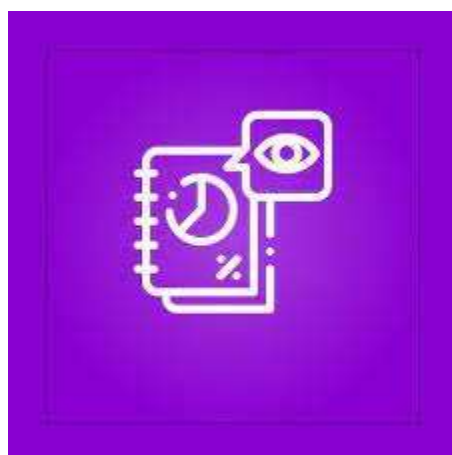




COMISIÓN TÉCNICA INTERAMERICANA DE NORMAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA

TRABAJOS INTERAMERICANOS TRABAJOS NACIONALES CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES





| Detalle |
|---|
| TRABAJO INTERAMERICANO: <i>El aseguramiento de los informes de sostenibilidad en América Latina: aplicación de la ISAE 3000R.</i> Nicolas Gambetta - Carlos García |
| TRABAJO INTERAMERICANO: <i>Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del Covid-19.</i> Francisco Ernesto Herrera Soria - María De Los Ángeles Soberanis De Rueda - Luis Idrián Estrella Silva - Víctor Hugo González |
| TRABAJO NACIONAL: <i>AUDITORÍA FORENSE POS COVID-19.</i> Iván López - Diómedes Ruíz - Plácido Mercedes |
| TRABAJO NACIONAL: <i>ESTADOS FINANCIEROS E INFORMES DE AUDITORIA DE EMPRESAS ARGENTINAS EN EPOCAS DE COVID-19.</i> Diana Albanese - Santiago Cortondo - María De Los Ángeles López |
| TRABAJO NACIONAL: <i>INFLUENCIA DE LAS CONDICIONES DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS EMPRESAS PYMES EN PARAGUAY.</i> Jorge Luis Florentín Portillo |
| TRABAJO INTERAMERICANO: <i>Situaciones surgidas en pandemia relacionadas con las normas de contabilidad y auditoría.</i> Luis Antonio Godoy - Gabriel Uvillus - Walter Guerrero - Edgar Ibáñez Menacho |
| TRABAJO INTERAMERICANO: <i>Tecnología digital aplicada en auditoría de estados financieros para firmas medianas y pequeñas de la región interamericana.</i> Diego Andrés Boada Gallardo - María Liliana Beriguete - César Urbano Ventocilla |
| TRABAJO NACIONAL: <i>DETERMINANTES NA FORMAÇÃO DOS HONORÁRIOS DE AUDITORIA NAS EMPRESAS LISTADAS NA B3.</i> André Gustavo Macedo Simoes - Aziz Xavier Beiruth |
| TRABAJO INTERAMERICANO: <i>Modelo de calidad para pequeñas y medianas firmas en auditoría de estados financieros de PYMES.</i> Ángel Devaca Pavón - Carlos Ruiz |
| TRABAJO NACIONAL: <i>Revelaciones de las transacciones con partes relacionadas en los informes de auditoría con propósito específico - Contabilización con criterios fiscales para un conjunto de estados financieros que acompañan a una declaración de impuestos.</i> Mibzar Castañón Orozco |
| TRABAJO INTERAMERICANO: <i>La Ecoauditoría como Herramientas de la Gestión Gerencial en las Organizaciones.</i> Carlos Alberto Montes Salazar - Ximena Sánchez Mayorga - Gabriel Uvillus |
| TRABAJO INTERAMERICANO: <i>Impacto del Covid 19 en la auditoría forense.</i> Ángel Devaca Pavón - Margot Fuentes Pérez |
| TRABAJO NACIONAL: <i>EVOLUCIÓN DE LA AUDITORIA INTERNA Y LA ADMINISTRACIÓN DE RIESGOS EN EL CÓDIGO DE GOBIERNO SOCIETARIO ARGENTINO.</i> Diana Albanese - Anahí Briozzo |
| TRABAJO INTERAMERICANO: <i>Prospectiva de una Auditoría interna basada en riesgos.</i> Carlos Alberto Montes Salazar - Ximena Sánchez Mayorga - Gabriel Uvillus |
| TRABAJO INTERAMERICANO: <i>Auditoría interna y negocios virtuales. La cuestión de ciberseguridad.</i> Argilio Acuña Gallego - Gilberto Rodríguez - Idrian Estrella |
| <i>INFORME TECNICO DE LOS GRUPOS DE TRABAJO DE DISCUSION DE LA COMISION</i> |



**XXXIV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
DEL 19 AL 21 DE OCTUBRE, 2021
PORTO ALEGRE, RS – BRASIL**

***“CONTABILIDAD Y TECNOLOGÍA:
ALIANZA PARA EL DESARROLLO DE LAS NACIONES”***

TRABAJO INTERAMERICANO

El aseguramiento de los informes de sostenibilidad en América Latina: aplicación de la ISAE 3000R

ÁREA 2: NORMAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA

Área 2.a.1 Informes de aseguramiento de conformidad con la ISAE 3000 (R)

Autores y miembros de la Comisión Técnica de Normas y Prácticas de Auditoría de AIC:

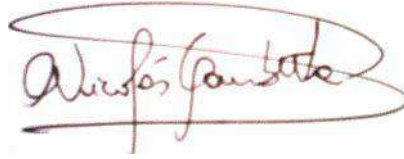
NICOLAS GAMBETTA (URUGUAY) - AUTOR

CARLOS GARCÍA (ECUADOR) - COLABORADOR

Presidente de la Comisión Técnica Interamericana de Normas y Prácticas de auditoría:

Dr. ANGEL DEVACA PAVON (PARAGUAY)

AUTOR Y COLABORADOR:



Dr. Nicolás Gambetta



Mgr. Carlos García L.

Presidente Comisión Interamericana de Normas y Práctica de Auditoría:

ANGEL DEVACA PAVON
Firmado digitalmente por
ANGEL DEVACA PAVON
Fecha: 2021.09.29 19:19:37
-04'00'

Ángel Devaca

Autor de contacto: Dr. Nicolás Gambetta, Universidad ORT Uruguay, gambetta@ort.edu.uy

El aseguramiento de los informes de sostenibilidad en América Latina: aplicación de la ISAE 3000R

Resumen

El presente estudio tiene como objetivos entender la evolución en el número de informes de sostenibilidad emitidos en Latinoamérica en el período 2014-2017, como así también entender la proporción de esos informes que fue asegurado y bajo qué marco normativo obtuvo aseguramiento. Adicionalmente, se estudió el nivel de cumplimiento de la normativa GRI en los informes asegurados y el alcance de aseguramiento al que fueron sometidos. Finalmente se estudia si estas variables presentan distinto comportamiento en el período anterior a la aprobación de la agenda 2030 y posterior a la misma. La investigación es realizada utilizando los informes de sostenibilidad incluidos en la GRI database por el período 2014 - 2017. Los resultados muestran que a partir de la segunda mitad de la década de 2010 el ritmo de emisión de informes se ha enlentecido. Respecto al aseguramiento, los resultados muestran que la proporción de informes de sostenibilidad asegurados se ha reducido significativamente a partir del año 2016, coincidiendo con la entrada en vigor de la Agenda 2030. Finalmente, los resultados muestran que en el período posterior a la entrada en vigor de la agenda 2030 el nivel de aseguramiento se reduce, aumentando el nivel de aseguramiento limitado y reduciéndose el nivel de aseguramiento razonable.

Palabras clave: ISAE 3000, Aseguramiento, Información no financiera, Informe de Sostenibilidad, Latinoamérica

1. INTRODUCCIÓN

El 25 de septiembre de 2015, 196 países establecieron objetivos ambiciosos que apuntan a poner fin a la pobreza, proteger el planeta y garantizar que todos los seres humanos puedan disfrutar de una vida próspera y plena (Naciones Unidas, 2015). Los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) y las 169 metas de la Agenda 2030 para el desarrollo sostenible crean el marco para que los países se esfuercen por erradicar la pobreza, reducir las desigualdades y luchar contra el cambio climático.

Todos los países reconocen que estas iniciativas deben ir acompañadas de estrategias para impulsar el crecimiento económico, abordar necesidades sociales como educación, salud y oportunidades de empleo y proteger el medio ambiente. Aunque los ODS no son jurídicamente vinculantes, se espera que los gobiernos los adopten estableciendo marcos nacionales para lograr los 17 objetivos con sus respectivas metas.

Teniendo en cuenta que los ODS abordan una amplia gama de complejos desafíos interrelacionados, no pueden lograrse sin el esfuerzo conjunto y la colaboración de gobiernos, organizaciones, el sector público y privado, la comunidad y el mundo académico.

Este nuevo contexto trajo un cambio de paradigma respecto a la forma en que se percibe el valor de las empresas, no solamente en términos financieros sino también en cuanto a su impacto social y medioambiental. Debido a la creciente necesidad de las empresas de informar a sus stakeholders respecto al impacto social y ambiental generado, la emisión de los informes de sostenibilidad ha ganado protagonismo y ha crecido su volumen de emisión en los últimos 20 años (WBCSD, 2015). Las sociedades son cada vez más sensibles al uso que las empresas realizan de los recursos naturales y esperan que él mismo sea realizado respetando los límites planetarios, con el fin de que las futuras generaciones pueden también utilizar los de la misma manera. El desarrollo sostenible implica justamente esto mismo, que las empresas realizan sus negocios haciendo un uso responsable de los recursos naturales para que las nuevas generaciones tengan la oportunidad de utilizarlos para su propio desarrollo.

Los informes de sostenibilidad son una herramienta idónea que permiten a las empresas mostrar su sensibilidad social y ambiental, la gestión de riesgos vinculada a estos dos conceptos, y como los mismos han sido incorporados a su modelo de negocios. En un informe emitido recientemente, la consultora Deloitte identifica cinco incentivos que tienen las empresas para emitir un informe de sostenibilidad (Deloitte, 2020): 1) políticas y regulaciones nacionales y reglas de bolsas de valores: la Bolsa de Valores de Malasia publicó las guías de informes de sostenibilidad para que las empresas adopten las recomendaciones del Task Force on Climate Related Financial Disclosures (TCFD), La bolsa de Singapur introdujo informes de sostenibilidad obligatorios con emisión anual, la Bolsa de Valores de Filipinas publicó directrices para la elaboración de informes de sostenibilidad para las empresas cotizantes y exigió a las mismas que adjunte en sus informes de sostenibilidad a sus informes anuales, la autoridad de servicios financieros de Indonesia exige que todas las empresas cotizantes publiquen un informe de sostenibilidad, y el regulador de Tailandia emitió un nuevo código de Gobierno corporativo que requiere que el directorio de una empresa garantice la emisión de informes de sostenibilidad adecuados; 2) iniciativas de elaboración de informes y establecimiento de normas: el desarrollo de marcos normativos que regulan la emisión de informes de sostenibilidad como el Global Reporting Initiative (GRI), el Consejo de normas de contabilidad de sostenibilidad (SASB) y el Informe Integrado (IR), han servido de base para que

las empresas emitan informes de sostenibilidad; 3) Exigencias de los inversores: los inversores en forma creciente sienten la necesidad de invertir en proyectos que generen impacto ambiental y social, por lo que exigen a las empresas la emisión de informes de sostenibilidad; 4) índices de sostenibilidad: la creación de rankings que ordenan a las empresas por su triple impacto ha servido de motivación para la emisión de informes de sostenibilidad con el fin de que las empresas sean consideradas por dichos rankings. Un ejemplo de esto es el ranking FTSE4Good; y 5) Compromiso empresarial sobre el cambio climático: en forma creciente las empresas forman parte de conglomerados empresariales interesados en la sostenibilidad que requieren a las empresas participantes la emisión de informes de sostenibilidad.

Las principales ventajas vinculadas a la emisión de un informe de sostenibilidad son las siguientes:

- **Innovación y creación de oportunidades:** Explorar tecnologías y modelos de negocio innovadores que generan nuevas oportunidades de mercado.
- **Eficiencia operacional:** Mejorar la eficiencia operativa y reducir costos mediante la racionalización de procesos mediante prácticas más sostenibles.
- **Acceso al capital y valoración del mercado:** Aprovechar nuevos instrumentos financieros vinculados al desempeño de la sostenibilidad.
- **Atracción, compromiso y retención de talento:** Cada vez más inclinado hacia empleadores con una fuerte estrategia social y un sólido compromiso con el medio ambiente.
- **Diferenciación de marca:** Cultivar un reconocimiento de marca positivo por ser una organización socialmente activa y respetuosa con el medio ambiente.
- **Mitigación de riesgos:** Mitigar los riesgos regulatorios y asegurar una licencia social para operar

Un reciente estudio sobre las revelaciones de los informes de responsabilidad social corporativa y su relación con el desempeño de ventas en China muestra que el retorno sobre ventas y el crecimiento de las ventas están asociados positivamente con la calidad de las revelaciones de los informes de responsabilidad social corporativa en China. Esta asociación positiva se fortalece cuando las empresas tienen clientes concentrados. Las empresas utilizan los informes de responsabilidad social corporativa para mejorar el rendimiento de las ventas y atraer clientes, que son uno de sus principales partes interesadas, y conservar su legitimidad (Yu y Zheng, 2020). Otro estudio sobre cómo mejora la RSE el rendimiento financiero de las PYMEs muestra que la RSE influye significativamente en el desempeño de las PYMEs, y esta relación está parcialmente mediada por la reputación de la empresa. Esto refuerza la evidencia previa sobre el impacto de la RSE en el desempeño empresarial al mismo tiempo que contribuye significativamente a la literatura sobre el papel mediador de la reputación entre el desempeño social y financiero (Bahta, Yun, Islam y Bikanyi, 2021). Por su parte, Hongming et al (2020) estudia la relación de los informes de sostenibilidad y el desempeño empresarial en las empresas paquistaníes. El estudio calcula el índice de informes de sostenibilidad utilizando un procedimiento de análisis de contenido basado en 42 indicadores ESG. Los resultados confirman los efectos positivos de los tres indicadores E-S-G, así como del índice total de informes de sostenibilidad sobre el desempeño de las empresas. Los hallazgos del estudio describen claramente la relevancia económica que tiene introducir las prácticas de informes de sostenibilidad corporativa en la estrategia corporativa.

Sin embargo, a pesar de la creciente emisión de informes de sostenibilidad de parte de las empresas y a la relevancia de la información contenida en dichos informes para las partes relacionadas, un número muy reducido de estos informes de sostenibilidad es sometido a aseguramiento. Así lo muestra un informe reciente del Center for Audit Quality (CAQ) realizado sobre las empresas que integran el Índice S&P 500 y que emiten informes de sostenibilidad. El informe muestra que, a junio de 2021, el 95% de esas empresas hacen público su informe de sostenibilidad. Sin embargo, sólo el 6% de esos informes de sostenibilidad recibe aseguramiento por parte de una firma de auditoría. a pesar de que más de la mitad de estas empresas habían sometido a aseguramiento su informe de sostenibilidad sólo 31 de estas empresas sometieron su informe de sostenibilidad al aseguramiento de una firma de contadores públicos. Casi la mitad de las firmas recibieron aseguramiento por parte de ingenieros o firmas consultoras que no eran contadores públicos, y 236 empresas no recibieron aseguramiento en su informe de sostenibilidad. en general, el aseguramiento realizado por la firma de contadores públicos fue hallado por las normas de aseguramiento emitidas por el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), aseguramiento que fue realizado con un alcance limitado sobre la información (Center for Audit Quality, 2021).

Recientemente, el regulador de mercados en Singapur ha emitido nuevas normas respecto al aseguramiento de los informes de sostenibilidad, donde propone exigir a los emisores que sometan sus informes de sostenibilidad al aseguramiento de sus auditores internos, con el proceso de presentación de informes incorporado en el plan de auditoría interna. El alcance debe incluir, como mínimo, la garantía de si los datos que se informan son precisos y completos. Alternativamente, los emisores pueden optar por que sus informes de sostenibilidad se aseguren externamente a través de auditores externos o un proveedor de servicios de aseguramiento independiente, con el alcance del aseguramiento cubriendo diferentes aspectos del informe de sostenibilidad, incluidos los datos y su proceso de recopilación de datos asociado, narrativas, cumplimiento de lo especificado por las normas de emisión de informes de sustentabilidad, el proceso para identificar la información de sustentabilidad reportada y el cumplimiento de las reglas de la bolsa de valores (Mondaq, 2021).

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, está clara la importancia de la información contenida en los informes de sostenibilidad para la toma de decisiones de las partes relacionadas como así también para el mejoramiento del rendimiento financiero de las empresas, pero, por otro lado, dicha información no se encuentra en la mayoría de los casos asegurada por una firma de contadores públicos independientes. Esta situación pone bajo sospecha la veracidad y la confiabilidad de la información contenida en los informes de sostenibilidad. Considerando las decisiones relevantes que las partes relacionadas toman en base a dicha información esta situación se vuelve cada vez más preocupante.

Si analizamos esta situación en Latinoamérica, la situación se vuelve más preocupante. El informe del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) describe a Latinoamérica como una superpotencia de biodiversidad por la gran variedad de bienes y servicios que proporciona su flora y su fauna. En esta región se concentra el 33% de los recursos hídricos renovables globales. En estos ecosistemas mega diversos, las empresas hacen sus negocios a lo largo del continente, y muchas de ellas basan su actividad en la extracción de recursos naturales. En este contexto adquiere mayor relevancia la transparencia de la información que revelan las empresas latinoamericanas en su informe de sostenibilidad, ya que deben informar con mucha claridad a sus partes relacionadas la forma en que utilizan

los recursos naturales y si lo hacen de una manera sostenible. esta situación deja de manifiesto la imperiosa necesidad de que esa información esté sujeta a aseguramiento dado el uso intensivo de los recursos naturales que realizan las empresas latinoamericanas.

El objetivo de este estudio es entender cómo ha evolucionado el volumen de emisión de informes de sostenibilidad en los países de Latinoamérica, si el número de informes de sostenibilidad emitidos ha aumentado a partir de la aprobación de los Objetivos de Desarrollo sostenible en el año 2015, y cómo ha evolucionado el aseguramiento de dichos informes de sostenibilidad. La investigación es realizada utilizando los informes de sostenibilidad incluidos en la GRI database por el período 2014 - 2017. Los resultados muestran que a partir de la segunda mitad de la década de 2010 el ritmo de emisión de informes se ha enlentecido. Respecto al aseguramiento, los resultados muestran que la proporción de informes de sostenibilidad asegurados se ha reducido significativamente a partir del año 2016, coincidiendo con la entrada en vigor de la Agenda 2030. Finalmente, los resultados muestran que en el período posterior a la entrada en vigor de la agenda 2030 el nivel de aseguramiento se reduce, aumentando el nivel de aseguramiento limitado y reduciéndose el nivel de aseguramiento razonable.

2. REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA

2.1 El marco teórico de la emisión del informe de sostenibilidad

Las empresas utilizan a la emisión de los informes de sostenibilidad como una herramienta para legitimar su relación con la sociedad desde una perspectiva política y económica. La necesidad de contar con la licencia social lleva a las empresas a realizar consideraciones ambientales y sociales en sus operaciones y aumentar su interacción con las partes relacionadas, más allá de los requerimientos legales. El informe de sostenibilidad es una muy buena oportunidad para que las empresas comuniquen a las partes relacionadas su compromiso con la sostenibilidad y también demostrar que están generando un impacto positivo tanto en la sociedad como en el medio ambiente (Guthrie y Parker, 1990; Wijayanti, Mawardi y Halim, 2020).

Es así que las empresas divulgan información de sostenibilidad (información no financiera) en forma de indicadores de desempeño económico como ambiental, laboral, social y de productos. Los estándares generalmente aceptados de información no financiera son los estándares del Global Reporting Initiative (GRI), los cuales ayudan a las empresas a identificar e implementar prácticas de sostenibilidad y divulgarlas de manera comparable y homogénea (Ortiz Martínez y Marín Hernández 2014).

Las principales motivaciones de las empresas para emitir informes de sostenibilidad se asocian en general con la legitimidad, la existencia de normas que obliguen a las empresas a emitir dichos informes y a los requerimientos que imponen las partes relacionadas. La divulgación de información sobre sostenibilidad evita la desaprobación de las partes relacionadas y ayuda a la empresa a legitimarse frente a las mismas. Es así como que los gerentes de las empresas están motivados a informar a las partes relacionadas sobre las actividades de la empresa en el marco de la sostenibilidad. A esto debe agregarse la necesidad de obtener licencia social por parte de las empresas para poder operar y justificar el uso de los recursos naturales. Si la empresa no obtiene dicha licencia social la continuidad del negocio puede verse amenazada. Esto muestra que la licencia social y la legitimidad son parte de la estrategia de supervivencia

de la empresa, y esto debe reforzarse con la divulgación de información social y ambiental que las partes relacionadas demanden (Deegan, 2014; Bhattacharyya y Cummings, 2015).

De acuerdo a la teoría de los stakeholders, la empresa tiene una determinada responsabilidad hacia sus partes interesadas, en la que se incluye a los clientes, los proveedores, a los empleados, al Gobierno, y a la sociedad en general. Para la mayoría de estas partes interesadas como la presentación de informes de sostenibilidad presenta gran relevancia. Es así como que la emisión de un informe de sostenibilidad está sustentada en las teorías de la legitimidad y de los stakeholders (Ferrell, Gonzalez-Padron, Hult, y Maignan, 2010). También, la emisión de los informes de sostenibilidad se puede enmarcar en la teoría de la agencia, donde los problemas existentes entre el principal y los agentes sugieren conflictos de intereses y asimetrías de información entre las partes. En el marco de esta teoría se explica que uno de los factores que lleva a las empresas a publicar información no financiera como lo es un informe de sostenibilidad responde a la necesidad de reducir dicha brecha de información (Baker, 1992).

2.2 El aseguramiento del informe de sostenibilidad

En un estudio realizado sobre una muestra de 783 observaciones de empresas que informaron su informe de sostenibilidad correspondiente a los años 2008 y 2009, Zorio-Grima, García-Benau y Sierra-García (2015) analiza la distribución del mercado de aseguramiento de informes de sostenibilidad y la propensión de las empresas asegurar dicho informe. El estudio muestra que la decisión de someter el informe de sostenibilidad a aseguramiento externo depende del tamaño de la empresa, su sector de actividad y su país de origen. Respecto al mercado de aseguramiento el estudio muestra que KPMG es la firma que domina el mercado, seguida por PwC.

Por su parte, Mori Junior, Best y Cotter (2014) realizan un análisis histórico sobre la emisión de informes de sostenibilidad y su aseguramiento. El estudio muestra que las organizaciones están utilizando en los informes de sostenibilidad para proveer información y rendir cuentas sobre su desempeño ambiental y social independientemente de su ubicación geográfica y el nivel de desarrollo del país de origen. El estudio también muestra que las empresas que integran la Global Fortune List emiten cada vez más informes de sostenibilidad, sin embargo, la cantidad de informes asegurados no ha aumentado al mismo ritmo, lo que evidencia una falta de percepción sobre el valor del proceso de aseguramiento. Los autores afirman que el incremento en el número de informes de sostenibilidad emitidos responde a la presión de la sociedad y también a la obligatoriedad implementada por algunos gobiernos. También destacan que el aumento en el número de informes de sostenibilidad emitidos no significa que la calidad de los mismos también haya aumentado. Los autores adjudican el bajo número de informes de sostenibilidad asegurados a la falta de claridad sobre los beneficios reales del aseguramiento de los informes de sostenibilidad, a la cuestionada eficacia del actual proceso de aseguramiento para aumentar la transparencia y la rendición de cuentas de la empresa hacia las partes relacionadas, y en la falta de regulación específica sobre el proceso de aseguramiento de los informes de sostenibilidad y a la diversidad de proveedores de dicho aseguramiento. La falta de transparencia sobre el proceso de aseguramiento de los informes de sostenibilidad, las diversas metodologías de aseguramiento y los diversos perfiles de aseguradores puede estar creando inseguridad en los usuarios de dichos informes.

