadro 4
Hechos posteriores que afectan los estados financieros

<i>4.- Desde su perspectiva, ¿de qué manera los estados financieros del ejercicio 2019 se vieron afectados por la pandemia?</i>	
Informante 1	Por qué los estados financieros se verían afectados ya los cierres se habían realizado.
Informante 2	Están completamente devaluados ya que la situación inflacionaria aumenta día a día.
Informante 3	De ninguna manera , no existía Coronavirus en el 2019.
Informante 4	No se ven afectados porque la pandemia comienza en 2020.
Informante 5	Extemporáneo ante el Seniat. Baja de las utilidades, pérdidas en la producción.
Informante 6	Particularmente en el caso de Latinoamérica los EE. FF no se verán afectados para el ejercicio fiscal 2019 puesto que la pandemia comenzó en nuestro caso para el 2020.
Informante 7	Ya que la economía está en decadencia más el factor de la pandemia se debe reflejar en las notas debido a que los estados financieros sufrirán un impacto muy grande en la sociedad.

Informante 8	Los estados financieros como estructura no tienen ninguna afectación. Más, sin embargo, la información financiera que muestra de la entidad si se verá en afecta en cuanto al entorno y crecimiento de la entidad.
Informante 9	Realmente por la pandemia en nuestro país no lo veo para el año 2019. Nuestros estados financieros se han visto afectados realmente por la situación país. La problemática político social ha sido factor determinante en la situación de las empresas ya que se viene arrastrando desde hace mucho.
Informante 10	Los estados financieros del período fiscal 2019 serán sin duda una excepción en el historial de las empresas, debido a todos los cambios suscitados por la pandemia, y que estos deben reflejarse en las revelaciones contables. Pérdida de los ingresos, cuentas incobrables en aumento, pérdida en la existencia de inventario, entre otros.
Informante 11	En mi caso no aplica. Para éste año la mayoría subestimamos el impacto del Covid, quizá pudo haberse creado un pasivo contingente.

Fuente: Instrumento aplicado por el investigador (2020).

Con base en los hallazgos de la investigación, se evidencia la prevalencia de un grupo de profesionales, cuyas respuestas se enfocaron en afirmar que los estados financieros precedentes a la pandemia originada por el Covid-19 no tuvieron impacto en su revelación; principalmente, los informantes 1, 3, 4, 6 y 11, declararon improcedente la pregunta formulada, al punto de cuestionarla al momento de su enunciación, lo cual puede interpretarse como un desconocimiento de los planteamientos normativos establecidos en las NIIF para Pymes (IASB, 2015), cuando expresa que las condiciones o particularidades suscitadas luego del cierre económico, y antes de la presentación de los estados financieros deben ser analizados para medir su posible impacto en la toma de decisiones, cuyos resultados necesitan ser revelados en las notas explicativas, o en un apartado destinado a tal efecto, según sea el caso.

En este contexto, las revelaciones contables enmarcadas en la evaluación de hechos posteriores al cierre, pueden no ajustarse a

la realidad, y, por tanto, apartarse de la imagen fiel que requieren mostrar los estados financieros de conformidad con lo señalado en las NIIF para Pymes (IASB, 2015) y la NIA 560 (IAASB, 2018). Afortunadamente para la práctica profesional, el desconocimiento no es una condición generalizada en los contadores, para ilustrar, el informante 2 expresó que, como resultado de la pandemia, las cifras presentadas en los registros contables se encuentran devaluadas.

Por su parte, los informantes 5, 7, 8 y 10 expresaron que la reducción de las utilidades y la disminución del aparato productivo de la entidad, son factores importantes a considerar en el impacto de la pandemia y las revelaciones contables consecuentes. Además de esto, el entorno social, y las políticas económicas adoptadas por los gobiernos, son razonamientos lógicos que se deben realizar producto de la cuarentena social, así lo argumentó el informante 9, y en correspondiente opinión los contadores identificados con los códigos 10 y 11, respectivamente.

