



TRABAJO FINAL DE CARRERA:

“Los desafíos del auditor de los estados contables en un contexto de pandemia. Análisis en la provincia de Río Negro entre el 11 de marzo y el 31 de diciembre del año 2020”

ALUMNA: María Roxana Díaz Vélez

DIRECTOR: Cr. Jorge E. Formichella

CO- DIRECTORA: Cra. Vanina M. Nervi

CARRERA: Contador Público

AÑO: 2021

ÍNDICE:

CAPÍTULO I. Introducción. Presentación del tema.....	2
CAPÍTULO II. Preguntas de Investigación y Objetivos.....	3
CAPÍTULO III. Marco teórico y Estado del arte.....	4
III.1 El ejercicio profesional y calidad del servicio de auditoría. Evidencia y procedimientos en la auditoría eficiente.....	4
III.2. Las Guías sobre la aplicación de normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19.....	5
III.3. Los procedimientos más afectados por COVID19 y los componentes de auditoría.....	8
1. El procedimiento de circularización Circularización y componentes relacionados: 1. Caja y Bancos 2. Cuentas a cobrar por ventas 2. Inspección ocular y Observación Los procedimientos de Inspección Ocular y Observación Componentes relacionados: bienes de uso y bienes de cambio 3. Inspección o cotejo de documentación El procedimiento de inspección de documentación Los componentes y la confiabilidad de la información 4. Carta de Representación de la Gerencia La carta de gerencia El principio de la empresa en marcha 5. Principales problemáticas y alternativas que identifican las Guías en el contexto del Covid-19 para los procedimientos de estudio	
III.4.Estado del arte.....	19
CAPÍTULO IV. Hipótesis.....	21
CAPÍTULO V. Metodología de trabajo.....	22
CAPÍTULO VI. Análisis de los resultados	24
CAPÍTULO VII. Conclusión.....	30
CAPÍTULO VIII. Bibliografía	32
ANEXO - MODELO DE ENCUESTA	35

CAPÍTULO I. Introducción

El presente trabajo de investigación denominado “Los desafíos del auditor de los estados contables en un contexto de pandemia. Análisis en la provincia de Río Negro entre el 11 de marzo y el 31 de diciembre del año 2020” se enmarca en el Trabajo Final de Grado de la Carrera de Contador Público de la Universidad Nacional de Río Negro.

Esta tesina pretende ser un primer acercamiento que dé respuesta a los interrogantes vinculados al impacto que tuvieron sobre el trabajo del auditor de los estados contables, en adelante el auditor, las medidas tomadas por los gobiernos con motivo de la declaración de la pandemia efectuada por la Organización Mundial de la Salud (OMS) el 11 de marzo de 2020, identificando cómo se vieron afectados los procedimientos de auditoría, determinando concretamente en la provincia de Río Negro qué pasó con respecto a las problemáticas que surgieron y qué alternativas utilizaron los profesionales para sortearlas.

La selección del tema de indagación se funda en el interés personal como estudiante de los contenidos teórico-prácticos de Auditoría de los Estados Contables adquiridos durante la carrera sumado a las implicancias que la pandemia Covid-19 generó en el ejercicio profesional, el que debió llevarse a cabo en un marco de restricciones a la circulación y de incertidumbre. La relevancia de esta problemática dio lugar a que sea incluida en la agenda de las “Jornadas de Ciencias Económicas de Investigación y Vinculación 2020” (Facultad de Ciencias Económicas UNCUYO, 2020), la que incluyó la presentación de Marcelo Pieralisi sobre las “Guías sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del Covid-19”[Guías] (Federación Argentina de Consejos de Ciencias Económicas [FACPCE], 2020), y constituyó el principal disparador para la elección del objeto de investigación.

A estos fines, el trabajo tiene la siguiente estructura: El Capítulo II presenta las Preguntas de investigación y los Objetivos a seguir. El Capítulo III, como resultado de la revisión de la literatura efectuada, explicita el Marco Teórico sobre el ejercicio profesional, las problemáticas presentadas por las Guías, los procedimientos de auditoría más afectados por Covid-19 y los componentes relacionados, y las alternativas o sugerencias que identifican las Guías en relación a ellos, para luego exponer el Estado del Arte del tema de investigación. Los Capítulos IV y V respectivamente, detallan la Hipótesis y la Metodología de trabajo utilizada. El Capítulo VI presenta el análisis de los resultados de la indagación en relación a las distintas problemáticas consultadas acerca de los procedimientos de auditoría en el contexto de pandemia. Finalmente en el Capítulo VII se exponen las Conclusiones del trabajo realizado, seguidas por el Capítulo VIII de la Bibliografía utilizada y el Anexo con el modelo de Encuesta.

CAPÍTULO II. Preguntas de Investigación y Objetivos

Desde el 11 de marzo de 2020, con la declaración de la OMS de la pandemia mundial por COVID-19, comienza un verdadero desafío para el auditor sobre cómo realizar sus tareas garantizando la calidad del trabajo de auditoría en un contexto de cuarentena (aislamiento o distanciamiento social). Entonces resulta interesante el problema de investigación: **“El impacto de las medidas establecidas por la pandemia en el trabajo del auditor de la provincia de Río Negro, entre el 11/03/2020 y el 31/12/2020”**.

El interés se basa en relevar el desarrollo del proceso de auditoría en un contexto de pandemia, analizando las nuevas formas de trabajo así como el rediseño y adecuación de procedimientos, tendientes a cumplir con las nuevas medidas dispuestas sin resignar la calidad requerida en la tarea del profesional. En este contexto se plantean las siguientes preguntas:

- ¿Cuál fue el impacto de las medidas tomadas por la pandemia en el trabajo del auditor? ¿Se produjeron cambios importantes en su tarea?
- ¿Cuál fue el efecto en las normas profesionales de contabilidad y auditoría debido al contexto de pandemia?
- ¿Cómo fueron afectados los procedimientos utilizados por los profesionales durante el desarrollo del proceso de auditoría?
- ¿Cuáles fueron las alternativas desarrolladas por los profesionales para resolver las dificultades encontradas?

Objetivo general:

Analizar el impacto de las medidas tomadas por COVID-19 en el trabajo del auditor en la provincia de Río Negro entre el 11/03/2020 y el 31/12/2020.

Objetivos específicos:

- Analizar los procedimientos de auditoría según sus características y relevar las dificultades en el contexto de la pandemia en la provincia de Río Negro, entre el 11/03/2020 y el 31/12/2020.
- Identificar mecanismos de respuesta alternativos utilizados por los profesionales para obtener evidencia válida y suficiente en contexto de pandemia en la provincia de Río Negro en el período bajo análisis.

CAPÍTULO III. Marco Teórico y Estado del Arte

III. 1. El ejercicio profesional y calidad del servicio de auditoría. Evidencia y procedimientos en la auditoría eficiente

Existe un amplio abordaje de las normas de auditoría sobre el ejercicio profesional relacionado con los principios éticos que deben formar parte del perfil del auditor, teniendo como condición básica el de la independencia, tal cual expresa la (Primera Parte II.A de la Resolución Técnica N°37 [RT 37] (FACPCE, 2013). Asimismo, hay un consenso en la bibliografía sobre la importancia del concepto de la calidad del servicio de auditoría y los beneficios que brinda el control de calidad a nivel de cada trabajo (Slosse, C.A., Gordicz, J.C., Gamondés, S.E. & Tuñez, F.A., 2015, Wainstein, 2012). Así, se establece una relación entre la transparencia de la información, el rol de la auditoría poniendo énfasis en la condición de independencia y las normas de calidad de la auditoría (Albanese, Briozzo & Rivera, 2019).

El contador, en el rol del auditor emite una opinión sobre si los estados contables están confeccionados de acuerdo a las normas de contabilidad y auditoría y si representan la realidad económica del ente sobre el cual se expresan, con el propósito de aumentar la confianza de la información que brindan, información que en tanto sea confiable, se transforma en útil para la toma de decisiones de los usuarios (Lattuca, 2015).

La Resolución mencionada anteriormente establece que el auditor debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes para respaldar su opinión, que la tarea del profesional requiere ser planificada en función de los objetivos definidos en cada encargo específico y documentada mediante papeles de trabajo que otorguen respaldo a la tarea desarrollada.

La evidencia es el elemento de juicio que obtiene el auditor una vez realizadas las pruebas seleccionadas. Las fuentes de la evidencia de auditoría pueden ser tanto los sistemas del ente, como la documentación respaldatoria de transacciones y saldos; información obtenida mediante indagaciones a la gerencia y empleados, deudores, proveedores y otros terceros relacionados con el ente. De acuerdo al tipo de evidencia requerida para alcanzar los objetivos del encargo, el auditor selecciona o diseña distintos tipos de procedimientos que le permitan obtenerla (Slosse et al., 2015).

Así, según la evidencia que brindan los procedimientos pueden clasificarse en procedimientos de cumplimiento y sustantivos. Para obtener evidencia de cumplimiento sobre controles claves pueden utilizarse procedimientos como: Inspección de la documentación del sistema, pruebas de reconstrucción, observaciones de determinados controles y técnicas de datos de prueba. Por su parte, para obtener evidencia sustantiva directa sobre la validez de transacciones y saldos incluidos en los registros contables o estados financieros pueden utilizarse procedimientos como: Indagaciones al personal de la empresa,

procedimientos analíticos, inspección de documentos respaldatorios y otros registros contables, observación física y confirmaciones externas.

Para determinar los procedimientos que serán de aplicación, Slosse et al. (2015) propone un enfoque eficiente de auditoría mediante la utilización del concepto de componentes. Los componentes son aquellas partes manejables en que se divide la auditoría, equivalentes a un ciclo de transacciones, cuentas o rubros. Es un enfoque de “arriba hacia abajo”, que centra su atención en los estados contables en su conjunto y no en los saldos, poniendo énfasis básicamente en el conocimiento del negocio, en el criterio profesional, en la auditoría a medida y en la planificación estratégica.

Asimismo, dos conceptos claves a analizar en la selección de los procedimientos de auditoría son las afirmaciones de los estados financieros y los riesgos de auditoría. “El auditor entiende a los estados contables como un conjunto de afirmaciones explícitas o implícitas efectuadas por la dirección del ente que emite esa información” (p. 47) y tiene en cuenta estas afirmaciones para examinar si los estados contienen incorrecciones significativas (Lattuca, 2017).

Es responsabilidad del auditor evaluar si los estados contables presentan errores u omisiones e implementar respuestas efectivas para disminuir los riesgos de auditoría. Por ello, es muy importante que el enfoque de riesgos esté presente en el diseño de los componentes, ya que a partir de la comprensión de los riesgos vinculados a cada uno de ellos el profesional define la estrategia o enfoque a aplicar, para finalmente determinar los procedimientos que, según su criterio, permitan verificar la validez de las afirmaciones (Slosse et al., 2015).

