



Universidad de
San Andrés

Universidad de San Andrés

Escuela de Negocios

Contador Público

**Cambios en las auditorías externas derivados de la
pandemia Covid-19**

Autora: Camila Victoria Bonnin

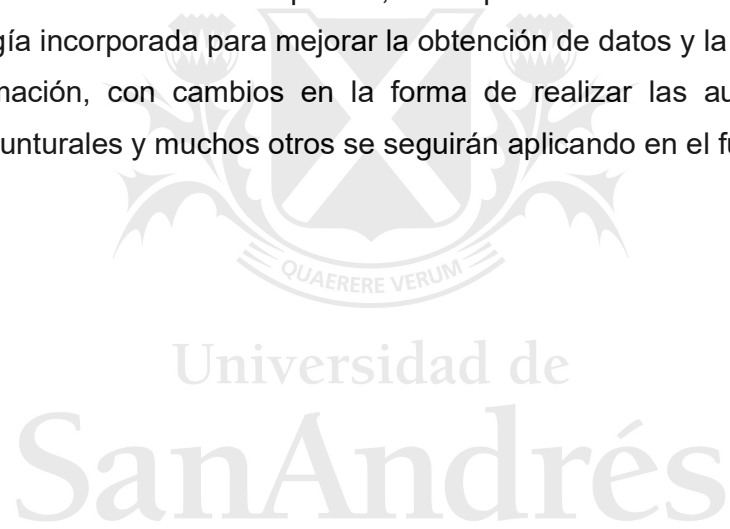
Legajo: 29270

Mentor: Pablo Moreno

Buenos Aires, 21 de julio 2022

Abstract

El objetivo de esta investigación es analizar los cambios ocurridos en las auditorías externas derivados de la pandemia de Covid-19 indagando las principales problemáticas a las que se enfrentaron los actores involucrados, los riesgos que surgieron al llevar a cabo los procedimientos de auditoría en este entorno y las respuestas de los auditores a estos nuevos riesgos. La metodología consiste en la revisión del contenido de páginas web de las principales consultoras (EY, PWC, KPMG, Deloitte) y la realización de entrevistas a auditores y empresas auditadas. Los resultados evidencian que el mayor impacto del Covid-19 se concentra en la valoración de la hipótesis de la continuidad en marcha de las empresas, la adaptación hacia el trabajo remoto y la tecnología incorporada para mejorar la obtención de datos y la confiabilidad de la información, con cambios en la forma de realizar las auditorías que resultan coyunturales y muchos otros se seguirán aplicando en el futuro.



Índice

Introducción

1. Problemática	3
2. Justificación del estudio	5
3. Pregunta de investigación	6
4. Objetivos.....	6
4.1. Objetivo general:.....	6
4.2. Objetivos específicos:	6
5. Marco teórico	6
5.1. Normas Internacionales de Auditoría	7
5.2. Empresa en marcha	8
5.3. Hechos posteriores.....	9
5.4. Otras consideraciones contables	10
5.5. Tecnología	11
6. Metodología	11
6.1. Tipo de investigación	11
6.2. Unidades de análisis y recolección de datos	12

Desarrollo

7. Empresas	13
7.1. Principales dificultades, inquietudes y necesidades	13
7.2. Gestión de riesgos.....	16
7.3. Otros desafíos y futuras acciones.....	18
8. Auditores	19
8.1. Principales dificultades, inquietudes y necesidades	19
9. Cambios en la forma de hacer la auditoría	27
9.1. El rol de la tecnología.....	27
9.2. Trabajar de forma remota.....	28
9.3. Mejores prácticas en la virtualidad.....	30
10. Salida de la pandemia.....	32
11. Conclusiones	33
12. Bibliografía	36
13. Anexos.....	40

Introducción

1. Problemática

En una época en la que los cambios son cada vez más rápidos, a fines del 2019 se conoció la existencia de una nueva enfermedad que comenzó a expandirse por el mundo. En un primer momento, no se tenía conocimiento del impacto que esto podría significar. En marzo del año 2020, la Organización Mundial de la Salud (2020) caracterizó la enfermedad de Covid-19 como una pandemia.

La pandemia de Covid-19, ha modificado muchos aspectos de la vida de las personas y el comportamiento de las sociedades. Durante el año 2020, se produjo una crisis global guiada por la falta de previsibilidad y la incertidumbre de los efectos que podría acarrear esta situación hacia el futuro. Las medidas adoptadas por países para frenar el avance de los contagios implicaron cambios repentinos y extraordinarios, no solo a nivel sanitario, sino también a nivel social y económico (OMS, 2020).

La incertidumbre impactó de diversas formas a la actividad económica y a la toma de decisiones. Todas las organizaciones se vieron afectadas, en mayor o menor profundidad, dependiendo de la industria en la que se desarrollaban. Entre los cambios más notables vinculados a la incertidumbre económica podemos marcar que se produjeron frenos en las actividades, retrasos en las cadenas de suministros, cortes en las operaciones, dificultades para cumplir con los contratos, disminución en las ventas y nuevos retos para cumplir con las leyes y normas (Cruz, 2020).

Las firmas de auditoría externa de estados financieros no escaparon de esta realidad y continuaron cumpliendo su rol importante en dar fiabilidad a la información financiera de las empresas mejorando el flujo de los mercados de capitales y el acceso a la financiación. Como explican Machado y Marques (2011), la auditoría procura generar fiabilidad en la información financiera para la toma de decisiones. Lograr confianza y credibilidad en la información contable en el contexto mencionado implicaba un gran desafío. Para comprender el contexto actual en el que se desarrollan las auditorías, es

necesario identificar los cambios que se produjeron analizando diferentes actores del contexto de la auditoría de estados financieros. Entre ellos encontramos las empresas, los reguladores y los stakeholders.

Una de las medidas adoptadas en el mundo para combatir el virus fue realizar aislamientos sociales. En este sentido, muchos países declararon confinamiento total a sus habitantes por determinado tiempo para reducir los contagios. Muchas empresas se vieron en la necesidad de adaptarse a trabajar de forma remota o a frenar sus actividades en el caso de que esta última opción no fuera posible. Estas medidas no afectaron a todos los sectores por igual, podemos ver un gran perjuicio en los sectores de turismo y entretenimiento, pero un gran impulso de las empresas de transporte y delivery y por supuesto en los laboratorios, la medicina y las empresas de alimentos. Muchas empresas, principalmente las pequeñas y medianas, se vieron envueltas en problemas financieros poniendo en duda su continuidad (Bellido Sabina, 2020).

Los reguladores, en este contexto, intentaron guiar a los profesionales para lograr la mejor forma de sobrellevarlo. El International Auditing and Assurance Standards Board desarrolló un enfoque de ayuda, adaptación y coordinación. Este material reunió los recursos disponibles para ayudar a la comunidad contable en general a enfrentar los desafíos de la pandemia de Covid-19 (IAASB, 2021). Por otro lado, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE, 2020) estableció una guía de cómo debían interpretarse y aplicarse las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos de Covid-19 dependiendo de la fecha de cierre de los Estados Contables. La Comisión Nacional de Valores en apoyo a esta situación, dispuso la extensión de los plazos para la presentación de Estados Contables de períodos intermedios y anuales (Resolución General 877/2020).

La pandemia también produjo cambios en los hábitos de consumo y las preferencias de los consumidores. Desde este enfoque, podemos notar un incremento en el consumo de productos y servicios a través del comercio electrónico. Esto se debió, en parte, por ser el único medio de compra durante la fase de confinamiento ya que muchos comercios no podían abrir sus

negocios. Por otra parte, se consideró una forma de compra más segura ya que evita el contacto con otras personas. Esta nueva tendencia de consumo fue posible gracias al avance tecnológico que implementaron las empresas para adaptarse a las restricciones (Galardi Boza, 2020).

Todos estos cambios mencionados llevan a pensar en una nueva forma de realizar las auditorías. Los auditores dejaron de estar en las oficinas de los clientes, se modificó la comunicación entre ellos y el acceso a la información. Valdavida (2018) propone pensar en la importancia de la tecnología para llevar a cabo el trabajo. Como explica el autor, hoy en día las evidencias y la presencia del auditor, dos elementos básicos de la auditoría son digitales.

Los auditores, entonces, se encontraron con un contexto en el que cambiaron no solo el objeto a auditar (porque cambiaron notablemente las actividades, los riesgos y los procesos de las empresas auditadas), sino también la forma de ejercer sus tareas de auditoría. Además, es un momento en el que les resultaba muy difícil juzgar si las compañías podían seguir operando normalmente o si los saldos estaban razonablemente libres de errores (Kinder, 2020).

Cambiaron dramática y automáticamente el “qué” y el “cómo”. En este sentido, esta investigación pretende analizar cuáles son los cambios en las auditorías externas derivados de la pandemia de Covid-19.

2. Justificación del estudio

La decisión de realizar la presente investigación encuentra su justificación en la novedad del tema. Nos encontramos en un contexto de pandemia reciente que hace que nos enfrentemos a cambios constantes en muchos ámbitos de la vida. Es un tema que está en continuo desarrollo porque cada día surgen nuevos descubrimientos e investigaciones acerca del comportamiento del virus y cómo impacta en nuestras vidas. Cohn (2021) describe la oportunidad de aprovechar lo aprendido durante las auditorías remotas para cuando se vuelva a las oficinas. Siguiendo el pensamiento del autor, hay temas que exceden a la pandemia y van a seguir a pesar de que esta se acabe.

Este trabajo en el ámbito de la auditoría externa mejorará el entendimiento de la situación que estamos atravesando. Se analizará la problemática desde diferentes aspectos para incrementar la comprensión de cada uno de ellos. Se tendrán en cuenta los cambios que se produjeron, los riesgos más importantes derivados de esos cambios y los procedimientos de auditoría que se ven afectados y como algunos de estos cambios continuarán en el futuro

3. Pregunta de investigación

¿Qué cambios se produjeron en las auditorías externas debido a la pandemia de Covid-19?

4. Objetivos

4.1. Objetivo general: Analizar los cambios que se produjeron en las auditorías externas debido a la pandemia de Covid-19.

4.2. Objetivos específicos:

- Analizar los cambios, las dificultades, necesidades o inquietudes de los principales agentes involucrados en el desarrollo de la auditoría (empresas, reguladores, stakeholders).
- Identificar los principales riesgos de auditoría que cambiaron o surgieron en entorno de pandemia.
- Analizar los procedimientos y acciones que desarrollaron las firmas de auditoría para mitigar los principales riesgos y cómo se vieron modificados los procedimientos y cuáles de ellos continuarán en el futuro.