García-Benau, Sierra-García y Zorio-Grima (2012) analizan el aseguramiento de los informes de sostenibilidad en 29 países europeos, concretamente 2685 informes durante el período comprendido entre 2005 y 2009, partiendo de la información proporcionada por el Global Reporting Initiative. Los resultados muestran que en el 2009 el 46% de las empresas que presentan informes de sostenibilidad los han asegurado. Las empresas que tienden a asegurar dicho informe son las empresas de mayor tamaño y las que pertenecen a los sectores de servicios financieros con materiales básicos, y petróleo y energía. Las autoras destacan a España como el país en el que más informes de sostenibilidad se emiten y en el que se constata un mayor nivel de aseguramiento (el 33% de los informes de sostenibilidad es asegurado)

Sierra-García, García-Benau y Zorio (2014) estudia el aseguramiento de los informes de sostenibilidad En América Latina en el período comprendido entre 2006 y 2010 Para un total de 1021 informes de empresas de 12 países latinoamericanos. Los resultados muestran una tendencia alcista en cuanto al número de informes presentados, cuadruplicando el número de informes emitidos en los últimos 5 años. El estudio también muestra que el aseguramiento de dichos informes ha crecido De igual modo en ese período. Brasil se destaca como el país líder en emisión de informes y también de aseguramiento de los mismos, seguido por México y Chile. Adicionalmente, el estudio muestra que las empresas que más aseguran sus informes se encuentran en los sectores de servicios financieros, tecnología y telecomunicaciones, y petróleo y energía. Por último los resultados muestran que el tamaño de la empresa, el país de origen, y el sector de actividad, son factores que determinan la decisión de las empresas de someter sus informes de sostenibilidad a aseguramiento.

Cuadrado-Ballesteros, Martínez-Ferrero y García-Sánchez (2017) analiza el rol del aseguramiento del informe de sostenibilidad en la reducción de la asimetría de información utilizando una muestra de empresas internacionales cotizadas para el período 2007-2014. El estudio muestra que la emisión de un informe de sostenibilidad reduce la asimetría de información cuando dicho informe está asegurado, cuando el aseguramiento es realizado por profesionales contables y cuando el nivel de aseguramiento es razonable o alto. Estos resultados muestran que el aseguramiento de los informes de sostenibilidad es una herramienta valiosa para mejorar la credibilidad de la información de sostenibilidad.

Gürtürk y Hahn (2016) examina el aseguramiento de los informes de sostenibilidad de las empresas del Reino Unido y de Alemania para el año 2013, realizando un análisis de contenido de 61 informes los resultados del estudio muestran isomorfismo normativo y mimético de parte de los contadores. Los autores identifican una adaptación homogénea de la ISAE 3000 en el proceso del aseguramiento de los informes de sostenibilidad. El estudio también identifica arbitrariedad en el aseguramiento de los contenidos y opacidad en la comunicación de los resultados del aseguramiento, llevando así a una baja transparencia del proceso de aseguramiento lo que lleva a aquel aseguramiento no enaltezca la información de sostenibilidad ni tampoco agregue demasiada credibilidad a los informes de sostenibilidad.

Kuzey y Uyar (2017) investiga los determinantes de la práctica de emisión de informes de sostenibilidad en empresas cotizadas de Turquía. El estudio muestra que si bien la cantidad de informes emitidos es baja se detecta un interés creciente entre las empresas industriales y de servicios en la emisión de este tipo de informes. Los resultados de esta investigación también muestran que las empresas industriales son más propensas a emitir un informe de sostenibilidad, que el tamaño de la empresa es un factor determinante para la emisión de los

informes de sostenibilidad ya que las empresas de mayor tamaño reducen los costos de agencia con la emisión de este informe. Respecto al aseguramiento de los informes, los autores afirman que las empresas industriales tienden a asegurar sus informes utilizando un asegurador independiente, pero la cantidad de informes asegurados continúa siendo baja. Esto muestra que el aseguramiento de estos informes no es una práctica muy difundida en Turquía, lo que puede estar explicado debido a que dicho aseguramiento es voluntario, cosa que no ocurre con la auditoría de Estados financieros.

La tendencia creciente del aseguramiento de los informes de sostenibilidad también ha sido resaltada por Vaz Ogando, Ruiz Blanco y Fernández Feijoo Souto (2018). Este estudio tiene como objetivo analizar el mercado de aseguramiento de memorias de sostenibilidad en España, para lo que realizan una encuesta a una muestra de 342 empresas que han registrado sus informes de sostenibilidad en la base de Global Reporting Initiative. Los resultados de esta investigación muestran que el tamaño, el sector, y la cotización en bolsa influyen en la decisión de asegurar los informes de sostenibilidad, con el fin de legitimar a la empresa ante las partes relacionadas.

Fernández-Feijoo, Romero y Ruiz (2016) estudia el rol de las Big 4 en el aseguramiento de los informes de sostenibilidad. Los resultados del estudio sugieren que cada Big 4 no se comporta en forma uniforme a nivel global cuando aseguran los informes de sostenibilidad cómo se podría haber supuesto, ya que existen características a nivel de país que afectan este mercado. También se identificaron factores culturales que puede estar influyendo en la homogeneidad del servicio de aseguramiento brindado por las Big 4. las diferencias observadas en la participación de mercado por industria pueden confirmar la idea de que existe una conexión entre el auditor de los Estados financieros (un mercado altamente especializado por industria) y el asegurador del informe de sostenibilidad. Esto puede proveer evidencia respecto a la especialización en el aseguramiento de informe de sostenibilidad por industria la que está influenciada por la especialización del auditor de los Estados financieros.

Manetti y Becatti (2009) plantean algunas limitaciones de la ISAE 3000. Como primer punto, plantean 3 alternativas para el uso de expertos en el encargo de aseguramiento del informe de sostenibilidad: a) un enfoque de responsabilidad indivisible, donde el auditor firma el informe de aseguramiento asumiendo la responsabilidad de todos los especialistas involucrados; b) Un enfoque de cooperación multidisciplinaria con responsabilidad conjunta: en este caso el auditor trabaja en forma conjunta con los especialistas y ambos firman el informe de aseguramiento compartiendo la responsabilidad del mismo y c) Un enfoque de encargos por disciplina: la empresa contrata al auditor y a los especialistas en forma separada y cada una emite un informe. el segundo. Analizado en esta investigación se relaciona con los criterios de relevancia y materialidad de la información revelada en el informe de sostenibilidad. la información proporcionada sobre materialidad debe ser evaluada desde el punto de vista de las partes relacionadas objeto del informe en particular se afirma que la revisión del auditor debe incluir el proceso gerencial para decidir la materialidad y los resultados de este proceso. Finalmente, el estudio recomienda que la ISAE 3000 debe estandarizar el contenido del informe, aclarar las responsabilidades en un equipo multidisciplinario, explicar los niveles de aseguramiento, y la importancia de la independencia del asegurador, el vínculo de éste con la auditoría de Estados financieros, el cumplimiento legal y la información sobre materialidad proporcionada.

García-Sánchez (2020) realiza una amplia revisión bibliográfica respecto a la emisión de informes de sostenibilidad y artículos publicados sobre el tema en el período 2000-2019. Los resultados de dicho análisis sugieren que, pese al continuo incremento en el número de informes de sostenibilidad emitidos por las empresas, los mismos fallan en cumplir con las expectativas de la información requerida por los usuarios porque no proveen información completa exhaustiva ni comparable. Una de las principales limitaciones identificadas es que la información incluida en los informes de sostenibilidad es proporcionada y preparada por la propia empresa, generando un debate sobre la credibilidad de dicha información y generando la demanda externa del aseguramiento de la misma para aumentar su credibilidad. El estudio resalta que uno de los mayores debates de los últimos años ha estado relacionado a la credibilidad de los informes de sostenibilidad y la confianza que los usuarios depositan en él. La autora destaca la necesidad de realizar mayor investigación para explicar los niveles de aseguramiento, el alcance del aseguramiento, el rol de los miembros del equipo asegurador cuando el mismo es Inter disciplinario, la independencia requerida para el asegurador, así como la necesidad de revelar el nivel de materialidad y sobre la necesidad de estandarizar los estándares de aseguramiento.

2.3 Tendencias globales en el aseguramiento de la información de sostenibilidad

Mostrando la relevancia que el aseguramiento de los informes de sostenibilidad está adquiriendo en los últimos tiempos, IFAC ha emitido recientemente un informe en donde se analiza las prácticas de aseguramiento de los informes de sostenibilidad en el mundo. El estudio fue diseñado para entender las actuales prácticas de mercado para el aseguramiento de la información medioambiental, social, y de gobernanza, incluida en los informes de sostenibilidad a nivel global. El estudio abarca informes de sostenibilidad emitidos por 1400 empresas ubicadas en 22 países. Las empresas fueron seleccionadas en base a su capitalización de mercado a marzo de 2021. Los principales hallazgos de este trabajo muestran que:

- el 91% de las empresas emiten algún tipo de informe de sostenibilidad
- el 51% de las empresas que emiten informes de sostenibilidad lo han sometido a algún nivel de aseguramiento,
- el 63% de dichos encargos de aseguramiento fueron realizados por un auditor contador público, y
- el 88% de los encargos de aseguramiento realizado por firmas auditoras utilizaron la ISAE 3000 para realizar dicho trabajo de aseguramiento

Respecto al método de emisión de información de sostenibilidad el estudio muestra que 1269 de las 1400 empresas estudiadas emitieron información de sostenibilidad bajo el siguiente formato: el 57% emitió un informe de sostenibilidad separado, el 18% incluyó información de sostenibilidad en su memoria anual, el 16% emitió un informe integrado. Los países estudiados para América Latina fueron Argentina, Brasil, y México. Los Marcos normativos utilizados por las empresas para emitir informe de sostenibilidad fueron los siguientes:

- GRI Global Reporting Initiative
- SASB Sustainability Accounting Standards Board
- SDG United Nations Sustainable Development Goals
- TCFD Task Force on Climate-related Financial Disclosures
- UNGC United Nations Global Compact

Respecto al aseguramiento de la información de sostenibilidad emitida por las empresas, de las 1269 empresas que emitieron información de sostenibilidad, el 51% fue sometido a aseguramiento. En el caso de Argentina, el 30% de los informes de sostenibilidad fue sometida a aseguramiento, en el caso de Brasil más del 50% fue sometido a aseguramiento mientras que en el caso de México casi el 50% fue sometido a aseguramiento.

De los 704 informes de sostenibilidad asegurados, el 58% obtuvo aseguramiento de una firma de auditoría, el 5% lo obtuvo de una firma afiliada, mientras que el 37% restante fue asegurado por otros proveedores de aseguramiento. En el caso de Argentina, en el 100% de los casos el aseguramiento fue realizado por una firma de auditoría, mientras que en el caso de Brasil y México en el 70% De los casos los informes fueron asegurados por una firma de auditoría.

Respecto al alcance del aseguramiento, en el 83% de los casos en el alcance fue limitado. En relación a la normativa utilizada para el aseguramiento, en el 88% de los casos donde el aseguramiento fue realizado por una firma auditora, la ISAE3000 fue utilizada.

Finalmente, el informe de IFAC Analiza las industrias en la que las empresas sometieron sus informes de sostenibilidad aseguramiento con mayor frecuencia: en el caso de la industria de materiales básicos, en el 65% de los casos los informes fueron sometidos a aseguramiento, en la industria de las telecomunicaciones en el 62% de los casos, en el sector financiero en el 54% de los casos, en el sector energético en el 52% de los casos, en el sector industrial en el 51% de los casos, mientras que en los restantes sectores de actividad los informes fueron asegurados en menos del 50% de los casos.

2.4 LA ISAE 3000 y el aseguramiento de información de sostenibilidad

La información divulgada por las empresas en relación a factores vinculados a la sostenibilidad se está volviendo cada vez más común, a través de revelaciones voluntarias, pero también cumpliendo ciertas normas impuestas en algunas jurisdicciones. Los inversores, así como otros grupos de interés, necesitan tener confianza y creer en esta información. Esto se logrará a través del aseguramiento de la información de sostenibilidad, Así como sucede con la información financiera.

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), alineado con los objetivos y preocupaciones de otros organismos internaciones sobre los grandes retos que enfrenta nuestro planeta para alcanzar los “Objetivos de Desarrollo Sostenible”, en abril del 2021 ha emitido una **Guía y material de apoyo complementarios sobre la aplicación de la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (ISAE) 3000 (revisada); para Trabajos de aseguramiento de informes externos extendidos (EER)** para el profesional de Contaduría Pública, quien en su labor como profesional independiente atestigua dicho cumplimiento, proporcionando un nivel de confianza al interés público.

En este contexto, la guía y material de apoyo emitido por el IAASB trata sobre:

- Guía complementaria sobre la aplicación de la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (ISAE) 3000 (revisada); para Trabajos de aseguramiento de informes externos extendidos (EER).
- Material de apoyo complementario: credibilidad y confianza modelo relativo a la información externa extendida (EER).

- Material de apoyo complementario: ejemplos ilustrativos de aspectos seleccionados de informes externos extendidos, compromisos de aseguramiento de informes (EER)

Esta guía fue desarrollada por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) como parte de un proyecto ejecutado con el apoyo del World Business Council for Sustainable Development (WBCSD). Este trabajo fue financiado por la Fundación Gordon y Betty Moore Iniciativa de Conservación y Mercados.

2.4.1 Alcance

Los capítulos 1 a 12 de este documento proporcionan una guía práctica no autorizada (en adelante, 'la Guía') destinada a ayudar a los profesionales en la realización de encargos de aseguramiento de acuerdo con la Norma Internacional sobre Encargos de Aseguramiento (ISAE) 3000 (revisada). Trabajos de aseguramiento distintos de auditorías o revisiones de información financiera histórica (en lo sucesivo, "la Norma") sobre la presentación de informes externos ampliados (en adelante, "EER") por parte de entidades de todos los tamaños sobre una amplia gama de temas de presentación de informes. 'Información EER' e 'Informe EER', Extended External Reporting (EER).

2.4.2 Propósito y destinatarios previstos de la guía

El objetivo del IAASB al emitir la Guía es promover la aplicación consistente y de alta calidad del Estándar en los trabajos de aseguramiento de EER para:

- Fortalecer la influencia de dichos compromisos en la calidad de los informes EER;
- Aumentar la confianza en los informes de aseguramiento resultantes; y
- Aumentar la credibilidad de los informes EER para que los usuarios previstos puedan confiar en ellos.

2.4.3 Naturaleza de EER y significado de 'Información EER' e 'Informe EER'

EER encapsula muchos tipos diferentes de informes que proporcionan información sobre las consecuencias financieras y no financieras de las actividades de una entidad. EER también puede incluir información orientada al futuro relacionada con estos asuntos.

Dicha información (a la que se hace referencia en este documento como 'información EER') puede referirse a las consecuencias de las actividades de la entidad para los recursos propios y las relaciones de la entidad, o para el bienestar más amplio de la economía, el medio ambiente o la sociedad, o ambos, o el desempeño del servicio de un sector público o entidad sin fines de lucro. La información EER puede ir más allá de la información relacionada únicamente con las actividades propias de la entidad. Por lo tanto, el alcance del trabajo de aseguramiento de EER relacionado necesita estar claramente definido y considerado al determinar si las condiciones previas para un trabajo de aseguramiento están presentes (ver Capítulo3).

La información EER puede presentarse como una (s) sección (es) de los informes periódicos generales emitidos por una empresa u organización, por ejemplo, un informe anual o un informe integrado, o una presentación regulatoria, como el Formulario 10-K de la Comisión de Bolsa y Valores de EE. UU. O el Informe estratégico del Reino Unido. La información EER

también puede presentarse como informes separados o declaraciones emitidas por una entidad, como **un informe de sostenibilidad**, una declaración de responsabilidad social corporativa, un informe de desempeño del sector público o un informe de valor por dinero, o un informe de gases de efecto invernadero, declaración.

En este documento, cuando el encargo de aseguramiento del EER no cubre todo el informe del EER, la parte de la información del EER en el informe del EER que está sujeta al encargo de aseguramiento del EER se denomina "información sobre la materia objeto del EER". Alternativamente, la información de la materia objeto de EER puede ser la totalidad del informe EER de la entidad.

2.4.4 Circunstancias que se encuentran comúnmente en relación con los encargos de aseguramiento de EER

La información EER a menudo es preparada y emitida voluntariamente por entidades, pero cada vez más puede ser requerida por ley o regulación (como el requisito de la UE2 para que una gran empresa incluya un estado no financiero en su informe anual). Dicha información EER puede prepararse utilizando criterios en marcos, estándares u orientaciones EER establecidos por ley o regulación, por emisores de estándares nacionales o internacionales, o por otros organismos (denominados 'criterios marco'), criterios desarrollados por la entidad (denominados como 'criterios desarrollados por la entidad'), o una combinación de ambos. Como resultado, los informes EER pueden ser diversos en estructura y formato.

la Guía no anula ni cambia ninguno de los requisitos o material de aplicación de la Norma.

La definición de criterios conceptualizado en el párrafo 12 (c) de la Norma se refiere a ellos como "puntos de referencia". Como tal, los criterios EER pueden incluir, por ejemplo:

- Dirección sobre lo que se informará;
- Definiciones de métricas u otros asuntos sobre los que se informará;
- Bases de medición o evaluación que se utilizarán y otras políticas de información, incluidas las de presentación y divulgación, que en conjunto establecen toda la base de preparación de la información EER.

En comparación con los marcos de información financiera, los marcos de EER suelen ser menos prescriptivos sobre:

- Los criterios que se utilizarán para identificar lo que se va a informar.
- Cómo medir o evaluar y revelar lo que se informará (es decir, cómo aplicar los criterios al tema subyacente).

Cuando la entidad utiliza criterios establecidos, el profesional ejerciente (entiéndase el Contador Público que atestigua) puede considerar si existen indicios de que los criterios no son adecuados.

Los procedimientos realizados en un trabajo de seguridad limitada varían en naturaleza y oportunidad y son menos extensos que para un trabajo de seguridad razonable. En consecuencia, el nivel de seguridad obtenido en un trabajo de seguridad limitada es sustancialmente más bajo que la seguridad que se habría obtenido si hubiéramos realizado un trabajo de seguridad razonable.

2.4.5 Material de apoyo no autorizado: credibilidad y confianza modelo relativo a la información externa extendida (EER)

Este material de apoyo publicado por el IAASB considera los siguientes cuatro factores que pueden incrementar la credibilidad y confianza de la información EER y los informes de EER (de atestiguamiento)

- **Un marco EER sólido**, que sea transparente y en el que el usuario tenga la confianza de que el resultado de la aplicación del marco EER (el informe EER) proporciona una base sólida para satisfacer sus necesidades.
- **Fuerte gobernanza sobre el proceso de presentación de informes**, que satisface al usuario de que se aplicaron procesos y controles sólidos con la supervisión adecuada, y que las personas involucradas eran competentes y no estaban influenciadas por conflictos de interés.
- **Información más amplia y coherente**: que satisface al usuario de que el informe EER es internamente coherente y coherente con el conocimiento más amplio del usuario.
- **Servicios profesionales externos y otros informes**: informes de servicios profesionales externos independientes y otras aportaciones externas relacionadas con el informe EER al que tiene acceso el usuario.

El último factor, antes mencionado, sobre el aseguramiento de un profesional externo, sólo ayuda al incremento de la credibilidad y confianza de los EER y su beneficio es mayor cuando los otros factores también están presentes como se ilustra en la Figura 1 (ver Anexo) del documento de la referencia, como “Four Key Factors” o cuatro factores claves.

2.4.6 Material de apoyo no autorizado: ejemplos ilustrativos de aspectos seleccionados de informes externos extendidos, compromisos de aseguramiento de informes (EER)

Esta publicación del IAASB proporciona más ejemplos prácticos de la aplicación de aspectos de la Orientación. Los ejemplos proporcionados en la Guía (antes descrita) son generalmente ejemplos breves, que ilustran los conceptos discutidos en la Guía, y que pueden aplicarse en circunstancias de trabajo menos complejas.

Los ejemplos más completos de este Suplemento pueden aplicarse en el contexto de:

- a) Circunstancias de participación más complejas; y,
- b) Una variedad de marcos de presentación de informes.

Cada ejemplo establece un 'patrón de hechos' que explica las circunstancias utilizadas en ese ejemplo, incluyendo, en la medida en que sea relevante para el ejemplo:

- a) Qué marco (s) de información ha utilizado la entidad para preparar su informe EER;
- b) La industria en la que opera la entidad;
- c) Las circunstancias del trabajo en particular, incluyendo si se va a obtener una seguridad limitada o una seguridad razonable; y
- d) El (los) concepto (s) que el ejemplo está diseñado para ilustrar.

2.5 Preguntas de investigación

En base a la revisión bibliográfica realizada, es evidente la creciente relevancia que está tomando la existencia de informes de sostenibilidad a la hora de tomar decisiones por parte de los accionistas y los otros grupos de interés de las empresas. Sin embargo, al no existir un cuerpo normativo único y mundialmente reconocido de normas para la preparación de dichos informes de sostenibilidad, que el aseguramiento es realizado no solo por profesionales contables sino por profesionales que provienen de otras disciplinas, que no existe un único cuerpo normativo para asegurar información de sostenibilidad, y sumado a que dichos informes en general no son sometidos a aseguramiento obligatorio en muchos países del mundo y en particular en Latinoamérica, nos planteamos las siguientes preguntas de investigación en este trabajo:

Pregunta de investigación 1: ¿Cómo ha evolucionado la emisión de informes de sostenibilidad en Latinoamérica durante el período 2014 – 2017?

Pregunta de investigación 2: ¿Cómo ha evolucionado el aseguramiento de los informes de sostenibilidad en Latinoamérica durante el período 2014 – 2017?

Preguntas de investigación 3: ¿Qué marco normativo fue utilizado para asegurar los informes de sostenibilidad en Latinoamérica durante el período 2014-2017?

Preguntas de investigación 4: ¿En qué sectores de actividad los informes de sostenibilidad fueron sometidos a aseguramiento en forma más habitual en los países de Latinoamérica durante el período 2014-2017?

Preguntas de investigación 5: ¿Cuál fue el nivel de cumplimiento de la normativa GRI en los informes de sostenibilidad de Latinoamérica durante el período 2014 2017?

Pregunta de investigación 6: ¿Cuál fue el alcance del aseguramiento de los informes de sostenibilidad en Latinoamérica durante el período 2014-2017?

Pregunta de investigación 7: ¿La aprobación de la Agenda 2030 produjo diferencias en la cantidad de informes asegurados, el cumplimiento de las normas GRI y el nivel de aseguramiento de los informes de sostenibilidad en Latinoamérica durante el período 2014-2017?

3 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

3.1 Recolección de datos

El GRI es la institución que creó las primeras normas para la elaboración de memorias de sostenibilidad. Con el fin de realizar nuestro trabajo empírico hemos utilizado los informes de sostenibilidad registrado por las empresas Latinoamericanas en la base de datos del Global Reporting Initiative. El período bajo estudio se extiende desde el año 2014 al 2017, último año disponible en forma completa en la base de datos. La muestra comprende un total de 3447 informes de sostenibilidad correspondiente a empresas de 17 países Latinoamericanos.

3.2 Metodología de investigación

La metodología que utilizamos para realizar nuestro estudio empírico es la siguiente. Para las empresas que comprenden la muestra hemos estudiado cómo se distribuyen los informes de

sostenibilidad que han registrado en la base de datos GRI a lo largo de los años. Seguidamente, hemos analizado cuáles de estos informes fueron sometidos a aseguramiento y los clasificamos por país por año. Para el subgrupo de informes de sostenibilidad que fueron sometidos a aseguramiento hemos analizado: las normas de aseguramiento que utilizó el asegurador por país y por año; y también analizamos la distribución de los informes asegurados por industria. Finalmente, para el subgrupo de informes asegurados, hemos analizado el nivel de cumplimiento de las normas GRI por parte de los emisores de los informes de sostenibilidad por año, y el nivel de aseguramiento proporcionado por cada asegurador por año.