A este punto, los informantes 10 y 11 agregaron que, en el contexto de la pandemia, es necesario que los estados financieros revelen la reducción de los ingresos, el aumento de la incobrabilidad de los derechos y la obsolescencia de los inventarios, para lo cual es necesario considerar en las entidades la creación de pasivos contingentes que permitirán reconocer impactos y consecuencias negativas u obligaciones derivadas por la pandemia, cuya información cuantitativa para la fecha de revelación puede que sea imprecisa, y cuya determinación fiable dependerá de la ocurrencia de hechos posteriores al cierre.

4.5. Aspectos a revelar de las contingencias y provisiones posteriores al Covid-19

Tal como se afirmó en la sección teórica de este trabajo, la incertidumbre es un aspecto de relevancia en el entorno de la proliferación del Covid-19, por tanto, es fundamental que su tratamiento contable y revelación sean una cuestión de constante estudio y consideración por parte de los profesionales contables.

Particularmente, se les solicitó a los informantes que describieran las incertidumbres a las que se someten las empresas una vez se supere la situación de pandemia, los hallazgos obtenidos

Cuadro 5

Contingencias y provisiones posteriores al Covid-19

5.- Describa las incertidumbres a las que se someten las empresas una vez se supere la situación de la pandemia.	
Informante 1	La incertidumbre sería, es verdaderamente la pandemia el problema. Habría que analizar cuál es la verdadera pandemia y no es precisamente en Covid-19.
Informante 2	No cumplir con sus compromisos en todos los ámbitos. Por la falta de suficientes insumos e ingresos podría cerrar sus puertas.
Informante 3	La de no saber en qué ámbito económico ubicar su nuevo modelo de negocio.
Informante 4	Estrategias para invertir a futuro.
Informante 5	Laboral social, suministros de venta.
Informante 6	Serán afectadas desde el punto de vista social , puesto que pocas personas comerán en restaurantes, irán a cines, o lugares concurridos por la preocupación de contraer Covid y llegar a un posible brote.
Informante 7	1) El cómo reabastecerse al momento de abrir 2) El pago de los empleados
Informante 8	Políticas económicas que adopte el estado, nuevas realidades financieras. Políticas fiscales , es decir, a aplicación de la legislación.
Informante 9	En el caso de nuestro país la situación político social, estabilidad de inversión.
Informante 10	Las incertidumbres a las que las empresas estarán expuestas podrían ser, regulaciones por parte del gobierno para el funcionamiento de las mismas, no poder ser financiados por parte de entidades bancarias que permitan la salida del colapso dejado por la pandemia, trabajadores con la terminación de la relación laboral , entre otras.
Informante 11	Entre las principales incertidumbres creo que una de ellas es retomar el ritmo de trabajo , ya que, a pesar de superar la situación, es imposible que todo vuelva a ser como antes, el mundo cambió y es un reto para la empresa adaptarse a lo que demanda el entorno . Así como también hay que destacar que los ingresos se han visto mermados por los esquemas de cuarentena y posiblemente las empresas hayan acumulado varias obligaciones por pagar , las cuales tendrán que cumplir.

Fuente: Instrumento aplicado por el investigador (2020).

sobre este aspecto se muestran en el cuadro que sigue.

Una de las secuelas de la pandemia y su consecuente cuarentena social, es, sin duda alguna la proliferación de medidas económicas particulares en todos los países afectados, estos varían en cuanto a magnitud financiera e impacto, así lo dejan ver, las opiniones de los informantes 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 y 11; los cuales identificaron incertidumbres asociadas con las políticas sociales, fiscales, económicas y laborales que puedan adoptar el gobierno y sus instituciones a partir de la superación de la crisis sanitaria actual.

Además de ello, cuestiones referidas al reabastecimiento de mercancía para la venta (informante 7), estabilidad de la inversión (informantes 8, 9 y 11), y las incertidumbres en la continuación de las relaciones laborales con los trabajadores (informantes 2, 5, 7 y 10), son aspectos que preocupan a los Contadores Públicos en el desarrollo de su labor, los cuales, desde la perspectiva de la experiencia profesional, y la constante interacción con sus clientes han identificado incertidumbres operativas que se derivan en las entidades producto de la pandemia.