5. Marco teórico

Dentro del marco teórico de este trabajo se expondrán los conocimientos necesarios para comprender los cambios que se produjeron en torno a la pandemia de Covid-19. Se exponen a continuación estudios recientes

vinculados al tema, con el fin de poder entender luego, cómo se adaptaron a estos cambios las firmas de auditoría.

Machado y Marques (2011) explican que la auditoría es la última fase del proceso contable cuyo objetivo es su supervisión por un profesional independiente. Estos autores se basan en la idea de que la auditoría “se origina como necesidad social, para aportar la transparencia necesaria a la documentación contable presentada por los responsables de las compañías, constituyendo un elemento de protección de los legítimos intereses de todos los usuarios de la misma” (Valderrama, 2003, en Machado y Marques, 2011, p.2).

La auditoría, según Machado y Marques (2011), encuentra uno de sus fundamentos en la teoría de la agencia. Existe una división entre la propiedad y la gestión, en la que los primeros esperan de los segundos una conducta diligente y comportamiento honesto. Estas relaciones se desarrollan en contextos de información asimétrica que pueden desencadenar incertidumbre e intenciones diferentes. El trabajo de auditoría sirve para cubrir los riesgos de información, reducir la incertidumbre y lograr confianza.

5.1. Normas Internacionales de Auditoría

Los auditores deben considerar el impacto de la pandemia desde la perspectiva de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs). El artículo de RSM (2020) describe cuáles son las NIAs que se deben considerar especialmente en este contexto y comienza por los objetivos generales al realizar una auditoría. La NIA 200 establece que el auditor debe ejercer su juicio profesional al planificar y llevar a cabo la auditoría. Además, requiere que se realice una auditoría con escepticismo profesional, es decir, reconocer circunstancias que puedan provocar errores materiales en los estados financieros. En este sentido, a causa del Covid-19 se pueden modificar los puntos de referencia que solían tenerse en cuenta para la determinación de la materialidad (NIA 320) y también las estimaciones contables (NIA 540) según la evidencia más actualizada que se vaya obteniendo (RSM, 2020).

Siguiendo ese análisis, al planificar una auditoría, la NIA 315 plantea la identificación y evaluación de riesgos mediante el conocimiento de la entidad y su entorno con el objetivo de formar una base para el diseño del trabajo. El contexto de las entidades se modificó debido al Covid-19 y se debería evaluar continuamente a medida que va evolucionando. Por ejemplo, la adaptación al trabajo remoto. Además, es importante realizar una nueva evaluación del control interno tal como lo establece la NIA 330. Es probable que haya sufrido alteraciones debido a los cambios en la forma de operar de las empresas en pandemia o que los controles internos no hayan sido consistentes en todo el período (RSM, 2020).

Por último, el artículo de RSM (2020) menciona la NIA 240 que establece la responsabilidad del auditor relacionada al fraude de estados financieros. Esta NIA requiere que el auditor realice consultas a la entidad sobre el conocimiento de cualquier fraude real o presunto. En este contexto, las entrevistas se debieron realizar de forma virtual ante la imposibilidad de realizarlas personalmente. La NIA 500 sobre la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada también se vio afectada en este sentido. Un ejemplo de esto fueron las restricciones de viajes impuestas por los gobiernos que imposibilitaron la realización de arqueos, limitaron el acceso a los inventarios físicos (NIA 501) y el acceso a oficinas de clientes o a las visitas de los equipos de auditoría a los componentes en casos de auditorías de grupo (NIA 600). En caso de que el auditor no consiga obtener evidencia suficiente y adecuada en este contexto se deberá plasmar en el informe, inclusive si es necesaria una opinión modificada en los términos de la NIA 570 (RSM, 2020).

5.2. Empresa en marcha

La extensión del Covid-19 por todo el mundo implicó un riesgo alto tanto para las personas físicas como para las personas jurídicas. Sin embargo, no todas se vieron afectadas de la misma forma. Algunas pudieron seguir operando normalmente e incluso aumentado sus ventas, mientras que otras han sufrido las consecuencias de las interrupciones en la cadena de suministros y flujos de fondos. Por este motivo, la comprensión del entorno empresarial de cada

organización fue importante a la hora de evaluar los estados financieros (Casal, 2020).

La incertidumbre de gran magnitud creada por la pandemia de Covid-19 puso en duda la capacidad de las organizaciones para seguir operando. La NIA 570 (Revisada) establece las responsabilidades del auditor respecto de la evaluación del principio de empresa en funcionamiento (RSM, 2020). Casal (2020) explica que antes de que se emitan los estados financieros y los informes de auditoría, fue necesario hacer una evaluación de la capacidad de una entidad para continuar en funcionamiento. El principio de empresa en marcha se basa en el supuesto de que una empresa va a perdurar en el tiempo durante un futuro de al menos doce meses. Al considerar este principio, las organizaciones deben tener en cuenta la información más reciente que tengan disponible sobre sus operaciones.

Siguiendo con el análisis de este principio, el IAASB (2020) realizó una publicación en la que se alertó al personal de auditoría sobre la forma de contabilizar el impacto del Covid-19 y cómo esta pandemia afectaba a las evaluaciones de empresa en funcionamiento. Además, se analizó la responsabilidad que tienen los auditores de obtener evidencia apropiada y suficiente para poder concluir si existe una duda material de continuación y reportar en el caso de que sea necesario.

5.3. Hechos posteriores

La Guía Covid-19 publicada por la FACPCE (2020), describe las cuestiones contables generadas por la pandemia, aplicables a los estados contables. Entre ellas mencionan los hechos posteriores, que son situaciones favorables o desfavorables que se han producido entre el final del período sobre el que se informa y la autorización de los estados contables para su publicación. Se describen dos tipos de hechos posteriores que existen y deben considerarse. Los hechos posteriores de tipo 1 son los que brindan evidencia de las condiciones que existían al final del período sobre el que se informa e implican ajustes retroactivos. Este tipo de hecho sirve como una confirmación. Los hechos posteriores tipo 2 son los que indican condiciones que surgieron luego del período sobre el que se informa, pero antes de publicar los estados

contables. Estos hechos, no requieren ajustes retroactivos porque son hechos posteriores nuevos (FACPCE, 2020).

Estos conceptos sirven para determinar el impacto en la contabilidad de los hechos que vayan surgiendo. Las organizaciones deben determinar cuáles son situaciones que ya existían al final del período que se informa y afectan los importes de las cuentas; o si son hechos nuevos. La mayoría de los hechos posteriores referidos a los efectos del Covid-19, ocurridos para empresas con cierre entre enero y febrero de 2020, calificaron en su mayoría como hechos de tipo 2. Sin embargo, pudo haber casos en los que las medidas adoptadas para frenar los contagios clasifiquen a estos hechos como de tipo 1 y hayan afectado los importes de activos y pasivos (FACPCE, 2020).

5.4. Otras consideraciones contables

EY (2020) realizó un análisis sobre otros aspectos contables que se deben tener en cuenta derivados del brote de Covid-19. Además de empresa en marcha y hechos posteriores, mencionados anteriormente, se señaló la medición del valor razonable. El objetivo de esta medición es establecer un precio de salida en la fecha de medición desde la perspectiva de un participante del mercado (NIIF 13). El efecto de la pandemia analizado por EY (2020) se producía si la gravedad del brote en la fecha del informe afectaba los supuestos de valoración de los participantes del mercado en esa fecha.

En segundo lugar, EY (2020) advirtió sobre la evaluación de pérdidas crediticias esperadas (ECL) basándose en la NIIF 9 sobre instrumentos financieros. Esta hace referencia a que las entidades deben incorporar información razonable y sustentable sobre eventos pasados, condiciones actuales y eventos futuros para evaluar las pérdidas crediticias esperadas. ECL es una cantidad ponderada de probabilidad que se determina evaluando una variedad de posibles resultados (EY, 2020). El efecto derivado del Covid-19 mencionado por este artículo depende de las características del activo financiero, su ubicación y su industria.

Por último, EY (2020) menciona otro aspecto a considerar en medio de la pandemia que fue la evaluación de deterioro. Esta se define como el no

recupero del valor de libros de un activo. Este concepto está regulado por la NIC 36, que requiere que se informe si existen deterioros de activos. EY (2020) advirtió que las entidades debieron considerar si la pandemia era un indicador de deterioro y proporcionar revelaciones detalladas sobre los supuestos.

5.5. Tecnología

Valdavidia (2018) expone que el uso de la tecnología permite ampliar las escalas de datos con las que se trabaja y generar nuevas formas de analizar la información. Pero junto con esta mejora, el autor advierte que también surgen nuevos puntos a considerar. En su texto se mencionan, por ejemplo, la ciberseguridad, la evaluación de las fuentes de donde se obtienen los datos y las nuevas áreas de conocimiento de los auditores.

Según Cohn (2021), la pandemia ha obligado a muchas firmas de auditoría a trabajar de forma remota y esto trajo como consecuencia la implementación de nuevas tecnologías. Muchos de estos avances ya estaban pensados como planes hacia el futuro, pero debieron implementarse durante el trabajo a distancia para poder desarrollarlo. El autor explica que en este contexto se observó un aumento en el uso de tecnología más avanzada. Cohn (2021) afirma que con la automatización de tareas se pueden eliminar grandes cantidades de horas de trabajo.

La pandemia, entonces, operó como un notable acelerador de dinámicas e innovaciones tecnológicas, que ya estaban en curso o planeadas a inicios de 2020.

6. Metodología

6.1. Tipo de investigación

La presente investigación busca analizar los cambios en las auditorías externas derivados de la pandemia Covid-19. En vista a alcanzar los objetivos planteados, se llevará a cabo una investigación exploratoria. Según Sampieri et al. (1998), un estudio exploratorio tiene como objetivo analizar un tema o problema de investigación poco estudiado o que no ha sido abordado antes. Además, los autores agregan que este tipo de estudio sirve para familiarizarse

con fenómenos relativamente desconocidos. En este sentido, se realizará una investigación exploratoria porque se analiza un tema actual del cual se conoce poco y está en continuo desarrollo.

6.2. Unidades de análisis y recolección de datos

En el presente trabajo se utilizarán como unidades de análisis empresas que brinden servicios de auditoría externa de diferentes tamaños y empresas de consumo masivo. En este sentido, el análisis comprende a una firma de auditoría de las Big 4, a un estudio de auditoría mediano y una empresa de consumo masivo para poder observar los efectos de la pandemia en las auditorías desde varias perspectivas. Para llevar a cabo la investigación mencionada anteriormente, se utilizarán técnicas de investigación cualitativas. Según Urbano y Toledano (2007), mediante estas técnicas se trata de comprender las complejas relaciones que existen en determinados contextos a través de un acercamiento inductivo para tratar de representar los hechos a través de su propia interpretación.