Adicionalmente, con el fin de conocer el impacto que tuvo la implementación de la agenda 2030 a través de los Objetivos de Desarrollo sostenible en la cantidad de informes emitidos por las empresas latinoamericanas, hemos analizado si existe una diferencia estadísticamente significativa entre la cantidad de informes emitidos antes de la aprobación en la agenda 2030 y después de la aprobación de la agenda 2030 puntos del mismo modo hemos analizado sin la implementación de la agenda 2030 significó una variación significativa del porcentaje de informes asegurados. Para esto utilizamos la prueba Pearson de Stata.

4 RESULTADOS

En esta sección presentaremos los resultados del análisis empírico realizado sobre los informes de sostenibilidad de las empresas Latinoamericanas desde el año 2014 a 2017.

4.1 Evolución de la emisión de los informes de sostenibilidad

La tabla 1 (ver Anexo) muestra la evolución de la emisión de informes de sostenibilidad en los países de Latinoamérica durante el período 2014 a 2017.

En todo el período mencionado se emitieron 3447 informes de sostenibilidad Según la siguiente distribución: 793 informes en el año 2014, 918 informes en el año 2015, 872 informes en el año 2016, y 864 informes en el año 2017. Respondiendo a las preguntas de investigación 1, podemos decir que las cifras muestran un aumento del 16% en el año 2015 respecto al año 2014, y luego una leve disminución que se mantiene constante durante los años 2016 y 2017. Es importante destacar que en el año 2015 es cuando se aprueba la agenda 2030 por parte de las Naciones Unidas, lo que pudo significar un incentivo para que las empresas emitan un informe de sostenibilidad. Si analizamos los países que emiten un mayor número de informes de sostenibilidad se destaca Brasil que emite el 30% de los informes emitidos En Latinoamérica durante el período bajo estudio, seguido por Colombia que emite un 22% de los informes y por México que emite un 12% de los informes.

Respecto a los informes de sostenibilidad que fueron sometidos a aseguramiento durante el período bajo estudio, la tabla 1 muestra que, de los 3447 informes de sostenibilidad emitidos, 793 fueron sometidos a aseguramiento, lo que representa un 23% de los informes emitidos. Si analizamos la evolución del aseguramiento de los informes de sostenibilidad durante el período se observa una constante disminución desde el año 2014 al 2017: mientras en el año 2014 se aseguraron el 25% de los informes emitidos, en el año 2015 sea seguro el 24% de los informes, en el 2016 el 22% de los informes, y en el 2017 el 20%. Respondiendo a la pregunta de investigación dos, las cifras dejan en clara la tendencia decreciente del aseguramiento de los informes de sostenibilidad en Latinoamérica.

Si analizamos el aseguramiento por país, podemos observar que en los países en donde se emite un bajo número de informes de sostenibilidad el aseguramiento es importante. Podemos

mencionar el caso de Honduras en donde se emiten 15 informes de sostenibilidad en el período y se asegura el 80% de esos informes, En Venezuela se emiten 15 informes durante el período y se asegura el 73%, y en Panamá se emiten 23 informes durante el período y se asegura el 52% de dichos informes. Entre los cuatro países que emiten el mayor número de informes de sostenibilidad se destaca México en donde se asegura el 33% de los informes, Brasil en donde se asegura el 26% de los informes, Argentina en donde se asegura el 20% de los informes, y Colombia en donde se asegura el 19% de los informes.

4.2 Marco normativo utilizado para asegurar los informes de sostenibilidad

La Tabla 2 (ver Anexo) muestra los Marcos normativos utilizados para asegurar los informes de sostenibilidad en Latinoamérica durante el período bajo análisis. Cabe aclarar que a pesar de que 793 son los informes asegurados durante el período, la Tabla 2 muestra 824 informes. Esto se debe a que algunos de los informes son asegurados bajo dos Marcos normativos.

Los resultados muestran que el 62% de los informes fueron asegurados siguiendo la ISAE 3000, el 20% fueron asegurados siguiendo la AA 1000AS, y el 18% bajo otras normativas de carácter nacional. En el caso de los países en donde se aseguran la mayor cantidad de informes, podemos apreciar que en Brasil el 58% de los informes son asegurados utilizando la ISAE 3000, mientras que en México es el 60%, en Colombia el 79% y en Argentina solo el 36% de los informes son asegurados bajo la ISAE 3000. Las cifras muestran que la proporción de informes asegurados bajo la ISAE 3000 varía entre los países latinoamericanos. Otro aspecto importante para destacar es que la proporción de informes de sostenibilidad asegurados bajo la ISAE 3000 muestra una tendencia creciente desde el 2014 al 2017, mostrando una participación del 60% en promedio en todos los países latinoamericanos en el 2014, llegando la participación hasta el 74% en el año 2017. Respondiendo a la pregunta de investigación 3, los resultados evidencian que la adopción de la ISAE 3000 como norma de aseguramiento de informes de sostenibilidad en Latinoamérica muestra una tendencia creciente muy significativa.

4.3 Emisión y aseguramiento de informes de sostenibilidad por sector de actividad

La Tabla 3 (ver Anexo) muestra La distribución de los informes de sostenibilidad emitidos en Latinoamérica durante el período bajo estudio por sector de actividad y país.

Los resultados muestran que la industria en la que más informes de sostenibilidad se emiten es la industria de servicios financieros, en donde se emiten el 16% de los informes de sostenibilidad en el período estudiado, seguido por el sector de energía con un 13%, por el sector de alimentos y bebidas con un 7%, y por el sector de la construcción con un 6%. El resto de los informes es emitido en otros sectores de actividad con una participación menor al 5%. La participación de los distintos sectores de actividad en el aseguramiento de los informes de sostenibilidad no presenta variaciones significativas en los distintos años analizados.

Si analizamos esta distribución en los países que emiten la mayor cantidad de informes de sostenibilidad podemos observar que la participación de los sectores de actividad no presenta variaciones significativas excepto en el caso de Brasil donde el sector que concentra la mayor cantidad de informes emitidos es el sector de energía con un 16% y en segundo lugar el sector de servicios financieros con un 11%; mientras que en México, el sector que concentra la mayor cantidad de informes es el sector de servicios financieros con un 14%, seguido por el sector de alimentos y bebidas con un 12%, y luego por el sector de la construcción con un 11%.

La Tabla 4 (ver Anexo) muestra la distribución de los informes de sostenibilidad asegurados en Latinoamérica durante el período bajo estudio por sector de actividad y por país.

Mientras que el 23% de los informes emitidos son asegurados en promedio (793), este porcentaje varía en forma significativa entre los sectores de actividad. Los sectores de actividad en donde los informes de sostenibilidad son asegurados en mayor proporción son el sector de las telecomunicaciones donde el 45% de los informes son asegurados seguido por los sectores de energía y minería en donde se aseguran el 33% de los informes, luego el sector de servicios financieros en un 29%, el sector de alimentos y bebidas en un 27% y el sector de salud en un 25%. En el resto de los sectores de actividad la proporción de informes asegurados es igual o menor a la media. Estos resultados responden a la pregunta de investigación 4. La distribución de los informes asegurados por industria y por país no presenta una variación significativa entre los años bajo análisis.

4.4 Nivel de cumplimiento de la normativa GRI en los informes de sostenibilidad

Existen tres Niveles de Aplicación GRI que permiten satisfacer las necesidades de las organizaciones informantes, ya sean principiantes, expertas o se encuentren en una fase intermedia. Los tres niveles reciben las siguientes calificaciones: C, B y A. Los criterios para los distintos niveles ponen de manifiesto una aplicación cada vez más amplia del marco de elaboración de memorias del GRI. Asimismo, una organización podrá añadir a estas calificaciones un símbolo + en cada nivel (p. ej. C+, B+, A+), en el caso de que se haya utilizado verificación externa.

En la versión G4 GRI, se abandonan los niveles de cumplimiento tradicionales (A, B y C y el "+"), pudiendo las organizaciones optar por dos calificaciones, en función del grado de profundidad de la información reportada:

- Nivel "Core" o de conformidad esencial, en caso de reportar un mínimo de un indicador por aspecto material, facilitando información sobre el perfil de la organización, relaciones con grupos de interés y buen gobierno.
- Nivel "Comprehensive" o de conformidad exhaustiva, en caso de reportar todos los indicadores identificados, cubriendo a su vez contenidos sobre estrategia, ética e integridad.

La Tabla 5 (ver Anexo) muestra el nivel de cumplimiento de la normativa GRI en los informes de sostenibilidad emitidos en el período bajo estudio.

Los resultados muestran que, entre el total de 793 informes de sostenibilidad asegurados, el 54% (450) de los informes asegurados han sido preparados siguiendo el nivel de cumplimiento "In accordance – Core", el 19% (152) siguiendo el nivel de cumplimiento "In accordance – Comprehensive", el 9% (72) el nivel A+, el 8% (61) el nivel B+ y el 2% (16) el menor nivel C+. El 5% (41) no especifica el nivel de cumplimiento. Estas cifras muestran un alto nivel de cumplimiento de la normativa GRI entre los informes asegurados. Este análisis responde a la pregunta de investigación 5.

Si analizamos el nivel de cumplimiento de la normativa GRI por país, destacamos que entre los países que aseguran el mayor número de informes de sostenibilidad se destaca el caso de Brasil donde el 21% de los informes asegurados muestra un nivel de cumplimiento de la normativa "In accordance – Comprehensive", seguido por México con un 20%, Argentina con un 18%, y Colombia con un 13%. Si consideramos que en promedio el 19% de los informes

presentan un nivel de cumplimiento máximo en todos los países, Brasil y México muestran valores por encima de ese promedio. Colombia, es entre estos cuatro países el país en donde el nivel de cumplimiento básico “In accordance – Core” muestra la mayor participación, un 72%. Estos resultados son elocuentes y muestran un nivel de cumplimiento dispar entre los países latinoamericanos.

4.5 Alcance del aseguramiento de los informes de sostenibilidad

La ISAE 3000 reconoce 2 niveles de aseguramiento, es decir:

- **Un nivel de aseguramiento razonable:** se reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo y la opinión se expresa en términos positivos sobre el cumplimiento.
- **Un nivel de aseguramiento limitado:** se reduce el riesgo del encargo en las circunstancias del encargo pero en consecuencia la conclusión del informe se expresa en términos negativos, es decir, se afirma por ejemplo que “no se ha puesto de manifiesto ningún aspecto que nos haga creer que el Informe de Sostenibilidad 20XX de... contiene errores significativos o no ha sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con la guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad de GRI”. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable, pero se planifican con el fin de obtener un grado de seguridad significativo según su juicio profesional.

La tabla 6 (ver Anexo) muestra el nivel de aseguramiento de los informes de sostenibilidad En Latinoamérica durante el período bajo análisis.

Los resultados muestran que el 71% de los informes ha sido asegurado bajo un alcance limitado, mientras que el 11% ha sido asegurado bajo un alcance razonable, el 8% de los informes ha sido asegurado bajo un alcance mixto, mientras que el 17% restante no especifica el alcance. Realizando este análisis en los cuatro países que aseguran la mayor cantidad de informes de sostenibilidad se destaca Argentina ya que el 29% de los informes fue asegurado con un alcance razonable, y en el otro extremo se ubica Colombia donde sólo el 4% de los informes fue asegurado con un alcance razonable. Por su parte Brasil es el país que asegura la mayor proporción de los informes con un alcance limitado, llegando al 82% de los mismos. Estos resultados responden a la pregunta de investigación 6.

4.6 Efecto de la Agenda 2030 en la emisión y aseguramiento de los informes de sostenibilidad

Para entender si la agenda 2030 tuvo algún efecto en la emisión y del aseguramiento de los informes de sostenibilidad en Latinoamérica realizamos un análisis cross-tabular y realizamos pruebas de Pearson Chi-square. Los resultados se presentan en la Tabla 7 (ver Anexo).

En el panel A de la tabla 7 se puede apreciar que en el período posterior a la aprobación de la agenda 2030 se produce una disminución en el aseguramiento de los informes de sostenibilidad pasando de un 25% a un 21%, y estos resultados son significativos al 1% ($p=0.009$). esto muestra que efectivamente la disminución que habíamos constatado antes en forma analítica ahora se verifica desde un punto de vista estadístico.

En el panel B de la tabla 7 se puede apreciar que el uso de la AA1000AS no presenta cambios durante el período anterior y posterior a la agenda 2030 ya que en ambos casos el 21% de los informes asegurados lo fue utilizando esta norma, por lo que no existen diferencias significativas entre ambos períodos.

En el panel C de la tabla 7 se puede apreciar que el uso de la ISAE3000 tampoco presenta cambios durante el período anterior y posterior a la agenda 2030, ya que si bien su uso pasa de un 62% a un 67% la variación no resulta estadísticamente significativa ($p=0.142$).

En el panel D de la tabla 7 Se muestra que el uso de las normas nacionales de aseguramiento muestra una disminución significativa en el período posterior a la agenda 2030, y lo mismo sucede con el uso de la normativa nacional de sostenibilidad que se muestra en el panel E de la tabla 7.

En el análisis conjunto de estos cuatro resultados podemos inferir que como el uso de la normativa nacional de aseguramiento y de la normativa nacional de sostenibilidad no era significativo en el volumen total de encargos de aseguramiento, la disminución en su uso no implicó un aumento en el uso de las normas mayoritarias de aseguramiento como lo son la AA1000AS y la ISAE3000.

En el panel F De la tabla 7 se muestran las variaciones en el nivel de aseguramiento en el período posterior a la agenda 2030 respecto al período anterior de la misma. Los resultados son estadísticamente significativos ($p=0.000$) lo que implica que el comportamiento del nivel de aseguramiento es estadísticamente diferente en ambos períodos. Analizando pues estos resultados podemos inferir que existe una disminución significativa en el nivel de aseguramiento razonable pasando de un 14% a un 7% en el período posterior a la agenda 2030, y estos informes pasan a tener un nivel de aseguramiento limitado o sea que se registra un incremento del 66% al 78% en el período posterior a la agenda 2030. Esto resulta preocupante o sea que el panel A muestra una disminución en la cantidad de informes asegurados y el panel F muestra que esos informes asegurados además lo son con un nivel de aseguramiento inferior a lo que era en el período anterior a la agenda 2030.

Finalmente, el panel G de la tabla 7 muestra el cambio en el nivel de cumplimiento GRI en el período posterior a la agenda 2030, y los resultados son estadísticamente significativos ($p=0.000$). esto resulta razonable o sea que se produce un cambio de nomenclatura en el nivel de aseguramiento GRI, ya que se reemplazan los niveles A, B, y C por los niveles "In accordance-comprehensive" y "In accordance-core".

5 DISCUSIÓN

La agenda 2030 ha puesto el foco de atención en el desempeño de las empresas en el ámbito financiero, medioambiental, y social. los grupos de interés reclaman cada vez más información sobre el desempeño sostenible de las empresas con el fin de tomar decisiones de inversión, de financiamiento, De negocios, de relacionamiento laboral, de relacionamiento social, y de cualquier otro interés que puedan tener los stakeholders sobre la empresa. Si bien en la mayoría de los países la emisión de información no financiera no es obligatoria, las empresas están sometidas cada vez más a emitir dicha información por presiones provenientes de regulaciones de las bolsas de valores, por la proliferación de Marcos normativos para emitir informes de sostenibilidad, por la exigencia de inversores, por el surgimiento de rankings de sostenibilidad y por demanda de la sociedad. Existe evidencia empírica sobre los beneficios que la emisión de informes de sostenibilidad trae a las empresas, entre los que podemos mencionar la eficiencia operacional, el acceso a capital más accesible, reducción de riesgos y

diferenciación en el mercado. Estos beneficios pueden ser muy atractivos para las empresas las que pueden utilizar el informe de sostenibilidad como propaganda para obtener dichos beneficios. Los grupos de interés están alertas de esta situación y demandan cada vez más que estos informes de sostenibilidad sean sometidos a aseguramiento. Pero aquí nos volvemos a encontrar con otro problema ya que el aseguramiento de la información no financiera es obligatoria en muy pocas jurisdicciones, y adicionalmente, dicho aseguramiento es brindado no sólo por profesionales contables sino también por otros profesionales vinculados a los distintos ámbitos del triple impacto. A esto, debemos agregar que tampoco existe un único cuerpo normativo para brindar aseguramiento a la información no financiera, por lo que dichos encargos son realizados en general por normas como la AA1000, la ISAE 3000 y normas de aseguramiento de carácter nacional. La demanda de información de sostenibilidad por parte de los grupos de interés, así como la emisión de la misma por parte de las empresas se enmarca en el ámbito de las teorías de los stakeholders, y de la legitimidad.

Estudios previos respecto a la emisión y al aseguramiento de informes de sostenibilidad muestran en general una tendencia creciente en el número de informes emitidos desde el año 2010 en adelante tanto en Europa como en Latinoamérica. Estos estudios también muestran que si bien en algunos países, como en el caso de España, la tendencia al aseguramiento de los informes de sostenibilidad es creciente, en general el aumento del aseguramiento es bastante discreto cuando no decreciente. Los estudios previos también resaltan las limitaciones que la ISAE 3000 presenta a la hora de brindar aseguramiento a los informes de sostenibilidad; entre los que podemos destacar la responsabilidad que asume el asegurador principal. En nombre de todos los especialistas involucrados, la existencia de diferentes definiciones de materialidad, la poca claridad de los niveles de aseguramiento brindados, y los requisitos de independencia del asegurador.

Un reciente informe de IFAC sobre las tendencias globales en el aseguramiento de la información de sostenibilidad muestra que el 91% de las empresas bajo estudio emite algún tipo de informe de sostenibilidad mientras que solo el 51% de esos informes fue sometido a aseguramiento. Respecto al uso de la ISAE 3000 para asegurar dichos informes, el estudio muestra que en el 88% de los casos el aseguramiento fue realizado utilizando esta norma.

También recientemente IFAC emitió una guía suplementaria para utilizar la ISAE 3000 en encargos de aseguramiento de informes de sostenibilidad.

El presente estudio tuvo como objetivos entender la evolución en el número de informes de sostenibilidad emitidos en Latinoamérica en el período 2014-2017, como así también entender la proporción de esos informes que fue asegurado y bajo qué marco normativo obtuvo aseguramiento. También se buscó entender si la emisión y el aseguramiento de dichos informes se realizó en forma uniforme entre los distintos sectores de actividad. Adicionalmente, se estudió el nivel de cumplimiento de la normativa GRI en los informes asegurados y el alcance de aseguramiento al que fueron sometidos. Finalmente se estudió si estas variables presentan distinto comportamiento en el período anterior a la aprobación de la agenda 2030 y posterior a la misma. La investigación fue realizada utilizando los informes de sostenibilidad incluidos en la GRI database por el período 2014 - 2017.

Los resultados muestran que el volumen de informes de sostenibilidad emitidos registra un incremento del 16% en el año 2015 pero luego registra una leve disminución durante los años posteriores. En relación con el volumen de informes asegurados, los resultados muestran una clara tendencia decreciente del aseguramiento de los informes de sostenibilidad en Latinoamérica, comportamiento que es dispar entre los países de Latinoamérica ya que algunos muestran porcentajes significativos de informes asegurados y otros países muestran porcentajes pequeños de informes asegurados. Respecto a las normas utilizadas para el

aseguramiento, los resultados muestran que el 62% de los informes fueron asegurados siguiendo la ISAE 3000 mientras que el 20% fueron asegurados siguiendo la AA1000AS. En este caso, también notamos diferencias entre los países ya que el porcentaje de uso de la ISAE 3000 oscila entre el 79% En Colombia al 36% en Argentina. Respecto a la emisión y aseguramiento de informes de sostenibilidad por sector de actividad los resultados muestran que el sector de servicios financieros es el sector en donde se emiten la mayor cantidad de informes, seguido por el sector de energía, alimentos y bebidas, y construcción. Los sectores de actividad en donde más se aseguran los informes son el de telecomunicaciones con un 45% seguido de energía y minería, servicios financieros, alimentos y bebidas, y salud. En lo que respecta al nivel de cumplimiento de la normativa GRI en los informes de sostenibilidad los resultados muestran que el 54% de los informes fue preparado bajo el nivel de cumplimiento básico “In accordance – Core”, el 19% (152) siguiendo el nivel de cumplimiento “In accordance – Comprehensive”. Finalmente, respecto al alcance del aseguramiento, los resultados muestran que el 71% de los informes ha sido asegurado bajo un alcance limitado, mientras que el 11% ha sido asegurado bajo un alcance razonable. Finalmente, nuestros resultados muestran que existen cambios estadísticamente significativos en el volumen de informes de sostenibilidad asegurados en el período posterior a la aprobación de la agenda 2030 ya que la cantidad de informes asegurados se reduce en forma significativa. Pero, además, esa menor cantidad de informes asegurados, son asegurados bajo un nivel de aseguramiento menor al que se registraba en el período anterior a la agenda 2030, ya que la cantidad de informes asegurados bajo un nivel de aseguramiento razonable disminuye y aumentan los informes asegurados bajo un nivel de aseguramiento limitado.

6 CONCLUSIÓN

Las motivaciones para realizar la presente investigación están vinculadas a la creciente necesidad de contar con información de sostenibilidad por parte de los grupos de interés que se registra en la última década, en particular con el surgimiento de la agenda 2030. pero los grupos de interés no sólo demandan más información sobre el impacto medioambiental y social de la empresa, sino que exigen cada vez más que esta información sea lo más transparente posible y lo más confiable posible. Para cumplir con estos requisitos deben existir normas de alta calidad para la preparación de los informes de sostenibilidad, y lo mismo debe ocurrir con las normas de aseguramiento de dicha información. Respecto al primer grupo de normas, en el último año han surgido varios movimientos que nuclean a las normas existentes de emisión de información de sostenibilidad y también se aprecia el surgimiento de nuevos cuerpos normativos para este fin. En septiembre de 2020, cinco organizaciones líderes que establecen marcos y estándares (CDP, CDSB, GRI, IIRC y SASB) anunciaron una visión compartida para un sistema integral de informes corporativos que incluye tanto la contabilidad financiera como la divulgación de sostenibilidad, conectados a través de informes integrados. La declaración conjunta describe cómo los estándares y marcos de sostenibilidad existentes pueden complementar los principios de contabilidad financiera generalmente aceptados (GAAP financieros). En respuesta a las demandas de convergencia del mercado global, en noviembre de 2020 el IIRC y SASB anunciaron su intención de fusionarse en una organización unificada, Value Reporting Foundation. Por su parte, la Fundación IFRS se encuentra actualmente analizando la posibilidad de crear un Sustainability Standards Board para emitir sus propias normas para la preparación de informes de sostenibilidad. Recientemente el IASB ha publicado el Proyecto de Norma PN/2021/6 “Comentarios de la Gerencia”. El Consejo prevé que las entidades puedan aplicar el Documento de Práctica junto con los requerimientos de información narrativa o las guías emitidas por otros organismos para su uso por parte de las entidades en sectores industriales específicos o que aborden temas concretos, como los medioambientales, sociales u otros temas de sostenibilidad. En lo que respecta a las normas de aseguramiento de

información no financiera se puede apreciar un creciente interés de IFAC en ayudar a los profesionales aplicar la ISAE 3000 al aseguramiento de informes de sostenibilidad.

Como podemos apreciar el ecosistema normativo de emisión y aseguramiento de información de sostenibilidad recién se comienza a poner en orden.

En este contexto, los resultados de esta investigación resultan relevantes para entender la situación actual del proceso de emisión de informes de sostenibilidad y del aseguramiento de estos. Esto nos permitirá entender cómo está posicionada en la región para enfrentar los cambios significativos que desde un punto de vista normativo seguramente veremos en un futuro cercano. Estos cambios sin duda traerán consecuencias o tendrán algún tipo de repercusión en el proceso de toma de decisiones de los grupos de interés, es por este motivo que nos interesa entender esta situación.