La RT 37 (FACPCE, 2013) en el apartado III “Normas de Auditoría” (Segunda Parte) enumera los procedimientos a desarrollar por el auditor sin detallar cada uno, pero la norma considera entre sus antecedentes a las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) que se han emitido en forma específica para conceptualizarlos, lo cual brinda la posibilidad de tomar algunas definiciones para abordar ciertas cuestiones relacionadas al diseño y ejecución de los procedimientos. A modo de ejemplo se pueden nombrar la NIA 500 “Evidencia de Auditoría”, la NIA 501 “Consideraciones adicionales para elementos específicos”, la NIA 505 “Confirmaciones Externas” y la NIA 570 “Empresa en funcionamiento”.

III. 2. Las Guías sobre la aplicación de normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID19

Como indicó Marcelo C. Peralisi (UNERFcad, 2020), sobre los efectos del COVID-19 en el ejercicio profesional, aparece: “El desafío de preparar y auditar estados contables en tiempos de volatilidad e incertidumbre” (7m,38s), refiriéndose a una época de volatilidad de los mercados, de aislamiento o distanciamiento social y de crisis económica. Aún así, las tareas del auditor siempre deben perseguir el objetivo de mantener la calidad de la auditoría, ya que no deberían verse afectadas por las modalidades del trabajo. En este contexto,

surgen dos principales interrogantes para los auditores: “Cómo practicar los procedimientos de auditoría, es decir, la metodología de auditoría y dónde poner foco como consecuencia esta evaluación y valoración del riesgo que habitualmente hacemos” (22m,16s).

La FACPCE (2020), teniendo en cuenta esta inquietud, emitió las “Guías sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19”: Primera publicación de abril 2020 y Segunda publicación de mayo 2020 [Guías], que tienen el objetivo de dar respuestas a las dudas frecuentes sobre la aplicación de las normas contables y de auditoría en el contexto de pandemia, sin que ello implique la emisión de normas nuevas.

Dentro de los aspectos relacionados con las normas de auditoría, las Guías revelan que los profesionales se encuentran con diversas dificultades al desarrollar sus tareas como consecuencia de las medidas de aislamiento y/o distanciamiento social preventivo y obligatorio tomadas por los gobiernos (nacional, provincial o municipal).

Entre las problemáticas que el auditor puede encontrar en el desarrollo de los encargos, se pueden identificar a los efectos de esta investigación, las que están directamente relacionadas con los procedimientos de auditoría y las que tienen que ver con las modalidades de trabajo del contador y de su equipo de trabajo.

Problemáticas relacionadas con los procedimientos que desarrolla el auditor, como:

- Restricción/reducción en la recepción de respuestas del proceso de confirmación de saldos (circularización) de bancos, abogados, clientes y proveedores, así como de otras confirmaciones de terceros; **(Circularización)**;
- Imposibilidad del tercero de responder solicitudes de confirmación de saldos por no tener acceso a la documentación fuente para poder informar los saldos requeridos. **(Circularización)**;
- Restricción/reducción en la recepción de la documentación de respaldo que debemos inspeccionar **(Inspección o cotejo de documentación)**;
- Dificultades para obtener la carta de representaciones de la gerencia debidamente firmada. Dudas sobre la validez de la firma digital/electrónica. **(Manifestaciones de la dirección o Carta de gerencia)**
- Imposibilidad por parte de la entidad de transcripción de asientos de diario, inventarios y balances a los libros societarios rubricados. **(Carta de gerencia)**

- Legalidad de decisiones tomadas en reuniones de directorio y asambleas celebradas a distancia, sin estar previsto en los estatutos sociales.(**Carta de gerencia**)
- Imposibilidad de llevar a cabo **inspecciones oculares** de bienes de cambio o de uso para comprobar sus condiciones de venta o de uso y validar la razonabilidad de su valuación al cierre considerando su estado (**Observación de la toma de inventarios o recuento físico**).

Problemáticas relacionadas con las nuevas modalidades de trabajo, sobre cambios tecnológicos y la seguridad de la información, como:

- Dificultad para realizar reuniones de cierre de trabajo, discutir asientos de ajustes, diferencias de control y otros asientos de auditoría.(**Cambios tecnológicos**)
- Dificultades impuestas para la movilidad del equipo de trabajo.(**Cambios tecnológicos**)
- Limitación en el uso de recursos tecnológicos especialmente para pequeñas y medianas empresas.(**Seguridad**)
- Necesidad de procedimientos adicionales complementarios para restringir datos e información.(**Seguridad**)
- Riesgo de que la infraestructura tecnológica no satisfaga la mayor demanda, debido al régimen de trabajo.(**Cambios tecnológicos**) (FACPCE, 2020, pp. 38-43).

A partir de las dificultades que tuvieron los auditores para desarrollar determinados procedimientos en contexto de pandemia, es necesario redimensionar, desde la perspectiva de la auditoría basada en riesgos (Albanese, D. & Rivera, C., 2021), el trabajo que realizan considerando cada componente analizado en la etapa de planificación, ya que para mantener la calidad de su tarea el auditor va a asumir un mayor riesgo de detección de errores u omisiones de lo que usualmente afrontaba.

Por otro lado, según las reflexiones finales realizadas sobre el tema “Cambio de paradigma en la metodología de trabajo en general y en la profesión en particular”, el contador Silvio Rizzo presidente de la FACPCE (FaEA Uncoma, 2020) afirma que el Covid-19 “generó cambios pero más que generar cambios aceleró procesos” (35m, 57s), ya que antes existía un exceso de documentación física, resistencia al home office importando más el cumplimiento de las horas que el de los objetivos, así como baja inversión en software y hardware, mientras que con esta nueva realidad, desde marzo 2020 ya no se cuenta con documentación

física, en las formas de trabajo importa el cumplimiento de los objetivos y la infraestructura analógica pasó a ser digital.

III.3. Los procedimientos más afectados por Covid-19 y los componentes de auditoría.

De acuerdo a las problemáticas que abordan las Guías (FACPCE, 2020) se establece un orden a priori de cuáles son los procedimientos más afectados por las medidas tomadas por Covid-19 y, en función del concepto de componentes que proponen Slosse et al. (2015), se describe cuál es el fundamento del procedimiento, la finalidad y las características que posee. A partir de la definición del concepto de cada componente se determinan qué afirmaciones se pretenden analizar, los riesgos a enfrentar y de acuerdo al enfoque elegido cuáles son los procedimientos de auditoría más eficientes para cada componente y para la auditoría en su conjunto teniendo en cuenta el principio de economía de tiempo y costos que plantea la RT 37 (FACPCE, 2013).

Los procedimientos y los componentes a analizar son los siguientes:

1. Confirmaciones directas de terceros o Circularización-Caja y Bancos-Cuentas a cobrar por ventas
2. Inspecciones oculares y Observación- Bienes de uso y Bienes de cambio
3. Inspección de Documentación para varios componentes
4. Carta de Gerencia y el Principio de empresa en marcha.

1. Confirmaciones directas de terceros o circularización

El procedimiento de circularización

El procedimiento de confirmaciones directas de terceros también llamado circularización, “consiste en obtener una manifestación de un hecho o una opinión de parte de un tercero independiente al ente pero involucrado con las operaciones del mismo”...”Es por lo general una forma muy satisfactoria y eficiente de obtener evidencia de auditoría” (Cacciavillani Magni,Guarnieri & Previti, 2019,p.11).

Según Slosse et al.(2015), el uso más frecuente de las confirmaciones externas es la solicitud de opiniones de especialistas, donde las manifestaciones se pueden obtener de abogados, incluyendo asesores legales del ente, actuarios e ingenieros; y las circularizaciones de saldos, cuyas respuestas se obtienen de clientes, proveedores, bancos, etc.

También el auditor puede circularizar los registros, tales como la Inspección General de Personas Jurídicas sobre el registro de las sociedades, el Registro de la Propiedad Inmueble, el Registro Nacional del Automotor, entre otros,

obteniendo información relevante y confiable sobre el ente auditado, la propiedad de sus bienes registrables y sus gravámenes.

Básicamente existen dos métodos de circularización que la clasifican en positiva y negativa. En el método positivo directo se incluye el saldo en la confirmación y se solicita a los deudores que respondan indicando si lo aprueban o no; en el método positivo a ciegas no incluye el saldo y se solicita que sea informado en la respuesta por el destinatario. En el método negativo se pide a los deudores que respondan únicamente si no están de acuerdo con el saldo (Slosse et al.,2015).

El procedimiento de circularización es un procedimiento sustantivo ya que proporciona evidencias directas sobre la validez de saldos y transacciones, a saber :

- (1) Existencia o inexistencia de saldos o transacciones entre el ente y terceros.
- (2) Existencia de: a). Bienes del cliente en poder de terceros; b). Bienes de terceros en poder del cliente; c). Juicios o litigios en los que el ente es parte; d). Contratos en los que el ente forma parte, su vigencia y los términos de los mismos; e). Garantías otorgadas.
- (3) Propiedad de bienes registrables y/o gravámenes.
- (4) La efectividad de los sistemas y controles. (Cacciavillani Magni et al., 2019, p.12)

Asimismo, el proceso de circularización está desarrollado por la NIA N° 505 “Confirmaciones Externas” (International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB] , 2009) que define confirmación externa como: “la evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio”(p.478).

Al utilizar procedimientos de confirmación externa, el auditor se encarga de determinar la información que ha de confirmarse o solicitarse, de seleccionar a la parte confirmante; del diseño de las solicitudes que estén adecuadamente dirigidas y con la información que permita el envío de las respuestas directamente al auditor; y de enviar las solicitudes a la parte confirmante.

Los resultados que el auditor puede obtener de los procedimientos de confirmación externa son:

- Si el auditor identifica factores que originen dudas sobre la fiabilidad de la respuesta a una solicitud de confirmación, obtendrá evidencia de auditoría adicional para resolver dichas dudas.
- Si el auditor determina que una respuesta a una solicitud de confirmación no es fiable, evaluará las implicaciones de esta circunstancia sobre la valoración de los correspondientes riesgos de

incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de auditoría relacionados. (IAASB, 2009, p. 479)

La norma aclara que incluso cuando la evidencia provenga de fuentes externas pueden existir circunstancias que afecten su fiabilidad. Todas las respuestas llevan algún riesgo de interceptación, alteración o fraude, independientemente de si la respuesta se obtiene en formato papel, en soporte electrónico o por otro medio. Las dudas sobre la fiabilidad de la respuesta incluye que la reciba el auditor en forma indirecta o que no proceda de la parte confirmante seleccionada originariamente.

Las respuestas recibidas electrónicamente, como por ejemplo, por fax o por correo electrónico, conllevan riesgos de fiabilidad ya que puede ser difícil demostrar su procedencia y la autoridad del que contesta y las alteraciones pueden ser difíciles de detectar”, pero este riesgo puede mitigarse mediante el uso entre el auditor y el que responde de “un proceso que genere un entorno seguro, incorporar varias técnicas para validar la identidad del remitente de información en forma electrónica, como por ejemplo a través del uso de encriptaciones, de firmas digitales y de procedimientos para verificar la autenticidad de las páginas web. (IAASB, 2009, p. 483)

El auditor puede modificar los procedimientos o aplicar adicionales para resolver dudas sobre la fiabilidad de la información recibida. Puede elegir verificar la fuente y el contenido de una respuesta escrita contactando con la parte confirmante. Por ejemplo, cuando la parte confirmante responde por correo electrónico, el auditor puede llamarlo por teléfono para confirmar que realmente envió la respuesta. Sin embargo, una respuesta verbal a una solicitud de confirmación, por sí misma, no cumple la definición de confirmación externa porque no es una respuesta al auditor por escrito y directa.