Se utilizarán fuentes de información primaria y secundaria. Para obtener las fuentes primarias se realizarán entrevistas mediante plataformas virtuales a miembros de las organizaciones determinadas como unidad de análisis. Estas entrevistas consistirán en preguntas abiertas y semi-estructuradas relacionadas a los temas que se pretenden estudiar para que los entrevistados puedan desarrollar sus respuestas. Por otro lado, como fuentes de información secundaria se utilizarán publicaciones en revistas, comunicaciones emitidas por reguladores y otras publicaciones especializadas. Por ejemplo, publicaciones en las páginas oficiales de las empresas auditoras.

Desarrollo

Para realizar el análisis de este trabajo se utilizarán cuatro perspectivas. Para poder entender los efectos de la pandemia en las auditorías externas, es necesario comenzar analizando qué sucedió en las empresas auditadas. La primera perspectiva a analizar tiene que ver con las empresas y los principales cambios ocurridos en este contexto. Una vez entendido esto, la segunda perspectiva analizará la situación de los auditores y cuáles fueron los principales desafíos a los que se enfrentaron. En tercer lugar, se vincularán las dos perspectivas anteriores para poder entender cómo cambió la forma de hacer las auditorías. Por último, se desarrollará la perspectiva temporal de los temas anteriores para entender cómo se realizan las auditorías a la salida de la pandemia y qué llegó para quedarse a futuro.

7. Empresas

7.1. Principales dificultades, inquietudes y necesidades

Iniciando esta primera perspectiva, resulta oportuno comenzar abordando las problemáticas que enfrentaron las empresas para llevar adelante sus operaciones entre las urgencias de una crisis sanitaria. La “Encuesta Anual Global de CEOs” llevada a cabo por PwC (2021) realizó 5.050 entrevistas a CEOs de diferentes industrias y diferentes niveles de ingresos en 100 países. Le consultaron a los encuestados cuáles fueron las principales preocupaciones que podrían afectar su organización y la mayoría de las respuestas estuvieron relacionadas con la capacidad para mantener el negocio operativo, destacándose el desempleo, la interrupción en la cadena de suministro y la falta de infraestructura adecuada. Sin embargo, observaron que la incertidumbre respecto del desarrollo de la pandemia iba en descenso gracias al avance de las vacunas. A nivel local, en Argentina según la encuesta, los CEOs tenían una visión menos optimista y las respuestas resultaron bastante similares, pero con mayor preocupación por la incertidumbre (en las políticas, en los costos fiscales, en la excesiva regulación y en los precios). Según los resultados

obtenidos, esta incertidumbre reduce los horizontes de inversión y eleva las tasas de retornos exigidas a los proyectos.

En el desarrollo de esta encuesta también analizaron que el aislamiento preventivo de las personas generó un shock negativo de oferta y demanda a escala global. Muchas empresas tuvieron que frenar sus operaciones o trabajar de forma reducida recortando gastos y empleados. Las familias también realizaron un mayor control de sus gastos por motivos precautorios, reduciendo así los niveles de demanda en la economía. Frente a esta crisis, los gobiernos se vieron forzados a llevar adelante políticas para sostener la cadena de pagos y así evitar agravar la crisis financiera. En Argentina, al comienzo de la pandemia se establecieron sectores habilitados, considerados esenciales, que pudieron seguir operando durante el aislamiento preventivo. Entre ellos encontramos el sector de salud, laboratorios, supermercados, alimentos, higiene y limpieza, logística y energía. El resto de los sectores que no se encontraban en esa lista debieron cerrar sus actividades presenciales. Entre los más afectados podemos encontrar el turismo, los servicios recreativos y culturales, la gastronomía, el transporte de pasajeros y ciertos segmentos del comercio minorista de productos no esenciales.

Frente a esta situación nos encontramos con uno de los principios de la contabilidad más desafiados, la continuidad de la empresa en marcha. Los dos auditores entrevistados coinciden en considerar a la continuidad de las empresas como una de las principales dificultades que enfrentaron las empresas. Según lo comentado por Villar (ver anexo 2) en las compañías consideradas esenciales este tema no fue un gran problema, pero en aquellos sectores que debieron cerrar o dejar de operar era una gran cuestión para tener en cuenta. Por ejemplo, el entrevistado mencionó que uno de los grandes desafíos que tuvo fue evaluar la continuidad de empresa en marcha de aquellos clientes cuya principal actividad se realizaba dentro de shoppings o centros comerciales que estaban cerrados. Sectores como la construcción o los artículos de papelería para oficinas/escuelas fueron otros de los ejemplos que mencionaron los demás entrevistados como negocios afectados debido a la reducción de su demanda. Por el lado de los sectores habilitados vemos que el impacto a nivel económico no fue tan significativo en comparación. El

entrevistado Schell (ver anexo 2) comentó que, al formar parte de las actividades esenciales (agroindustria), las operaciones de la empresa no se vieron discontinuadas por restricciones gubernamentales. La parte de producción continuó de forma presencial, tomando las medidas de prevención sanitarias necesarias, y las áreas administrativas comenzaron a trabajar de forma remota. Uno de los efectos negativos que notaron fue el alto nivel de ausentismo que implicó sobre costos en personal para cubrir los puestos de empleados contagiados o aislados. En ocasiones se realizaron muchas horas extra y los supervisores debieron realizar trabajos operativos. Sin embargo, estos mayores costos no fueron significativos a nivel de resultados. En efecto global, no fue una empresa muy golpeada debido a la industria en la que se encuentra.

Entre las medidas que impulsó el gobierno argentino para contrarrestar los efectos de la pandemia se encuentra un decreto para conservar los puestos de trabajo de los empleados mediante la prohibición de despidos y el aumento de las indemnizaciones (Decreto 329/2020). Esto significó un gran desafío en las operaciones de las empresas que debían reducir sus gastos por su baja actividad, pero a su vez, recortar empleados no era una opción viable. Luego se impulsó otro decreto para dar alivio económico a empresas y trabajadores que se vieron afectados por la caída de la actividad durante la emergencia sanitaria (Decreto 332/2020). De esta forma, se intentaba mantener los procesos productivos del país y garantizar el empleo en las actividades económicas más afectadas.

De acuerdo con la encuesta de PwC (2021) la pandemia también funcionó como acelerador de transformaciones que ya estaban en marcha antes de que todo esto comience. Por ejemplo, la digitalización de las organizaciones. Con la aceleración de la transformación digital aumentaron las preocupaciones asociadas a ella. A nivel local, el 84% de los encuestados por PwC (2021) planeaba incrementar sus inversiones en transformación digital y el 61% de estos planteaba hacer lo mismo con respecto a la ciberseguridad y la protección de datos. Cabe destacar, que las amenazas asociadas a la digitalización ya estaban siendo tenidas en cuenta para la gestión de los riesgos, pero la pandemia las aceleró e intensificó. Por ejemplo, los

encuestados por PwC (2021) mencionaron como temas en consideración a la velocidad de los cambios tecnológicos y los ciberataques. En este sentido, se observan las nuevas preocupaciones que se agregan en las agendas del management a partir de la llegada del Covid-19 y el consecuente aumento de la digitalización. Schell (ver anexo 2) mencionó que los principales cambios a nivel tecnológico que implementaron dentro de la organización fueron las firmas digitales y el uso de mails de autorización, se eliminaron los formularios físicos y les dieron más uso a las aplicaciones que tenían. Por ejemplo, usar las aplicaciones para rendir gastos antes de la pandemia era algo optativo y actualmente son el único medio habilitado para ello.

Por otro lado, la pandemia amplificó y puso en evidencia algunas preocupaciones que condicionan el crecimiento futuro. Las principales preocupaciones mencionadas por los CEOs encuestados fueron el desempleo, la disrupción en la cadena de suministro y la falta de infraestructura adecuada (PwC, 2021). Esta situación llevó a las empresas a replantear sus actividades para la gestión del riesgo y proyectar inversiones en reestructuraciones como consecuencia de la pandemia. En el caso comentado por Schell (ver anexo 2) no tuvieron reducción de la fuerza laboral dado que continuaron con sus operaciones al ser actividades habilitadas.

7.2. Gestión de riesgos

La pandemia obligó a las organizaciones a replantear su gestión de riesgos para poder mantener su capacidad de continuar operando en el futuro (PwC, 2021). En el siguiente gráfico se observa, de manera comparada en diferentes escalas geográficas, aquellos temas en los que los CEOs encuestados por PwC (2021) pusieron su atención a la hora de gestionar los riesgos.

GRÁFICO 5

La pandemia aceleró la digitalización de la gestión local de riesgos.

P: En relación con la metodología que aplica su empresa para gestionar los riesgos, ¿en qué medida está aumentando la atención que se le presta a las siguientes áreas como resultado de la crisis del COVID-19?



Fuente: Encuesta Global Anual de CEOs (PwC, 2021)

Los CEOs encuestados a nivel global destacan, en primer y segundo lugar, la importancia de reevaluar la tolerancia al riesgo de sus empresas y lo importante de la digitalización de esta función. En tercer lugar y como resultado de la crisis del Covid-19, se observa la especial atención que los CEOs globales le prestaron a la preparación de sus organizaciones para gestionar riesgos de enorme repercusión y de baja probabilidad. Cabe mencionar que, a muchas organizaciones, la pandemia los agarró desprevenidos, sin un plan de gestión de riesgos o de contingencias definido para este tipo de acontecimientos. Esto sucedió ya que a este tipo de riesgos no se los solía considerar debido a su baja probabilidad de ocurrencia. Sin embargo, a partir de ahora podremos observar mucho más su presencia en los planes de gestión de riesgos de las compañías. Por último, siguiendo el orden a nivel global de los CEOs encuestados aparece la colaboración entre socios de la cadena de suministros para gestionar los riesgos de forma colectiva. Esto se relaciona directamente con los problemas y retrasos en la cadena de pagos que ocurrieron durante la crisis sanitaria (PwC, 2021).

En cuanto a las otras dos escalas geográficas, Latinoamérica y Argentina, se puede ver que los CEOs encuestados compartieron la primordial importancia de reevaluar la tolerancia al riesgo de sus empresas y la digitalización de esta función. Sin embargo, actuar de forma conjunta y apoyarse con otras organizaciones relacionadas es considerado en mayor porcentaje entre las empresas encuestadas de Latinoamérica comparada con el porcentaje global. Esto se debe al menor nivel económico de los países de Latino América y su necesidad de cooperación para salir adelante. Este mismo contraste sucede con la posibilidad de mitigar riesgos que antes eran gestionados por los gobiernos u otros entes (PwC, 2021).