En base al resultado de esta investigación podemos concluir que, si bien desde el inicio de la década del 2010 se comenzó a registrar un incremento constante en el número de informes de sostenibilidad emitidos en Latinoamérica, a partir de la segunda mitad de esta década este ritmo se ha enlentecido, manteniéndose constante podríamos decir. Respecto al aseguramiento podemos concluir que la proporción de informes de sostenibilidad asegurados se ha reducido significativamente a partir del año 2016, coincidiendo con la entrada en vigor de la Agenda 2030. Esto resulta preocupante, ya que puede estar desvelando que las empresas al sentirse más presionada por los grupos de interés en proporcionar información sobre el impacto medioambiental y social de la empresa se ven obligadas a revelar información al respecto pero no la someten a aseguramiento, lo que nos hace dudar sobre la transparencia y la confiabilidad de dicha información. El otro resultado que resulta preocupante es que en el período posterior a la entrada en vigor de la agenda 2030 el nivel de aseguramiento se reduce, aumentando el nivel de aseguramiento limitado y reduciéndose el nivel de aseguramiento razonable.

Los resultados de esta investigación resultan de interés para los reguladores latinoamericanos de los mercados de valores, ya que deben prestar atención a esta situación y deben comenzar a evaluar la necesidad de implementar la obligatoriedad de la emisión de información no financiera a las empresas abiertas y a definir un nivel de aseguramiento determinado y un perfil de profesional asegurador que debe estar a cargo de dicho encargo, tal cual sucede en países más avanzados en materia de sostenibilidad como lo es por ejemplo España. Estos resultados también resultan de interés para los grupos de interés de las empresas, ya que deben estar alertas a la calidad de la información contenida en los informes de sostenibilidad de las empresas dada la caída en la cantidad de informes asegurados y a la reducción del nivel de aseguramiento.

La principal limitación de este trabajo está relacionada a que los informes de sostenibilidad incluidos en la base de datos GRI no son necesariamente los únicos informes de sostenibilidad emitidos por las empresas latinoamericanas en el período bajo estudio, por lo que pueden existir otros informes no reportados por las empresas. De todos modos, dado el significativo número de informes incluidos en la base, podemos pensar que nuestros resultados no se verían afectados por los informes no incluidos por otras empresas en esta base de datos.

Este trabajo de investigación abre oportunidades para futuras investigaciones, ya que resulta de interés entender si esta tendencia decreciente en el ritmo de aseguramiento y en el nivel de aseguramiento se profundizan en el período posterior al período analizado en este trabajo.

GUÍA DE DISCUSIÓN

La discusión del presente artículo debe cubrir los siguientes aspectos:

- Motivación, objetivos y contribución de la investigación

- Preguntas de investigación planteadas en el trabajo

- Marco teórico que sustenta la investigación, entre los que se destacan:
 - El marco teórico de la emisión del informe de sostenibilidad
 - El aseguramiento del informe de sostenibilidad
 - Tendencias globales en el aseguramiento de la información de sostenibilidad
 - La ISAE 3000 y el aseguramiento de información de sostenibilidad

- Metodología utilizada en el estudio y la muestra utilizada para realizar el mismo

- Resultados

- Conclusiones y recomendaciones

BIBLIOGRAFIA

Bahta, D., Yun, J., Islam, M. R., & Bikanyi, K. J. (2021). How does CSR enhance the financial performance of SMEs? The mediating role of firm reputation. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 34(1), 1428-1451.

Baker, G. P. (1992). Beatrice: A study in the creation and destruction of value. *The Journal of Finance*, 47(3), 1081-1119.

Bhattacharyya, A., & Cummings, L. (2015). Measuring corporate environmental performance—stakeholder engagement evaluation. *Business Strategy and the Environment*, 24(5), 309-325.

Center for Audit Quality (CAQ) (2021). S&P 500 and ESG Reporting.

Cuadrado-Ballesteros, B., Martínez-Ferrero, J., & García-Sánchez, I. M. (2017). Mitigating information asymmetry through sustainability assurance: The role of accountants and levels of assurance. *International Business Review*, 26(6), 1141-1156.

Deegan, C. (2014). An overview of legitimacy theory as applied within the social and environmental accounting literature. *Sustainability accounting and accountability*, 266-290.

Deloitte (2020). "Sustainability Reporting Strategy Creating Impact Through Transparency".

Ferrell, O. C., Gonzalez-Padron, T. L., Hult, G. T. M., & Maignan, I. (2010). From market orientation to stakeholder orientation. *Journal of Public Policy & Marketing*, 29(1), 93-96.

Fernández-Feijoo, B., Romero, S., & Ruiz, S. (2016). The assurance market of sustainability reports: What do accounting firms do? *Journal of Cleaner Production*, 139, 1128-1137.

García-Benau, M. A., Sierra-García, L., & Zorio-Grima, A. (2012). La verificación de la memoria de sostenibilidad en un contexto europeo. *GCG: revista de globalización, competitividad y gobernabilidad*, 6(2), 66-80.

García-Sánchez, I. M. (2020). Corporate Social Reporting and Assurance: The State of the Art. Spanish Accounting Review. *Revista de Contabilidad*. Available online: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm>.

Gürtürk, A., & Hahn, R. (2016). An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: smoke screens or enlightening information? *Journal of cleaner production*, 136, 30-41.

Guthrie, J., & Parker, L. (1990). Corporate social disclosure practice: a rebuttal of legitimacy theory. *Advances in Public Interest Accounting*, 3, 159-76.

Hongming, X., Ahmed, B., Hussain, A., Rehman, A., Ullah, I., & Khan, F. U. (2020). Sustainability Reporting and Firm Performance: The Demonstration of Pakistani Firms. *SAGE Open*, 10(3), 2158244020953180.

Junior, R. M., Best, P. J., & Cotter, J. (2014). Sustainability reporting and assurance: A historical analysis on a world-wide phenomenon. *Journal of business ethics*, 120(1), 1-11.

Kuzey, C., & Uyar, A. (2017). Determinants of sustainability reporting and its impact on firm value: Evidence from the emerging market of Turkey. *Journal of cleaner production*, 143, 27-39.

Manetti, G., & Becatti, L. (2009). Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence. *Journal of Business Ethics*, 87(1), 289-298.

Mondaq, 2021. Singapur: Consulta de SGX sobre mejoras en la elaboración de informes de sostenibilidad. Accedido desde: <https://www.mondaq.com/diversity-equity-inclusion/1107740/sgx-consultation-on-enhancements-to-sustainability-reporting>

Ogando, N. V., Ruiz, S., & Feijoo, B. F. (2018). El mercado de verificación de las memorias de sostenibilidad en España: un análisis desde la perspectiva de la demanda: The assurance market of sustainability reports in Spain: An analysis from the demand perspective. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 21(1), 48-62.

Ortiz Martínez, E., & Marín Hernández, S. (2014). Global Reporting Initiative (GRI) as recognized guidelines for sustainability reporting by Spanish companies on the IBEX 35: Homogeneity in their framework and added value in the relationship with financial entities. *Intangible capital*, 10(5), 855-872.

Sierra-García, L., García-Benau, M. A., & Zorio, A. (2014). Credibilidad en Latinoamérica del informe de responsabilidad social corporativa. *Revista de Administração de Empresas*, 54, 28-38.

WBCSD (World Business Council for Sustainable Development), 2015. Reporting matters: Mejorando la efectividad del reporte. WBCSD.

Wijayanti, I., Mawardi, R., & Halim, A. B. (2020). The Effect of Corporate Social Responsibility Disclosure, Leverage, Firm Size, and Profitability Toward Earnings Response Coefficient. *Int. J. Innov. Creat. Chang*, 13, 1202-1216.

Yu, W., & Zheng, Y. (2020). The disclosure of corporate social responsibility reports and sales performance in China. *Accounting & finance*, 60(2), 1239-1270.

Zorio-Grima, A., García-Benau, M. A., & Sierra-García, L. (2015). Aseguramiento del informe de sostenibilidad en España y Latinoamérica. *Innovar: Revista de ciencias administrativas y sociales*, 85-102.

ANEXO

Tabla 1. Informes de sostenibilidad emitidos y asegurados por las empresas Latinoamericanas (2014-2017)

| País | Informes en base de datos GRI | | | | | | Informes asegurados | | | | | | | | | |
|--------------------|-------------------------------|------------|------------|------------|-------------|-----|---------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | Total | % | 2014 | % | 2015 | % | 2016 | % | 2017 | % | Total | % |
| Argentina | 88 | 101 | 94 | 102 | 385 | 11% | 17 | 19% | 22 | 22% | 20 | 21% | 19 | 19% | 78 | 20% |
| Bolivia | 8 | 11 | 16 | 16 | 51 | 1% | 1 | 13% | 2 | 18% | 2 | 13% | 4 | 25% | 9 | 18% |
| Brazil | 261 | 272 | 251 | 244 | 1028 | 30% | 73 | 28% | 74 | 27% | 64 | 25% | 55 | 23% | 266 | 26% |
| Chile | 61 | 72 | 74 | 69 | 276 | 8% | 18 | 30% | 14 | 19% | 14 | 19% | 14 | 20% | 60 | 22% |
| Colombia | 177 | 205 | 194 | 183 | 759 | 22% | 37 | 21% | 43 | 21% | 36 | 19% | 26 | 14% | 142 | 19% |
| Costa Rica | 7 | 7 | 4 | 12 | 30 | 1% | 1 | 14% | 1 | 14% | 0 | 0% | 2 | 17% | 4 | 13% |
| Dominican Republic | 3 | 3 | 3 | 4 | 13 | 0% | 0 | 0% | 0 | 0% | 0 | 0% | 1 | 25% | 1 | 8% |
| Ecuador | 21 | 26 | 27 | 23 | 97 | 3% | 7 | 33% | 11 | 42% | 6 | 22% | 5 | 22% | 29 | 30% |
| El Salvador | 2 | 2 | 4 | 8 | 16 | 0% | 1 | 50% | 0 | 0% | 0 | 0% | 0 | 0% | 1 | 6% |
| Guatemala | | | 1 | 2 | 3 | 0% | | | | | 0 | 0% | 0 | 0% | 0 | 0% |
| Honduras | 2 | 6 | 2 | 5 | 15 | 0% | 1 | 50% | 6 | 100% | 2 | 100% | 3 | 60% | 12 | 80% |
| Mexico | 98 | 116 | 110 | 92 | 416 | 12% | 35 | 36% | 37 | 32% | 38 | 35% | 27 | 29% | 137 | 33% |
| Panama | 5 | 5 | 5 | 8 | 23 | 1% | 2 | 40% | 3 | 60% | 3 | 60% | 4 | 50% | 12 | 52% |
| Paraguay | 1 | 2 | 3 | 3 | 9 | 0% | 0 | 0% | 0 | 0% | 1 | 33% | 1 | 33% | 2 | 22% |
| Peru | 45 | 68 | 63 | 73 | 249 | 7% | 6 | 13% | 8 | 12% | 6 | 10% | 8 | 11% | 28 | 11% |
| Uruguay | 11 | 18 | 16 | 17 | 62 | 2% | 0 | 0% | 1 | 6% | 0 | 0% | 0 | 0% | 1 | 2% |
| Venezuela | 3 | 4 | 5 | 3 | 15 | 0% | 3 | 100% | 2 | 50% | 4 | 80% | 2 | 67% | 11 | 73% |
| Total | 793 | 918 | 872 | 864 | 3447 | | 202 | 25% | 224 | 24% | 196 | 22% | 171 | 20% | 793 | 23% |

Fuente: Elaboración propia con base en GRI Database

Tabla 2. Normas de aseguramientos utilizadas para asegurar los informes de sostenibilidad emitidos por las empresas Latinoamericanas (2014-2017)

| País | AA1000 AS | | | | | | ISAE3000 | | | | | | Otras | | | | | | Total |
|----------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|
| | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | Subtotal | % | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | Subtotal | % | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | Subtotal | % | |
| Argentina | 4 | 6 | 4 | 7 | 21 | 26% | 12 | 4 | 3 | 10 | 29 | 36% | 6 | 9 | 9 | 6 | 30 | 38% | 80 |
| Bolivia | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% | 1 | 0 | 1 | 2 | 4 | 50% | 0 | 0 | 4 | 0 | 4 | 50% | 8 |
| Brazil | 13 | 16 | 15 | 5 | 49 | 16% | 46 | 40 | 40 | 47 | 173 | 58% | 33 | 31 | 9 | 2 | 75 | 25% | 297 |
| Chile | 2 | 1 | 0 | 2 | 5 | 11% | 10 | 9 | 8 | 6 | 33 | 70% | 4 | 3 | 1 | 1 | 9 | 19% | 47 |
| Colombia | 3 | 10 | 10 | 2 | 25 | 17% | 35 | 31 | 32 | 19 | 117 | 79% | 3 | 4 | 0 | 0 | 7 | 5% | 149 |
| Costa Rica | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 50% | 1 | 0 | 0 | 0 | 1 | 50% | 2 |
| Dominican Republic | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 33% | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 33% | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 33% | 3 |
| Ecuador | 4 | 0 | 0 | 0 | 4 | 13% | 1 | 7 | 6 | 5 | 19 | 61% | 1 | 3 | 4 | 0 | 8 | 26% | 31 |
| El Salvador | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% | 1 | 0 | 0 | 0 | 1 | 100% | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% | 1 |
| Honduras | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 100% | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% | 1 |
| Mexico | 12 | 16 | 17 | 11 | 56 | 33% | 27 | 27 | 32 | 16 | 102 | 60% | 5 | 4 | 2 | 0 | 11 | 7% | 169 |
| Panama | 0 | 2 | 1 | 1 | 4 | 31% | 2 | 2 | 3 | 2 | 9 | 69% | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% | 13 |
| Paraguay | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% | 0 | 0 | 1 | 1 | 2 | 100% | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% | 2 |
| Peru | 1 | 1 | 0 | 0 | 2 | 15% | 3 | 2 | 3 | 2 | 10 | 77% | 1 | 0 | 0 | 0 | 1 | 8% | 13 |
| Uruguay | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% | 0 |
| Venezuela | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% | 2 | 1 | 3 | 1 | 7 | 88% | 0 | 0 | 1 | 0 | 1 | 13% | 8 |
| Total general | 39 | 52 | 47 | 30 | 168 | 20% | 140 | 123 | 132 | 113 | 508 | 62% | 54 | 54 | 30 | 10 | 148 | 18% | 824 |

Fuente: Elaboración propia con base en GRI Database

| País / Año | Agricultura | Químicos | Construcción | Energía | Serv. Financ. | Alimentos y Bebidas | Salud | Minería | Servicios | Minoristas | Telecomunicaciones | Otras | Total |
|--------------------|--------------------|-----------------|---------------------|----------------|----------------------|----------------------------|--------------|----------------|------------------|-------------------|---------------------------|--------------|--------------|
| 2016 | 30 | 24 | 47 | 109 | 145 | 63 | 33 | 40 | 35 | 23 | 22 | 301 | 872 |
| Argentina | 7 | 2 | 4 | 8 | 13 | 7 | 2 | 1 | 5 | 2 | 2 | 41 | 94 |
| Bolivia | | | | | 15 | | | 1 | | | | 0 | 16 |
| Brazil | 10 | 11 | 9 | 39 | 28 | 14 | 22 | 3 | 8 | 3 | 6 | 98 | 251 |
| Chile | | 2 | 3 | 6 | 7 | 10 | 2 | 10 | 1 | 9 | 3 | 21 | 74 |
| Colombia | 4 | 2 | 12 | 35 | 28 | 10 | 7 | 6 | 14 | 4 | 5 | 67 | 194 |
| Costa Rica | | | | 1 | 2 | | | | | | | 1 | 4 |
| Dominican Republic | | | | | 2 | | | | | | | 1 | 3 |
| Ecuador | 2 | | 2 | 2 | 10 | 3 | | 1 | | | | 7 | 27 |
| El Salvador | | | | | | | | | | | 2 | 2 | 4 |
| Guatemala | 1 | | | | | | | | | | | 0 | 1 |
| Honduras | | | | | 1 | | | | 1 | | | 0 | 2 |
| Mexico | 2 | 7 | 9 | 4 | 20 | 14 | | 5 | 4 | 4 | 3 | 38 | 110 |
| Panama | | | | 1 | 2 | 1 | | | | | | 1 | 5 |
| Paraguay | | | | 1 | 1 | | | | | | | 1 | 3 |
| Peru | 4 | | 7 | 10 | 9 | 2 | | 13 | | 1 | 1 | 16 | 63 |
| Uruguay | | | | 2 | 4 | 2 | | | 2 | | | 6 | 16 |
| Venezuela | | | 1 | | 3 | | | | | | | 1 | 5 |
| 2017 | 18 | 23 | 56 | 106 | 141 | 66 | 36 | 33 | 32 | 22 | 21 | 310 | 864 |
| Argentina | 3 | 1 | 3 | 10 | 16 | 8 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | 53 | 102 |
| Bolivia | | | | 1 | 13 | 1 | | 1 | | | | 0 | 16 |
| Brazil | 7 | 10 | 8 | 38 | 26 | 13 | 25 | 3 | 9 | 4 | 6 | 95 | 244 |
| Chile | | 2 | 3 | 6 | 7 | 11 | 2 | 9 | 1 | 8 | 3 | 17 | 69 |
| Colombia | 2 | 2 | 16 | 30 | 27 | 10 | 7 | 4 | 13 | 2 | 4 | 66 | 183 |
| Costa Rica | | | 1 | 1 | 3 | | | | 1 | 1 | 1 | 4 | 12 |
| Dominican Republic | | | 1 | | 1 | | | | | | | 2 | 4 |
| Ecuador | | 1 | 2 | 1 | 10 | 4 | | | | | | 5 | 23 |
| El Salvador | | | 1 | 1 | | 2 | | | 1 | | 1 | 2 | 8 |
| Guatemala | 1 | | | | | | | | | 1 | | 0 | 2 |
| Honduras | | | | | 2 | 1 | | | 1 | | | 1 | 5 |
| Mexico | 2 | 7 | 10 | 2 | 13 | 11 | | 4 | 2 | 3 | 2 | 36 | 92 |
| Panama | | | | 1 | 5 | | | | | | | 2 | 8 |
| Paraguay | | | | 1 | 1 | | | | | | | 1 | 3 |
| Peru | 3 | | 11 | 11 | 10 | 3 | | 11 | 2 | 1 | 2 | 19 | 73 |
| Uruguay | | | | 3 | 4 | 2 | | | 1 | | | 7 | 17 |
| Venezuela | | | | | 3 | | | | | | | 0 | 3 |
| Total | 98 | 94 | 206 | 443 | 554 | 253 | 137 | 150 | 127 | 87 | 82 | 1216 | 3447 |

Fuente: Elaboración propia con base en GRI Database

| Pais / Año | Agricultura | Químicos | Construcción | Energía | Serv. Financ. | Alimentos y Bebidas | Salud | Minería | Servicios | Minoristas | Telecomunicaciones | Otras | Total |
|----------------------|-------------|------------|--------------|------------|---------------|---------------------|------------|------------|------------|------------|--------------------|------------|------------|
| 2016 | 5 | 5 | 9 | 38 | 38 | 19 | 10 | 14 | 6 | 5 | 8 | 39 | 196 |
| Argentina | 2 | | | 1 | 4 | 2 | 1 | | 1 | | 2 | 7 | 20 |
| Bolivia | | | | | 1 | | | 1 | | | | | 2 |
| Brazil | 2 | 2 | 2 | 17 | 10 | 3 | 8 | 2 | | | 3 | 15 | 64 |
| Chile | | 1 | | 2 | | 1 | | 3 | | 2 | 1 | 4 | 14 |
| Colombia | | | 3 | 11 | 6 | 4 | | 3 | 2 | 1 | 1 | 5 | 36 |
| Ecuador | 1 | | | 1 | 3 | | | 1 | | | | | 6 |
| Honduras | | | | | 1 | | | | 1 | | | | 2 |
| Mexico | | 2 | 3 | 3 | 8 | 8 | | 2 | 2 | 2 | 1 | 7 | 38 |
| Panama | | | | 1 | 1 | 1 | | | | | | | 3 |
| Paraguay | | | | 1 | | | | | | | | | 1 |
| Peru | | | | 1 | 2 | | 1 | 2 | | | | | 6 |
| Venezuela | | | 1 | | 2 | | | | | | | 1 | 4 |
| 2017 | 3 | 5 | 8 | 35 | 34 | 12 | 5 | 8 | 8 | 4 | 8 | 41 | 171 |
| Argentina | | | | 1 | 5 | 3 | | | 1 | | 2 | 7 | 19 |
| Bolivia | | | | 1 | 2 | | | 1 | | | | | 4 |
| Brazil | 2 | 2 | 1 | 14 | 8 | 3 | 4 | 2 | | | 3 | 16 | 55 |
| Chile | | 1 | | 4 | | 1 | | 3 | | 2 | 1 | 2 | 14 |
| Colombia | | | 3 | 10 | 5 | 1 | | 1 | 1 | | 1 | 4 | 26 |
| Costa Rica | | | | | | | | | 1 | | | 1 | 2 |
| Dominican Republic | | | 1 | | | | | | | | | | 1 |
| Ecuador | | | | | 3 | | 1 | | | | | 1 | 5 |
| Honduras | | | | | | 1 | | | 1 | | | 1 | 3 |
| Mexico | 1 | 2 | 3 | | 4 | 3 | | 1 | 2 | 2 | 1 | 8 | 27 |
| Panama | | | | 1 | 3 | | | | | | | | 4 |
| Paraguay | | | | 1 | | | | | | | | | 1 |
| Peru | | | | 3 | 2 | | | | 2 | | | 1 | 8 |
| Venezuela | | | | | 2 | | | | | | | | 2 |
| Total general | 18 | 21 | 35 | 148 | 160 | 68 | 34 | 49 | 28 | 17 | 37 | 178 | 793 |
| % | 18% | 22% | 17% | 33% | 29% | 27% | 25% | 33% | 22% | 20% | 45% | 15% | 23% |