En el caso que el auditor no reciba respuestas a las solicitudes de confirmación, puede aplicar procedimientos de auditoría alternativos como:

* “Para los saldos de cuentas a cobrar: el examen de cobros posteriores específicos, documentación de envío, y ventas próximas al cierre del período.

* Para los saldos de cuentas a pagar: examen de pagos posteriores o de correspondencia de terceros...”(IAASB, 2009, p.484).

La circularización y dos componentes relacionados

1. Caja y Bancos

El rubro Caja y bancos está integrado por el dinero en efectivo existente en caja y en las cuentas corrientes del ente y otros valores de similar liquidez, certeza y efectividad. Son los activos que tienen poder cancelatorio ilimitado y forman parte de la mayoría de las operaciones que se producen en el giro de la empresa (Slosse et al.,2015).

El procedimiento de circularización es el utilizado en este rubro para obtener evidencia válida y suficiente sobre las afirmaciones de existencia, propiedad, integridad y valuación. Puede proporcionar una confirmación independiente de los saldos, de las transacciones individuales, y evidencia sobre la efectividad de los controles.

Los resultados de las confirmaciones de cuentas bancarias se utilizan conjuntamente a las pruebas de las conciliaciones bancarias y arqueos de fondos para proporcionar evidencia de préstamos, activos gravados y otros. La selección inicial de las cuentas bancarias debe incluir los principales bancos, saldos significativos y cuentas con problemas conocidos, saldos acreedores y saldos cero (Slosse et al.,2015).

Actualmente, y desde tiempos anteriores a la pandemia, la dinámica de las transacciones por internet permite el acceso a las cuentas bancarias mediante plataformas como home banking empresas, por la cual los responsables de las mismas pueden realizar pagos, consultar saldos en forma instantánea y obtener en pocos segundos los reportes de los movimientos de las cuentas.

2. Cuentas a cobrar por ventas

Las cuentas a cobrar por ventas representan derechos del ente contra terceros originados en la venta de productos o prestación de servicios. Son un activo importante en el estado de situación patrimonial de los entes, porque mediante su cobranza se genera el flujo necesario para las operaciones y muestran una situación en un momento dado (Slosse et al., 2015).

Como se indicó anteriormente, el procedimiento de confirmaciones externas es un procedimiento sustantivo que proporciona evidencia directa sobre la validez de los saldos y transacciones, y que efectuado en este caso a los clientes, puede proporcionar evidencia de existencia, propiedad y valuación de los saldos de las cuentas a cobrar.

Según Slosse et al.(2015), la cantidad de cuentas de deudores a circularizar va a depender de si se planifica una circularización positiva o negativa; de la cantidad y tipo de deudores; de la significatividad y el riesgo asociado con las cuentas a cobrar; y de la efectividad del sistema contable y de control. La selección inicial debe incluir cuenta con saldo acreedor y de saldo cero, principales deudores, saldos individualmente significativos y cuentas con problemas conocidos.

Cuando se utiliza el método de confirmación positivo hay que tratar de maximizar el porcentaje de respuestas sobre los pedidos de confirmación, utilizando las siguiente técnicas: acompañar un resumen detallado de las facturas o copias de las mismas que incluya las transacciones pendientes; enviar el pedido de confirmación a una persona específica del deudor; realizar segundos y/o

terceros pedidos por medio de entregas directas, fax, medios electrónicos o envíos postales certificados o expresos.

Si aún así no se obtiene respuesta, es conveniente controlar las cobranzas posteriores y si existen débitos vencidos o no saldados en la cuenta del deudor. Se pueden realizar pruebas alternativas, como determinar la anticuación de las cuentas a cobrar o realizar la previsión para deudores incobrables.

2. Inspección ocular y observación

Los procedimientos de Inspección ocular y observación

Lattuca (2017) hace una distinción entre los conceptos de inspección ocular y observación, así como también la NIA 500 “Evidencia de Auditoría” (IAASB, 2009), presentando la siguiente definición de los procedimientos:

La inspección ocular incluye tanto en el examen físico de activos (como dinero, cheques, bienes de cambio y bienes de uso), como el de los registros o documentos, internos o externos del ente, sea en papel, en forma electrónica o en cualquier otro medio de soporte. La inspección de activos tangibles otorga una evidencia natural sobre la afirmación de existencia, pero no sobre la de propiedad y medición, sin embargo puede dar indicios sobre su calidad y conservación (Lattuca, 2017).

La observación consiste en examinar visualmente un procedimiento que está siendo ejecutado por personal de la entidad y su concordancia con los controles establecidos. Tiene la limitación de que la evidencia es circunstancial al momento en que se realiza el procedimiento. Es útil para la evaluación de las actividades de control. Se considera observación la presencia del auditor en el procedimiento de recuento de inventarios y su presencia sorpresiva en el despacho de mercaderías (Lattuca, 2017).

Componentes relacionados: Bienes de cambio y Bienes de uso

En el componente Bienes de cambio se incluyen los bienes destinados a la venta en cumplimiento del objeto principal del ente, los que se encuentran en proceso de producción para luego formar parte de la comercialización de bienes o servicios, como así también los que formarán parte del proceso productivo como materias primas y materiales destinados a la producción (Slosse et al., 2015).

El componente de Bienes de uso está compuesto por aquellos bienes tangibles que son utilizados para desarrollar la actividad principal del ente y no están destinados a la venta, incluyendo los que están en construcción, los anticipos a proveedores por compra de estos bienes, y la incorporación de los mismos por arrendamientos financieros (Slosse et al., 2015).

El procedimiento de Inspección ocular de activos se utiliza para validar las afirmaciones relacionadas a los bienes de cambio y bienes de uso y la observación del recuento del inventario físico es una de las pruebas que generalmente se realizan para obtener evidencia de controles sobre los bienes de cambio.

Ambos procedimientos permiten comprobar la existencia de los bienes de cambio y/o de uso y el estado en que se encuentran, determinando la razonabilidad de la valuación, pero la afirmación de propiedad debe ser verificada por otros procedimientos adicionales (Por ejemplo, mediante la circularización a los registros de la propiedad)

Slosse et al.(2015), indica que el recuento físico de bienes de cambio es uno de los procedimientos típicos de auditoría que provee una gran satisfacción en cuanto a la evidencia obtenida. Esta no es una tarea que importa únicamente al auditor externo sino también a la Gerencia ya que tiene que ver con las acciones de control del registro y el debido resguardo de los bienes.

Los recuentos físicos de bienes de cambio pueden ser parciales o totales, tanto los parciales en los casos que el ente lleva registros de inventario permanente como los totales brindan buena satisfacción de auditoría cuando se efectúan en fecha cercana al cierre del ejercicio. El auditor no necesita recontar todos los bienes, selecciona muestras para cotejarlas con los documentos de recuento de la empresa.

En relación al tema, la NIA 501 “Evidencia de auditoría - consideraciones específicas para determinadas áreas”(IAASB, 2009) establece que el objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría válida y suficiente sobre la realidad y estado de las existencias mediante su presencia en el recuento físico (mediante por ejemplo, la identificación de existencias obsoletas, dañadas o antiguas), salvo que esto no sea factible, y la aplicación de procedimientos de auditoría a los registros finales de existencias para determinar si reflejan con exactitud e integridad los resultados reales del recuento.

La dirección de la empresa realiza recuentos al menos una vez al año con el fin de la preparación de los estados contables, por ello es importante la planificación de la presencia del auditor en el recuento físico de las existencias teniendo en cuenta, entre otras cuestiones, el momento de la realización de las mismas, las ubicaciones donde se almacenan las existencias determinando la significación y riesgos asociados a cada una de ellas a los fines de definir la asistencia. A estos efectos, la NIA 600 “Consideraciones especiales- auditorías de estados financieros de grupos” (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)(IAASB, 2009) trata la participación de otros auditores, relacionada por ejemplo, con la presencia en un recuento físico de existencias en un lugar lejano. Asimismo, si es necesaria la ayuda de un experto al auditor, la NIA 620 “Utilización del trabajo de un experto auditor” (IAASB, 2009) hace referencia a tal situación.

Por otro lado, entre las situaciones que pueden presentarse, la norma contempla que si el recuento físico se realiza en una fecha distinta de la de los estados financieros o si el auditor no puede presenciar el recuento por circunstancias imprevistas, en ambos casos, observará recuentos físicos en una fecha alternativa aplicando procedimientos de auditoría adicionales a los fines de determinar si se registraron correctamente las variaciones de las existencias entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros.

Asimismo, si no es factible presenciar el recuento físico de existencias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos que permitan obtener evidencia de auditoría válida y suficiente sobre la realidad y el estado de las existencias. Puede no ser factible presenciar el recuento físico de existencias debido a factores como la naturaleza y ubicación de las existencias, por ejemplo, cuando se almacenan en un lugar que puedan suponer una amenaza para la seguridad del auditor. Sin embargo, este no se considera un argumento válido para omitir un procedimiento o no buscar los alternativos. En algunos casos, como procedimiento alternativo de auditoría puede ser útil la inspección de la documentación de venta posterior de determinadas partidas de inventario adquiridas antes del recuento físico de existencias.

3. Inspección de documentación y la confiabilidad de la documentación de respaldo

El procedimiento de inspección de documentación

Retomando el concepto de Inspección ocular de Latucca (2017), “que involucra tanto el examen físico de los activos como el de los registros o documentos internos y externos, sea en papel, en forma electrónica o en otro medio de soporte...” resulta pertinente señalar que “La inspección de los registros y documentos provee evidencia de diferentes grados de confiabilidad dependiendo de la naturaleza de las fuentes...”(p. 54)

El procedimiento de inspección de registros y documentos asume dos modalidades en la práctica, de acuerdo a la dirección de la prueba:

- El cotejo de registros con su fuente documental. Consiste en examinar el respaldo documental partiendo de las cifras que constan en los registros contables, por ejemplo, las altas de los bienes de uso con las facturas de compras . Sirve para probar afirmaciones de existencia y errores potenciales de validez.
- El rastreo. El examen parte del documento que da origen a la transacción, sigue con el examen de los documentos relacionados, hasta llegar a los registros contables, por ejemplo, examinar el remito, orden de compra, factura del proveedor y el correspondiente registro contable. Sirve para probar errores potenciales de integridad (Latucca, 2017).

Los componentes relacionados y la confiabilidad de la información

Slosse et al.(2015) afirma que “la inspección de documentos normalmente es una fuente de evidencia de auditoría altamente confiable” (p.102). La confiabilidad de la información es afectada por su origen y naturaleza: los documentos producidos en ámbitos externos son más confiables que los producidos por el ente, como así también son más confiables los recibidos directamente de una fuente externa que los obtenidos del ente, y el documento original es más confiable que las copias.