7.3. Otros desafíos y futuras acciones

Según la encuesta de CEOs (PwC, 2021) se aceleraron los planes de inversión relacionados con la transformación digital de las compañías. Mencionan que, a nivel global durante la pandemia, las inversiones en tecnología aumentaron 10% o más comparado con el año anterior. Destacan esto como una situación especial dado que, en un momento de crisis, aumentar las inversiones podría sonar algo contradictorio. Así como en otras crisis financieras del pasado las organizaciones ponían sus esfuerzos en buscar eficiencias de costos, durante la pandemia de Covid-19 podemos observar que el foco estuvo en la transformación digital, sin importar el tamaño o la industria de las compañías.

Todas las áreas de negocio están relacionadas con las nuevas tecnologías que van surgiendo. En este contexto, al planificar una transformación digital se deben incorporar cuestiones como el uso de herramientas para trabajar de forma remota, desarrollo de nuevos canales de venta digital, pagos electrónicos, soluciones de ciberseguridad y privacidad de la información (PwC, 2021). Esta transformación integral representa un gran desafío para la planificación e integración de cada iniciativa de transformación digital. Para ello, la encuesta observa que muchas compañías están creando Oficinas de Transformación para poder gestionar todas las iniciativas de manera centralizada y alcanzar los objetivos deseados. Los CEOs encuestados por PwC (2021) ven estas inversiones como una forma de mantenerse competitivos y poder generar un impacto positivo en sus principales

stakeholders, por ejemplo, clientes, proveedores, empleados, accionistas, entre otros.

El contexto de pandemia obligó a las compañías a revisar muchas de sus necesidades, expectativas y responsabilidades (PwC, 2021). Dentro de ellas, está incluido su impacto en las comunidades en las que operan. En la encuesta global de CEOs (PwC, 2021) se observa que el 43% de los encuestados a nivel global estaba evaluando cambios en el propósito organizacional para transmitir mejor la función que cumplía su organización en la sociedad y sus valores. Por ejemplo, mencionaron que la reducción de la fuerza laboral fue una de las mayores consecuencias de la pandemia en todo el mundo. Si bien es una responsabilidad compartida entre el sector público y privado, la mayoría de los CEOs encuestados estaban comprometidos a volver a aumentar su dotación de empleados en los próximos años. Así como también incrementar las inversiones en capacitaciones y educación de estos. Según la encuesta de PwC (2021) la estrategia de fuerza laboral en cuanto a la cultura, salud, bienestar, capacitación y liderazgo futuro es la segunda acción más mencionada por los CEOs luego de la transformación digital. En concordancia con esta segunda acción, Schell (ver anexo 2) mencionó que durante la pandemia cambiaron las formas de relacionarse y de ejercer el liderazgo. El entrevistado señaló que aumentaron la empatía entre empleados, se interesaron por conocer la realidad de cada uno de ellos para saber hasta qué punto exigir y entender las razones que podrían disminuir el desempeño individual. Se volvieron más humanos y contemplativos a la hora de evaluar el desempeño de los empleados.

8. Auditores

8.1. Principales dificultades, inquietudes y necesidades

En medio de la implementación de medidas para prevenir el avance de los contagios de Covid-19, los auditores veían incrementados los desafíos para alcanzar las obligaciones profesionales en varios aspectos. Dentro de las dificultades que enfrentaron los auditores para llevar adelante sus actividades,

los entrevistados (ver anexo 2) mencionaron restricciones para realizar inventarios físicos, limitaciones en el acceso a la documentación física y confiabilidad de la información virtual, nuevos desafíos para evaluar el principio de empresa en marcha, para determinar la materialidad y para exponer la situación en los informes de auditoría. Para comprender mejor estos desafíos se analizarán en más profundidad a continuación.

Inventarios físicos

Comenzando por la restricción para realizar inventarios físicos, el aislamiento preventivo afectó directamente la asistencia y observación de los conteos de inventarios físicos. Las circunstancias hicieron que los auditores debieran considerar nuevas formas de obtener evidencia suficiente sobre la existencia y las condiciones de los inventarios de las compañías al final del período auditado. Pero ¿cómo hicieron los auditores para lograrlo? Según PwC, (2020a) los inventarios físicos que sean materiales deben ser evaluados en cuanto a su existencia y condiciones mediante la asistencia a conteos físicos. La ISA 501, que se encarga de regular este procedimiento, contempla la imposibilidad de realizarlo debido a circunstancias imprevistas y propone observar los conteos físicos en una fecha alternativa y realizar procedimientos de auditoría en las transacciones intermedias entre el cierre del período y la fecha del conteo.

Desarrollar un enfoque alternativo para evaluar los inventarios físicos puede ser un desafío y requiere la consideración de las circunstancias específicas del momento y de cada entidad. La solución que se obtenga para una locación puede no ser la misma en que en otra. En este sentido, los auditores debieron considerar, por ejemplo, si luego tuvieran la posibilidad de reunir la información de los movimientos durante el período intermedio (PwC, 2020a). Además, se mencionan otros factores que se debieron tener en cuenta a la hora de buscar una solución. Se consideró la experiencia del inventario realizado en años anteriores para evaluar la exactitud de los registros de inventario que lleva la compañía. Se tuvieron en cuenta los resultados de los testeos de las auditorías internas, en el caso de que existieran. Se evaluó si había indicios de que la situación aumente el riesgo de fraude o errores. Por último, se consideró el

nivel de actividad que poseía la locación del inventario en estas circunstancias. Por ejemplo, algunos almacenes debieron suspender sus operaciones lo que significa una mejor oportunidad de evidenciar la existencia del inventario que estaba disponible en la fecha del balance. En el caso contrario, otras compañías vieron aumentada su demanda de productos, por ejemplo, productos de prevención del Covid-19, por lo que trasladar la fecha hacia una más alejada del cierre podía no ser la mejor forma de obtención de evidencia (PwC, 2020a).

Luego de evaluar las circunstancias específicas de cada situación, PwC (2020a) desarrolló algunas posibles alternativas para obtener evidencia en cuanto a la existencia y valuación de los inventarios. Una de estas alternativas fue realizar observaciones posteriores a la fecha del balance junto con procedimientos de roll-back o tomar conteos de inventarios previos al cierre junto con procedimientos de roll-forward. Para elegir alguna de estas alternativas se debe tener en cuenta la extensión del período del roll-back/roll-forward, la efectividad de la compañía para mantener sus registros de inventarios actualizados, el nivel de rotación del inventario y la disponibilidad de documentación de respaldo. Otra alternativa planteada fue tomar la información desde la compañía. Por ejemplo, usar la auditoría interna para realizar la observación teniendo en cuenta la competencia y la objetividad, o también, si los auditores presenciaron recuentos cíclicos durante el año realizados por la compañía utilizar esa evidencia aumentando la inspección de documentos sobre esos períodos. Durante la entrevista, Schell (ver anexo 2), mencionó que, en el caso de su compañía, no se pudieron realizar inventarios físicos en los cuales participen los auditores externos. Por lo tanto, los realizaron de forma interna en la compañía, se grabaron y luego compartieron un memo con los auditores.

Por último, otra alternativa planteada por PwC (2020a) tiene que ver con realizar observaciones de inventario de forma virtual. En este caso fue necesario hacer una evaluación de riesgos, asegurar la verificación de la locación, la capacidad de transmisión en vivo del conteo, tener las herramientas tecnológicas necesarias y que el personal sepa utilizarlas. Según las entrevistas realizadas, la toma de inventarios de forma virtual fue la opción

más utilizada. El entrevistado Abelovich (ver anexo 2) comentó que durante las auditorías realizaron inventarios físicos a distancia mediante grabaciones para poder cubrir las muestras seleccionadas y obtener la información necesaria. En los casos en los que no lograban superar la barrera tecnológica entre los auditores y el cliente, dado que estos últimos no contaban con el nivel de tecnología necesario, se pidieron permisos de excepción para poder salir y visitar presencialmente a los clientes. En estos casos debieron utilizar equipos de protección contra el Covid-19 y seguir los protocolos de salud vigentes. El entrevistado Villar (ver anexo 2) mencionó algunas de las medidas de aseguramiento que se tomaron a la hora de realizar inventarios de forma remota con videos en vivo. Por ejemplo, revisar la geolocalización en vivo del encargado de inventarios para asegurarse de que estuviera en la planta y compartir palabras claves a los participantes.

Acceso limitado a documentación física y confiabilidad de la información virtual

La única forma de recibir documentos en medio de la pandemia era a través de medios electrónicos. Esto incluye circulares bancarias y de abogados, documentación respaldatoria de operaciones y cualquier otro documento en papel que debía ser escaneado o fotografiado para poder compartirlo con el auditor. Si bien algunas compañías ya contaban con documentación virtual, Villar (ver anexo 2) mencionó que no todas lo hacían. El entrevistado explicó que trabajar con clientes que utilizaban documentación física generó demoras en la recepción de la información ya que se requerían escaneos para poder compartir la información solicitada.

Otra de las inquietudes que surgieron entre los auditores en este contexto virtual tiene que ver con la confiabilidad de la información recibida. Al no tener acceso a los documentos originales para obtener evidencia de auditoría, surgieron dudas en cuanto a la autenticidad de esos documentos electrónicos y la posibilidad de que fueran alterados. Cuando se trabaja de forma remota, los equipos de auditoría reciben grandes cantidades de documentación no original, lo que aumenta el riesgo de autenticidad de la evidencia de auditoría (PwC, 2020a).

Ante esta situación, algunas firmas de auditoría implementaron el uso de aplicaciones seguras para recibir documentación por parte de los clientes y terceros. Abelovich (ver anexo 2) mencionó que implementaron plataformas de archivos compartidos con los clientes y vía mails solicitaban confirmaciones como forma de dejar sentada la validez de la documentación virtual recibida. Esta fue una estrategia utilizada para asegurar la autenticidad tanto de los documentos recibidos como de la persona que los envió. Estas aplicaciones también ayudaron a asegurar la comunicación y a reducir el riesgo de que los documentos sean interceptados (PwC, 2020a). El entrevistado (ver anexo 2) también explicó que fue un tema que incluyeron en las Cartas de Gerencia. Dentro de estas se agregaron párrafos relacionados con el trabajo a distancia, la seguridad de sus sistemas y la legitimidad de los documentos enviados a los auditores.

Por último, para lograr reducir el riesgo aún más, fue necesario aumentar la naturaleza y la extensión de los procedimientos realizados para verificar la autenticidad de los documentos. Por ejemplo, PwC (2020a) sugería seleccionar documentos específicos de mayor riesgo junto con una muestra del resto de los documentos de menor riesgo usados en la auditoría para tratar de obtener los originales y verificar que coincidan con las versiones electrónicas.