Fuente: Elaboración propia con base en GRI Database

Tabla 5. Nivel de cumplimiento de los informes de sostenibilidad emitidos por las empresas Latinoamericanas (2014-2017)

| Pais | A+ | B+ | C+ | In accordance - Comprehensive | In accordance - Core | No declarado | Total |
|---------------------------|-----------|-----------|-----------|-------------------------------|----------------------|--------------|------------|
| Argentina | 2 | 5 | 7 | 14 | 46 | 4 | 78 |
| 2014 | 1 | 4 | 5 | 1 | 6 | | 17 |
| 2015 | 1 | 1 | 2 | 5 | 10 | 3 | 22 |
| 2016 | | | | 2 | 17 | 1 | 20 |
| 2017 | | | | 6 | 13 | | 19 |
| Bolivia | 1 | 2 | | 3 | 3 | | 9 |
| 2014 | 1 | | | | | | 1 |
| 2015 | | 2 | | | | | 2 |
| 2016 | | | | 1 | 1 | | 2 |
| 2017 | | | | 2 | 2 | | 4 |
| Brazil | 20 | 25 | 4 | 57 | 147 | 13 | 266 |
| 2014 | 14 | 20 | 4 | 16 | 16 | 3 | 73 |
| 2015 | 6 | 5 | | 13 | 44 | 6 | 74 |
| 2016 | | | | 16 | 45 | 3 | 64 |
| 2017 | | | | 12 | 42 | 1 | 55 |
| Chile | 10 | 1 | | 9 | 34 | 6 | 60 |
| 2014 | 7 | 1 | | 2 | 7 | 1 | 18 |
| 2015 | 3 | | | 1 | 9 | 1 | 14 |
| 2016 | | | | 2 | 9 | 3 | 14 |
| 2017 | | | | 4 | 9 | 1 | 14 |
| Colombia | 9 | 2 | | 18 | 102 | 11 | 142 |
| 2014 | 8 | 2 | | 2 | 21 | 4 | 37 |
| 2015 | 1 | | | 8 | 31 | 3 | 43 |
| 2016 | | | | 7 | 28 | 1 | 36 |
| 2017 | | | | 1 | 22 | 3 | 26 |
| Costa Rica | | | | 1 | 3 | | 4 |
| 2014 | | | | | 1 | | 1 |
| 2015 | | | | 1 | | | 1 |
| 2017 | | | | | 2 | | 2 |
| Dominican Republic | | | | 1 | | | 1 |
| 2017 | | | | 1 | | | 1 |
| Ecuador | 6 | | | 12 | 9 | 2 | 29 |
| 2014 | 3 | | | 2 | | 2 | 7 |
| 2015 | 3 | | | 4 | 4 | | 11 |
| 2016 | | | | 3 | 3 | | 6 |
| 2017 | | | | 3 | 2 | | 5 |
| El Salvador | 1 | | | | | | 1 |
| 2014 | 1 | | | | | | 1 |
| Honduras | 1 | | | 3 | 8 | | 12 |
| 2014 | 1 | | | | | | 1 |
| 2015 | | | | 1 | 5 | | 6 |
| 2016 | | | | 1 | 1 | | 2 |
| 2017 | | | | 1 | 2 | | 3 |
| Mexico | 19 | 18 | 5 | 27 | 65 | 3 | 137 |
| 2014 | 13 | 13 | 3 | 2 | 3 | 1 | 35 |
| 2015 | 6 | 5 | 2 | 8 | 16 | | 37 |
| 2016 | | | | 10 | 28 | | 38 |
| 2017 | | | | 7 | 18 | 2 | 27 |
| Panama | | 2 | | | 10 | | 12 |
| 2014 | | 1 | | | 1 | | 2 |
| 2015 | | 1 | | | 2 | | 3 |
| 2016 | | | | | 3 | | 3 |
| 2017 | | | | | 4 | | 4 |
| Paraguay | | | | | 2 | | 2 |
| 2016 | | | | | 1 | | 1 |
| 2017 | | | | | 1 | | 1 |
| Peru | 2 | 4 | | 4 | 16 | 2 | 28 |
| 2014 | 1 | 3 | | 1 | | 1 | 6 |
| 2015 | 1 | 1 | | | 5 | 1 | 8 |
| 2016 | | | | 1 | 5 | | 6 |
| 2017 | | | | 2 | 6 | | 8 |
| Uruguay | | | | | 1 | | 1 |
| 2015 | | | | | 1 | | 1 |
| Venezuela | 1 | 2 | | 3 | 4 | 1 | 11 |
| 2014 | 1 | 2 | | | | | 3 |
| 2015 | | | | | 1 | 1 | 2 |
| 2016 | | | | 1 | 3 | | 4 |
| 2017 | | | | 2 | | | 2 |
| Total | 72 | 61 | 16 | 152 | 450 | 41 | 793 |

Fuente: Elaboración propia con base en GRI Database

Tabla 6. Nivel de aseguramiento de los informes de sostenibilidad emitidos por las empresas Latinoamericanas (2014-2017)

| Pais | Combinación | Limitado/Moderado | No especificado | Razonable/Alto | Total |
|---------------------------|-------------|-------------------|-----------------|----------------|------------|
| Argentina | | 52 | 3 | 23 | 78 |
| 2014 | | 8 | 1 | 8 | 17 |
| 2015 | | 12 | 1 | 9 | 22 |
| 2016 | | 15 | | 5 | 20 |
| 2017 | | 17 | 1 | 1 | 19 |
| Bolivia | | 5 | 2 | 2 | 9 |
| 2014 | | 1 | | | 1 |
| 2015 | | 1 | 1 | | 2 |
| 2016 | | 1 | | 1 | 2 |
| 2017 | | 2 | 1 | 1 | 4 |
| Brazil | 1 | 217 | 29 | 19 | 266 |
| 2014 | | 55 | 9 | 9 | 73 |
| 2015 | | 61 | 10 | 3 | 74 |
| 2016 | | 51 | 7 | 6 | 64 |
| 2017 | 1 | 50 | 3 | 1 | 55 |
| Chile | 1 | 37 | 22 | | 60 |
| 2014 | 1 | 12 | 5 | | 18 |
| 2015 | | 9 | 5 | | 14 |
| 2016 | | 9 | 5 | | 14 |
| 2017 | | 7 | 7 | | 14 |
| Colombia | 1 | 110 | 25 | 6 | 142 |
| 2014 | | 32 | 2 | 3 | 37 |
| 2015 | | 30 | 12 | 1 | 43 |
| 2016 | | 29 | 6 | 1 | 36 |
| 2017 | 1 | 19 | 5 | 1 | 26 |
| Costa Rica | | 1 | 3 | | 4 |
| 2014 | | | 1 | | 1 |
| 2015 | | | 1 | | 1 |
| 2017 | | 1 | 1 | | 2 |
| Dominican Republic | | | | 1 | 1 |
| 2017 | | | | 1 | 1 |
| Ecuador | 1 | 17 | 5 | 6 | 29 |
| 2014 | | 2 | 2 | 3 | 7 |
| 2015 | | 6 | 3 | 2 | 11 |
| 2016 | 1 | 4 | | 1 | 6 |
| 2017 | | 5 | | | 5 |
| El Salvador | | 1 | | | 1 |
| 2014 | | 1 | | | 1 |
| Honduras | | | 2 | 10 | 12 |
| 2014 | | | 1 | | 1 |
| 2015 | | | 1 | 5 | 6 |
| 2016 | | | | 2 | 2 |
| 2017 | | | | 3 | 3 |
| Mexico | 1 | 92 | 30 | 14 | 137 |
| 2014 | | 14 | 14 | 7 | 35 |
| 2015 | | 25 | 7 | 5 | 37 |
| 2016 | 1 | 32 | 4 | 1 | 38 |
| 2017 | | 21 | 5 | 1 | 27 |
| Panama | | 9 | 2 | 1 | 12 |
| 2014 | | 1 | 1 | | 2 |
| 2015 | | 2 | 1 | | 3 |
| 2016 | | 3 | | | 3 |
| 2017 | | 3 | | 1 | 4 |
| Paraguay | | 2 | | | 2 |
| 2016 | | 1 | | | 1 |
| 2017 | | 1 | | | 1 |
| Peru | 2 | 14 | 9 | 3 | 28 |
| 2014 | 1 | 2 | 1 | 2 | 6 |
| 2015 | | 3 | 4 | 1 | 8 |
| 2016 | 1 | 3 | 2 | | 6 |
| 2017 | | 6 | 2 | | 8 |
| Uruguay | | | 1 | | 1 |
| 2015 | | | 1 | | 1 |
| Venezuela | 1 | 8 | 1 | 1 | 11 |
| 2014 | | 2 | 1 | | 3 |
| 2015 | | 1 | | 1 | 2 |
| 2016 | | 4 | | | 4 |
| 2017 | 1 | 1 | | | 2 |
| Total | 8 | 565 | 134 | 86 | 793 |

Fuente: Elaboración propia con base en GRI Database

Tabla 7. Efecto de la Agenda 2030 en la emisión y aseguramiento de los informes de sostenibilidad emitidos por las empresas Latinoamericanas (2014-2017)

| A - Aseguramiento | | | | | | |
|---|-----------------|------------|-----------------|------------|-----------------|-------------|
| | No | | Si | | Total | |
| Período | Cantidad | % | Cantidad | % | Cantidad | % |
| Antes Agenda 2030 | 1285 | 75% | 426 | 25% | 1711 | 100% |
| Después Agenda 2030 | 1369 | 79% | 367 | 21% | 1736 | 100% |
| Total | 2654 | 77% | 793 | 23% | 3447 | 100% |
| Pearson chi2(1) = 6.8673 Pr = 0.009 | | | | | | |
| B - AA1000AS | | | | | | |
| | No | | Si | | Total | |
| Período | Cantidad | % | Cantidad | % | Cantidad | % |
| Antes Agenda 2030 | 335 | 79% | 91 | 21% | 426 | 100% |
| Después Agenda 2030 | 290 | 79% | 77 | 21% | 367 | 100% |
| Total | 625 | 79% | 168 | 21% | 793 | 100% |
| Pearson chi2(1) = 0.0171 Pr = 0.896 | | | | | | |
| C - ISAE3000 | | | | | | |
| | No | | Si | | Total | |
| Período | Cantidad | % | Cantidad | % | Cantidad | % |
| Antes Agenda 2030 | 163 | 38% | 263 | 62% | 426 | 100% |
| Después Agenda 2030 | 122 | 33% | 245 | 67% | 367 | 100% |
| Total | 285 | 36% | 508 | 64% | 793 | 100% |
| Pearson chi2(1) = 2.1583 Pr = 0.142 | | | | | | |
| D - Normativa Nacional de Aseguramiento | | | | | | |
| | No | | Si | | Total | |
| Período | Cantidad | % | Cantidad | % | Cantidad | % |
| Antes Agenda 2030 | 379 | 89% | 47 | 11% | 426 | 100% |
| Después Agenda 2030 | 349 | 95% | 18 | 5% | 367 | 100% |
| Total | 728 | 92% | 65 | 8% | 793 | 100% |
| Pearson chi2(1) = 9.8395 Pr = 0.002 | | | | | | |
| E - Normativa Nacional de Sostenibilidad | | | | | | |
| | No | | Si | | Total | |
| Período | Cantidad | % | Cantidad | % | Cantidad | % |
| Antes Agenda 2030 | 365 | 86% | 61 | 14% | 426 | 100% |
| Después Agenda 2030 | 345 | 94% | 22 | 6% | 367 | 100% |
| Total | 710 | 90% | 83 | 10% | 793 | 100% |
| Pearson chi2(1) = 14.5797 Pr = 0.000 | | | | | | |

| F - Nivel de aseguramiento | | | | | | | | | | | |
|----------------------------|-------------|----|----------|-----|-----------|-----|----------|-----|----------|------|--|
| Período | Combinación | | Limitado | | Razonable | | No espec | | Total | | |
| | Cantidad | % | Cantidad | % | Cantidad | % | Cantidad | % | Cantidad | % | |
| Antes Agenda 2030 | 2 | 0% | 280 | 66% | 59 | 14% | 85 | 20% | 426 | 100% | |
| Después Agenda 2030 | 6 | 2% | 286 | 78% | 27 | 7% | 50 | 14% | 369 | 100% | |
| Total | 8 | 1% | 566 | 71% | 86 | 11% | 135 | 17% | 795 | 100% | |

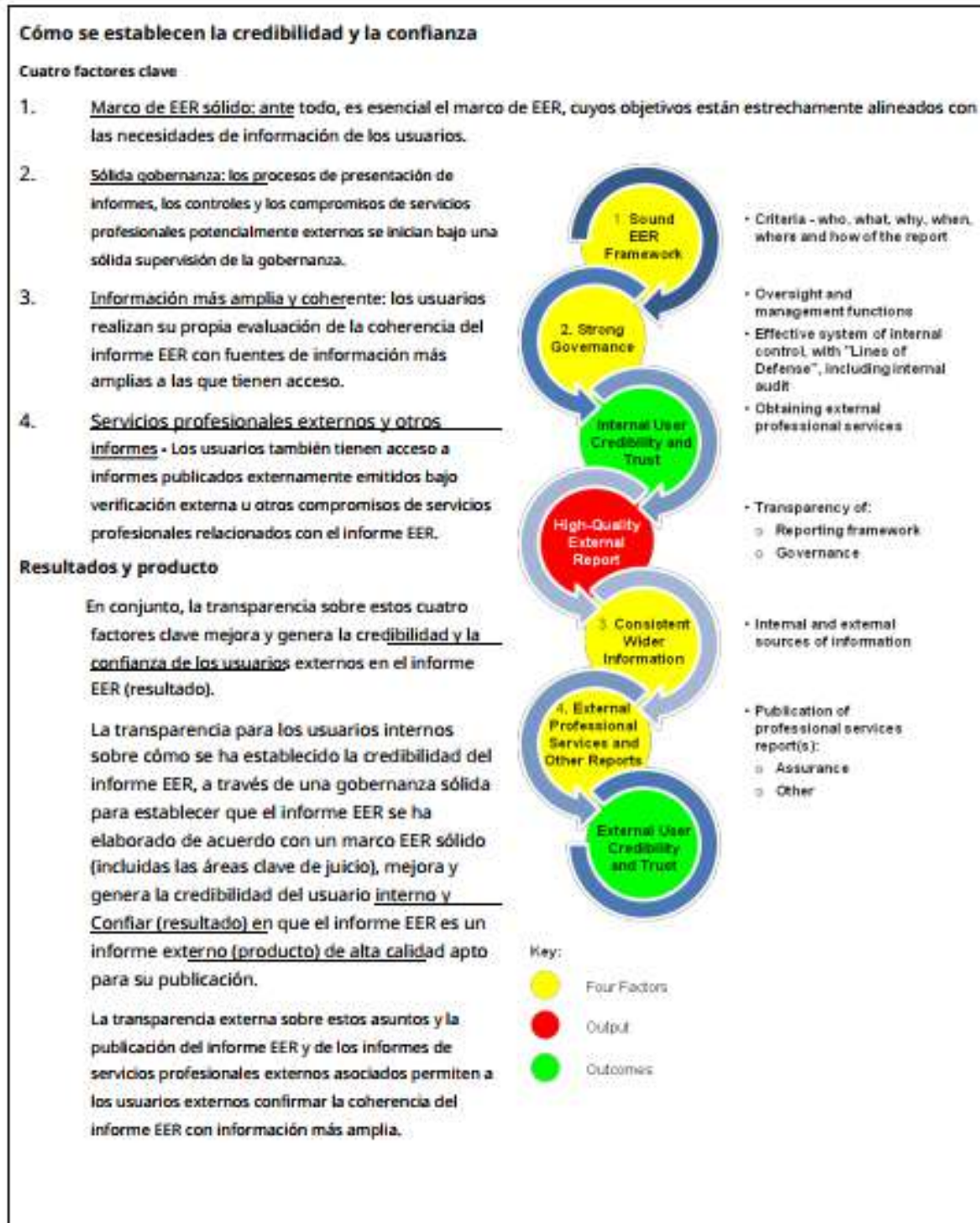
Pearson $\chi^2(3) = 19.0558$ Pr = 0.000

| G - Nivel de cumplimiento GRI | | | | | | | | | | | | | | |
|-------------------------------|----------|-----|----------|-----|----------|----|----------------------|-----|----------------------|-----|--------------|----|----------|------|
| Período | A+ | | B+ | | C+ | | In accordance - Comp | | In accordance - Core | | Sin declarar | | Total | |
| | Cantidad | % | Cantidad | % | Cantidad | % | Cantidad | % | Cantidad | % | Cantidad | % | Cantidad | % |
| Antes Agenda 2030 | 72 | 17% | 61 | 14% | 16 | 4% | 67 | 16% | 183 | 43% | 27 | 6% | 426 | 100% |
| Después Agenda 2030 | 0 | 0% | 0 | 0% | 0 | 0% | 85 | 23% | 267 | 73% | 15 | 4% | 367 | 100% |
| Total | 72 | 9% | 61 | 8% | 16 | 2% | 152 | 19% | 450 | 57% | 42 | 5% | 793 | 100% |

Pearson $\chi^2(5) = 167.3485$ Pr = 0.000

Fuente: Elaboración propia con base en GRI Database

Figura 1. Credibilidad y confianza de la Información externa extendida



Fuente: Elaboración propia con base en Guía Suplementaria ISAE 3000

CURRICULUM DE AUTORES



Nicolás Gambetta es Doctor en Contabilidad, Universidad de Valencia. Premio Extraordinario de Doctorado, Universidad de Valencia. Master of Business (by Research) – Accounting / Auditing, University of Technology Sydney (UTS), Australia, 2005. Diploma en Economía y Gestión Bancaria, Facultad de Ciencias Sociales de la Universidad de la República, 2006. Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas y Administración de la Universidad de la República, 2001.

Coordinador Académico de Postgrados en Contabilidad e Impuestos. Executive Advisory Board Member, Centro de Estudios Australianos.

Coordinador de la “Cátedra de Gerencia y Contabilidad para el Desarrollo Sostenible – Deloitte de la Facultad de Administración y Ciencias Sociales de la Universidad ORT Uruguay.

Premio a la Excelencia Docente en Postgrados 2012. Premio a la investigación y producción académica 2016 y 2019. Recibió el “COALAR Australia Latin America Young Entrepreneur Award 2017” otorgado por el Gobierno Australiano.

Docente de la Cátedra de Auditoría de la Carrera Contador Público de la Universidad ORT Uruguay desde 2007. Dicta además materias en el Master en Dirección Financiera, Master en Contabilidad y Finanzas, Master en Impuestos y Normas de Contabilidad-NIIF y MBA. Cuenta con publicaciones en revistas académicas de alto impacto como *The British Accounting Review*, *Journal of Business Research*, *International Review of Economics & Finance*, *Sustainability*, *Service Business* y *Spanish Accounting Review*. Investigador del Sistema Nacional de Investigadores (SNI).

Ex - profesor de la materia “Assurance Services and Auditing”, incluida en el programa de la carrera Bachelor of Business de la Facultad de Negocios de la University of Technology Sydney, Australia desde 2004 a 2005.

Ex - Gerente de Auditoría de KPMG, contando con experiencia profesional de 11 años en auditoría de empresas nacionales e internacionales.

Ex – Instructor IFRS KPMG – LARO (Latin American Regional Office).



Carlos García L. es Licenciado en Contabilidad y Auditoría Contador Público CPA en la Universidad Central del Ecuador, Ingeniero en Contabilidad y Auditoría en la Universidad Internacional del Ecuador y Master en Finanzas y Auditoría en la Universidad Tecnológica Equinoccial del Ecuador.

MICELLE CIA. LTDA., García – Zurita & Asociados DFK International

Socio Principal, Gerente General, (del 1999 hasta la presente fecha)

ASOCIACIÓN INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD

Miembro de la Comisión de Normas y Prácticas de Auditoría del AIC Asociación Interamericana de Contabilidad, período 2020 - 2022

Ex miembro de la Comisión de Administración y Finanza del AIC Asociación Interamericana de Contabilidad, período 2015 - 2017

UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DEL ECUADOR UIDE

Ex catedrático de contabilidad y auditoría (6 años)

UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA EQUINOCCIAL UTE

Catedrático de contabilidad y auditoría (8 años)

INSTITUTO TECNOLÓGICO Y DE ESTUDIOS SUPERIORES DE MONTERREY ITESM

Instructor de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en todo el país

A TRAVÉS DE VARIAS ORGANIZACIONES DE CAPACITACIÓN

Ex instructor de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en todo el país

ASOCIACIÓN NACIONAL DE FIRMAS DE AUDITORÍA EXTERNA AFAE

Ex director

COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE PICHINCHA CCPP

Ex - Miembro del Comité Técnico (2 Años)

SYSCONSULTING LIMITED SISTOPER CIA. LTDA.

Gerente Administrativo – Financiero (2 Años)

AUTOMOTORES Y COMERCIO AUTOCOM CIA. LTDA.

Contralor (3 Años)

SOCIEDAD FINANCIERA PROMERICA S.A.

Auditor Interno (2 Años)

ARTHUR ANDERSEN & CO

Senior Manager De Auditoría (5 Años)

TOUCH ROOS INTERNATIONAL-STERN NARANJO & CO

Asistente, SemiSenior y Senior de Auditoría (5 Años)



COMISIÓN TÉCNICA DE NORMAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA - AIC



TEMA PARA LA XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad Porto Alegre, Brasil, 2021

TRABAJO INTERAMERICANO

ÁREA 2 – AUDITORIA

Tema 2.2 Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del Covid-19 (nuevo enfoque)

Autores Interamericanos y Miembros de la Comisión Técnica de Normas y Prácticas de Auditoría:

Francisco Ernesto Herrera Soria (Guatemala) Coordinador



María de los Ángeles Soberanis de Rueda (Guatemala)



Luis Idrían Estrella Silva (Ecuador)



Victor Hugo González (Guatemala)



Presidente de la Comisión Técnica Interamericana de Auditoría

Ángel Devaca Pavón (Paraguay)

ANGEL
DEVACA
PAVON

Firmado digitalmente por
ANGEL DEVACA PAVON
Fecha: 2021.09.29
19:52:37 -04'00'



GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19 (NUEVO ENFOQUE)

CONTENIDO O ÍNDICE DEL TRABAJO:

| REF. | CONTENIDO |
|------|--|
| i | RESUMEN EJECUTIVO |
| ii | PALABRAS CLAVES |
| I | DESARROLLO DEL TEMA |
| | 1. Introducción, |
| | 2. Marco Teórico según las NIA's, |
| | 3. Pronunciamientos de organismos rectores de la profesión a nivel internacional en relación con el virus Covid-19 (IFAC, IAASB, AIC), |
| | 4. Situación que enfrentan los auditores en la realización de las auditorías en el marco del Covid-19, |
| | 5. Requerimientos especiales para llevar a cabo auditorías a distancia, |
| | 6. Impacto en la evaluación del riesgo, |
| | 7. Importancia de la evaluación del Control Interno, |
| | 8. Procedimientos alternos |
| | 9. Obtención de evidencia de auditoría |
| | 10. Evaluación del impacto del fraude en las empresas por efecto del Covid-19 |
| | 11. La repercusión del efecto del Coronavirus en el Principio de Negocio en Marcha o Empresa en Funcionamiento |
| | 12. Elaboración de Informe de Auditoría en el marco del Covid-19, |
| | 13. Experiencia en algunos países de la región, hallazgos y recomendaciones |
| II | CONCLUSIONES |
| III | GUÍA DE DISCUSIÓN, |
| IV | Referencias Bibliográficas |
| | Resumen de hojas de vida de los autores |



Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del Covid-19 (nuevo enfoque)

Resumen ejecutivo

La pandemia que azota a la humanidad causa una paralización casi total de actividades en casi todo el planeta.

Esta situación las obligará, apenas reinicien sus actividades, a la priorización de contratación de bienes comerciales, como los servicios no son artículos de primera necesidad, lógicamente que la contratación de servicios contables seguirá en cuarentena por mucho tiempo más y la consecuente discusión de honorarios será complicada.

El efecto Covid-19 impactará necesariamente en la práctica de la auditoría, razón por la que se presenta el presente trabajo técnico, que incluye propuestas de cómo enfrentar el desafío, con el fin de que se planteen para el debate de los señores delegados que asistan a la próxima XXXIV CIC, la posible emisión de nuevas normas de información financiera, efectos de reconocimiento o no de deterioro de activos, tanto financieros como no financieros, reconocimiento de pasivos y de pasivos contingentes que puedan impactar en los estados financieros de la entidad; procedimientos adicionales que los auditores podrían ejecutar en las auditorías durante la pandemia por Covid 19, y posterior, que incluye modelos de informes, a fin de disminuir riesgos de posibles conflictos con sus clientes. En este sentido, también presentamos procedimientos, auditoría a distancia, y la evaluación de la empresa en funcionamiento y su efectos en los informes de auditoría.

Palabras clave:

Riesgo de negocio, impacto en la entidad, Covid-19, empresa en funcionamiento, informe de auditoría, procedimientos de auditoría, asuntos claves de auditoría.



DESARROLLO DEL TEMA

GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19 (nuevo enfoque)

1. Introducción

El efecto Covid 19, impactará necesariamente en la práctica de la auditoría, razón por la que se presenta el presente trabajo técnico, el que se encuentra estructurado con la inclusión de aspectos como los pronunciamientos de organismos rectores de la profesión a nivel internacional en relación con el virus Covid-19 (IFAC, IAASB, AIC); además, la situación que enfrentan los auditores en la realización de las auditorías en el marco del Covid-19.

Los requerimientos especiales para llevar a cabo auditorías a distancia, que incluye el impacto en la evaluación del riesgo, y la importancia de la evaluación del control interno.

Los procedimientos alternos para la obtención de evidencia de auditoría, la evaluación del impacto del fraude en las empresas por efecto del Covid-19.

Una contribución de los miembros de la CTI de Normas y Prácticas de Auditoría de AIC, la experiencia en algunos de los países, la región y los informes incluidos como casos de estudio, con situaciones que se han presentado en la vida cotidiana profesional en cada circunscripción y la respuesta de los colegios profesionales, para normar las situaciones.