Al respecto la NIA 500 “Evidencia de Auditoría” (IAASB, 2009), además de los factores nombrados, indica que la evidencia de auditoría obtenida en forma de documento (papel, soporte electrónico u otro medio) es más confiable que la obtenida verbalmente. Asimismo, la evidencia proporcionada por documentos originales es más confiable que por fotocopias, o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos en formato electrónico, cuya confiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación o conservación.

Los componentes a los cuales se puede aplicar este procedimiento son varios, ya que puede brindar evidencia directa de auditoría sobre la existencia de algunos bienes, como el examen de documentos a cobrar, plazo fijo, título público o privado. En el caso de bienes de uso se pueden constatar las altas mediante el uso de las facturas de compras, y sobre los bienes de cambio se pueden calcular las existencias de inventarios teniendo en cuenta el obtenido a una fecha determinada más las compras menos las ventas (Latucca, 2017).

La confiabilidad de la información también está afectada por las circunstancias en la que se obtiene la evidencia. Actualmente la seguridad de la información proveniente de los sistemas de información y la red de internet produce dificultades con el envío de documentación por dichos medios para probar la identidad del remitente del mensaje, ya que no permite la misma fiabilidad que se obtiene a través del correo postal. Sin embargo, existen soluciones a este conflicto que fomentan la formación de entornos seguros como la utilización de la firma digital, encriptación de archivos, contratar paquetes de antivirus o generar copias de seguridad.

Los beneficios que brinda la utilización de sistemas informáticos son la reducción de los tiempos y costos, por ejemplo en el caso del envío de las circulares como la recepción de la respuesta por parte del auditor, pero son susceptibles de sufrir ataques cibernéticos. Por el contrario los medios postales producen lapsos de entrega más largos de la respuesta por parte de los terceros, y si bien están libres de estos ataques, existen riesgos como el de que la información circularizada sea atacada de manera física por terceros o por el mismo ente auditado, o que la circular vía postal sea enviada a una dirección incorrecta (Cacciavillani Magni et al., 2019, p.33).

También hay que tener en cuenta los costos para asegurar la confiabilidad de la información, ya que a diario se incrementan los riesgos de fraudes cibernéticos, una realidad que va avanzando con el desarrollo acelerado de las Tecnologías de Información y Comunicación y la transformación digital de la industria a medida que se incorporan más cambios tecnológicos, como por ejemplo el trabajo remoto, acceso a plataformas o las auditorías virtuales.

4. Carta de representación de la gerencia

“La carta de representación de la gerencia constituye una confirmación escrita acerca de las manifestaciones significativas realizadas por ella misma y otros empleados durante la auditoría” (p.855). Estas manifestaciones constituyen una de las fuentes de evidencia de auditoría más significativas y se efectúan a lo largo de la auditoría verbalmente frente a los interrogantes del auditor para luego concluir por escrito en una carta de representación. La carta de gerencia es de suma utilidad, ya que permite asegurar que no existen malas interpretaciones de la información proporcionada, concentrar la atención de la gerencia en cuestiones específicas y recordar a sus firmantes que consideren seriamente si han brindado toda la información importante; por lo que debe obtenerse antes de la emisión del informe y lo más próximo posible a ello (Slosse et al., 2015).

El alcance y contenido va a depender de cada auditoría, pero por lo general debe incluir: el reconocimiento de que la emisión de los estados contables es responsabilidad del ente; que se han puesto a disposición todos los registros y datos vinculados con el trabajo; inexistencia de irregularidades que involucren a los miembros de la organización, estructura del control interno, estimaciones de riesgos por parte del ente por falta de cumplimientos contractuales o legales; existencia, propiedad y gravámenes de los activos; política de incobrables; que no se han producido hechos posteriores al cierre que debieran incluirse en los estados contables; estimación de situaciones contingentes; manifestaciones vinculadas con el lavado de activos.

La NIA 580 “Manifestaciones escritas” (IAASB, 2009), denomina a la carta de gerencia como Manifestación escrita, dándole el significado de: “documento suscrito por la dirección y proporcionado al auditor con el propósito de confirmar determinadas materias o soportar otra evidencia de auditoría”(p.657). Asimismo, la NIA indica que “Si bien proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren”(p.656).

Según Fazio, A.N., Paturzo, R.M. & Saiz Guidarelli, A.(2020) los entes de menor tamaño, medianos o pequeños, difícilmente cuentan con sistemas o estructuras organizacionales que permitan hacer pruebas de cumplimiento de los controles, por lo que tienen una relevancia superior en las auditorías los procedimientos sustantivos y particularmente, la Carta de Gerencia, ya que muchos de los procedimientos dependen de las aseveraciones verbales de la Dirección.

De acuerdo a la RT 37 (FACPCE, 2013) el auditor debe obtener las manifestaciones escritas de la gerencia, así como realizar procedimientos para obtener evidencia válida y suficiente sobre la idoneidad de la utilización por parte de la Dirección del principio de la empresa en marcha, como base para la elaboración de los estados contables.

Este principio contable supone que la empresa está en funcionamiento y continuará sus actividades durante un período de al menos doce meses posteriores a la fecha de cierre del ejercicio, por lo cual, “los activos y pasivos se registran sobre la base en que los primeros se realizarán y los segundos se abonarán en el curso normal de los negocios” De acuerdo a la NIA 570 “Empresa en funcionamiento”, en caso de no cumplirse con este principio los estados financieros deben prepararse con una base de liquidación. (Español, 2015, p.97)

5. Principales problemáticas y alternativas que identifican las Guías en el contexto del COVID-19 para los procedimientos de estudio

El análisis de las Guías (FACPCE, 2020) y la Colaboración Técnica “Orientaciones relacionadas con los efectos del COVID-19 para las entidades menos complejas” FACPCE (2020), señalan ejemplos de las problemáticas que pueden presentarse al auditor al desarrollar su trabajo, brindando sugerencias o alternativas para resolverlas en el contexto de la pandemia.

A los efectos del presente trabajo, se tomaron las problemáticas relacionadas a los procedimientos de estudio: confirmación de saldos de terceros o circularización, inspección ocular y observación, inspección o cotejo de documentación y la obtención de la carta de representaciones de la gerencia, y las siguientes sugerencias que se proponen al auditor:

PROCEDIMIENTOS	PROBLEMÁTICAS	SUGERENCIAS
1. CIRCULARIZACIÓN	Restricción y/o reducción de respuestas del proceso de confirmación de saldos (circularización) de bancos, abogados, clientes y proveedores, así como otras confirmaciones externas.	<ul style="list-style-type: none"> -Incrementar envíos solicitudes de confirmación de saldos y recepción de las respuestas por e-mail directo del/al auditor con la correspondiente ratificación de la legitimidad de la dirección de e-mail de origen. -Documentar adecuadamente que la respuesta proviene del remitente circularizado. -Documentar adecuadamente que quien suscribió la respuesta es el responsable de la temática consultada. -Ratificar posteriormente, con respuesta en copia física, en aquellos casos en que, a juicio del auditor corresponda. -Observar cada una de las cuentas bancarias, préstamos, inversiones, etc. mediante el ingreso de un responsable de la entidad a la banca de la empresa y posterior envío de la documentación. (FACPCE, 2020, p.38)

	<p>Imposibilidad del tercero de responder solicitudes de confirmación de saldos por no tener acceso a la documentación fuente para poder informar los saldos requeridos</p>	<p>-Indagar con la entidad bajo examen acerca de la posibilidad de que los terceros (clientes, proveedores, otros) con quienes se vincula puedan exceder a sus sistemas mediante conexiones remotas o cuenten con sus sistemas almacenados dentro de una nube de datos de modo de que puedan contar con la información necesaria para dar respuesta a los requerimientos.</p> <p>-Solicitar al cliente documentación por vía digital (e-mails, imágenes, fotos, filmaciones, documentación escaneada, archivos, etc.) que permita hacer procedimientos alternativos como revisión de cobros, pagos posteriores o revisión de remitos conformados, avisos de recepción.</p> <p>-Ratificar posteriormente, en su caso, con la documentación física que corresponda.(FACPCE, 2020,p. 38,39)</p>
<p>2. INSPECCIÓN OCULAR Y OBSERVACIÓN</p>	<p>Imposibilidad de llevar a cabo inspecciones oculares de bienes de cambio o de uso para comprobar las condiciones de venta o de uso y validar la razonabilidad de su valuación al cierre considerando su estado.</p> <p>Limitación en el procedimiento de observación de la toma de inventario o recuento físico con la finalidad de validar la afirmación de existencia al cierre del ejercicio</p>	<p>-Utilizar el trabajo de expertos y especialistas no comprendidos por las restricciones de desplazamiento en este contexto de aislamiento social, preventivo y obligatorio, en cuanto y en tanto la empresa esté funcionando.</p> <p>-Solicitar al cliente el material fotográfico del bien en cuestión, filmaciones, imágenes, manuales, folletería, etc.</p> <p>-Documentar adecuadamente el procedimiento seguido, dentro de la descripción de las tareas, y los archivos que contengan dicho material, a fin que a posteriori puedan ser claramente identificables.</p> <p>-Ratificar posteriormente, en su caso, con la inspección ocular del bien de cambio o de uso, según corresponda.</p> <p>-Incluir, cuando corresponda, párrafos específicos en la carta de representaciones de la gerencia. (FACPCE, 2020, p. 42,43)</p> <p>-Observar el conteo físico en una fecha alternativa distinta de la del cierre del ejercicio, constatando con documentación de respaldo, los movimientos de inventario entre la fecha de cierre del ejercicio y la del conteo físico.</p> <p>-En caso que lo anterior no fuera posible, según el negocio del ente y excepcionalmente quizás pueda proporcionar evidencia sobre la existencia y condición del inventario a la inspección de cierta documentación de soporte del cierre (por ejemplo con documentación de compras anteriores al cierre y ventas posteriores al cierre) con su consecuente inclusión del párrafo a la carta de gerencia.(FACPCE, 2020, pto.3)</p>

3. INSPECCIÓN DE DOCUMENTACIÓN	Restricción o reducción de la documentación de respaldo a inspeccionar.	<p>-Solicitar al cliente la documentación por vía digital (e-mails, imágenes, fotos, filmaciones, documentación escaneada, archivos (ej.,txt), carpetas compartida con solo un rol de revisor, etc.) que permita la ejecución de los respectivos procedimientos.</p> <p>-Ratificar posteriormente, en su caso, con la documentación original que corresponda.</p> <p>-Tomar todos los recaudos correspondientes respecto a las afirmaciones de existencia y propiedad cuando se hayan definido la utilización de herramientas como Video Call (VC) para realizar la inspección visual. Resguardar, adecuadamente, dicha información.</p> <p>Incluir, cuando corresponda, párrafos específicos en la carta de representaciones de la gerencia. (FACPCE, 2020, p. 39,40)</p>
4. CARTA DE REPRESENTACIONES DE LA GERENCIA	Dificultades para obtener una carta de representaciones de la gerencia debidamente firmada. Dudas sobre la validez de la firma digital o electrónica.	<p>-Solicitar al cliente que el responsable firmante de la carta de la carta de representación anticipe dicha carta directamente al auditor desde su mail institucional personal, con el compromiso de una ratificación posterior con firma ológrafa. Es altamente recomendable que el texto de la carta esté replicado en el cuerpo del email, no solo en el archivo adjunto.</p> <p>-Recomendar el uso de la firma digital en lugar de la ológrafa. (FACPCE, 2020, p. 42)</p>

El análisis anterior contextualizado al presente trabajo de investigación da cuenta de cómo las medidas tomadas por los gobiernos afectan al desarrollo normal de estos procedimientos, generando varias dificultades en las tareas del auditor y acelerando los cambios mediante la incorporación de nuevas modalidades de trabajo y alternativas de solución.