Continuidad de las empresas

Villar (ver anexo 2) señaló que para poder analizar la continuidad de las empresas se depende de una proyección hacia adelante. En el contexto de crisis, estas proyecciones asumían moderar los efectos de la pandemia o la finalización de esta. Los hechos posteriores que iban surgiendo en cada momento cobraron gran importancia. Por lo tanto, el gran desafío para los auditores fue encontrar la manera de asegurar que esas proyecciones estaban bien. En concordancia con esta visión, Abelovich (ver anexo 2) comentó que comenzaron a mirar con mucha atención los planes de negocio para realizar mejores evaluaciones de continuidad en los clientes. Junto con esto, el auditor entrevistado resaltó la diferencia entre industrias al realizar esta tarea. Por ejemplo, al estimar la continuidad de una empresa que estaba cerrada surgían más dificultades que al evaluar empresas que continuaban operando.

Determinación de la materialidad

La materialidad, entendida como los errores u omisiones en los estados financieros que podrían influir en la toma de decisiones de sus usuarios, depende de las circunstancias y especificidades de cada compañía. Aunque los fundamentos no cambiaron, la pandemia de coronavirus vino a complejizar el proceso de determinación. Los resultados operativos y flujos de fondos de las compañías se vieron seriamente afectados por el COVID-19 lo que hace que estos benchmarks utilizados en años anteriores tal vez no sean los más apropiados en este contexto (PwC, 2020b).

En muchos casos, la materialidad se determina como un porcentaje de los beneficios antes de impuestos del período actual. Sin embargo, PwC (2020b) analiza que la crisis sanitaria hizo que las ganancias antes de impuestos disminuyeran enormemente debido al freno de la actividad económica. Esto hizo que se pueden ver distorsionadas comparadas con años anteriores. También, este parámetro se puede ver distorsionado por otros conceptos como aumento de las provisiones de pérdidas esperadas, cargos por deterioro de activos, entre otros.

En este sentido, los equipos de auditoría tuvieron un gran desafío a la hora de determinar la materialidad más adecuada a las circunstancias. PwC (2020b) desarrolló algunos posibles escenarios para esto. En primer lugar, en los casos en que los resultados se vieron distorsionados solo por la interrupción del negocio sin otros conceptos interviniendo, se pudieron utilizar promedios de los beneficios antes de impuestos de varios años incluyendo el año en cuestión. En segundo lugar, en los casos en los que los resultados se vieron afectados por un concepto inusual en particular, por ejemplo, cargos por deterioro de activos, se podría haber ajustado el resultado antes de impuestos para eliminar el impacto de estos cargos y poder tomar una materialidad más adecuada. Fue importante considerar si fue un evento realmente inusual o si fue parte de las condiciones económicas del momento y es posible que vuelvan a ocurrir. Por último, PwC (2020b) considera los casos en los que muchas circunstancias en simultáneo afectaron el parámetro utilizado para determinar la materialidad. Por ejemplo, disminución de los ingresos junto con deterioros de activos derivados

de la situación de pandemia. En este caso, pudo haber sido adecuado considerar otro parámetro que represente una mejor elección para determinar la materialidad a utilizar, siempre enfocado en lo que mejor representaba los intereses de los usuarios de los estados financieros.

Informe de auditoría

Luego de enfrentarse a todas estas dificultades durante la ejecución de la auditoría, los auditores debieron encontrar la mejor forma de plasmar todo su análisis en el informe final. Estos desafíos y las condiciones de la pandemia hicieron que sea muy importante lograr alta calidad en la información plasmada en el informe del auditor. La Organización Internacional de Comisión de Valores (2020) analizó algunas de las alternativas para cumplir con esta responsabilidad. Dentro de ellas se encuentra la inclusión de un KAM (Key Audit Matter) o Cuestión Clave de auditoría que describa cómo la pandemia afectó financieramente a la compañía, sus operaciones, su liquidez y perspectivas futuras junto con las acciones tomadas por los auditores para abordar esos asuntos. En otras situaciones, pudo ser necesario que los auditores incluyeran párrafos de énfasis o que exista una real incertidumbre acerca de la continuidad del negocio. Aún más, los auditores debieron considerar la modificación de su opinión cuando la situación lo requería (IOSCO, 2020).

Según PwC (2020b), el trabajo que realizaron los auditores para evaluar el impacto del coronavirus fue el asunto de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros y, por lo tanto, debía ser expuesto como un KAM. Por este motivo, en la práctica, la que más se utilizó fue el KAM. La ISA 701 indica que los KAM pueden ser utilizados para exponer asuntos que afectan los supuestos usados por las compañías y el enfoque general del auditor, y por lo tanto, requirieran una atención significativa. Por ejemplo, para describir cuáles fueron los impactos específicos en la compañía y por qué sucedieron, junto con la respuesta del auditor a esos riesgos (PwC, 2020b).

Abelovich (ver anexo 2) señaló que las compañías agregaron notas en los estados contables explicando con mucho detalle cuál era la visión del directorio frente a la crisis sanitaria. En cuanto al informe del auditor, dependiendo de la

gravedad de la situación futura y presente de la compañía, el auditor entrevistado mencionó que fueron desde párrafos de énfasis hasta salvedades en el dictamen. En compañías pequeñas sin problemas los informes salieron limpios, sin salvedades únicamente con notas en los estados contables. Pero en algunas situaciones con más dificultad utilizaron párrafos de énfasis que referían a la nota sobre la visión del directorio. En aquellas situaciones en las que los auditores determinaban si el problema era salvable o no, se sumaba una salvedad.

Villar (ver anexo 2), por su parte, mencionó que en los informes de auditor en algunos clientes hubo calificaciones por temas de desvalorización de bienes de uso. Sin embargo, en la mayoría de los casos de industrias con mucha incertidumbre, los clientes aceptaron registraciones de provisiones. Esta fue una estrategia utilizada bajo normas argentinas o normas internacionales dada su posible reversión en el caso de que los efectos de la pandemia mejoren. El entrevistado indicó que el escenario más complicado para concluir en el informe fue el de compañías con cierre en marzo 2020 dado el alto grado de incertidumbre en la continuidad de las empresas y los efectos que la pandemia podría ocasionar en ellas. Por lo tanto, lo más difícil para los auditores no fue exponer la conclusión en el informe, sino llegar a ella.

Informes intermedios

El IOSCO (2020) analizó aquellos informes intermedios que se emitieron durante la pandemia. Los inversionistas y otros stakeholders necesitaban información confiable y a tiempo para poder tomar sus decisiones. Normalmente, estos informes requieren de menores revelaciones en comparación con los informes anuales. Sin embargo, en estas circunstancias, los informes intermedios requirieron mayor detalle dado que funcionaron como actualizaciones de cada avance o cambio que iba sucediendo. Por ejemplo, en aquellos informes de revisión que finalizaban en períodos más estrictos de confinamiento se debió aclarar que los estados financieros intermedios, las actas de asambleas y las reuniones de accionistas estaban pendientes de transcripción a los libros físicos. En el caso de aquellas compañías cuyo primer informe publicado desde el surgimiento de la pandemia por Covid-19 era por un

período intermedio fue necesario incluir más información sobre el asunto. Esto incluía explicar cómo el Covid-19 impactó o se esperaba que impacte en el desempeño financiero, cómo se modificaron la estrategia y los objetivos para contrarrestar los efectos y cuáles fueron las medidas tomadas para mitigar los efectos (IOSCO, 2020).

9. Cambios en la forma de hacer la auditoría

Luego de analizar los desafíos a los que se enfrentaron las empresas y los auditores, podremos entender cómo se adaptaron las auditorías al nuevo contexto. El trabajo remoto y la implementación de nuevas tecnologías fueron factores claves en este proceso. Al explorar las respuestas tecnológicas de la auditoría frente a la pandemia podemos entender que no fue necesario la permanente presencialidad del auditor para el examen de los estados financieros. Las auditorías se desarrollaron a distancia apoyadas en herramientas tecnológicas de comunicación e información (Cruz, 2020).

9.1. El rol de la tecnología

La auditoría remota requiere mayores capacidades tecnológicas. Abelovich (ver anexo 2) explicó que la pandemia aceleró el proceso de mejora de la tecnología que antes se hacía de forma progresiva. En su caso, menciona que mantuvieron los mismos programas que venían usando antes de la pandemia, pero mejoraron la conectividad y la eficiencia de las conexiones. Por ejemplo, el entrevistado comentó que antes no todos los auditores tenían la capacidad de entrar y salir de la nube en tiempos eficientes por lo que tuvieron que realizar renovaciones de hardware y software. Otros recursos tecnológicos como Dropbox, Google Drive, o Sharepoint sirvieron como paliativos en caso de no contar con la tecnología interna para comunicarse de manera remota o utilizar los servidores (Cruz, 2020).

Gracias al avance tecnológico también se observan mejoras en la capacidad de analizar mayor cantidad de datos, en la posibilidad de comprender mejor los negocios y en la oportunidad de lograr un valor agregado al análisis financiero.

De esta forma se logran aumentar los muestreos para minimizar los riesgos. Aún más, al utilizar Big Data y Analytics es posible realizar pruebas de auditoría casi con la totalidad de los datos, reduciendo los costos y el tiempo empleado (Cruz, 2020). Las grandes firmas de auditoría, por ejemplo, realizaron implementaciones de Inteligencia Empresarial (BI) apoyadas en Inteligencia Artificial (IA) que permiten reconocer patrones y ayudar a los auditores a realizar un análisis más profundo de los datos (Cruz, 2020).

Frente a todos estos cambios tecnológicos, fue importante la implementación de procedimientos complementarios para asegurar la seguridad de la información. Abelovich (ver anexo 2) resaltó la ciberseguridad como uno de los temas que se comenzó a considerar con mayor atención. Esto se debió a que el trabajo remoto conlleva riesgos de pérdida de información o ciberataques. El entrevistado mencionó que en este entorno surgieron situaciones de ransomware y violaciones de seguridad que ponían en riesgo la calidad de los archivos. La mayor seguridad se logró mediante la implementación de claves de acceso, encriptación de archivos e inversiones en ciberseguridad. Por su parte, el entrevistado Villar (ver anexo 2) indicó que antes de la pandemia en su firma de auditoría ya contaban con usuarios en los sistemas de los clientes para poder descargar la información de forma independiente. Por lo tanto, contaban internamente con especialistas de IT para hacer evaluaciones de ciberseguridad en estos sistemas.

Cruz (2020) sostiene que la auditoría dio respuestas al entorno Covid-19 avanzando en consonancia con el cambio tecnológico. Sin embargo, en auditoras pequeñas o medianas la infraestructura tecnológica pudo haber significado una limitación ante esta modalidad de trabajo remoto (Cruz, 2020). Esto se puede ver, por ejemplo, en las barreras tecnológicas mencionadas por Abelovich (ver anexo 2) a la hora de realizar inventarios remotos en clientes que no contaban con el nivel suficiente de equipamiento.