También, la repercusión del efecto del Coronavirus en el principio de negocio en marcha o empresa en funcionamiento y,

Para apoyar a la profesión la elaboración de los diferentes informes de auditoría, como guía de aplicación en el marco del Covid-19, con el fin de disminuir riesgos de posibles conflictos con sus clientes.

Se completa el trabajo con conclusiones y un guía de discusión, con los aspectos básicos a deliberar.

2. Marco teórico

Normas relacionadas para la realización del trabajo de auditoría en el marco del COVID-19

Bajo las circunstancias actuales, se resalta la importancia de que el auditor pueda realizar los procedimientos de auditoría correspondientes, así como la información financiera contenida en los estados financieros incluya y revele toda la información correspondiente que presente la situación financiera de la entidad en especial los efectos de la pandemia del COVID-19, incluyendo una descripción suficiente de los riesgos, estimaciones, y juicios relevantes aplicados para la entidad. El auditor debe evaluar la aplicación y cambios a las políticas contables de la entidad antes y durante el COVID-19.



NIA 315 Identificación y Valoración de los Riesgos de Incorrección

La responsabilidad del auditor para identificar y valorar riesgos, en los estados financieros a través del conocimiento de la entidad y de su entorno, incluida la evaluación del control interno de la entidad, la implementación de respuestas a los riesgos de incorrección material valorados.

NIA 330 Respuestas del Auditor a los Riesgos Valorados

El objetivo principal de la NIA 330, es brindar una guía sobre la forma cómo los auditores deben obtener evidencia suficiente y apropiada con respecto a los riesgos evaluados de incorrección material por medio del diseño e implementación de respuestas apropiadas a esos riesgos, una adecuada evaluación del riesgo es el núcleo principal del proceso de auditoría. Los auditores deben realizar procedimientos sustantivos y pruebas de control interno para determinar errores materiales.

NIA 450 Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría

Un objetivo de la NIA 450 es tratar la responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones materiales identificadas durante el transcurso de la auditoría y en su caso, de las incorrecciones no corregidas por la administración en los estados financieros.

NIA 570 Evaluación del Supuesto de Negocio en marcha

Definido por la NIA 570, Negocio en marcha, como un principio fundamental en la preparación de estados financieros. “Bajo el supuesto de negocio en marcha, se considera que la empresa continúa en negocios por el futuro predecible. Los estados financieros de propósito general son preparados sobre una base de negocio en marcha, a menos de que la administración tenga la intención de liquidar la entidad o dejar de operar, o no tenga ninguna alternativa realista excepto ésta.”

Futuro predecible, “la mayoría de los marcos de referencia de información financiera que requieren una evaluación explícita de la administración especifican el período para el cual se requiere que la administración tome en cuenta toda la información disponible. Por ejemplo, La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, define el futuro predecible, como un período que debería ser cuando menos, pero no limitado a, doce meses desde la fecha del balance general.

Obligatoriedad de la evaluación del supuesto de negocio en marcha en el marco del COVID-19

Opinión: la sección de la opinión se requiere que sea presentada al inicio del informe (a diferencia de la NIA 700 vigente hasta antes del 15 de diciembre de 2016, que se presentaba en la parte final del informe), siguiendo posteriormente la sección de bases para la opinión.

El impacto de la pandemia del Covid-19, ha afectado la habilidad de muchas entidades a continuar como negocio en marcha, en especial porque prácticamente las entidades están afrontando riesgos a largo plazo que no estaban contemplados a circunstancias inusuales, cuya resolución final no puede predecirse, por tal razón es imprescindible que el auditor evalúe el supuesto de negocio en marcha en las entidades sujetas a auditorías durante los períodos actuales.



Reporte de negocio en marcha: se mejora la forma en que se describen las responsabilidades de la gerencia y del auditor respecto a la evaluación de la entidad como una entidad en marcha. Se debe manejar una sección separada en el informe cuando existe una incertidumbre material de que la entidad pueda continuar como un negocio en marcha, asimismo la norma contempla un nuevo requerimiento para presentar las revelaciones cuando existen circunstancias o situaciones que llevaron a la gerencia y al auditor a tener incertidumbres que estuvieron cerca de ser consideradas materiales.

Independencia y cumplimiento de aspectos éticos: esta norma requiere que el auditor afirme que ha dado cumplimiento a las reglas de independencia aplicables y que ha cumplido con sus responsabilidades éticas, con la revelación de las reglas de la jurisdicción de origen o que se haga referencia al Código de Ética Profesional Internacional emitido el IFAC.

Responsabilidades del auditor: se mejora la descripción de las responsabilidades del auditor y las características clave de una auditoría, algunas dentro del cuerpo del mismo reporte, como haciendo referencia a un anexo a este o hacia una página en Internet de un organismo con autoridad reconocida.

Responsabilidades del auditor con respecto a otra información: se mejora la forma en que el auditor revela su responsabilidad respecto a la información contenida en reportes anuales o información a la que se adjuntan los estados financieros, si es que lo hubiere, ya que la existencia de una incongruencia material entre otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría puede menoscabar la credibilidad, tanto de los estados financieros como del informe de auditoría correspondiente.

Obligatoriedad de la evaluación del negocio en funcionamiento en el marco del COVID-19

Consejo Internacional de las Normas de Auditoría y Aseguramiento IAASB emitió en el año 2015, la NIA 570, Empresa en Funcionamiento, la cual considera principalmente:

Responsabilidades del auditor: Establece que el auditor con base en la evidencia de auditoría obtenida, que deberá ser suficiente y adecuada; concluirá sobre lo adecuado de la utilización, de la base contable de negocio en marcha por la administración de la entidad.

Responsabilidad de la administración

La administración es responsable de la evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha y por lo tanto de revelar las cuestiones relativas a este postulado básico; en las circunstancias actuales del COVID-19 resulta imperativo que la administración tenga un papel activo ya que es su responsabilidad evaluar e identificar los riesgos, así como tener respuestas y planes con acciones concretas para afrontarlos, modificando actividades e incluso el modelo de negocio en sus aspectos operativos y financieros. La administración tiene la responsabilidad de crear metodologías que permitan identificar, evaluar y tomar decisiones, ante posibles dudas de ello, salvo que exista norma legal expresa o disposición de los propietarios sobre terminar su actividad.

El Informe de Auditoría en el Marco del COVID-19

El auditor planifica y realiza la auditoría para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto, incluida la información a revelar, están libres de



incorrecciones materiales. El auditor expresa una opinión sobre los estados financieros en el informe de auditoría con base en la evidencia de auditoría obtenida.

Las modificaciones a la opinión del auditor también pueden darse en las actuales circunstancias como resultado de la incapacidad de obtener evidencia suficiente y adecuada, debido a circunstancias fuera del control del auditor y/o de la entidad; relacionados con cierres de operaciones, imposición de toques de queda o medidas de confinamiento lo que modifica el trabajo del auditor, en especial en cuanto a la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

Normas relacionadas con el informe de auditoría:

Algunas normas de auditoría sufrieron modificaciones para concordar con la NIA 700 y 701, las cuales entraron en vigencia en la misma fecha que estas últimas: NIA 260 (Revisada), Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad; NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento; NIA 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente; NIA 706 (Revisada), Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente; NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información; NIA 800 (Revisada), Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos y NIA 805 (Revisada), Consideraciones especiales- auditorías de un solo estado financiero de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

La NIA 700 (revisada) Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.

NIA 700 establece los requerimientos relacionados para que el auditor forme y exprese una opinión, así como el contenido del informe de auditoría, también proporciona ejemplos ilustrativos de informes para situaciones cuando no se requieren modificaciones a la opinión o al informe de auditoría.

NIA 701 Comunicación de las Cuestiones Clave de la auditoría (Key audit matters - KAM) en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

La NIA 701 trata los asuntos relacionados con la responsabilidad del auditor de comunicar todas aquellas cuestiones, que de acuerdo con su juicio profesional fueron de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros de las entidades cotizadas o de otras entidades para las cuales la ley o regulaciones aplicables requieren la comunicación de las cuestiones clave de auditoría. En otros casos, el auditor también puede decidir comunicar en el informe, las cuestiones clave de auditoría.

Las cuestiones clave de auditoría se definen como aquellas situaciones que de acuerdo con el juicio profesional del auditor han sido las situaciones que mayor impacto o significancia tienen en la auditoría de estados financieros. El auditor debe describir cada cuestión clave utilizando una sección separada del informe (si es necesario), la cual lleva como subtítulo "Cuestiones clave de auditoría", en el cual se expondrán los asuntos que a juicio profesional del auditor hayan sido de mayor impacto o significancia sobre los estados financieros y qué cuestiones han sido tratadas en el contexto de la auditoría, en este caso situaciones derivadas del impacto del COVID-19 en la entidad.



Las circunstancias se deben comunicar en el informe de auditoría solo si el auditor describe en estas situaciones diferentes a disposiciones legales o reglamentarias que prohíban revelar la cuestión, o situaciones que el auditor considere que pueden generar consecuencias adversas o peligros evidentes.

La descripción de cada cuestión clave de auditoría debe realizarse con un lenguaje claro y fácil de comprender, que permita a los usuarios identificar las situaciones que se presentaron durante el curso de la auditoría y cómo actuó la administración respecto a ellas; también debe incluir una relación o referencia de la información a revelar en los estados financieros, el motivo por el cual se consideró una cuestión de mayor impacto o significancia y la forma en la que se ha tratado dicha cuestión.

Entre los ejemplos que pueden existir de los motivos por el que un auditor puede considerar que una cuestión es significativa, la NIA 701 indica:

- Las condiciones económicas que afectan la capacidad del auditor para hallar evidencias de auditoría.
- Políticas contables y cuestiones específicas de la actividad que ejecuta la entidad.
- Cambios en el modelo de negocio de la entidad que desencadenaron implicaciones en los estados financieros.

En la situación inusual que rodea la Pandemia del COVID-19, el impacto económico y las circunstancias particulares de la realización de operaciones tanto a lo interno como a lo externo de la entidad, así como los cambios que se han dado y se continúan dando en los modelos de negocio de las entidades en el marco del COVID-19 se convierten en situaciones a evaluar con detenimiento por parte del auditor y considerar su correspondiente impacto como parte de las cuestiones clave de auditoría.

NIA 260 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

El auditor debe comunicar a los responsables de gobierno de la entidad todas las situaciones que determine como cuestiones clave en la auditoría o si fuere el caso, que no hay cuestiones clave de la auditoría para revisar. La realización de este proceso, permitirá al auditor mantener discusiones adicionales sobre la auditoría que le permitirán evidenciar información adicional relevante.

Documentación

El auditor debe incluir en la documentación de auditoría las cuestiones que han requerido una atención significativa, además debe obtener documentación que permita evidenciar el fundamento por el cual se establece que dichas cuestiones son relevantes. En el caso de que se determine que no existen cuestiones clave, la documentación de soporte tendrá que evidenciar esta conclusión. Es de vital importancia dejar soportes en los papeles de trabajo en caso de que otro auditor llegue a evaluar la información, para que pueda comprender los informes y estos formen parte de la evidencia de posteriores auditorías

NIA 705 (revisada) Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

La NIA 705 establece los requerimientos para modificar la opinión del auditor cuando los estados financieros no están libres de incorrecciones materiales o cuando el auditor no puede



obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada: se proporciona ejemplos ilustrativos de informes con modificaciones a la opinión de auditoría.

NIA 706 (revisada) Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

La NIA 706 explica las circunstancias en las que puede ser necesario incluir estos párrafos en el informe de auditoría y proporcionan ejemplos ilustrativos de algunos casos.

3. Pronunciamientos de organismos rectores de la profesión a nivel internacional en relación con el virus Covid-19

Los pronunciamientos principales que han emitido IFAC y el IAASB en relación con el virus del COVID- 19 incluyen:

Implicaciones del Covid-19 para los Comités de Auditoría mayo 26, 2020 en español

Alerta del personal de la práctica de auditoría mayo 2020: Informe de auditoría en el entorno actual en evolución debido a COVID-19

COVID-19 From response to Recovery

Summary of COVID-19 Audit Considerations junio 3, 2020

COVID-19 Ethics & Independence Considerations Ethics Board, IESBA

IFAC COVID-19 Resources Institute of Public Accountants

Guidance for Auditors during the Coronavirus Pandemic IFAC-IAASB, entre otros.

4. Situación que enfrentan los auditores en la realización de las auditorías en el marco del Covid-19,

La CEPAL en su primer informe especial sobre la evolución y los efectos de la pandemia del COVID-19 en América Latina y el Caribe, refirió que esta región enfrenta la pandemia desde una posición más débil que el resto del mundo y que el impacto económico final dependerá de las medidas que se tomen a nivel nacional, regional y mundial.

El IAASB con fecha marzo 2020, en su publicación “Resaltando las áreas de enfoque en un entorno de auditoría en evolución debido al impacto del COVID-19” considera los siguientes aspectos, entre otros:

Los desarrollos mundiales relacionados a la pandemia del Covid-19, también han impactado el trabajo de los auditores, tanto en la dificultad de movilización y transporte, cierre de empresas, restricciones de horarios, así como la vulnerabilidad de la salud de los auditores al exponerse a realizar visitas de campo.

La divulgación de los riesgos del Covid-19, y sus efectos relacionados deben considerarse como parte de las discusiones con la gerencia de las entidades, conocer sobre los hechos acontecidos en el marco de la pandemia del Covid-19, las acciones implementadas, la prevención de ocurrencia de nuevas situaciones, así como el riesgo potencial de ocurrencia



de nuevas situaciones que agraven o comprometan la habilidad de la entidad de continuar como negocio en funcionamiento.

La incertidumbre y la imprevisibilidad pueden crear riesgos de incorrección material nuevos o que se incrementan según las circunstancias. Durante la etapa de planeación, es posible que los auditores no consideren estos riesgos o haberlos considerado de manera diferente.

El IAASB en su artículo “Gestión de Calidad a Nivel de Compromiso-NIA 220”, trata sobre la propuesta de revisión a la NIA 220, Control de Calidad de la auditoría de estados financieros, para fortalecer los aspectos de la gestión de calidad enfocándose en la identificación, evaluación y respuesta a los riesgos de calidad de los trabajos de auditoría en estas circunstancias, lo cual afecta el enfoque de la auditoría financiera en el marco de las NIAS.

El COVID-19, conlleva restricciones de locomoción lo cual afecta las auditorías, lo cual ha demandado generar esfuerzos para encontrar alternativas a la auditoría presencial tradicional. La auditoría remota también implica retos y el diseño de estrategias durante todo el proceso de la auditoría desde la planificación, revisión de documentos, trabajo de campo, entrevistas y reuniones de cierre de la auditoría.

Es de esperar retrasos en la ejecución de las auditorías debido a las circunstancias y al cambio de métodos de realización de la auditoría, la falta de personal o dificultades en la movilización.

La comunicación entre el auditor y el auditado, es vital, ya que debe ser en forma transparente y efectiva ya que el auditor debe identificar apropiadamente los riesgos conociendo la situación particular en la que el Covid-19 está afectando la situación financiera y operacional de la entidad auditada.

Las reuniones de planificación de la auditoría son cruciales, ya que permitirá definir el alcance y programación de actividades, en donde se debe determinar la diferencia de las actividades presenciales y las actividades virtuales que se implementarán debido a las circunstancias del Covid-19.

El uso de tecnología en circunstancias de revisión durante la pandemia del Covid-19, es imprescindible, sin embargo, debe tenerse el debido cuidado.

El correo electrónico, las unidades compartidas, las aplicaciones de administración de equipos, las tecnologías de información en la nube y las videoconferencias están permitiendo a los auditores realizar su trabajo. El mayor uso de tecnología también va acompañado de riesgos sobre seguridad cibernética, para lo cual debe asegurarse el cumplimiento de requisitos de confidencialidad y seguridad.

5. Requerimientos especiales para llevar a cabo auditorías a distancia

El surgimiento del Covid-19 y sus restricciones de visitas presenciales o viaje en todo el mundo, junto con la necesidad existente de realizar auditorías orientadas a las necesidades,



están renovando los procedimientos y actuaciones de los auditores en general, y centrando los esfuerzos de los despachos de auditoría, en encontrar alternativas a la auditoría presencial tradicional que se puede implementar ahora.

La auditoría a distancia, remota o virtual, puede ser una alternativa, especialmente porque la mayoría de las empresas han restringido funciones críticas para el negocio, y muchas jurisdicciones del mundo han cerrado temporalmente las fronteras.

Sin ir muy lejos, también han cerrado las empresas y algunas que por su condición han podido trabajar vía remota (home office) y otras que han tenido que cumplir con procedimientos de bioseguridad para tratar de contener el contagio de la pandemia y que por la necesidad de tener que trabajar presencialmente por el tipo de producción o artículos necesarios para continuar con la vida cotidiana del pueblo en general (Productos farmacéuticos y medicinales, abarrotes, productos de consumo de primera necesidad, alimentos, transporte, fábricas en general, etc.)

Por lo que los retos de la auditoría remota que se tienen van relacionados con las estrategias para superarlos en cada parte del proceso de compromiso de auditoría:

1. planificación,
2. revisión de documentos,
3. trabajo de campo,
4. entrevistas y
5. reuniones de clausura.

Es importante indicar que los componentes de una auditoría remota son en muchos sentidos análogos a una auditoría presencial; sin embargo, el enfoque, las cargas y la ejecución de estas fases de auditoría difieren.

Planificación

La planificación y el alcance son fundamentales en cada auditoría. Debido a que es más difícil realizarla al momento desde una ubicación remota, la reunión de planificación de las partes interesadas es muy importante. Esta reunión incluye una discusión sobre el alcance y la programación, los auditores deben dar tiempo suficiente para explicar el enfoque de auditoría remota a los participantes. Esto debería incluir una explicación de las similitudes y diferencias previstas entre las auditorías presenciales a las que están acostumbrados los interesados y las auditorías remotas.

Entre los ejemplos de los tipos de información que deben cubrirse se incluyen cómo y cuándo se compartirá la información, qué tecnología se utilizará (desde cámaras a drones hasta soporte de telepresencia), qué autorizaciones se deben obtener por adelantado para recopilar videos y fotografías fijas, y qué áreas confidenciales o restringidas deben considerarse o evitarse.

También es importante analizar desde el principio las limitaciones de la auditoría remota y explicar que, es posible que sea necesario realizar trabajos presenciales en el futuro basándose en los resultados de la auditoría remota, o una vez que se eliminen las barreras a una visita física al sitio (por ejemplo, se levanten las prohibiciones o restricciones por la pandemia).



Según el contenido y la explicación adicionales, la experiencia indica que los auditores deben asignar aproximadamente el doble de tiempo para una reunión de planificación de auditoría remota, en comparación con lo que se necesita para una auditoría tradicional. El uso de videoconferencia, así como un PowerPoint u otras guías visuales, también es útil para esta reunión.

Revisión de documentos

Las revisiones remotas de documentos son de muchas maneras análogas a la revisión de documentos en la instalación, con un par de advertencias importantes.

La instalación puede tardar mucho más tiempo en preparar y cargar documentos en una plataforma de uso compartido de archivos (SharePoint, unidades compartidas, etc.) que en proporcionar acceso a una gaveta o portafolio de archivos en sitio. Dependiendo del método de documentación (registros en papel, sistema de almacenamiento de la base de datos, etc.), el personal de la instalación tendrá que tomar el tiempo necesario para convertir estos registros en un formato revisable (como PDF inclusive con las seguridades para no editarlos o si fuera necesario poder convertirlos a editables, según las necesidades) y cargar los archivos.

Los auditores deben estar abiertos a recibir y revisar la información en cualquier formato que se obtenga más fácilmente, de modo que se reduzca al mínimo la carga para la instalación. Si es posible, se debe tener en cuenta la accesibilidad del sistema de archivos digitales utilizado por la instalación donde se almacenan los registros. A menudo, el acceso directo puede concederse de forma temporal, únicamente durante la duración de la auditoría.

Se debe considerar cuidadosamente la creación de estrategias eficaces para revisar los datos de forma remota. Por ejemplo, dependiendo del número de registros a revisar, el muestreo puede ser la mejor opción. Ya sea revisando la totalidad o parte de los datos disponibles, la estrategia debe discutirse con los auditados para asegurar que proporcionan la información correcta para apoyar la estrategia de muestreo.

A diferencia de las revisiones de registros en sitio, las revisiones remotas no suelen permitir preguntas contemporáneas. Al revisar los registros de forma remota, el auditor debe tomar notas y escribir las preguntas que se formularán durante las entrevistas remotas. Sin embargo, una forma de incorporar preguntas durante las revisiones remotas, es establecer una videoconferencia entre el auditor de la materia y la persona encargada de implementar el programa que se está revisando. Esto permite compartir y revisar los documentos, y dar preguntas y respuestas en tiempo real.

Reconocimiento del sitio

El reconocimiento de sitios remotos es quizás el aspecto más difícil de la auditoría remota.

Las empresas que contribuyeron a este informe de conocimientos han probado varias soluciones tecnológicas para lograr un reconocimiento adecuado del sitio.

Un enfoque puede ser usar tecnología de comunicación en vivo y doble vía, incluyendo la transmisión en vivo. Aunque la idea de un recorrido en vivo era convincente, se encontraron las siguientes limitaciones:



- La mayoría de las instalaciones no tenían Wi-Fi en todas las áreas. Incluso las instalaciones que afirmaban tener Wi-Fi en todas las instalaciones a menudo no tenían buena cobertura de áreas remotas del sitio (como granjas de tanques, muelles, grandes almacenes y áreas de almacenamiento).
- Las instalaciones cubiertas también se pudieran en lugares remotos o en edificios antiguos construidos como búnkeres donde el servicio celular era limitado, o la intensidad de la señal era deficiente, degradando la calidad del video en vivo.
- Podría haber poco valor en las observaciones remotas que viajaban de un punto a otro ya que la señal de video proporcionaba visión de túnel, y las observaciones periféricas no eran posibles.
- El ruido ambiental y (a la inversa) las propiedades de anulación de ruido de la tecnología evitaban que el personal remoto escuchara las respuestas a las entrevistas.

Una alternativa, para subsanar este tipo de limitantes, puede ser las fotografías digitales y de video tomadas utilizando teléfonos celulares de la empresa. La ventaja de este enfoque es que estos dispositivos están fácilmente disponibles y son compatibles con la mayoría de las soluciones de almacenamiento informático de la empresa (por ejemplo, SharePoint). Además, la intensidad de la señal en el punto no afecta negativamente a la calidad del video y la fotografía de esos dispositivos.

Como se mencionó en la sección de planificación anterior, el uso de dispositivos digitales a menudo requiere una planificación previa y permisos especiales (por ejemplo, en zonas sensibles o en entornos en los que existe un riesgo de explosión).

Durante el examen de los documentos, los auditores deben compilar una lista de las esferas de interés que desean captar con video y fotografías fijas. Ejemplos de áreas de interés para las auditorías de seguridad de algunas empresas que pueden ser sujetas a requerimientos de confidencialidad, incluyen:

- Puntos de acceso activos de las instalaciones.
- Zonas seguras y restringidas.
- Videos del vehículo y del personal.
- Videos de estaciones de vigilancia CCTV, incluyendo el uso de cámaras.

Las fotos y videos son revisados por el director de auditoría y compilados en un álbum, que luego es revisado por cada auditor. Los auditores toman notas y preparan las preguntas que se deben hacer durante las entrevistas remotas.

Entrevistas remotas

Las entrevistas remotas se realizan de la misma manera que las entrevistas en persona y se pueden realizar programando videollamadas con personas clave utilizando cualquier número de tecnologías disponibles (por ejemplo, equipos de Microsoft, Skype y Zoom).

Las entrevistas pudieran tener una duración de 30 a 90 minutos con los propietarios del programa de instalación. Se pueden realizar entrevistas más cortas (15 minutos) con el



personal designado que tenga responsabilidades de implementación, y entrevistas cortas (10 minutos) con empleados seleccionados de las instalaciones generales que tengan responsabilidades auxiliares al enfoque de la auditoría. Esto ayuda al auditor a adquirir conocimiento de la cultura general. Las videollamadas son preferidas sobre las llamadas de voz solamente porque las señales no verbales son una parte importante de la comunicación y a menudo se pierden sin video.