III.4.Estado del arte

Aún antes de la declaración de la pandemia por la OMS emergió el proceso de globalización de las normas de auditoría acompañando a la economía mundial con la consiguiente adaptación de las normas argentinas a la normativa internacional; considerando el interés público que representa la tarea del auditor en el ejercicio profesional del Contador Público. No obstante ello, prácticamente no se realizaron en el país trabajos de investigación sobre la tareas o los procedimientos que utiliza el auditor para la obtención de evidencia satisfactoria y eficiente.

Hoy, a partir de la pandemia y de la revelación de nuevas formas de trabajar y de recibir y/o procesar la información de la mano de las nuevas tecnologías - a todo nivel tanto general como para la profesión-, si bien se hace referencia genérica al tratamiento de los procedimientos en artículos, conferencias y jornadas de profesionales, no se encuentran trabajos escritos sobre el tema de

investigación abordado en esta tesina en cuanto a revelar las experiencias particulares de los auditores acerca de las alternativas abordadas para resolver las problemáticas que se les presentaron al realizar los procedimientos de auditoría en contexto de pandemia.

En la búsqueda bibliográfica de trabajos relacionados a la temática de la auditoría en pandemia se encontraron algunos trabajos de investigación como el titulado “El procedimiento de pedido de confirmación de saldos en la actualidad”(Cacciavillani Magni et al, 2019) que trata sobre el procedimiento de confirmación de saldos también llamado circularización a terceros, la tesina de grado denominada “Auditoría externa de estados contables con fines generales en pequeña y mediana empresa en la provincia de Mendoza” (Fazio et al., 2020). que aborda el tema de relevancia de la carta de gerencia para la auditoría y el artículo “Auditoría de estados contables en contexto de pandemia por COVID-19: Un análisis de la normativa argentina” (Albanese et al, 2021) que incorpora el concepto de la auditoría basada en riesgos al contexto de pandemia. Los trabajos referidos junto a otras referencias bibliográficas han sido considerados en el marco teórico explicitado anteriormente en el presente trabajo.

CAPÍTULO IV. Hipótesis

La hipótesis planteada a responder en el trabajo de investigación es la siguiente: Las medidas implementadas como respuestas a la pandemia debida al COVID-19 tuvieron un impacto de importancia en las tareas del auditor provocando un cambio sin precedentes en el diseño y ejecución de los procedimientos de auditoría con el objetivo de mantener la calidad del trabajo profesional.

El impacto se comprende en términos de los cambios ocurridos a raíz de las medidas de aislamiento y/o distanciamiento social preventivo y obligatorio implementadas por los gobiernos. En el aislamiento, con la suspensión de las actividades económicas no esenciales y el cierre temporario de las empresas, hasta las mismas actividades de servicios profesionales son limitadas. Luego, las visitas habituales del auditor ya no son posibles en las mismas condiciones previas, ya que existen protocolos de distanciamiento social, es necesario habilitar nuevas formas para obtener las evidencias que implica el desarrollo de la tarea del auditor. Entonces, se acelera la incorporación de cambios tecnológicos compatibles con nuevas formas de recibir la información y la seguridad de la misma (encriptación de archivos, firma digital), y con la implementación de nuevas formas de trabajo remoto (reuniones virtuales, comunicación a distancia).

A partir de las problemáticas identificadas por la FACPCE se elaboraron las Guías (2020) como consecuencia de las medidas tomadas por los gobiernos en un contexto de pandemia y frente a los planteos de los contadores, con el objeto de brindar una serie de soluciones alternativas para que puedan desarrollar su tarea en el marco de las normas de contabilidad y auditoría vigentes.

Este trabajo de tesina constituye una primera indagación respecto a que pasó con respecto a estas problemáticas y soluciones alternativas en la provincia de Río Negro, a partir de que el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Río Negro [CPCERN] adoptó las recomendaciones emitidas por la FACPCE, con motivo de la declaración de la pandemia el 11 de marzo de 2020.

CAPÍTULO V. Metodología de trabajo

El presente trabajo de investigación se basó en una metodología cualitativa, ya que buscó fundamentalmente describir los cambios en las tareas del auditor a raíz de las medidas dispuestas por la pandemia, a partir de sus experiencias, perspectivas y opiniones de los auditores de la provincia de Río Negro (Hernández Sampieri, Fernández Collado & Baptista Lucio, 2010).

Según Cohen & Gómez Rojas (2019), las estrategias metodológicas son decisiones que toma el investigador para determinar la ruta a seguir en cumplimiento de los objetivos que se propone. Siguiendo su concepto de la estrategia de investigación y sus cuatro componentes metodológicos, este trabajo se caracteriza por:

- **Temporalidad:** Es una investigación sincrónica o transversal, ya que es un único momento en el que se revelan los datos: Período de tiempo 11/03/2020 al 31/12/2020.
- **Fuentes de información:** Las fuentes de información serán dos: documentales y los propios auditores, por lo que se utilizarán como técnicas de recolección de datos: el análisis documental y la encuesta.
- **Perspectiva:** Es cualitativa, ya que el objetivo es relevar las experiencias y perspectivas de los auditores mediante encuestas, complementándose con el análisis documental.
- **Lógica experimental:** Es una investigación no experimental, que consiste en la descripción de los cambios en el trabajo del auditor. Se caracterizan los procedimientos utilizados por los auditores y se releven dificultades o situaciones existentes mediante un instrumento de registro o encuesta.

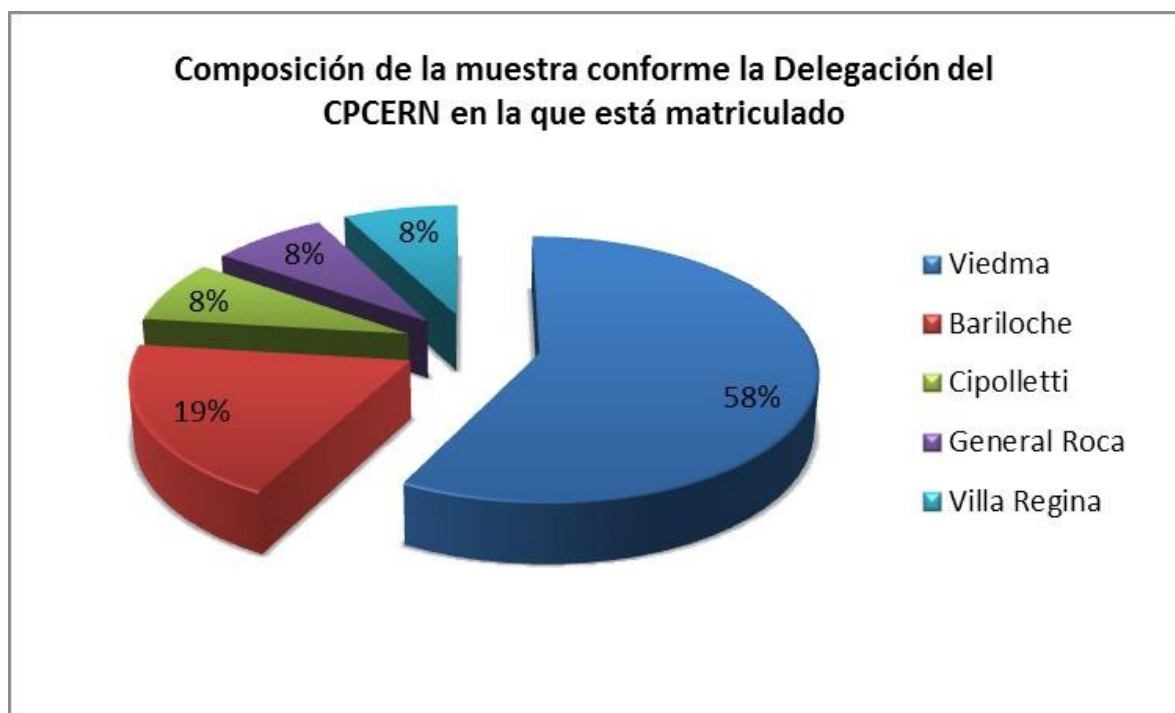
Si bien la encuesta no es una técnica utilizada en este tipo de metodología, a lo fines de mantener los cuidados preventivos de contagio de Covid-19 y de facilitar el acceso a los auditores de toda la provincia, se utilizó la modalidad de cuestionario semi abierto permitiendo la incorporación de opiniones y comentarios sobre los distintos procedimientos consultados, en respuesta a las dificultades que se presentaron en las tareas del auditor.

El análisis documental de la bibliografía y el relevamiento de las normas permitió determinar las características de los procedimientos de auditoría, las problemáticas originadas en el contexto de pandemia y las posibles soluciones alternativas a las mismas, a partir de las cuales se construyó el instrumento de registro para la recolección de los datos.

La distribución comenzó con la solicitud al CPCERN de cursar las invitaciones a los profesionales matriculados en la provincia, instando a su participación espontánea en una encuesta anónima mediante el Formulario Google vía e-mail, cuyo modelo se agrega como Anexo al presente trabajo. De la misma manera, se invitó a participar a los estudios contables más reconocidos

incorporar referentes de todas las delegaciones de la provincia para aumentar la riqueza del trabajo.

La muestra quedó conformada por 26 auditores, distribuidos mayormente en la Delegación de Viedma tal como indica el siguiente gráfico:



Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos de la encuesta

Si bien el padrón de matriculados del CPCERN supera los 800 profesionales, la muestra resulta pertinente dado el alcance de este trabajo final de grado y la indagación que se pretende realizar que, como se indicó anteriormente, es de tipo cualitativa y refiere a un estudio inductivo en pequeña escala que solo se representa a sí mismo.

CAPÍTULO VI. Análisis de los resultados

En primer lugar, resulta oportuno realizar un análisis de la información suministrada por los 26 encuestados que permite contextualizar los datos obtenidos para una mejor comprensión y estudio. Así, cabe señalar que los auditores encuestados utilizan en su totalidad la Norma Argentina de Auditoría RT N°37 y que las respuestas indican un 73,1% de auditores con experiencia de 10 años o más en el ejercicio profesional, lo cual brinda una mayor confiabilidad fundada en la experiencia, a los datos relevados sobre las tareas que desarrolla el auditor.