9.2. Trabajar de forma remota

Uno de los grandes cambios que trajo la pandemia fue la implementación masiva del trabajo remoto. Debido a los decretos gubernamentales que

restringieron la circulación de las personas para evitar los contagios, la mayoría de las compañías cerraron sus oficinas para que los empleados trabajen desde sus hogares. El trabajo en equipo de forma remota presenta algunas particularidades: cambios en los canales de comunicación, dispersión geográfica del equipo, necesidad de un espacio de trabajo dentro del hogar, disminución de relación extra laboral entre los miembros del grupo, entre otras.

Según el análisis realizado por Ozimek (2020), existen algunas ventajas al trabajar de forma remota. Uno de los principales beneficios fue la reducción de costos. Con las oficinas cerradas, algunos gastos variables se vieron disminuidos ayudando a las compañías a afrontar la situación económica de crisis. En segundo lugar, se pudieron observar mejoras en la productividad de los empleados dado que al trabajar desde los hogares se evitaban largas horas de traslado hasta las oficinas. Schell (ver anexo 2) señaló que las reuniones de seguimiento entre su compañía y los auditores aumentaron en cantidad, pero disminuyeron en duración. La virtualidad hizo que todo fuera más cronometrado y detallado en cuanto a tareas y objetivos.

Otro motivo del incremento en la productividad fue que las mejoras en las tecnologías de comunicación permitieron colaborar con personas ubicadas en otros lugares más allá del propio equipo de trabajo. Por ejemplo, Schell (ver anexo 2) mencionó que antes solo designaban personal específico para cada provincia en la que tenían operaciones y a la hora de reunirse era necesario viajar hasta ellas. Actualmente, por ejemplo, poseen personal de costos atendiendo varios puntos del país. Esto hace que la comunicación sea más fluida y puedan ser involucrados en temas mucho más generales de la compañía. Por último, también se amplió el acceso a talentos a la hora de contratar nuevo personal dado que la restricción geográfica quedó eliminada. Schell (ver anexo 2), coincidiendo con esta ventaja planteada por Ozimek, resaltó que la pandemia cambió la mentalidad en cuanto a la restricción geográfica de las personas.

Sin embargo, no todo es una ventaja en el teletrabajo. Ozimek (2020) también resalta la importancia de las reuniones presenciales. El autor sugiere que las personas son más innovadoras cuando están en un entorno de trabajo próximo

a sus colegas. La virtualidad quita la posibilidad de conversaciones espontáneas para resolver problemas y las reemplaza por mensajes o por llamadas, a veces inoportunas. Con relación a esto, Villar (ver anexo 2) señaló que la virtualidad dificultó la tarea de los auditores seniors a la hora de capacitar a los asistentes. El entrevistado explicó que los seniors debían asegurarse de que los asistentes no estaban trabados por consultas que no se animaban a realizar y por el lado de los asistentes, debían encontrar el equilibrio entre preguntar, pero sin ser invasivo. Villar (ver anexo 2) considera que el desarrollo y crecimiento profesional es mucho más rápido al trabajar de forma presencial. Otro tema que resaltó Abelovich (ver anexo 2) fue la dificultad del trabajo remoto a la hora de transmitir la impronta del estudio, cómo quieren que se brinde el servicio y cómo se afrontan las discusiones con el cliente. El entrevistado considera que se perdió un poco la identidad de la persona con la firma y con el espíritu de la firma.

En suma, no todos los trabajos que se hagan de forma remota serán más productivos. En el largo plazo, aquellos trabajos que encuentren una mejora en la productividad mantendrán esta forma de trabajo remota y aquellos que no, volverán a la presencialidad (Ozimec, 2020). Actualmente, podemos observar algunas empresas que optaron por un modelo híbrido que mantiene las ventajas de la virtualidad, pero intenta resolver los problemas que ella genera, a través de encuentros presenciales periódicos. Los tres entrevistados (ver anexo 2) mencionaron que actualmente mantienen encuentros presenciales dos a tres veces por semana. Incluso algunas compañías modificaron la disposición de sus oficinas para que sean lugares de encuentros grupales que posibiliten el trabajo en equipo. De esta forma se intenta mantener la unión, la motivación y el sentido de pertenencia en las compañías sin perder la libertad del trabajo remoto.

9.3. Mejores prácticas en la virtualidad

Cuando los auditores cambiaron hacia la modalidad de trabajo remota debido a la pandemia se pudieron observar mejoras en diferentes áreas. Según la encuesta realizada por Jin et. all (2022) a diferentes auditores, estas áreas

fueron: ajustes en los procedimientos, mejoras en las evaluaciones de riesgos, confiabilidad en la información digital y explosión del uso de la tecnología.

En cuanto a los ajustes en los procedimientos, los auditores encuestados por Jin et. all (2022) describieron que muchos procedimientos fueron diseñados específicamente para mejorar la auditoría en este entorno dado que no existían procedimientos anteriores para este tipo de situaciones. Entre los ajustes más mencionados se destacan: reorientar el foco de los procedimientos, agregar nuevos procedimientos, incrementar las horas de trabajo y mejorar el soporte de la Tecnología de la Información y la Comunicación (TIC).

Otra de las áreas de mejora fue la evaluación de riesgos. Jin et all (2022) les consultaron a auditores si al comenzar a auditar de forma remota replantearon la evaluación de riesgos de auditoría. Un gran porcentaje de los encuestados (68%) contestó que sí. Al trabajar de forma remota es muy importante realizar un buen análisis de datos y riesgos para poder entender mejor la situación financiera de las compañías. Al desarrollar la auditoría en esta modalidad, la realización de procedimientos analíticos para mejorar la evaluación de riesgos de auditoría logra reducir la cantidad de procedimientos de detalle, ahorrando costos y tiempo.

Como ya se mencionó anteriormente, la forma de obtener evidencia en medio de la pandemia fue un gran desafío. Los auditores dieron respuestas a este problema mediante la obtención de evidencia de varias maneras. Primero, evidencia en varios formatos como transcripciones de entrevistas, documentos escaneados, videos, fotos, descargas de los sistemas ERP o una combinación de estas. En segundo lugar, mediante la recolección de información digital proveniente de distintas fuentes y cruzando unas con otras. Por ejemplo, recolectar la misma información en diferentes áreas de la compañía y en terceros. Junto con esto, se mejoró la seguridad y trazabilidad de la evidencia digital para evitar la alteración de la información (Jin et. all, 2022).

Por último, Jin et all (2022) compara la recolección de evidencia de forma tradicional, estática y laboriosa, con la utilización de Tecnología de la Información y la Comunicación (TIC). Al auditar de forma remota se eficientiza la comunicación entre varias partes y se analiza automáticamente la evidencia

recopilada. De esta forma, el amplio uso de TIC para el análisis y recolección de evidencia es una más de las mejoras que surgieron en las auditorías remotas.

10. Salida de la pandemia

Cómo adaptar los negocios a este nuevo contexto es una de las preguntas más desafiantes. Los auditores deberán utilizar su capacidad innovadora para diseñar respuestas a los nuevos riesgos y procedimientos que superen las limitaciones en el alcance de la auditoría (Cruz, 2020). El Covid-19 aceleró la transformación digital de las grandes firmas de auditoría y sus clientes. Este efecto, con el tiempo, se irá volcando hacia firmas medianas, pequeñas y contadores independientes (Cruz, 2020).

Según la encuesta de CEOs de PwC (2021), a medida que la pandemia fue avanzando y los sistemas de vacunación disminuyeron los casos graves de contagio, aumentaron las expectativas de crecimiento y recuperación para las empresas. También, se menciona que este crecimiento fluctúa según las industrias debido a los cambios en el comportamiento de los consumidores durante la pandemia. Se destaca que los sectores con mayor crecimiento esperado en el corto plazo son los de tecnología y telecomunicaciones. Mientras que, sectores como el transporte y la hotelería u ocio pueden llegar a demorar un poco más en recuperarse. En términos generales, la encuesta establece que, de cara a los próximos tres años, los empresarios consultados, se sienten confiados en el crecimiento de sus organizaciones.

A nivel de las personas, la forma de trabajar, socializar, viajar y comunicarse cambió drásticamente con la crisis sanitaria. Esto produjo un gran impacto en la economía y por consecuencia, en las organizaciones (PwC, 2021). En este sentido, los microcentros de las grandes ciudades en donde se concentraban enorme cantidad de personas yendo a las oficinas ya no están tan concurridos debido al trabajo remoto. A su vez, toda la actividad comercial que giraba en torno a esos lugares (restaurantes, tiendas y farmacias) también sufrió las

consecuencias. Aunque el trabajo comience a combinar días de presencialidad con días de trabajo remoto, ya no se volverá a la situación anterior.

En el largo plazo, los modelos de trabajo híbridos pueden modificar la cultura de las organizaciones y presentar nuevos desafíos. Por ejemplo, cómo mantener el sentido de pertenencia a la compañía de forma virtual y cómo lograr que los nuevos empleados que se incorporen se sientan parte ella (Abelovich, anexo 2). La encuesta de CEOs de PwC (2021) plantea que generar un entorno saludable de trabajo combinando adecuadamente presencialidad y virtualidad puede llegar a mantener la unión cultural en un entorno dinámico y cambiante.

Con respecto a las tendencias pre-pandemia que lentamente se iban desarrollando pero que lograron consolidarse en este período, PwC (2021) plantea que serán la nueva norma del futuro. Los entrevistados (ver anexo 2) mencionaron que aspectos tales como el convencimiento de que el trabajo remoto funciona, el formato de trabajo híbrido, ir a las oficinas con un propósito, la menor importancia de la ubicación geográfica de las personas y la digitalización de los negocios vinieron para quedarse. En este sentido, todas las organizaciones existentes o que surjan, deberán tener la capacidad de adaptarse a todos estos cambios de hábitos, aún si esto implica reconvertir su organización, su cultura y sus procesos. Todas las estructuras de las empresas deben adaptarse a las nuevas demandas (PwC, 2021).

11. Conclusiones

Esta investigación analizó los cambios que se produjeron en las auditorías externas debido a la pandemia de Covid-19. Para esto se estudiaron los principales problemas que afrontaron las empresas, los desafíos que tuvieron los auditores al desarrollar las auditorías y cómo adaptaron sus acciones a este contexto para dar respuesta a los nuevos riesgos. Este estudio resultó de gran importancia considerando el rol de la auditoría a la hora de generar fiabilidad y

confianza en la información financiera para la toma de decisiones (Machado & Marques, 2011).