La preparación para entrevistas remotas requiere tiempo adicional para el auditor. Cada auditor debe preparar una lista de preguntas y puntos sobre qué información adicional se necesita, basada en la información de la revisión del documento.

Cuando más de un auditor participa en una entrevista, debe tener cuidado para evitar hablar sobre el entrevistador u otros auditores. Hay que tener en cuenta que muchas personas pueden no estar cómodas comunicándose por video, especialmente siendo auditados lo cual no hacen regularmente. Aunque esto es inevitable, debe tratarse de establecer un tono cómodo y ser consciente de que el video por sí solo puede cambiar el lenguaje corporal o la percepción.

Reunión de clausura

La reunión de cierre de una auditoría remota es prácticamente la misma que la reunión de cierre de una auditoría presencial. Se sugiere programar la reunión de cierre de uno a dos días después de las entrevistas remotas. Esto permite a los miembros del equipo de auditoría revisar sus propias notas y conclusiones, así como celebrar una reunión remota del equipo de auditoría para compilar los resultados preliminares de las auditorías.

La reunión de cierre de la auditoría es una oportunidad para presentar resultados preliminares de la auditoría a las partes interesadas, resolver cualquier pregunta o preocupación, y discutir el camino a seguir para la finalización de los resultados de la auditoría y la mejora continua.

6. Impacto en la evaluación del riesgo

Las técnicas de auditoría se están extendiendo en las organizaciones. Es la evolución lógica resultante de la mecanización de las pruebas de auditoría tradicionales. A pesar de los múltiples beneficios que aportan, su aplicación no es simple e implica un cambio estratégico relevante para la función de auditoría.

Aunque la Auditoría tradicional basada en pruebas sustantivas sobre una muestra de la población a analizar está dando paso a un enfoque orientado al análisis de los riesgos y controles existentes en la organización, el enfoque sustantivo sigue siendo necesario.

En ocasiones, el auditor no tiene suficiente confianza en los controles existentes, se producen cambios estructurales o técnicos que implican nuevos riesgos que tardan un tiempo en gestionarse, o simplemente algún factor imprevisto hace que se origine una incidencia material debido a un riesgo que no se puede eliminar, en todo caso solo mitigar y tratar de reducir hasta su mínima expresión.

7. Importancia de la evaluación del control interno

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse incorrecciones



materiales, aun cuando la auditoría se planifique y se ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA's.

Al efectuar nuestras valoraciones del riesgo, tenemos en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros por parte de la entidad con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, les comunicaremos a la administración de la entidad por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros, durante la auditoría.

8. Procedimientos alternos

La auditoría tecnológicamente avanzada aprovecha los sistemas de información para plantear la automatización de las pruebas, lo que permite incrementar la función de control de auditoría interna, mejorando su alcance, profundidad, efectividad y periodicidad a la vez que, normalmente, se reduce su coste o se incrementa su eficiencia.

Desde hace más de veinte años, existen herramientas para esta labor, su utilización suele ser aperiódica, según surge alguna necesidad puntual, y sin un plan de acción incluso metodología de trabajo- definido. El enfoque de auditoría tecnológicamente avanzada es un primer paso que permite, si la organización lo desea, adoptar modelos de auditoría a distancia y auditoría continua.

La auditoría a distancia pretende facilitar el seguimiento de los diversos riesgos sin necesidad de realizar una visita "in situ" a la ubicación física objeto de la auditoría –centros de procesamiento de datos, sucursales, etc.

Una auditoría continúa permite, además, detectar desviaciones respecto a una situación de "normalidad" casi en el momento que se producen, lo que redundaría en un mayor autocontrol de los riesgos y un incremento en la sensación de control por parte del auditado.

Para ello, se recopilan una serie de evidencias e indicadores o –eventos- con una periodicidad determinada. Estos eventos, a su vez, generan un determinado volumen de ocurrencias que han de analizarse posteriormente.

Gran parte de las pruebas de auditoría que se realizan en las "visitas presenciales" a las sucursales de las entidades financieras se podrían automatizar y ejecutar de forma centralizada, lo que ahorraría tiempo y dinero en desplazamientos y permitiría cubrir diariamente el 100% de las sucursales –que pueden ser miles-, en vez de realizar las pruebas sobre una muestra de ellas una vez al año.

Aspectos para considerar

En general, se pueden distinguir cuatro tipos de eventos relacionados con estas técnicas:

- Ejecución de pruebas de auditoría predefinidas (simulaciones de procesos, análisis de integridad...) y obtención de información a distancia sobre el departamento, unidad o función a evaluar.
- Indicadores, análisis y ratios clave para el diseño del plan de auditoría y la identificación y priorización de los trabajos más relevantes.



- Alertas sobre cualquier situación atípica, de riesgo que precisa una intervención puntual o pruebas en detalle.
- Fallos en transacciones, controles, seguridad, segregación de funciones, etc.

Un modelo de auditoría a distancia puede ser algo tan sencillo como un conjunto de consultas al sistema informático planificadas para realizarse cada cierto tiempo.

Un buen modelo supone mucho más. Se ha de enfocar como sistema de información o plataforma independiente desde el que se gestionen los diferentes eventos y se centralicen, distribuyan y analicen los resultados.

Es conveniente que este sistema o plataforma tenga una serie de módulos que permitan a la administración la parametrización de eventos, la consulta de resultados, la asignación de estos a los diferentes auditores, comunicación con las unidades auditadas, etc.

Actualmente existen herramientas en el mercado orientadas a este tipo de enfoques, es necesario evaluar si realmente cubren nuestras necesidades por completo o nos conviene más llevar a cabo un desarrollo a medida

9. Obtención de evidencia de auditoría (NIA 500)

La pandemia del Covid-19, ha puesto a prueba la forma en que los auditores obtienen evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Los problemas de acceso (por ejemplo, causados por restricciones de viaje y arreglos de trabajo remotos) y la disponibilidad del personal del cliente, son desafíos comunes. Por ejemplo, es posible que los auditores ya no puedan asistir a los recuentos de inventario físico; los auditores del grupo pueden tener dificultades para acceder a los documentos de trabajo y probar los controles internos debido a cambios en la forma en que operan las entidades.

En algunos casos, los auditores pueden realizar procedimientos alternativos para poder obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, pero en otros casos esto puede no ser posible.

La evidencia de auditoría significa la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa la opinión de auditoría.

La evidencia de auditoría comprenderá documentos fuente y registros contables subyacentes a los estados financieros e información corroborativa de otras fuentes

Los papeles de trabajo de la auditoría deberán mostrar los detalles de la evidencia, la forma de su obtención, las pruebas a que fue sometido y las conclusiones sobre su validez.

Requerimientos

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.



Información que se utilizará como evidencia de auditoría

Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría.

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad

El auditor determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría que sean necesarias para resolver la cuestión, y considerará, en su caso, el efecto de ésta sobre otros aspectos de la auditoría.

La evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra fuente.

El auditor tiene reservas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría.

En el diseño para la aplicación de técnicas y obtención de la evidencia de auditoría a distancia habrá que considerar algunos aspectos fundamentales:

- **Ubicación de los datos:** Debe obtenerse la información necesaria para los eventos directamente de las bases de datos y archivos de las aplicaciones o bien creas uno específico en el que se almacene periódicamente toda la información necesaria.
- **Definición de eventos:** Hay que identificar la estrategia a seguir en el desarrollo de eventos.
- **Eventos fijos:** Definidos por el personal de Auditoría y desarrollados por el departamento de Tecnología, ya sea interno o externo, etc. Cada vez que se quiera crear un nuevo tipo de evento fijo, habría que encargar un desarrollo a la “medida”.
- **Eventos dinámicos:** Serían definidos, desarrollados y parametrizados por los propios usuarios de Auditoría. Para ello, los auditores podrán “programar” eventos mediante el uso de una serie de comandos similares (aunque más sencillos) a los que se utilizan en la creación de consultas a bases de datos.

El departamento de Tecnología solo participará en caso de que se necesite desarrollar el acceso a la incorporación al archivo de un atributo de información no recogido hasta ese momento.

- **Actualización de resultados:** En la auditoría continua habrá que definir la frecuencia de actualización de los resultados de los eventos, la cual puede ser instantánea (Auditoría recibe información del evento según se produce) o periódica –se recibe esta información con una frecuencia superior, ya sea diaria, semanal, etc.-.

10. Evaluación del impacto del fraude en las empresas por efecto del Covid-19

Indudablemente el aparecimiento del Covid-19 fue un hecho, cuyos desencadenamientos no fueron previsibles, y cuya resolución aun es incierta. Al término del año 2019 (diciembre) el aparecimiento de una rara enfermedad en la China (Wuhan), despertó ciertas alertas, que no fueron valoradas y medidas con la celeridad que requerían, pasando a ser declarada por la



World Health Organization – WHO (Organización Mundial de la Salud - OMS), el 11 de marzo del 2020.

Posteriormente, en todo el mundo se suscitaron diferentes situaciones, los gobiernos con base a los reportes y sugerencias de la OMS, sus propios Ministerios de Salud Pública, científicos, recursos públicos, respaldos políticos y económicos, iniciaron y mantuvieron medidas de confinamiento, que duraron tiempos muy diversos. La presión de los grupos económicos y sociales, provocaron que las medidas de confinamiento, extremo, controlado y regulado, se relajen y que bajo la denominación de “reactivación económica” se busque convivir con una “nueva realidad”.

El aparecimiento de las “salvadoras vacunas”, dieron esperanza en un ambiente de incertidumbre y desesperación, por volver a como era la existencia humana y empresarial en diciembre del 2019, o lo más semejante a ello; no obstante, la desigualdad mundial, ocasionaron que ciertos países se adelanten a obtener vacunas, y aplicarlas a su población, como una de las medidas iniciales de reactivación, basadas en una inmunidad de rebaño.

Estos hechos, afectan a dos periodos económicos sobre los cuales los auditores externos deben emitir sus informes, los años 2019 y 2020: a) el año 2019 bajo un tratamiento estricto y de alta incertidumbre, por los hechos posteriores surgidos luego del cierre económico terminado el 31 de diciembre, y la fecha de emisión del informe, existiendo países, como Ecuador, Paraguay, Colombia entre otros, donde amplió la fecha de presentación oficial de los informes de los auditores, incluso hasta después del 30 de junio del 2020; y b) el año 2020 bajo un ambiente de incertidumbre por los hechos y efectos cuantificables de las medidas de confinamiento, distanciamiento social, medidas de bioseguridad, en los estados financieros.

A la fecha de elaboración de este Trabajo Interamericano, ha transcurrido más de siete meses del año 2021 y persisten los efectos de las medidas económicas y de control de salud a nivel global, acompañado de un proceso de vacunación, en unos países más rápido que en otros. Para los auditores externos el clima de incertidumbre se mantiene y prevalece un alto nivel de escepticismo profesional, respecto a los efectos en las entidades, sobre todo el nivel de seguridad en que los emisores de estados financieros hayan identificado, medido y revelado apropiadamente estos efectos.

Surge la inquietud respecto a que: ¿los emisores emiten estados financieros confiables, libres de error y/o fraude?, evidentemente la respuesta debe ser analizada con base en las experiencias por tipo de actividad económica, control de los entes reguladores y comportamiento ético de cada uno de ellos, observando el país de análisis, lo cual los autores de este trabajo interamericano, buscamos e indagamos al respecto para y compartirlo.

La pandemia por la Covid-19 ha dividido a las actividades económicas en dos grandes grupos, con diferentes matices de afectación en cada uno de ellos; un grupo de ganadores (beneficiados) y otro de perdedores (perjudicados); poco a poco van disminuyendo sus efectos y por tanto “normalizando su actividad”; un paradigma económico consiste en que



toda crisis genera “ganadores” y “perdedores”, pero ello no es permanente, y por tanto, en algún momento con las lecciones aprendidas retoman su ruta de activación.

Actividades económicas ganadoras y perdedoras por la pandemia:

Las actividades económicas ganadoras y perdedoras por la pandemia, podrían identificarse en la siguientes:

| Actividades Ganadoras | Actividades Perdedoras |
|---|----------------------------------|
| Suministros y servicios médicos | Turismo y ocio |
| Procesamiento y venta de alimentos | Aviación y marítimo |
| Cuidado personal | Construcción y bienes inmuebles |
| Tecnologías de información y comunicación | Automotriz |
| E-commerce | Manufactura |
| Agricultura | Servicios financieros |
| Suministros alimentos | Educación |
| | Restaurantes – Centros diversión |
| | Petróleo y gas |

El auditor externo identifica las actividades potenciales, donde los emisores de estados financieros, pueden estar tentados a alterar los mismos, con el fin de obtener una posición favorable ante sus accionistas, entidades financieras, proveedores, clientes y otros usuarios.

Por ejemplo, una entidad hotelera, con financiamiento importante, podría estar tentada a omitir registrar provisiones de gastos de interés, reconocimiento de depreciaciones, deterioros que incrementan posiciones de pérdidas, frente a los escasos ingresos, ubicando a la empresa en una posición menos afectada por la pandemia, aspectos que evidentemente se aleja de la realidad y que los auditores externos deben identificar, medir y reportar en sus informes; situación inversa podría estar tentada una entidad de servicios de salud (laboratorio clínico), ante ingresos muy significativos y superiores a los usuales y frecuentes, incluyendo costos y gastos sobrestimados, difiriendo ingresos que ubiquen en una posición de pago de impuestos menores, sin contar con la adopción de procedimientos ajenos a las buenas prácticas de negocios.

El principio de empresa en marcha, tomo un relevancia predominante con el apareamiento de la Covid-19, y produjo un replanteamiento de las actividades de las entidades, sus objetivos y estrategias para permanecer en el tiempo, si bien este aspecto lo tratamos en la sección 5 de este documento, es imperativo mencionar que los auditores externos, más allá de la evaluación que la normativa técnica impone, replantean el ¿cómo evaluar y asegurar, que las entidades continuarán como empresa en marcha (funcionamiento)?, más aún con la incertidumbre de que la pandemia termine..

Otros aspectos relevantes que se prevé puedan estar presentes en la preparación y presentación de estados financieros, y relacionados a los efectos financieros derivados de la COVID-19, y que sean sujetos a manipulación por las entidades, son los siguientes:

1. Deterioro de activos no financieros (incluye plusvalía).



2. Pago de impuestos a entes de control, municipios, entre otros
3. Valoración de inventarios
4. Pago de obligaciones por seguro social
5. Provisión para pérdidas esperadas
6. Incumplimientos de convenios - acuerdos con proveedores
7. Deterioro de activos
8. Pago de nómina - bonificaciones de ley
9. Provisiones para contratos onerosos.
10. Pérdida en empresas vinculadas
11. Deterioro de las cuentas por cobrar | Instrumentos financieros
12. Negocio en funcionamiento, entre otros

La posición de alto escepticismo profesional, respecto a la probabilidad que las entidades preparadoras y emisoras de estados financieros, estén tentadas a alterar su información, se ha potencializado por los posibles efectos de la pandemia, ante ello los auditores externos, otros examinadores y usuarios de los mismos, han debido adoptar posiciones de alta alerta para implementar procedimientos que identifiquen estos comportamientos, en algunas ocasiones muy bien diseñados y en otros muy rápidamente identificables.

Sin limitarse, pero los aspectos a verificar son los siguientes:

- Sobreendeudamiento | capacidad de pago
- Coctel de obligaciones: anticipos de clientes, instituciones financieras, proveedores, intereses no provisionados, pasivos ocultos, financiamiento de partes relacionadas, pasivos laborales
- Incremento de vida útil, alargamiento de tiempo de uso en propiedades, planta y equipo, e inventarios no observados
- Calidad de garantías y calificación de clientes
- Empresa en funcionamiento
- Hechos posteriores al cierre del año

Como revelar estos posibles comportamientos y efectos en las entidades auditadas, ante ello los auditores externos tiene un coctel de posibilidades, evaluando las circunstancias y normatividad técnica relacionada, entre ellas optar por en sus informes reportar:

- Opinión modificada (salvedad) – NIA 705
- Cuestión Clave de Auditoría (KAM) – NIA 701
- Párrafos de Énfasis en un asunto - NIA 706
- Párrafos de Otras Cuestiones – NIA 706
- Empresa en Funcionamiento – NIA 570

En la siguiente sección se muestran algunos resultados de la investigación realizada, y cuáles son las opciones utilizadas por los auditores para informar los efectos de la Covid-19 en las entidades examinadas y los elementos de riesgo de fraude que podrían existir en la presentación de los estados financieros.



11. La repercusión del efecto del Coronavirus en el Principio de Negocio en Marcha o Empresa en Funcionamiento

El impacto que ha causado la pandemia del Covid-19, y continúa causando en las empresas ha provocado un deterioro muy significativo en las condiciones económica y de personal para la gran mayoría de empresas así como otras enfrentan gran incertidumbre en todo sentido, ante este cúmulo de problemas la Gerencia debe evaluar si estas condiciones en lo individual o colectivamente pueden generar dudas significativas que sean capaces de poner en duda la continuidad de las operaciones de las empresas o si en áreas de los negocios muy afectados el supuesto de Empresa en Marcha sigue siendo apropiado como base para la preparación de los estados financieros de las empresas.

Se puede dar el caso que algunos sectores del negocio en general se vean más afectados que otros, todas las empresas en todas las jurisdicciones deben de considerar que implicaciones tienen para la evaluación de empresa en funcionamiento o empresa en marcha.

En la medida que las empresas han preparado sus estados financieros de fin de año bajo las Normas IFRS o normas locales, la información a revelar y la evaluación sobre negocio en marcha es muy importante para lograr transmitir a los usuarios de la información transparencia y claridad relevante en la información a revelar

El daño y las consecuencias de la pandemia de Covid-19 en los informes de estados financieros y los compromisos de auditoría son muy complejas y han dado y siguen dando lugar a desafíos para la administración, los encargados de la gobernanza y por supuesto, los auditores. Hay un nivel de incertidumbre sin precedentes sobre la economía, las ganancias presentes y futuras y una gran mayoría de información y datos que representan elementos fundamentales de la información financiera. Es muy probable que gerentes financieros, contadores, tengan en cuenta las múltiples implicaciones importantes que representan para la presentación de informes financieros y los efectos de la presentación de informes a corto y potencialmente a mediano plazo.

Implicaciones para la evaluación del auditor de empresa en funcionamiento.

Las evaluaciones de empresa en marcha (y las revelaciones relacionadas) son la mayoría de las veces, análisis muy complejos que con frecuencia involucran juicios importantes relacionados entre otros, con flujos de efectivo futuros. Las medidas de contención en la mayoría de jurisdicciones y las cadenas de suministro a veces interrumpidas han influido significativamente en la oferta y la demanda en muchas industrias y empresas de toda índole, lo que muchas veces ha resultado en pérdidas de ingresos y dificultades de flujo de efectivo, como la capacidad de cobrar las deudas al vencimiento y la mayoría de veces caen en mora, a la vez que la incertidumbre sobre cómo se han abierto en unos casos y se abrirán las economías ha afectado la capacidad de pronosticar de manera confiable los ingresos y los flujos de efectivo futuros.

Necesidades de financiamiento.

La gerencia debe reevaluar la disponibilidad de financiamiento ya que puede necesitar efectivo debido a que por el efecto de la pandemia no sea fácil de reemplazar y los costos pueden ser mucho más altos en las circunstancias por el efecto de la pandemia, por lo tanto, se puede considerar otras fuentes tradicionales de financiamiento, tales como factoraje muy de moda en estos tiempos y financiamiento por parte de los proveedores



Eventos posteriores y/o subsecuentes

Si al final del ejercicio y presentación de informes, la Gerencia concluye que los efectos de la pandemia dieron como resultado un deterioro en los resultados operativos y por ende la situación financiera está en problemas para poder continuar como empresa en marcha, entonces los estados financieros deben de ser ajustados como lo estipula claramente la NIC 10. (El objetivo de esta Norma es prescribir: Cuándo una empresa ajustará sus estados financieros por hechos posteriores a la fecha del balance.)

Revelaciones

Por el efecto de la pandemia, en el mercado, las expectativas de los usuarios, accionista y reguladores cuando aplique, es necesario que la revelación en las notas, sean claras y sólidas, llegando a un nivel de detalle que las circunstancias lo ameriten, a efecto de despejar cualquier duda en los usuarios.

El auditor al efectuar su examen debe de tener un enfoque claro sobre la economía global y las perspectivas inmediatas para muchas empresas dado el aumento de la incertidumbre sobre el funcionamiento de las empresas y si esto le sigue siendo aplicable, por lo tanto, se debe de tomar muy en cuenta lo que indica la **NIA 570 de Negocio en Marcha**, al respecto.

Alcance de esta NIA

Esta NIA trata de las responsabilidades que tiene el auditor, en la auditoría de estados financieros, en relación con la Empresa en funcionamiento y las implicaciones para el informe de auditoría. (Ref.: Apartado A1)

Principio contable de empresa en funcionamiento

Cuando se aplica el principio contable de empresa en funcionamiento, los estados financieros se preparan bajo la hipótesis de que la entidad es una empresa en funcionamiento y de que continuará sus operaciones en el futuro previsible. Los estados financieros con fines generales se preparan utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. (frase suprimida). Cuando la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento resulta adecuada, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. (Ref.: Apartado A2)

Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (NIC 1, Presentación de estados financieros, apartados 25-26)

Algunos marcos de información financiera contienen un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, así como normas relativas a las cuestiones que deben considerarse y a la información que debe revelarse en relación con la Empresa en funcionamiento. Por ejemplo, la NIC 1 requiere que la dirección realice una evaluación de la capacidad que tiene la entidad para continuar como empresa en funcionamiento⁽¹⁾ Los requerimientos detallados relativos a la responsabilidad de la dirección de valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y la correspondiente información que se debe revelar en los estados financieros también pueden establecerse en las disposiciones legales o reglamentarias. 4. En otros marcos de información financiera



pueden no existir requerimientos explícitos de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Sin embargo, cuando el principio contable de empresa en funcionamiento es un principio fundamental para la preparación de los estados financieros, como se señala en el apartado 2, la preparación de los estados financieros requiere que la dirección valore la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, aun en el caso de que el marco de información financiera no contenga un requerimiento específico en este sentido. 5. La valoración por parte de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento implica la formulación de un juicio, en un determinado momento, sobre los resultados futuros, inciertos por naturaleza, de hechos o de condiciones. Para la formulación de dicho juicio son relevantes los siguientes factores:

- El grado de incertidumbre asociado al resultado de un hecho o de una condición aumenta significativamente cuanto más alejado en el futuro se sitúe el hecho, la condición o el resultado. Por este motivo, la mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección especifican el periodo respecto del cual la dirección debe tener en cuenta toda la información disponible.
- La dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza y las condiciones de su negocio, así como el grado en que los factores externos inciden en ella, afectan al juicio relativo a los resultados de los hechos o de las condiciones.
- Cualquier juicio sobre el futuro se basa en la información disponible en el momento en que el juicio se formula. Los hechos posteriores al cierre pueden dar lugar a resultados incongruentes con los juicios que eran razonables en el momento en que se formularon.

Responsabilidades del auditor

Son responsabilidades del auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, así como concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Estas responsabilidades existen aún en el caso de que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no contenga un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Sin embargo, como se señala en la NIA 200, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores con respecto a hechos o condiciones futuros que puedan dar lugar a que una entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. El auditor no puede predecir dichos hechos o condiciones futuros. Por consiguiente, el hecho de que el informe de auditoría no haga referencia a una incertidumbre material con respecto a capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Objetivos

Los objetivos del auditor, según la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las NIA, apartados A51-A52.