Estos aspectos identificados, a la luz de los lineamientos establecidos en los marcos de referencia para la preparación y presentación de los estados financieros, basados en la imagen fiel, dejan ver revelaciones propias que se deben considerar; por una parte, la afectación de las condiciones previstas para el óptimo funcionamiento de las empresas (informantes 1, 2, 3, 4, 6, 8, 9, 10 y 11), y por la otra, le generación de estimaciones contables basadas en provisiones y pasivos contingentes, derivados de las relaciones laborales y las incertidumbres fiscales y financieras a las cuales se exponen las entidades (informantes 5, 7, 8, 10 y 11).

Particularmente, la NIC 37 (IASB, 2020) señala que la revelación de los pasivos contingentes debe realizarse a través de notas, en los casos en los que su cuantía no pueda ser reconocida con precisión, o cuya fiabilidad monetaria sea imprecisa, es decir, en los casos en los que las obligaciones no puedan ser medidas con exactitud, es necesaria su descripción a través de la conformación de notas explicativas que permitan referenciar su naturaleza, complejidad e incertidumbre, tal es el caso, de los supuestos señalados por los informantes cuando develan imprecisiones

particulares enmarcadas en el ámbito laboral, fiscal y operacional de la empresa.

En efecto, las revelaciones contables enmarcadas en las contingencias y provisiones a partir del Covid-19, deben realizarse sobre la base de las descripciones subjetivas, particulares, y propias de cada entidad, es fundamental reconocer el desarrollo de hechos y circunstancias externas a la empresa que demarcan su funcionamiento, y ameritan su descubrimiento para contribuir al proceso de toma de decisiones, y fortalecer el desarrollo económico y productivo de la entidad.

5. Algunas conclusiones obtenidas de los hallazgos

Sobre la base de analizar el efecto del fenómeno Covid-19 en la información revelada en los estados financieros preparados y presentados por las entidades no reguladas en Venezuela, la presente investigación se fortaleció en el desarrollo de un trabajo de campo, cuyas consideraciones clave fueron extraídas del relato de los entrevistados, específicamente, los Contadores Públicos, quienes en actividad profesional, contribuyen con las entidades no reguladas en la preparación y presentación de sus estados financieros.

En este contexto, se puede afirmar que el tipo de revelaciones contables más significativas que deben realizarse en las entidades analizadas, se enmarcan en la subjetividad de los resultados, los profesionales contables deben fortalecer su labor en la narrativa contable de la afectación subjetiva que impone el entorno a las compañías y su explotación económica.

Dicho de otro modo, es mirar fuera de la objetividad de la contabilidad, la cual históricamente ha sido vista como cuantificación de los bienes, derechos y obligaciones de una empresa, y más allá de esto, en la determinación de los resultados económicos; es enfocarse ahora en las revelaciones contables desde una óptica interpretativa contextual, es decir, realizar una narración sobre el impacto del entorno y sus actividades en las operaciones económicas y productivas del ente.

Sin duda alguna, la proliferación de la enfermedad producida por el Coronavirus en el mundo, ha despertado numerosos enfoques para mirar e interpretar resultados, se trata de trascender

de la cuantificación a una expresión contable cuali-cuantitativa, donde las cifras reflejadas en los estados financieros, se analicen en conjunto con las circunstancias y particularidades que las han producido.

Tales aspectos, fueron tratados en esta investigación desde cinco perspectivas básicas, en primer lugar, el impacto del Covid 19 en las empresas, en cuyos hallazgos se pueden evidenciar, que efectivamente existe una afectación de las entidades producto de la cuarentena social y las medidas tendientes a la protección de la salubridad pública, dentro de ellas se puede inferir que las revelaciones más significativas deben enfocarse en la paralización total o parcial de las actividades productivas, el cumplimiento de las cargas laborales y tributarias aun en condiciones deficitarias del sistema económico regular de la entidad, así como, de la reducción de los niveles de ingresos que se venían obteniendo de una manera regular en la empresa.