Para realizar este análisis se realizó una revisión del contenido de las páginas web de las principales consultoras de auditoría y se realizaron dos entrevistas a auditores y una a una empresa auditada. El desarrollo de la investigación fue estructurado en cuatro perspectivas: empresas, auditores, formas de hacer la auditoría y salida de la pandemia.

Desde la perspectiva de las empresas, se puede observar que las compañías se enfrentaron a mayores o menores desafíos dependiendo de la industria y del tipo de actividad que realizaban. Los sectores más afectados fueron aquellos que debieron dejar de operar o vieron ampliamente reducida su demanda, por ejemplo, el turismo, el entretenimiento, entre otros. Los principales problemas a los que se enfrentaron fueron mantener la continuidad como empresas en marcha, la disrupción en la cadena de suministros, el desempleo y la falta de infraestructura tecnológica necesaria para trabajar de forma remota. En el caso contrario, Schell (ver anexo 2) comentó que al pertenecer a la agroindustria y estar dentro de las actividades habilitadas para seguir operando, el impacto de estos problemas fue menor.

En cuanto a los auditores, los desafíos más importantes a los que se enfrentaron a la hora de realizar las auditorías en este contexto fueron: restricciones para realizar inventarios físicos, limitaciones en el acceso a la documentación física y confiabilidad de la información virtual, nuevos desafíos para evaluar el principio de empresa en marcha, para determinar la materialidad y para exponer la situación en los informes de auditoría. Estos desafíos fueron evidenciados a partir de la información obtenida en las entrevistas a los auditores (ver anexo 2).

Frente a estos nuevos desafíos, la tecnología tuvo un rol clave para llevar a cabo las auditorías. En este nuevo escenario, Abelovich (ver anexo 2) advirtió sobre la importancia de la protección de datos y la inversión en ciberseguridad. Además, se experimentaron las ventajas y desventajas de trabajar de forma remota, para finalmente optar por un modelo de trabajo híbrido cuando la situación sanitaria lo permitió. También se observaron mejoras en las

evaluaciones de riesgos y mayor confiabilidad en la información digital (Jin et. all, 2022).

A medida que disminuyeron los casos graves de contagios, gracias a los sistemas de vacunación, se empezó a mirar hacia la salida de la pandemia. En este análisis se encontraron algunos efectos de la pandemia en las auditorías que vinieron para quedarse. Los principales mencionados en las entrevistas (ver anexo 2) fueron el entorno híbrido, el cambio en la forma de ejercer el liderazgo, el convencimiento de que trabajar de forma remota funciona y que lo que importa no es dónde se trabaje sino la responsabilidad de las personas y el cumplimiento de objetivos.

En suma, los resultados evidencian que el mayor impacto del Covid-19 en las auditorías se concentra en la valoración de la hipótesis de la continuidad de las empresas en marcha, la adaptación hacia el trabajo remoto y la tecnología incorporada para mejorar la obtención de datos y la confiabilidad de la información, con cambios en la forma de realizar las auditorías que resultan coyunturales y muchos se seguirán aplicando en el futuro.

A pesar de los estudios existentes en esta materia y los continuos progresos a nivel sanitario, este fenómeno ocasionado por la pandemia de Covid-19 todavía se sigue desarrollando y adaptando a nuestras vidas. Esto abre la puerta a que puedan surgir nuevos temas por analizar en futuras investigaciones. Por ejemplo, temas como si la base de horas de personas usualmente utilizada para valorizar los honorarios de las auditorías sigue siendo un indicador razonable en el contexto de las herramientas tecnológicas utilizadas, y en relación a este factor, si la capacidad de inversión en tecnología de las firmas de auditoría medianas o pequeñas no será un factor a evaluar por los reguladores para minimizar problemas de calidad de las auditorías o una eventual tendencia a la concentración del mercado de los auditores. Sin duda la pandemia ha dejado cambios en todos los ámbitos de la vida, tanto de las personas como de las organizaciones.

12. Bibliografía

- Bellido Sabina, M. (2020, julio). *El Covid-19 en la Auditoría* (Tesis de grado, Universidad de La Laguna). Recuperada de: <http://riull.ull.es/xmlui/handle/915/20590>
- Casal, A. M. (mayo, 2020). Contabilización del impacto del COVID-19 y las evaluaciones de empresa en funcionamiento por el coronavirus. *ERREPAR*. Recuperado de: <https://blog.errepar.com/covid-empresa-casal/>
- Cohn, M. (mayo, 2021). Los auditores aprovechan las lecciones tecnológicas de la pandemia. *Accounting Today*.
- Cruz, J. E. (2020). La auditoría en entorno COVID-19. Uso de tecnología y enfoque de riesgos. *PODIUM*, (38), 67-86.
- Decreto 329/2020, de 31 de marzo de 2020, por el cual se establece la prohibición de despidos sin causa o por fuerza mayor/disminución de trabajo no imputable al empleador. *Información Legislativa*. Recuperado de: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/335000-339999/335976/norma.htm>
- Decreto 332/2020, de 1 de abril de 2020, por el cual se establece dar alivio económico a aquellas empresas y trabajadores afectados directamente por la caída de la actividad económica luego de las medidas de contingencia implementadas durante la Emergencia Sanitaria. *Información Legislativa*. Recuperado de: <https://www.argentina.gob.ar/economia/politicatributaria/covid19/trabajoyproduccion>
- EY (febrero, 2020). Applying IFRS. IFRS accounting considerations of the Coronavirus outbreak.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (abril, 2020). *Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19*. Recuperado de: <https://www.facpce.org.ar/wp-content/uploads/2020/05/GuiaCovid-19-2.pdf>
- Galardi Boza, M. (2020). *El comercio electrónico. Evolución y COVID-19*. (Tesis de licenciatura inédita). Universidad de Sevilla, Sevilla.

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2016). *Norma Internacional de Auditoría N° 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.* Recuperado de: https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/ESP_IAASB_HB2016-2017_Vol_I_0.pdf
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2016). *Norma Internacional de Auditoría N° 240. Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.* Recuperado de: https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/ESP_IAASB_HB2016-2017_Vol_I_0.pdf
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2016). *Norma Internacional de Auditoría N° 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.* Recuperado de: https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/ESP_IAASB_HB2016-2017_Vol_I_0.pdf
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2016). *Norma Internacional de Auditoría N° 320. Importancia relativa o material en la planificación y ejecución de la auditoría.* Recuperado de: https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/ESP_IAASB_HB2016-2017_Vol_I_0.pdf
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2016). *Norma Internacional de Auditoría N° 330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados.* Recuperado de: https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/ESP_IAASB_HB2016-2017_Vol_I_0.pdf
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2016). *Norma Internacional de Auditoría N° 500. Evidencia de auditoría.* Recuperado de: https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/ESP_IAASB_HB2016-2017_Vol_I_0.pdf
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2016). *Norma Internacional de Auditoría N° 501. Evidencia de auditoría,*

- consideraciones específicas para determinadas áreas.* Recuperado de:
https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/ESP_IAASB_HB2016-2017_Vol_I_0.pdf
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2016). *Norma Internacional de Auditoría N° 540. Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a* *relevante.* Recuperado de:
https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/ESP_IAASB_HB2016-2017_Vol_I_0.pdf
 - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2016). *Norma Internacional de Auditoría N° 570. Empresa en funcionamiento.* Recuperado de:
https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/ESP_IAASB_HB2016-2017_Vol_I_0.pdf
 - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2016). *Norma Internacional de Auditoría N° 600. Consideraciones especiales auditorías de estados financieros de grupos.* Recuperado de:
https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/ESP_IAASB_HB2016-2017_Vol_I_0.pdf
 - IAASB (april, 2020). *Going Concern in the Current Evolving Environment – Audit Considerations for the Impact of COVID-19. Staff Audit Practice Alert.* Retrieved from:
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Staff-Alert-Going-Concern-April-2020.pdf>
 - IAASB (2021). *Putting the public interest at the heart of our work: acting with urgency, purpose and responsiveness. Public Report, 37–39.*
 - IOSCO. (2020). *Statement on Importance of Disclosure about COVID-19.* Recuperado de: <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD655.pdf>
 - Jin, Y., TIAN, G., Wu, D., & Xin, X. (2022). *Remote Auditing and Audit Quality: Evidence from the Field. SSRN Electronic Journal.*
<https://doi.org/10.2139/ssrn.4076612>

- Kinder, T. (2020). PwC boss warns auditing is harder than ever during pandemic. *FT.Com.* Retrieved from: <https://www-proquest-com.eza.udesa.edu.ar/trade-journals/pwc-boss-warns-auditing-is-harder-than-ever/docview/2468008496/se-2?accountid=28034>
- Machado, B., y Marques, J. (2011). En torno a las teorías justificativas de la auditoría. *Partida Doble*, (228), 55-66. Recuperado de: <http://pdfs.wke.es/2/1/5/9/pd0000062159.pdf>
- Organización Mundial de la Salud. (11 marzo, 2020) *Alocución de apertura del Director General de la OMS en la rueda de prensa sobre la COVID-19.* Recuperado de: <https://www.who.int/es/director-general/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>
- Organización Mundial de la Salud. (28 abril, 2020). *COVID-19: cronología de la actuación de la OMS.* Recuperado de: <https://www.who.int/es/news/item/27-04-2020-who-timeline---covid-19>
- Ozimek, A. (2020). When Work Goes Remote. *SSRN Electronic Journal.* <https://doi.org/10.2139/ssrn.3777324>
- PWC. (2020a). *COVID-19 methodology coronavirus communication GAQ (N° 2).*
- PWC. (2020b). *COVID-19 methodology coronavirus communication GAQ (N° 3).*
- PWC. (2021). *24° Encuesta Anual de CEOs. Capítulo Argentina. Paradojas de una nueva normalidad.* Recuperado de <https://www.pwc.com.ar/es/publicaciones/encuesta-ceo.html>
- Resolución General 877/2020, de 28 de diciembre de 2020, por la cual se establece prórroga de plazos para la presentación de Estados Contables. *Boletín Oficial de la República Argentina.* Comisión Nacional de Valores. Recuperado de: <https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/239372/20201230>
- RSM. (septiembre, 2020). Covid-19: Consideraciones para las auditorías según las normas internacionales de auditoría. Recuperado de:

<https://www.rsm.global/argentina/es/news/auditorias-en-tiempos-de-pandemia>

- Sampieri, H. Fernández Collado y C. Baptista L, P. (1998). *Metodología de la Investigación*. Mc Graw-Hill. Colombia.
- Urbano, P. y Toledano, G. (2007). El estudio de casos como estrategia de investigación en creación de empresas: cuestiones preliminares. *Revista OIKOS*, España.
- Valdavida, M. C. (2018). Auditoría digital: el reto del siglo XXI. *Presupuesto y Gasto Público*, 91, 135-151.