Asimismo un 61,5% del total de los auditores encuestados confeccionan los estados contables y emiten el informe de auditoría, mientras que sólo un 7,7% emite informes sobre los estados contables que confecciona la Gerencia, y un 30,8% realiza las dos modalidades del encargo, lo cual podría indicar que hay ciertos procedimientos de auditoría que no se realizan frecuentemente para obtener evidencia de auditoría puesto que la misma fue recopilada durante el ejercicio económico para la confección de los estados contables.

Para tener una mayor riqueza de la información y comprensión de los datos se consideraron las zonas productivas que representan las distintas delegaciones de la provincia de Río Negro: La zona Atlántica con Viedma de cabecera, se caracteriza por el comercio, la producción agropecuaria y otros servicios como los que brindan las entidades sin fines de lucro. Las actividades económicas como producción de petróleo y gas, e industriales como la del vino, tienen más peso en las delegaciones del Alto Valle como Roca, Cipolletti y Regina, y las actividades de turismo en la zona Andina están representadas por Bariloche, donde se desarrollan mayormente las Grandes empresas y los Entes medianos.

Las actividades económicas más importantes que desarrollan las empresas sobre las que los contadores emiten opinión sobre los estados contables son las comerciales (con un 20%), de otros servicios 12% y en la producción un 11%, la cual se condice con el tipo de entes que auditan, que en su mayoría son Entes pequeños seguidos de las Asociaciones y Entidades sin fines de lucro, dado que el 57,7% de las encuestas pertenecen a matriculados de la delegación de Viedma.

Conforme el objetivo propuesto en este trabajo de investigación, siguiendo las problemáticas derivadas de la pandemia tratadas en la Guías (FACPCE,2020), se revelaron las principales dificultades del auditor al practicar los procedimientos de auditoría teniendo en cuenta sus características en ese contexto en la provincia de Río Negro, entre el 11/03/2020 y el 31/12/2020.

Según la encuesta realizada, teniendo en cuenta el orden de incidencia en el desarrollo de su tarea, las **mayores dificultades** para los auditores se produjeron en los procedimientos de inspecciones oculares y observaciones de inventarios físicos que implican la presencia del auditor, en segundo lugar presentaron mayores inconvenientes las confirmaciones directas de terceros o

circularización, y en tercer lugar muy cerca del segundo lugar, se vió afectada la confiabilidad de la documentación de respaldo recibida, en el procedimiento de inspección de documentos.

En cuanto a identificar los **mecanismos de respuesta alternativos utilizados** por los profesionales para obtener evidencia válida y suficiente en contexto de pandemia, se consultó sobre cuatro problemáticas relacionadas a los procedimientos de auditoría, a saber:

1. Teniendo en cuenta las medidas de restricción a la circulación ¿cómo resolvió el envío y/o la recepción de las respuestas de solicitudes en el procedimiento de confirmaciones de terceros (o circularización)?

El 90% de los auditores utilizó su e-mail para incrementar los envíos o recepciones de las solicitudes, aunque sólo el 50% pudo documentar que las respuestas provenían del responsable de la temática consultada mediante el uso de firma digital, encriptación de archivos o mediante verificación de la página web. El 50% de la muestra expresó que, en aquellos casos que estimó pertinente, procedió a ratificar la información mediante respuestas físicas recibidas posteriormente.

Tal situación está íntimamente relacionada al atributo de fiabilidad que debe cumplir la evidencia para considerarse como elemento de juicio válido y suficiente, por lo que la validación de la identidad de los remitentes de las confirmaciones recibidas electrónicamente es responsabilidad del auditor, según la NIA 505 “Confirmaciones Externas” (IAASB, 2009).

El 80% de los auditores observó cada una de las cuentas bancarias, préstamos, inversiones, mediante el ingreso de un responsable de la entidad a la cuenta empresa y posterior envío de la documentación. Esto debido a que actualmente los responsables de la mayoría de las empresas acceden a sus cuentas bancarias mediante plataformas como home banking.

En el 97% de los casos en los que no se pudo concretar el procedimiento de circularización se solicitó al cliente documentación digital para realizar procedimientos alternativos, como revisión de cobros o remitos conformados.

En efecto, el 55% de los auditores indagó sobre la posibilidad de acceso remoto a la información, cuando un tercero no podía responder por falta de la documentación fuente que se encontraba en la empresa. Algunas empresas pudieron generar accesos a su información en forma remota ya que la funcionalidad ya existía en áreas de informática, como la del Teamviewer.

En la consulta sobre el caso de los clientes que no tenían acceso a internet y sólo documentación física, la mayoría concluyó que todos sus clientes tenían acceso a internet por lo que no se presentaba la problemática, solo el 5% realizó

algún otro procedimiento alternativo como ir a retirar la documentación o usó la nota física respetando los protocolos.

De lo expuesto surge que para realizar el procedimiento de circularización los encuestados utilizaron el correo electrónico para los envíos o recepciones de las solicitudes, accesos remotos a la información y uso de plataformas. En una menor cantidad de casos, cuando no se pudo completar el procedimiento de circularización, los auditores usaron procedimientos alternativos como la revisión de documentación digital.

Si bien los profesionales que participaron de esta investigación han podido arbitrar los medios para validar las afirmaciones que se pretendían cubrir con el procedimiento de circularización, el análisis de la confiabilidad de la fuente no ha sido ponderado como un riesgo significativo dado que sólo el 50% de la muestra ratificó la información mediante respuestas físicas recibidas posteriormente.

2.- Teniendo en cuenta las medidas de restricción a la circulación, para realizar el procedimiento de inspección de documentos respaldatorios y otros registros contables ¿cómo resolvió la recepción de la documentación de respaldo a inspeccionar?

El 95% de los auditores solicitó documentación por vía digital mediante e-mail, imágenes, fotos, filmaciones, documentación escaneada, carpetas compartidas, etc. El 55% necesitó ratificar posteriormente con la documentación original correspondiente.

Sólo el 20% de los casos pudo utilizar herramientas como Video Call (VC), videollamadas, para realizar inspecciones visuales de los documentos tomando todos los recaudos para resguardar toda la información.

El 35% de los auditores agregó, en los casos que lo consideró necesario, un párrafo específico en la carta de representaciones de la gerencia sobre la inspección de documentos respaldatorios y otros registros contables. Teniendo en cuenta que las Guías (FACPCE, 2020) sugerían que, ante la restricción y/o limitación en la recepción de la documentación de respaldo a inspeccionar, se incluya un párrafo de este tenor en la carta de gerencia, resulta llamativo que tal instancia no hay sido contemplada por un mayor número de profesionales.

Tal como se aclaró anteriormente, los encuestados manifestaron que sus clientes tienen acceso a internet por lo que mucha documentación fue puesta a disposición de manera virtual, sin embargo algunos auditores recibieron documentos respaldatorios y registros contables en forma física mediante los servicios de mensajería, respetando los protocolos vigentes.

La ejecución del procedimiento de inspección ocular de documentación se ha readecuado al nuevo contexto, ya que antes de la pandemia generalmente se contaba mayormente con la documentación física, y a partir de las restricciones de

circulación se intensificó la utilización de documentación e información en forma digital y electrónica. Sin perjuicio de ello, y tal como se indicó precedentemente a los fines de garantizar la fiabilidad de la evidencia obtenida, es fundamental que el auditor la ratifique con posterioridad, cuestión que realizó más del 50 % de los encuestados.

3.-¿Cómo resolvió la imposibilidad de llevar a cabo inspecciones oculares de bienes de cambio o de uso y procedimientos de observación de toma de inventarios al cierre del ejercicio, que necesariamente se llevan a cabo en la dependencias del cliente?

En primer lugar es importante señalar que el 15% de los encuestados refirieron no tener inventarios físicos para relevar y/o que no tuvieron restricciones para la toma de inventarios o acceso a la información. Respecto al 85 % restante que sí utilizó estos procedimientos (inspecciones oculares de bienes de cambio o de uso y observación de toma de inventarios) se observa que:

- Sólo el 12% de los auditores utilizó el trabajo de expertos o especialistas no comprendidos por las disposiciones ASPO/DISPO cuando la empresa estaba funcionando.
- Todos los auditores solicitaron al cliente por vía digital mediante email, imágenes, fotos, filmaciones, manuales, folleteria, etc. la documentación del procedimiento seguido con archivos que contengan el material, de los cuales el 63% ratificó posteriormente con la inspección ocular del bien de cambio o de uso correspondiente.
- El 40% de los auditores agregó un párrafo específico en la carta de representaciones de la gerencia sobre la inspección ocular de bienes de cambio o de uso.
- El 40% de los auditores optó por observar el recuento físico de inventarios utilizando una fecha distinta a la del cierre de ejercicio, constatando con documentación, los movimientos de inventarios entre la fecha de cierre de ejercicio y la del conteo físico.
- El 45% de los encuestados expresó que, en los casos que no se pudo observar la toma de inventarios físicos, realizó procedimientos alternativos para obtener la evidencia sobre la existencia de los bienes de cambio. En ese sentido expresaron haber optado por procedimientos alternativos como: pruebas globales de razonabilidad, márgenes, rotación, ingreso al Sistema de Gestión ERP¹ y análisis de los circuitos internos; inventarios obtenidos de los sistemas a medida de los clientes; existencia inicial más adquisiciones menos salidas; videos realizados por la empresa; solicitud de documentos firmados por otros organismos, como inventarios de stock SENASA; en algún caso controles por muestreo de los sistemas de stock. En otros -que no cuentan con sistemas de stock digitalizados- se ha determinado el costo por diferencia de inventarios, tomando en consideración la rotación de stock de los productos más vendidos y las facturas de las compras de los últimos dos meses.

¹ Enterprise Resource Planning o sistema de planificación de recursos empresariales en español. El ERP es un software de gestión empresarial que permite controlar todos los flujos de información en forma integrada gestionándola en tiempo real y con eficiencia. Los módulos más comunes son ventas, compras, inventarios, facturación, contabilidad, clientes, RRHH. Su funcionalidad en la nube es la más utilizada. Fuente:holded.com

El procedimiento analizado, conforme el relevamiento realizado, es el que ha presentado mayores complicaciones pues requiere de la presencia física del auditor, por lo que ha necesitado de la implementación de alternativas que permitan obtener la evidencia válida y suficiente sobre los bienes de cambio y de uso, tal como se refleja en lo descrito anteriormente.

4.-Considerando que la carta de manifestaciones de la gerencia se convierte en indispensable cuando se trata de situaciones que no pueden constatarse por otros medios, ¿Cómo resolvió las dificultades para obtener la carta de la gerencia debidamente firmada?

En relación a la carta de gerencia, si bien no es válida como única evidencia de auditoría suficiente, dado el particular contexto atravesado (vinculado no sólo a eventuales limitaciones en el alcance derivadas de la imposibilidad de efectuar determinados procedimientos de auditoría, sino también a la coyuntura económica que afecta el principio de empresa en marcha) resulta ser una de las fuentes de evidencia más significativas, según la NIA 580 “Manifestaciones escritas” (IAASB, 2009; Slosse et al., 2015).