El segundo aspecto considerado en el estudio, atendió a las subvenciones recibidas por el gobierno, en este sentido, se conoció que particularmente las instituciones gubernamentales de Venezuela no ofrecieron ayudas económicas a las entidades productivas del país, lo cual cristalizó la crítica de los sujetos investigados, sin embargo, el pago de la nómina de las compañías que lo solicitaron, develó un tipo de revelación específica producto de una subvención de explotación obtenida por algunos sectores productivos de esta nación.

Las revelaciones contables enmarcadas en las subvenciones de explotación, deben realizarse bien sobre una base objetiva, afectando los resultados económicos de la empresa en el estado de resultado, y, sobre una descripción narrativa cualitativa, prevista para la sección de las notas revelatorias, en las que la empresa deberá describir la cantidad de pagos recibidos, las condiciones del recibimiento del incentivo y las circunstancias sobre las cuales se consideró su recepción; todo ello de conformidad con lo señalado por los marcos de referencia para la información financiera, analizados en este trabajo.

El tercer punto abordado, estuvo representado por el supuesto de empresa en funcionamiento o también conocido como negocio en marcha, al respecto, se obtuvo información particular, que

la productividad de las entidades, además de afectarse por las medidas propias a las restricciones previstas por la cuarentena social, y la pandemia, también impactaron sus operaciones producto de la incertidumbre social y política que vive el país latinoamericano.

Específicamente, la falta de gasolina, y la carencia de los servicios públicos, han dificultado aún más, la actividad económica de las empresas, e incluso han representado un impacto negativo en el comportamiento de compra de los consumidores, quienes han categorizado las necesidades básicas de consumo, y se han enfocado en adquirir solo productos considerados de primera necesidad, lo cual en ocasiones ha desmejorado la calidad de vida de los habitantes del país, y las condiciones sociales y psicológicas de los propios trabajadores, impactando así la hipótesis fundamental de empresa en funcionamiento.

En cuanto a los hechos posteriores, como cuarto aspecto considerado en la investigación, puede decirse que este amerita revelaciones puntuales, en el caso de los estados financieros preparados conforme sucedieron los resultados del ejercicio precedente a la pandemia, es necesario mencionar que la devaluación de la moneda, la obsolescencia de los inventarios, y el deterioro del valor de los activos fundamentan las descripciones narrativas que deben hacerse en las notas explicativas sobre este aspecto, estas deben enmarcarse en una expresión clara de su impacto en el período precedente, y las posibles consecuencias o condiciones particulares que impone al desarrollo económico de los ejercicios sucesivos.

Finalmente, el quinto aspecto considerado en esta investigación, corresponde con las revelaciones contables enmarcadas en la incertidumbre y subjetividad propia de las contingencias y provisiones, al respecto puede afirmarse que las entidades no reguladas en Venezuela, deberán fundamentar la narrativa contable y financiera en informar de una manera oportuna sobre los aspectos económicos que han motivado los riesgos de negocio evaluados, estos pueden generarse a partir de la consideración de aspectos clave para la reactivación productiva del modelo de negocio, la incertidumbre de la continuidad de las relaciones laborales, así como, la estabilidad de las inversiones previstas por

la empresa.