13. Anexos

Anexo 1: Cuestionario de entrevistas realizadas

Preguntas para empresas auditadas:

- 1) ¿Cuáles fueron los principales cambios que notaron derivados de la pandemia?
- 2) ¿Qué le puede haber cambiado al auditor en este contexto de pandemia?
- 3) ¿Qué cambios que trajo la pandemia vinieron para quedarse?

Preguntas para auditores:

- 1) ¿Cuáles fueron los principales cambios que notaron en los clientes (empresas) derivados de la pandemia?
- 2) ¿Cuáles fueron los riesgos más significativos relacionados con la pandemia y qué acciones se tomaron frente a ellos?
- 3) ¿Cambiaron las prioridades a la hora de auditar? ¿Cómo evolucionaron a lo largo de los diferentes momentos de la pandemia?
- 4) ¿Cuál fue el rol de la tecnología a la hora de realizar las auditorías? y ¿cuál es la dinámica de trabajo en equipo?

- 5) ¿Cómo influyeron todos los cambios mencionados anteriormente en las conclusiones de la auditoría? ¿Cómo se expuso esta situación en los reportes?
- 6) ¿Qué cambios que trajo la pandemia vinieron para quedarse?

Anexo 2: Resumen de las entrevistas realizadas

2.1. Schell, Ariel. Gerente de Contabilidad y Costos en Ledesma. 2022.

Principales cambios derivados de la pandemia:

- **Negocio:** el entrevistado comentó que, al ser una empresa en la agroindustria, la compañía no se vio afectada en la comercialización de productos. Separando en segmentos, durante la pandemia el azúcar aumentó su demanda, así como también se mantuvieron las ventas de frutas, cítricos y productos agropecuarios. En cuanto a las ventas de papel, estas se vieron reducidas en los meses de confinamiento, pero con el retorno a las escuelas y el consecuente aumento de precios de los artículos de librería compensaron las bajas ventas del comienzo de la pandemia. En efecto global, no fue una empresa muy golpeada debido a la industria en la que se encuentra. Además, al ser considerada dentro de las actividades esenciales no tuvieron restricciones gubernamentales para operar. Algunos efectos negativos mencionados: nivel de ausentismo muy importante que implicó sobre costos en personal para cubrir los puestos de empleados contagiados/aislados (muchas horas extra, supervisores que debieron realizar trabajos operativos). No hubo reducción de la fuerza laboral, pero se identificaron recursos extra en algunos momentos que no pudieron materializarse por cuestiones gremiales.

- **Liderazgo:** cambiaron las formas de relacionarse, aumentaron la empatía entre empleados, se interesaron por conocer la realidad de cada uno de ellos para saber hasta qué punto exigir y entender las razones que podrían disminuir el desempeño individual. Se volvieron más humanos y contemplativos a la hora de evaluar el desempeño de los empleados. Este es un cambio que se mantiene hasta la actualidad. Trabajaron mucho para mantener involucrado al personal y que no se pierda en el trabajo solitario.

- **Trabajo remoto:** todas las áreas administrativas trabajaron de forma remota durante dos años. Actualmente, realizan dos días remotos y tres presenciales pero la tendencia es hacia cada vez más remoto. Cambió la mentalidad en cuanto a la ubicación geográfica de las personas. Actualmente poseen personal de costos ubicado en una provincia, pero atendiendo costos de varios puntos del país, anteriormente solo designaban personal específico para cada provincia ubicados en ellas. También se logró una comunicación más fluida con las personas ubicadas en otras provincias, se logró informarlos más en temas generales de la compañía.

- **Tecnología:** ya tenían la rutina de trabajar una vez por semana de forma remota, por lo tanto, ya contaban con la información digitalizada. Las firmas físicas se convirtieron en firmas digitales o mails de autorizaciones, los formularios físicos se eliminaron, les dieron más uso a las aplicaciones que tenían (por ejemplo, aplicaciones para rendir gastos, antes eran optativas, actualmente son el único medio).

- **Relación con auditores:** durante dos años se realizaron de forma remota. Aumentaron la cantidad de reuniones de seguimiento que realizaron, pero a su vez fueron más cortas, había más puntos de control, todo estuvo más cronometrado y detallado en cuanto a las tareas y objetivos. No se pudieron realizar inventarios físicos en los cuales participen los auditores. Los realizaron de forma interna en la compañía, se grabaron y luego compartieron un memo con los auditores.

2.2. Abelovich, Daniel. Managing Partner en Abelovich, Polano & Asociados S.R.L. 2022.

Principales cambios derivados de la pandemia:

- **Empresas:** estuvieron desafiadas por su propia continuidad, por la adopción de medidas sanitarias y por acelerar los procesos de sistematización para que todas sus áreas puedan trabajar a distancia. Esto implicó inversiones en tecnología, comunicación y software.

- **Audidores:** partiendo de los desafíos mencionados anteriormente, a los auditores también se le agregaron desafíos en cuanto a la realización de procedimientos. Realizaron inventarios a distancia mediante grabaciones, pedir permisos especiales para realizar actividades presenciales en los casos en los que los clientes no compartían el mismo nivel de tecnología que los auditores (barrera tecnológica). Se implementaron plataformas de archivos compartidos con los clientes. Se agregaron párrafos en las cartas de la gerencia relacionados con el trabajo a distancia, la seguridad de sus sistemas y la legitimidad de los documentos enviados. También se utilizaron confirmaciones vía mails como forma de dejar sentada la validez de la documentación recibida.

- **Forma de realizar las auditorías:** la evaluación de los hechos posteriores se convirtió en un gran desafío en los comienzos de la pandemia dado que no se conocía el fin. No fue fácil estimar la continuidad, por ejemplo, de empresas que estaban cerradas. Resalta la diferencia en cada industria. Otro gran tema que se comenzó a considerar con mayor atención fue la ciberseguridad. Surgieron situaciones de ransomware y violaciones de seguridad que ponen en riesgo la calidad de los archivos. Se comenzaron a mirar con mucha atención los planes de negocio para realizar mejores evaluaciones de continuidad con los clientes.

- **Exposición:** se consideró incluir notas en los Estados Contables, párrafo de énfasis o salvedades en el dictamen. En todos informes se incluyeron notas, pero dependiendo de la gravedad de la situación futura y presente de la compañía se fue desde párrafo de énfasis hasta salvedad en el dictamen. En compañías pequeñas sin problemas los informes salieron limpios únicamente con notas en los Estados Contables. Pero en algunas situaciones con más dificultad utilizaron párrafos de énfasis que refería a la nota en donde se explicaba con mucho detalle cuál era la visión del directorio. En aquellas situaciones en las que los auditores determinaban si el problema era salvable o no, se sumaba una salvedad.

- **Tecnología:** se aceleró el proceso de mejora de la tecnología, que antes lo hacían de forma progresiva. Se mantuvieron los mismos programas que venían usando pre-pandemia pero se mejoró la conectividad y eficiencia de las conexiones. Antes no todos tenían la capacidad de entrar y salir de ellos en

tiempos eficientes por lo que tuvieron que realizar renovaciones de hardware y software.

- **Trabajo remoto:** durante la pandemia trabajaron de forma remota y realizando reuniones de planificación y de trabajo a través de Teams. Actualmente, realizan dos días por semana de forma presencial para que los equipos puedan trabajar reunidos. Un tema que resaltó fue la dificultad del trabajo remoto a la hora de transmitir la impronta del estudio, cómo quieren que se brinde el servicio y cómo se afrontan las discusiones con el cliente. Se perdió un poco la identidad de la persona con la firma y con el espíritu de la firma. Con la presencialidad se trata de recuperar todo esto.

- **Cambios que vinieron para quedarse:** trabajo remoto.

2.3. Villar, Adrian. Partner en EY Argentina. 2022.

Principales cambios derivados de la pandemia:

- **Desarrollo de procedimientos:** un problema que tuvieron fue la limitación en el alcance. Por ejemplo, a la hora de realizar inventarios los realizaron de forma remota a través de videollamadas. Se tomaron medidas de seguridad: se compartió la geolocalización del encargado de inventarios para asegurarse de que estuviera en la planta y se compartían palabras claves a los participantes. Otro problema fue trabajar con clientes que utilizaban documentación física. En estos casos, para poder compartir la información solicitada se requerían escaneos. Lo que generó varias demoras en la recepción de la documentación.

- **Trabajo remoto:** algo positivo fue que muchos clientes estaban muy acostumbrados a la presencialidad, a poder sentarse a conversar los temas importantes, pero se adaptaron rápidamente a la virtualidad (por ejemplo, reemplazando las computadoras de escritorio por notebooks). Esta gran adaptación que lograron los motivó a colaborar con los auditores y demostrarles a los auditores que de forma remota podían proveer la información solicitada de la misma manera. Esto fue de gran utilidad. Sin embargo, el trabajo remoto dificultó la tarea de un senior de capacitar a un asistente debido al entorno virtual. Los seniors debían asegurarse de que los

asistentes no estaban trabados por consultas que no se animaban a realizar y por el lado de los asistentes, encontrar el equilibrio entre preguntar, pero sin ser invasivo. El desarrollo y crecimiento profesional es mucho más rápido al trabajar de forma presencial.

- **Análisis de cuestiones puntuales:** las principales cuestiones a considerar fueron la continuidad de las empresas y la recuperabilidad de los activos (y dentro de ellos los quebrantos impositivos activados). Los quebrantos impositivos si no se utilizan a tiempo prescriben. En compañías esenciales estos temas no fueron grandes problemas, pero en las que frenaron sus actividades eran grandes temas a tener en cuenta. En cuanto a los informes de auditor, en algunos clientes hubo calificaciones por temas de desvalorización de bienes de uso. Sin embargo, en la mayoría de los casos, sobre todo en industrias con mucha incertidumbre, los clientes aceptaron registraciones de provisiones (dada su posible reversión en el caso de que la pandemia mejore). El escenario más complicado para concluir en el informe fueron los de compañías con cierre en marzo 2020 dado el alto grado de incertidumbre.

- **Tecnología:** antes de la pandemia ya tenían usuarios en los sistemas de los clientes para poder descargar la información de forma independiente. Respecto a la información que recibían de forma virtual del cliente se aseguraban su integridad con documentación física. Además, se utilizaron especialistas de IT para hacer evaluaciones de ciberseguridad.

- **Cambios que vinieron para quedarse:** el entorno híbrido, ir a la oficina con un propósito, que el trabajo remoto sirve, que no importa la geolocalización de las personas, sino que cumplan sus objetivos.