Por lo expuesto merece la pena señalar que sólo el 45% de los auditores incluyó párrafos específicos sobre las situaciones que no pudieron constatarse mediante el desarrollo habitual de los procedimientos en la pandemia. Asimismo, resulta llamativo que sólo el 50% de los auditores solicitó a la dirección reevaluar la situación de la empresa y sus posibilidades de seguir operando de acuerdo al principio de empresa en marcha, en un nuevo entorno de muchas incertidumbres, indicando: planes futuros, posibles incumplimientos y/o demandas que pudiesen surgir, etc .

Concretamente en lo referente a los medios utilizados para su obtención, la mitad de los auditores solicitó al cliente que el responsable firmante de la carta la anticipe al auditor desde su correo institucional personal, con el compromiso de ratificación posterior de la firma ológrafa. Mientras que la otra mitad, el 55% de los encuestados recomendó a sus clientes el uso de la firma digital en vez de la ológrafa.

Finalmente se consultó a los auditores cuáles son los **cambios tecnológicos** más importantes que se incorporaron en el desarrollo de la tarea profesional en virtud de las medidas de restricción tomadas por Covid-19. En primer lugar consideraron la incorporación del uso de herramientas como páginas web, plataformas, fotografías con celulares, filmaciones y drones. En segundo lugar, las nuevas formas de trabajo, como el trabajo remoto, las reuniones virtuales, videollamadas y presentaciones virtuales. Y en tercer lugar quedó la incorporación de la seguridad de la información como encriptación de archivos, firma digital y resguardos.

Más del 80% de los auditores consideró la posibilidad de adoptar los procedimientos alternativos implementados en la pandemia aún después de

finalizadas las medidas de restricción. Los principales procedimientos alternativos que los auditores consideraron adoptar y los cambios tecnológicos que influyeron fuertemente sobre su aplicación, son entre otros: el envío de documentos en forma digital, la digitalización total de documentos por celular, obtención de archivos completos con procesos e información contable de relevancia, obtención de documentación de bienes por videos, contacto permanente y directo con los sectores contables de las empresas o con directivos de las asociaciones civiles, conciliaciones bancarios o extractos bancarios y circularización a proveedores.

Los cambios tecnológicos más importantes incorporados en cuanto a las formas de trabajo y el flujo de información son: trabajo remoto, trabajo en la nube junto con la administración de los entes, compartir carpetas virtuales con la gerencia o autorizado por la misma, reuniones virtuales, videollamadas, presentaciones digitales, certificación digital, correo electrónico como principal medio de comunicación, firma digital y seguridad de la información.

Como corolario del análisis de resultados, resultan significativas las siguientes frases incluidas en los comentarios habilitados en la encuesta:

“Considero que el trabajo remoto, junto con las herramientas tecnológicas para el envío de la información y la firma digital han llegado para quedarse”. Anónimo.

“Creo que el mayor impacto se dió en la relación profesional-CPCERN, por el uso de la plataforma y la presentación de información, certificaciones, legalizaciones, etc, con formato digital”. Anónimo.

En síntesis, el análisis de los resultados obtenidos de la encuesta efectuada evidencia que las medidas tomadas por los gobiernos afectaron, en mayor o menor medida, el desarrollo normal de los procedimientos de circularización, inspección o cotejo de documentación, manifestaciones de la dirección o carta de gerencia y observación de la toma de inventarios o recuento físico, generando varias dificultades en las tareas del auditor, entre ellas las vinculadas a la seguridad y confiabilidad de la evidencia obtenida, y acelerando los cambios mediante la incorporación de nuevas modalidades de trabajo y alternativas de solución.

CAPÍTULO VII. Conclusión

La investigación llevada a cabo permite aseverar que las medidas implementadas como respuestas a la pandemia debida al COVID-19 tuvieron un impacto de importancia en las tareas del auditor provocando un cambio sin precedentes en el diseño y ejecución de los procedimientos de auditoría con el objetivo de mantener la calidad del trabajo profesional.

En este contexto de pandemia, el desafío del auditor fue justamente ejecutar los procedimientos de auditoría en tiempos de volatilidad e incertidumbre, sin perder la calidad del trabajo profesional, que no debería ser afectado por las nuevas modalidades de trabajo, teniendo en cuenta el rol fundamental que cumple este servicio para agregar seguridad a la información presentada en los estados contables.

Los protocolos de aislamiento y distanciamiento social, provocaron la necesidad de habilitar nuevas formas para obtener la evidencia válida y suficiente que implica el desarrollo de la tarea del auditor, ya que las medidas implementadas por los gobiernos se prolongaron sucesivamente, lo que aceleró la incorporación de cambios tecnológicos compatibles con nuevas formas de recibir la información y la seguridad de la misma, como el uso del correo electrónico y la incorporación de la firma digital.

Sin dudas la implementación de nuevas formas de trabajo remoto también fue otro de los cambios tecnológicos importantes, como los trabajos en la nube con la administración de los entes, compartir carpetas virtuales con la gerencia, plataformas, las reuniones virtuales y videollamadas, que si bien existían antes de la pandemia había bastante resistencia a su uso por parte de los profesionales. Otro cambio importante fue la relación profesional-CPCERN, por el uso de la plataforma y la presentación de información, certificaciones, legalizaciones, etc, con formato digital.

El diseño y la ejecución de los procedimientos de auditoría se adaptó a estos cambios. Uno de los ejemplos que la mayoría de los auditores destacó en la encuesta, es el envío de documentación y de archivos en forma digital o la digitalización total por medio del celular, otorgando al procedimiento de Inspección de documentos un cambio importante, ya que antes de la pandemia en general se contaba mayormente con la documentación física.

En la mayoría de los casos para realizar el procedimiento de circularización se utilizó el correo electrónico para los envíos o recepciones de las solicitudes, accesos remotos a la información y uso de plataformas. En una menor cantidad de casos, cuando no se pudo completar el procedimiento de circularización, los auditores usaron procedimientos alternativos como la revisión de documentación digital.

El procedimiento que se tornó más complicado de efectuar fue el de Inspecciones oculares de bienes de cambio o de uso y la Observación de la toma de inventarios, que requieren la presencia física del auditor. En muchos casos se utilizaron procedimientos alternativos como pruebas globales de razonabilidad, videos realizados por la empresa, solicitud de documentos firmados por los organismos, existencia inicial más adquisiciones menos salidas y controles de muestreo por sistemas de stock. En algunos casos optaron por realizar el recuento físico en una fecha distinta a la del cierre del ejercicio.

Sin embargo, siendo que el procedimiento de obtención de la Carta de Representaciones de la Gerencia adquiere mayor importancia justamente en momentos de mayor incertidumbre, de aislamiento y distanciamiento social y de crisis económica, para agregar evidencia de auditoría a los procedimientos que dependen de las aseveraciones de la Gerencia, resulta significativo que no se ha destacado así en los resultados de las encuestas.

Finalmente, un tema no menor es el tratamiento de la seguridad de la información, de la creación de entornos seguros para compartir la información y que requieren las nuevas formas de trabajo remoto. Hay que tener en cuenta los costos no sólo para incorporar los cambios tecnológicos sino también para asegurar la confiabilidad de la información, ya que a diario se incrementan los riesgos de fraudes cibernéticos, una realidad que va avanzando con el desarrollo acelerado de las Tecnologías de Información y Comunicación y la transformación digital de la industria, que probablemente en un futuro incorporen las auditorías remotas.

Esta primera aproximación pretendió visibilizar el impacto de las restricciones derivadas de la pandemia en el desarrollo de los servicios de auditoría, no obstante la indagación no solo dejó de manifiesto las problemáticas vinculadas a la ejecución de los procedimientos planificados, sino que expuso la respuesta que los organismos que regulan el ejercicio profesional debieron dar al respecto (Por ejemplo: la FACPCE mediante la emisión de las Guías, el CPCERN mediante la certificación de estados contables y la presentación de información en formato digital) cuyo mayor análisis puede ser motivo de nuevas líneas de investigación.

CAPÍTULO VIII. Bibliografía

- Albanese, D., Briozzo, A., & Rivera, C. (2018).Hacia la transparencia de la información financiera: normas de calidad de la auditoría. Centros de estudios de administración, 2(1),25-45. <https://revistas.uns.edu.ar/cea/article/view/1138>Accedido 15/11/2020.
- Albanese, D., Rivera, C. (2021).Auditoría de estados financieros en contexto de pandemia por COVID-19: Un análisis de la normativa argentina. Escritos Contables y de Administración, 12(1), 103-123.<https://revistas.uns.edu.ar/eca/article/view/2250> Accedido:15/07/2021.
- Cacciavillani Magni, F. D., Guarnieri, I. D., & Previti, M. G. (2019). El procedimiento de pedido de confirmación de saldos en la actualidad (Doctoral dissertation, Universidad Nacional de Cuyo. Facultad de Ciencias Económicas).<https://ediunc.bdigital.uncu.edu.ar/14314> Accedido 04/10/2020.
- Canetti, M. M. (2013). La segmentación de la auditoría en la Argentina (Doctoral dissertation, Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires).https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=la+segmentacion+de+la+auditoria&btnG=Accedido 15/11/2020.
- Cohen, N., & Gómez Rojas, G. (2019). Metodología de la investigación,¿para qué?. Editorial Teseo.
- Español, G.G., & Subelet, C.J. (2015). R.T.N° 37 Normas de Auditoría. Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados. Editorial Osmar D.Buyatti.
- Facultad de Ciencias Económicas UNCUYO (27 de agosto 2020) Guía sobre la aplicación de las Normas de Contabilidad y Auditoría frente a los efectos del Covid-19. Youtube. https://www.youtube.com/watch?v=roYqsEL_9mw&t=331s Accedido: 27/08/2020.
- FaEA Uncoma. (13 de noviembre de 2020). Conversatorio “El rol del contador del siglo XXI ante un nuevo paradigma” - Parte 2. Youtube.<https://www.youtube.com/watch?v=6QGrAB8x2Bg&t=434s> Accedido:13/11/2020.
- Fazio, A.N., Paturzo, R.M. & Saiz Guidarelli, A.(2020). Auditoría externa de estados contables con fines generales en pequeña y mediana empresa en la provincia de Mendoza: (Tesina de grado.Universidad Nacional de Cuyo. Facultad de Ciencias Económicas). <https://bdigital.uncu.edu.ar/15698>. Accedido: 19/12/21.

- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE, 2013). Resolución Técnica N° 37: Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados. https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=2
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE, 2020). Guías sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19. <https://www.facpce.org.ar/covid-19/>
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2010). Metodología de la investigación. México: McGraw-Hill.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009). NIA 500 Evidencia de auditoría. <https://www.iaasb.org/publications/manual-de-pronunciamientos-internacionales-de-control-de-calidad-auditor-revisi-n-otros-encargos-de>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009). NIA 501 Consideraciones adicionales para elementos específicos. <https://www.iaasb.org/publications/manual-de-pronunciamientos-internacionales-de-control-de-calidad-auditor-revisi-n-otros-encargos-de>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009). NIA 505 Confirmaciones externas. (2009) International Federation of Accountants (IFAC). <https://www.iaasb.org/publications/manual-de-pronunciamientos-internacionales-de-control-de-calidad-auditor-revisi-n-otros-encargos-de>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2016). NIA 570 Empresa en funcionamiento (Revisada). <https://www.iaasb.org/publications/manual-de-pronunciamientos-internacionales-de-control-de-calidad-auditor-revisi-n-otros-encargos-de>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009). IAASB, NIA 580 Manifestaciones escritas. <https://www.iaasb.org/publications/manual-de-pronunciamientos-internacionales-de-control-de-calidad-auditor-revisi-n-otros-encargos-de>
- Lattuca, A. J. (2017). Auditoría: Conceptos y métodos. (4ª ed.) Editorial Foja Cero.
- Schlaps, K., Albanese, D., Briozzo, A., & Vigier, H. (2015). Principio de independencia en la auditoría de PyMEs: Análisis comparativo de normativa nacional e internacional y evidencia empírica para la Argentina. Contabilidad y auditoría, (42), 32-

32. <http://ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/view/851> Accedido 15/11/2020.

Slosse, C.A., Gordicz, J.C., Gamondés, S.E., & Tuñez, F.A.(2015). Auditoria. Buenos Aires. La Ley

UNERFcad (05 de noviembre de 2020). Guía sobre la aplicación de las Normas de Contabilidad y Auditoría frente a los efectos del Covid-19. Youtube. https://www.youtube.com/watch?v=KEm-Am_kXIY Accedido 05/11/2020.

Wainstein, M. (1). Control de calidad en auditoría. Selección del procedimiento a seguir. Contabilidad Y Auditoría, (20), 18 Págs. Recuperado a partir de <http://ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/view/133> Accedido 12/11/2020.

ANEXO - MODELO DE ENCUESTA

Estimado/a contador/a, la presente encuesta tiene por fin recolectar, mediante una serie de preguntas, la información necesaria para la elaboración del trabajo final de la carrera de Contador Público de la Universidad de Río Negro denominado: **“Los desafíos del auditor en un contexto de pandemia. Análisis en la provincia de Río Negro entre el 11 de marzo y el 31 de diciembre del año 2020”**, cuya autora es María Roxana Díaz Vélez con la dirección del Cr. Jorge Formichella y la codirección de la Cra. Vanina Nervi.

El objetivo del estudio es analizar el impacto de las medidas tomadas por COVID-19 en el trabajo del auditor en la provincia de Río Negro entre el 11/03/2020 y el 31/12/2020.

Esta encuesta, que no le llevará más de 15 minutos de su tiempo, es anónima y se utilizará a los efectos de esta investigación académica y no tendrá otros fines. Su participación consiste en responder las preguntas sobre su tarea en forma sincera, concreta y sin afectar el deber del secreto profesional.

Desde ya, agradezco enormemente su colaboración.

1. a) ¿Hace cuánto tiempo se encuentra matriculado en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Río Negro?

- Menos de 5 años.
- Entre 5 y 9 años.
- Entre 10 y 20 años.
- Más de 20 años

b) ¿En qué delegación?

- Cipolletti.
- Gral Roca.
- Bariloche.
- Villa Regina.
- Viedma.

2. En su actividad profesional, generalmente...¿cómo desarrolla su encargo de auditoría?

- a) Confecciona estados contables y emite el respectivo informe de auditoría.
- b) Emite informes de auditoría sobre estados contables confeccionados por la Dirección de la Gerencia.
- c) Ambas.

3. En general, ¿qué normativa utiliza para el desarrollo de los encargos de auditoría?

- a) La Norma Argentina RT N°37.
- b) Las Normas Internacionales de Auditoría (RT N°32 y 34).
- c) Ambas.

4. ¿Qué tipo de actividades desarrollan las empresas que audita? (puede marcar una o más opciones)

- a) Producción.
- b) Industrial.
- c) Comercial.
- d) Turismo.
- e) Transporte.
- f) Otros servicios.

5. ¿Qué categoría de sociedades audita? Considerando los ingresos para el ejercicio 2020 (puede marcar una o más opciones)

- a) Entes Pequeños, con ingresos hasta \$67.057.546
- b) Entes Medianos, con ingresos hasta \$335.287.730
- c) Grandes empresas, con ingresos que superan los \$335.287.730.
- d) Asociaciones y entidades sin fines de lucro.

PROBLEMÁTICAS DERIVADAS DE LA PANDEMIA:

A partir de las medidas de ASPO y DISPO tomadas por los gobiernos nacional, provincial y municipal en respuesta a la pandemia, probablemente como auditor atravesó alguna de las problemáticas detalladas más abajo en el desarrollo de su tarea relacionada con los procedimientos de auditoría:

6. Considerando su incidencia en el desarrollo de las auditorías en contexto de pandemia del 1 al 3 (siendo esta última la de menor incidencia), ¿Cómo pondera las siguientes problemáticas tratadas en las “Guías sobre la aplicación de normas de la contabilidad y auditoría frente a los efectos del Covid 19”.

- Procedimiento de confirmaciones directas de terceros o circularización.
- Inspecciones oculares y observaciones de inventarios físicos.
- Confiabilidad de la documentación de respaldo recibida.

En las siguiente problemáticas indicar con un tilde V la o las alternativas utilizadas para resolverlas:

7. Teniendo en cuenta las medidas de restricción a la circulación ¿cómo resolvió el envío y/o la recepción de respuestas de solicitudes en el procedimiento de confirmaciones de terceros (o circularización)?

ALTERNATIVAS:	SI	NO
a) Utilizó su e-mail directo para incrementar los envíos o recepciones de las solicitudes.		
b) Pudo documentar que las respuestas provenían del responsable de la temática consultada y del remitente circularizado. (Uso de firma digital, encriptación de archivos, verificación de página web)		
c) Posteriormente, en los casos que consideró necesario, ratificó con respuestas físicas las respuestas recibidas.		
d) Observó cada una de las cuentas bancarias, préstamos, inversiones, mediante el ingreso de un responsable de la entidad a la cuenta empresa y posterior envío de la documentación.		
e) Ante la imposibilidad de un tercero de responder por falta de acceso a la documentación fuente, indagó a la entidad bajo examen sobre la posibilidad del acceso a su información en forma remota.		
f) Solicitó al cliente documentación vía digital para realizar otros procedimientos alternativos como revisión de cobros o revisión de remitos conformados. (email, fotos, filmación, acceso remoto, carpetas compartidas, etc.)		
g) En el caso de los clientes que no tenían acceso a internet, y solo documentación física, realizó algún otro procedimiento alternativo para complementar el procedimiento de circularización?.		

En caso de su respuesta afirmativa en el inciso g), ¿cuál?:(opcional)

.....

.....

.....

8. Teniendo en cuenta las medidas de restricción a la circulación para realizar el procedimiento de Inspección de documentos respaldatorios y otros registros contables, ¿cómo resolvió la recepción de la documentación de respaldo a inspeccionar?

ALTERNATIVAS:	SI	NO
a) Solicitó al cliente documentación por vía digital mediante email, imágenes, fotos, filmaciones, documentación escaneada, carpetas compartidas, etc.		
b) Ratificó posteriormente con la documentación original correspondiente.		
c) Utilizó herramientas como Video Call (VC) para realizar las inspecciones visuales tomando todos los recaudos para resguardar toda la información.		
d) Pudo incluir, en caso de corresponder, párrafos específicos de la carta de representaciones de la gerencia.		
e) En el caso de los clientes que no tenían acceso a internet, implementó formas de recepción de la información física respetando los protocolos vigentes, por ej servicio de mensajería.		

9. ¿Cómo resolvió la imposibilidad de llevar a cabo inspecciones oculares de bienes de cambio o de uso y procedimientos de observación de toma de inventarios al cierre del ejercicio, que necesariamente se llevan a cabo en las dependencias del cliente?

ALTERNATIVAS:	SI	NO
a) Utilizó el trabajo de expertos o especialistas no comprendidos por las disposiciones ASPO/DISPO mientras la empresa estaba funcionando.		
b) Solicitó al cliente por vía digital mediante email, imágenes, fotos, filmaciones, manuales, folletería, etc., documentando el procedimiento seguido con archivos que contengan el material.		
c) Ratificó posteriormente, en su caso, con la inspección ocular del bien de cambio o de uso, según corresponda.		
d) Pudo incluir, en caso de corresponder, párrafos específicos en la carta de representaciones de la gerencia.		
e) Observó el recuento físico de inventarios utilizando una fecha distinta a la de cierre del ejercicio, constatando con documentación, los movimientos de inventarios entre la fecha de cierre de ejercicio y la del conteo físico.		
f) En los casos que no se pudo observar la toma de inventarios físicos, realizó procedimientos alternativos para obtener la evidencia sobre la existencia de los bienes de cambio.		

En caso de su respuesta afirmativa en el inciso f), ¿cuáles?:(opcional)

.....

.....

.....

CARTA DE GERENCIA Y CONSIDERACIONES FINALES:

10.Considerando que la carta de manifestaciones de la administración se convierte en indispensable cuando se trata de situaciones que no pueden constatarse por otros medios,¿Cómo resolvió las dificultades para obtener la carta de la gerencia debidamente firmada?

ALTERNATIVAS:	SI	NO
a) Solicitó al cliente que el responsable firmante de la carta de representación la anticipe directamente al auditor desde su correo institucional personal, con el compromiso de la ratificación posterior con firma ológrafa.		
b) Recomendó el uso de la firma digital en lugar de la autógrafa.		
c) Utilizó la carta de gerencia para incluir párrafos específicos sobre las situaciones que no pudieron constatarse mediante el desarrollo habitual de los procedimientos en la pandemia.		
d) En cuanto al principio de empresa en marcha, solicitó a la dirección reevaluar la situación de la empresa y sus posibilidades de continuar operando, al menos por doce meses, en un nuevo entorno con muchas incertidumbres, indicando: planes futuros, posibles incumplimientos y/o demandas que pudiesen surgir, etc.		

11. Del 1 al 3 (siendo esta última la de menor incidencia), ¿Cómo pondera los siguientes cambios tecnológicos que se incorporaron en el desarrollo de la tarea profesional en virtud de las medidas de restricción tomadas por COVID-19?

- a) herramientas:páginas web, uso de plataformas, fotografías con celulares, filmaciones, drones.
- b) formas de trabajo: trabajo remoto, reuniones virtuales, videollamadas, presentaciones virtuales.
- c) seguridad de la información: encriptación de archivos, firma digital, resguardos.

12. Por último, ¿Consideró la posibilidad de adoptar alguno de los procedimientos alternativos implementados en situación de pandemia aún después de finalizadas las medidas tomadas por los gobiernos?

- Sí.
- No.

En caso de su respuesta afirmativa, ¿cuáles?: (opcional)

.....

.....

.....

.....

.....

Muchas gracias!