6. Referencias

- Benavides, Fernando (2020). *La salud de los trabajadores y la COVID-19*. Documento en Línea. Disponible en: <https://archivosdeprevencion.eu/index.php/aprl/article/view/50/21>. Consultado en: agosto, 03 de 2020.
- Bonavida, Cristian y Gasparini, Leonardo (2020). *El Impacto Asimétrico de la Cuarentena. Estimaciones en base a una caracterización de ocupaciones*. Documento en Línea. Disponible en: http://www.cedlas.econo.unlp.edu.ar/wp/wp-content/uploads/doc_cedlas261.pdf. Consultado en: julio, 22 de 2020.
- Brito, José (2011). *Estados financieros básicos. Basados en las NIIF*. Ediciones Centro de Contadores. Segunda edición. Caracas, Venezuela.
- Díaz, Jorge (2020). Estudio comparativo entre el contagio durante la cuarentena obligada por el COVID-19 y el contagio durante la apertura gradual y controlada para algunos sectores de la economía en Colombia. *Repertorio de Medicina y Cirugía*. Volumen 29. Número 1.
- García, Rafael (2020). Medidas en el ámbito laboral derivadas de la situación provocada por el Covid-19. Visión crítica. *Revista La Razón Histórica*. Disponible de: [file:///C:/Users/Mi%20pc/Downloads/LRH%2046.10%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Mi%20pc/Downloads/LRH%2046.10%20(1).pdf). Consultado en: agosto, 03 de 2020.
- Hsiang, Solomon; Allen, Daniel; Annan-Phan, Sebastien; Bell, Kendon; Bolliger, Ian; Chong, Trinetta; Druckenmiller, Hannah; Yue, Luna; Andrew, Hultgren; Krasovich, Emma; Lau, Peiley; Lee, Jaecheo; Rolf, Esther; Tseng, Jeanette; y Wu, Tiffany. The Effect of Large-Scale Anti-Contagion Policies on the COVID-19 Pandemic. *Revista en Línea*. Disponible en: <https://www.medrxiv.org/content/medrxiv/early/2020/05/21/2020.03.22.20040642.full.pdf>. Consultado en: julio 22, 2020.
- International Accounting Standards Board (2020). *Norma Internacional de Contabilidad 20. Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales*. Traducción al español - Libro rojo. Disponible en: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/es/2020/IAS20.pdf>. Consultado en: Julio, 26 de 2020.
- International Accounting Standards Board (2020). Norma

- Internacional de Contabilidad 37. Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes. Traducción al español - Libro rojo. Disponible en: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/es/2020/IAS37.pdf>. Consultado en: agosto, 03 de 2020.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2015). *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*. Londres. Inglaterra.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018) *Manual de pronunciamientos internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados*. New York, USA.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018) *Norma Internacional de Auditoría 570. Empresa en funcionamiento*. New York, USA.
- Linzalata, Ernesto (2020). *Servicio de Internet se agrava en Venezuela en tiempos de la COVID-19*. Documento en Línea. Disponible en: <https://www.cambio16.com/servicio-de-internet-se-agrava-en-venezuela-en-tiempos-de-la-covid-19/>. Consultado en: julio, 22 de 2020.
- Menger, Carl (1871). *Principios de Economía Política*. (Ediciones Obis). Documento en línea. Disponible en: <http://www.eumed.net/cursecon/textos/menger/>. Consultado en: julio de 2020.
- O'Donovan, Brian (2020). *¿Se reconocen las subvenciones del gobierno en el período correcto y se miden adecuadamente?* Documento en Línea. Disponible en: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/co/pdf/2020/04/subvenciones-gobierno-covid-19.pdf>. Consultado en: Julio, 26 de 2020.
- Organización Mundial de la Salud (OMS) (2020). *Preguntas y respuestas sobre la enfermedad por coronavirus (COVID-19)*. Documento en Línea. Disponible en: https://www.who.int/es/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/advice-for-public/q-a-coronaviruses?gclid=EA1aIQobChMI1vnck_Pg6gIVWwiICR1izwW_EAAYASAAEgKydPD_BwE. Consultado en: Julio, 22 de 2020.
- Rondi; Gustavo y Casal, María (2012). *Tratamiento contable de las subvenciones*. XXXIII Jornadas Universitarias de Contabilidad. Universidad Nacional de Tucumán. Documento en Línea. Disponible en: <http://nulan.mdp.edu.ar/1669/1/01370.pdf>.

Consultado en: Julio, 26 de 2020.

Smith, Adam. y Ricardo, David. (1947). *Los Economistas* (No. 330.15 / G64e). Futuro editorial.

Valderrama, Yosman (2016). Marco de referencia de información financiera aplicable a las entidades no reguladas en Venezuela. *Revista en Línea*. Disponible en: <http://axioma.pucesi.edu.ec/index.php/axioma/article/view/458>. Consultado en: julio, 24 de 2020.