- a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo adecuado de la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;
- b) concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; e
- c) informar de conformidad con esta NIA

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo de conformidad con la NIA 315 (Revisada), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, apartado 5, el auditor tendrá en cuenta si existen hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Al hacerlo, el auditor determinará si la dirección ha realizado una valoración preliminar de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y: (Ref.: Apartados A3– A6)

- a) sí se ha realizado dicha valoración, el auditor la discutirá con la dirección y determinará si esta ha identificado hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, en cuyo caso, averiguará los planes de la dirección para hacer frente a dichos hechos y condiciones; o
- b) si todavía no se ha realizado dicha valoración, el auditor discutirá con la dirección el fundamento de la utilización prevista del principio contable de empresa en funcionamiento e indagará ante la dirección sobre la existencia de hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

El auditor mantendrá, durante la auditoría, una especial atención ante posible evidencia de auditoría relativa a hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartado A7)

El impacto del Covid-19 en la evaluación de riesgos a efectuar por el auditor de una empresa

La NIA 315 “Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno”; trata de la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad. En su inciso 3 fija su objetivo:

“.. es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material”.



Por lo anterior el auditor debe de evaluar minuciosamente el riesgo debido a las amenazas que además de los riesgos normales ahora con la pandemia encuentre que hay más riesgos significativos, tales como falta de personal, falta liquidez de la empresa, fallas en la cadena de suministros, costos adicionales ocasionados por la medidas sanitaria impuestas a requerimientos del estado entre otros, al ser la situación actual muy delicada se hace necesario reconsiderar contantemente el riesgo durante el desarrollo de la auditoria

Es importante que los auditores sean mucho más proactivos con sus clientes y discutan el impacto de la pandemia en la empresa, operaciones alcance de las pruebas, cronograma de informe y planes de contingencia (cuando aplique) la probabilidad de que existan atrasos por la forma en que se desarrollara la auditora, semipresencial o virtual (cuando aplique), y el posible atraso por la interrupción de la empresa en proporcionar la información

Obtención de evidencia de auditoría

El propósito de la NIA 500 es:

1. Establecer normas y proporcionar guías sobre lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, la cantidad y calidad de la evidencia de auditoría que se debe obtener, y los procedimientos de auditoría, que usan los auditores para obtener dicha evidencia.
2. El auditor deber· obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría para poder llegar a conclusiones razonables en las cuales basar la opinión de auditoría.

La parte final del inciso 9 de esta NIA, indica:

“Aun reconociendo que pueden existir excepciones, pueden ser útiles las siguientes generalizaciones sobre la confiabilidad de la evidencia de auditoría “:

- La evidencia de auditoria es más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad.
- La evidencia de auditoría que se genera internamente es más confiable cuando son efectivos los controles relacionados impuestos por la entidad.
- La evidencia de auditoría que se obtiene directamente por el auditor (por ejemplo, observación de la aplicación de un control) es más confiable que la evidencia de auditoría que se obtiene de manera indirecta o por inferencia (por ejemplo, investigación sobre la aplicación de un control).
- La evidencia de auditoría es más confiable cuando existe en forma documental, ya sea en papel, en forma electrónica, o en otro medio (por ejemplo, un registro escrito en el momento de una reunión es más confiable que una representación oral posterior de los asuntos que se discutieron).
- La evidencia de auditoría que proporcionan los documentos originales es más confiable que la obtenida en fotocopias o facsímiles.”

Algunas firmas de auditoría y auditores independientes podrán encontrar dificultades prácticas para la realización de la auditoria, podría ser probable que afecte la forma en que las firmas de auditoría auditarán a estas empresas. Muchas veces los viajes las reuniones presenciales y el acceso a los sitios físicos de las empresas sean más restringidos, por tal razón el auditor debe desarrollar procedimientos alternos de auditoria para poder reunir la evidencia necesaria y suficiente para poder respaldar su trabajo, lo que significa que los



auditores deben de considerar detalladamente como recopilar la evidencia de auditoria suficiente y adecuada, deben de considerar cambiar el enfoque de auditoría y debe de prever un mayor uso de la tecnología para compartir datos y acudir a las reuniones virtuales cuando sea necesario.

12. Elaboración de Informe de Auditoría en el marco del Covid-19

El propósito de la auditoria es obtener una seguridad razonable de que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

La pandemia puede dar lugar a un aumento en las modificaciones de la opinión del auditor tales como: incorrecciones materiales en los estados financieros, incertidumbres relacionadas con la empresa en funcionamiento, incapacidad para obtener evidencia de auditoria suficiente adecuada y competente, y varios párrafos de énfasis para otras revelaciones como resultado del Covid-19, además, puede existir impacto de la KAM en el periodo revisado y en los anteriores.

Las NIAs 700 (revisadas) formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre estados financieros, son las que establecen todos los requisitos con la formación de opinión del auditor y el contenido del informe de auditoría; éstas NIAs también proporcionan varios ejemplos de informes para situaciones en las que no es necesario modificaciones a la opinión.

Modificaciones a la opinión del Auditor

El **personal del IAASB** en una publicación en su portal WEB, alerta en el actual entorno de la Covid-19, algunos ejemplos de cuando pueden surgir modificaciones a la opinión del auditor como resultado de la covid-19, que incluyen modificaciones para:

Error material en los estados financieros

Incapacidad para obtener evidencia de auditoria suficiente y adecuada

La NIA 705 (Revisada) Opinión modificada en el informe de auditoría. Es la que establece los requisitos para modificar la opinión del auditor cuando los estados financieros no están libres de incorrección material o el auditor no puede obtener evidencia de auditoria suficiente y apropiada.

Esta NIA establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) y denegación (abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:

- a) la naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y
- b) el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos de la cuestión en los estados financieros. (Ref.: Apartado A1)



Incertidumbre materia relacionada con empresa en marcha.

Por ejemplo; si debido a problemas de negocio en marcha (revelaciones inadecuadas o limitaciones en el alcance para obtener evidencia suficiente y apropiada) se informa de acuerdo con esta NIA 705, ya que esto da origen a modificación en la opinión del auditor (una salvedad; una opinión adversa o abstención de opinión), **la alerta del personal de informes de auditoría del IAASB** sobre empresa en funcionamiento también establece todas las implicaciones como sigue:

- a) Si los estados financieros han sido preparados apropiadamente sobre una base de negocio en marcha, se ha identificado una incertidumbre material y se han hecho las revelaciones que ameritan las circunstancias, el auditor expresa una opinión sin modificaciones, Se incluye una sección separada bajo el título “incertidumbre material relacionada con la empresa en marcha” que también puede llamar la atención sobre revelaciones relevantes en los estados financieros;
- b) Si los estados financieros han sido preparados apropiadamente sobre una base de negocio en marcha, se ha identificado una incertidumbre material pero no se han hecho las revelaciones correspondientes el auditor expresa una opinión con salvedades o adversa. La sección “Base para una opinión calificada (adversa)” del informe establece que existe una incertidumbre materia que puede causar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha y por lo tanto se revela de manera apropiada en los estados financieros de la entidad;
- c) Si los estaos financieros han sido preparados sobre la base de negocio en marcha, pero el uso de la base de contabilidad de negocio en marcha es inapropiado se expresa una opinión adversa, y
- d) Si la entidad no es una empresa en marcha y los estados financieros se han preparado de manera apropiada, sobre una base distinta a la de empresa en marcha y la base alternativa de contabilidad es apropiada en las circunstancias se puede expresar una opinión no modificada si hay revelación adecuada sobre la situación, se puede considerar un párrafo de énfasis en el asunto para llamar la atención del usuario sobre la base alterna de contabilidad y las razones para su aplicación.

Párrafo de énfasis:

En muchas ocasiones el auditor puede considerar llamar la atención de los usuarios sobre asuntos presentados o revelados apropiadamente en los estados financieros que, a juicio del auditor es de tal importancia que es fundamental para el entendimiento de los usuarios de los estados financieros. La Nía 706 (Revisada) Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por el auditor independiente. Explica las circunstancias en las que dichos párrafos pueden ser necesarios y proporciona ejemplos ilustrativos de dichos párrafos. **La Alerta del personal de la IAASB** sobre informes de auditoría establece circunstancias en el entorno actual en las que esto sería apropiado, así como cuando no se deben usar párrafos de énfasis.

Asuntos clave de auditoria (KAM)

La NIA 701, trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Su finalidad es la de tratar tanto el juicio del auditor en relación con lo que se debe comunicar en el informe de auditoría como la estructura y contenido de dicha comunicación. Cuando se aplica esta NIA es posible que el auditor necesite un enfoque adicional en los asuntos clave de auditoria informados en el informe del auditor debido a las circunstancias cambiantes provocadas por el covid-19. Las áreas que



fueron significativas en los KAM de un año anterior pueden requerir una expansión e incluir la consideración de la respuesta de auditoría del año actual en esta para el covid-19, así como la consideración de otros KAM que surjan de los impactos del covid-19 (tales como informes de valoración, cálculos de materialidad, apoyo gubernamental entre otros). El auditor se enfrenta a evaluar ciertas revelaciones en especial aquellas que se relacionan con estimaciones significativas y evaluación de negocio en marcha. Se pueden justificar KAM adicionales (tales como visitas cercanas relacionadas a negocio en marcha). Un asunto que da lugar a una incertidumbre material relacionada con la empresa en marcha es, por su naturaleza, un asunto clave de auditoría según lo contemplado en la NIA 701.

13. Experiencia en algunos países de la región

Hallazgos y recomendaciones

Los efectos de la COVID-19 en los negocios, han afectado y sigue así, en todo el planeta, por ello hemos indagado en diferentes países como han reportado los auditores estas situaciones, las cuales compartimos en este trabajo interamericano.

Casos en Ecuador

Hemos tomado como referencia los informes sobre estados financieros, emitidos por los auditores externos al 31 de diciembre del 2020, en una muestra relacionada a cien (100) empresas más grandes, las cuales a la fecha de corte (31 de julio de 2021) estén identificadas por el monto de ingresos anuales.

Se ha identificado, que las empresas que actúan en sector privado, corresponden al 93% del total y serán las utilizadas en este estudio, ya que las clasificadas en el sector público se relacionan a servicios públicos en general; no obstante, una de las empresas más grandes privadas, aún no ha reportado su información del 2020, actuando en el sector automotor, sector afectado por la pandemia.

Un aspecto curioso y llamativo, corresponde a que trece (13) informes, contienen opiniones calificadas (salvedades), fundamentalmente por:

- a. No aplicación de las NIIF 9 (deterioro de cartera y pérdidas crediticias)
- b. No aplicación de la NIIF 16 (reconocimiento de activos de uso y su depreciación),
- c. No medición suficiente del deterioro de cartera;
- d. Efectos de la pandemia de la Covid-19
- e. Otros aspectos relacionados a limitación en entrega de información.

Son los primeros cuatro aspectos mencionados los que más llaman la atención, ya que directa e indirectamente están relacionados, como consecuencia de las medidas tomadas para enfrentar la Covid-19, y sus efectos directos; a continuación, mostramos algunos casos;



Empresa: Marcimex S.A.

“Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se indica en la nota 6 a los estados financieros adjuntos, cuentas por cobrar clientes al 31 de diciembre de 2020 por US\$ 126.946.233, incluye un monto de US\$ 3.669.500 de cuentas por clientes de comerciantes y usuarios con un vencimiento mayor a un año. La Norma Internacional de Información Financiera “Instrumentos Financieros” NIIF 9, establece que una entidad deberá reconocer en el resultado del periodo el importe de las pérdidas crediticias esperadas de los instrumentos financieros. A la fecha de emisión del presente informe, la Administración de la compañía se encuentra realizando las gestiones de cobro y efectuando un estudio integral de la recuperación de las cuentas por cobrar vencidas (originadas principalmente por efecto de la economía COVID) que permita determinar las pérdidas esperadas; debido a estos aspectos no nos es posible en las actuales circunstancias establecer el grado de recuperación de las cuentas por cobrar vencidas y si la provisión por deterioro establecida al 31 de diciembre de 2020 por US\$ 711.610 será suficiente para cubrir las eventuales pérdidas esperadas que se pueden presentar, y por consiguiente determinar el efecto que pueda tener en los estados financieros una vez sea concluido el estudio correspondiente.”

Empresa: Crecoscorp S.A.

“Fundamentos de la opinión calificada

1. Al 31 de diciembre del 2020 y 2019, la Compañía no ha implementado la NIIF 9 en lo relacionado al modelo de pérdidas crediticias esperadas para calcular el deterioro del valor de las cuentas por cobrar clientes. No nos ha sido factible satisfacernos de la razonabilidad del saldo de la provisión para cuentas dudosas de las cuentas por cobrar comerciales mediante la aplicación de otros procedimientos de auditoría. En consecuencia, no es posible determinar si existen ajustes que deben reconocerse en los estados financieros adjuntos por los años terminados en esas fechas u otra información que deba revelarse en las notas a los estados financieros.
2. Al 31 de diciembre del 2020 y 2019, la Compañía no implementado la NIIF 16 respecto a los requerimientos en la contabilidad del arrendatario que requiere un modelo en el cual el derecho de uso del activo y su correspondiente pasivo tiene que ser reconocido para todos los arrendamientos. A esas fechas, la Compañía mantiene contratos de arrendamientos operativos que se ajustan a la definición de un arrendamiento según esta NIIF, los cuales se mantienen fuera del estado de situación financiera en los estados financieros adjuntos por los años terminados en esas fechas u otra información que deba recelarse en notas a los estados financieros”.



Empresa: Ambacar S.A.

“Fundamento de la opinión con salvedad

De acuerdo con lo que se menciona en la nota 3.10, la compañía considera que no debe aplicar la NIIF 16 “Arrendamientos”, por lo que desconocemos los posibles efectos de dicha circunstancia en los Estados Financieros”.

Observamos también que en treinta y seis (36) informes, los auditores han utilizado párrafos de “Asuntos de énfasis”, en los que hacen referencia en su gran mayoría a temas relacionados con los posibles efectos de la pandemia de Covid-19, o que el negocio actuó en un ambiente de pandemia, destacamos dos párrafos:

Empresa: INDUBLOB S.A.

“Párrafos de Énfasis

Las condiciones económicas del país han sufrido fuertes deterioros que se vieron agravados a partir del mes de marzo del 2020, debido a una caída significativa en el precio del petróleo, y a un nuevo virus mundial denominado COVID-19, sobre en el cual la Organización Mundial de Salud OMS declaró como pandemia, este último hecho provocó que el estado ecuatoriano decidiera paralizar diversas actividades económicas y confinar a la mayoría de su población, aspectos que afectan considerablemente la capacidad productiva del país. A la fecha de nuestro informe el Gobierno ha iniciado un proceso de reestructuración de su deuda externa, ha conseguido nuevos créditos internacionales para cubrir parte de su déficit fiscal y se encuentra en proceso de adquirir vacunas para combatir el COVID-19. No es posible en la actualidad, establecer si dichas medidas serán suficientes para recuperar la economía del país, sus efectos sobre la posición financiera y los resultados de operación futuros de la entidad.

Los estados financieros adjuntos deben ser leídos tomando en consideración estas circunstancias.”

Empresa: COMPAÑÍA GENERAL DE COMERCIO Y MANDATO S. A.

“Asuntos de énfasis

Los siguientes asuntos de énfasis no modifican nuestra opinión:

Los efectos financieros de la pandemia se explican brevemente por la Administración de la Compañía en la Nota 2. CONSIDERACIONES RESPECTO AL CORONAVIRUS (COVID-19) Y ENTORNO ECONÓMICO ACTUAL DE LA COMPAÑÍA”.

La nota 2, hace referencia específicamente a los efectos producidos, resumiéndose en: a) disminución en las ventas del periodo en un 40% en



comparación con el año anterior; b) Deterioro en los días de recuperación de la cartera; y, c) Refinanciamiento de obligaciones financieras.

Empresa: MASGAS S.A.

“Párrafo de Énfasis

De conformidad con la Nota 23, que describe los procedimientos generales adoptados por la Compañía, para afrontar los efectos de las medidas ordenadas a partir del 13 de marzo del 2020 por el gobierno ecuatoriano para contener la propagación del Covid-19 en el país. Nuestra opinión no contiene salvedades en relación con esta situación; sin embargo, no nos es posible aún establecer con objetividad los efectos y las consecuencias en los Estados Financieros y las operaciones futuras”.

La nota 23, hace referencia específicamente a las medidas adoptadas por el gobierno nacional para enfrentar los efectos de la pandemia; y, que la empresa se halla evaluando permanentemente sus implicaciones.

Aspecto para destacar:

Los párrafos de KAM, han sido usados en 28 de los informes analizados, sin encontrarse literatura que haga referencia (en forma directa) a aspectos de la pandemia, que debió el auditor analizar por separado, por la exposición de fraude, error o irregularidades; sin embargo, es notorio y por tanto se puede deducir, que las áreas, donde se hace referencia, son las de alta exposición, y que se indicó en párrafos precedentes.

Los párrafos de “Otros Asuntos” han sido usado en 20 de los informes, de los cuales uno (1), hacen referencia a temas de Covid-19, siendo estos párrafos que esperaríamos no sean usados, para estos aspectos relevantes, sin embargo, no es objetivo de este Trabajo Interamericano, calificar la pertinencia de su uso. A continuación, el caso encontrado:

Empresa: NOVACERO S.A.

“Otros Asuntos

.....

Tal como se explica más ampliamente en la nota 25 a los estados financieros adjuntos, debido a la incertidumbre acerca del alcance y la futura propagación del virus SARSCOV2, no es posible predecir en este momento la total magnitud de los efectos adversos que estas circunstancias tendrán en la industria en la cual opera la Compañía, en general, ni estimar razonablemente el impacto en los resultados de las operaciones, flujos de efectivo o la situación financiera de la Compañía, la Gerente ha revisado la exposición de Novacero S.A. frente al COVID-19 y los impactos sobre el giro de su negocio, posición financiera y desempeño, supervisando el reconocimiento de los activos por impuestos



diferidos y su recuperabilidad y la gestión de riesgos financieros (en particular riesgos de crédito y liquidez). La Gerencia no espera revelar o incurrir en ninguna contingencia material relacionada con el COVID-19”.

Casos en Bolivia:

Contribución del Foro de Firmas de AIC

Tomado del documento preparado por: Carlos E. Gonzales Alanes (Bolivia) Presidente de la Comisión Técnica de Control de Calidad de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), secretario general Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC) del Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia (CAUB), Complementado por: Cornelio Porras C. (Nicaragua) y Christian Barrera (Nicaragua) Revisado por: Miembros del Directorio del Foro de Firmas Interamericanas de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC)

El Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad – CTNAC de Bolivia, emitió el Pronunciamiento Técnico Interpretativo CTNAC N° 02/2020, el 17 de abril de 2020, Consideración de los efectos del Covid-19, en el Informe de Auditoría sobre Estados Financieros de Propósito General por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2019, escenarios de efectos de la pandemia y las medidas adoptadas para su propagación.

Escenario 1: La pandemia y las medidas adoptadas, no ha tenido efectos significativos en las operaciones de la entidad

La empresa auditada ha determinado que los efectos emergentes del COVID 19 no tienen efectos significativos sobre sus operaciones y sus estados financieros; por lo tanto, no requieren incorporar una revelación específica sobre estos hechos o sus revelaciones son solamente de carácter enunciativo.

Del mismo modo, el auditor concluye que los efectos emergentes del COVID 19 no son relevantes y concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia; por lo tanto, se emite un informe limpio (no modificado). (NIA 700; 16)

Ejemplo 1

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance general (estado de situación financiera) al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.



En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Sociedad al 31 de diciembre de 20X1, así como sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha, de conformidad con Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Bolivia. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en Bolivia y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros adjuntos de conformidad con Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia, y del control interno que la administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la administración es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la administración tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (*)

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad



razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Bolivia siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor] [Fecha]

(*) La descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros, de acuerdo con la NIA 700, 41, puede presentarse como parte del informe en el párrafo de “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros”, como un Anexo o mediante una referencia específica a una página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor; por lo que para complementar su redacción se debe considerar el texto descrito en el “Anexo al Informe del Auditor Independiente” (NIA 700; Ejemplo 3).

Escenario 2: La pandemia y las medidas adoptadas han tenido efectos significativos o generalizados (muy significativos) en las operaciones de la entidad.

La empresa auditada clasifica los efectos emergentes del COVID 19, como un hecho posterior de “Tipo II”, es decir, eventos que no requieren de ajuste, pero sí de revelación adecuada mediante una nota a los estados financieros, ya que se trata de hechos significativos sobre los cuales no se tenía conocimiento alguno a la fecha de preparación de los estados financieros.

Situación 2.1:

La empresa auditada reveló adecuadamente el hecho posterior (Tipo II) en sus estados financieros al 31 de diciembre de 2019. Por lo tanto, el auditor concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia; por lo tanto, se emite un informe limpio (no modificado). (NIA700; 16). Así mismo, en virtud de lo significativo de los efectos ocasionados por la pandemia y las medidas adoptadas, el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre esta cuestión, la misma que se encuentra adecuadamente revelada en los estados financieros (NIA 705; 8)



Ejemplo 2

Informe del Auditor Independiente

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión

Párrafo de énfasis – Hechos posteriores y el efecto de COVID 19

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe los efectos del COVID 19, los cuales se consideran como hechos posteriores que no requieren de ajuste y no generan impacto sobre el reconocimiento y la medición de activos y pasivos a la fecha de preparación de los estados financieros. A la fecha, no se pueden estimar razonablemente los efectos que éstos hechos pudieran tener sobre la situación financiera, el resultado de las operaciones y flujos de efectivo de la entidad a futuro. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros

[Véase ejemplo 1]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Véase ejemplo 1]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor] [Fecha]

Situación 2.2:

La empresa auditada no reveló, o reveló inadecuadamente el hecho posterior (Tipo II) en sus estados financieros al 31 de diciembre de 2019; sin embargo, no se ve afectada su condición de empresa en marcha. Por lo tanto, el auditor concluye que:

- a) Habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, excepto por los efectos de la falta de revelación o revelación inadecuada (incorrección material, pero no generalizada en los estados financieros), los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia; por lo tanto, se emite un informe con salvedades. (NIA 705; 7 (b)).



Ejemplo 3

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance general (estado de situación financiera) al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por la revelación incompleta de la información mencionada en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Sociedad al 31 de diciembre de 20X1, así como sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha, de conformidad con Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia.

Fundamento de la opinión con salvedades

El 17 de marzo de 2020, posterior a la fecha preparación de los estados financieros, el Gobierno Nacional declaró “Emergencia Sanitaria Nacional y Cuarentena”, como consecuencia de la propagación del COVID 19 en Bolivia, emitiendo una serie de disposiciones para contener su propagación. La administración no ha revelado adecuadamente este hecho significativo. De acuerdo con la Norma de Contabilidad (NIC 2), párrafo 2, este hecho debió ser revelado adecuadamente en notas a los estados financieros, por lo que las notas a los estados financieros no contienen información suficiente y adecuada de acuerdo con lo requerido por las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas vigentes en Bolivia.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Bolivia. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en Bolivia y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.



Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros

[Véase ejemplo 1]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (*)

[Véase ejemplo 1]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor] [Fecha]

- b) Habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, debido a los efectos originados en la falta de revelación o revelación inadecuada (incorrección material y generalizada en los estados financieros), los estados financieros no han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia; por lo tanto, se emite un informe con una opinión adversa (desfavorable). (NIA 705; 8).

Ejemplo 4

Opinión adversa (desfavorable)

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance general (estado de situación financiera) al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la significatividad de la omisión de la información mencionada en la sección Fundamento de la opinión adversa (desfavorable) de nuestro informe, los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Sociedad al 31 de diciembre de 20X1, así como sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha, de conformidad con Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia.



Fundamento de la opinión adversa (desfavorable)

El 17 de marzo de 2020, posterior a la fecha preparación de los estados financieros, el Gobierno Nacional declaró “Emergencia Sanitaria Nacional y Cuarentena”, como consecuencia de la propagación del COVID 19 en Bolivia, emitiendo una serie de disposiciones para contener su propagación. La administración no ha revelado adecuadamente este hecho significativo y fundamental en los estados financieros. De acuerdo con la Norma de Contabilidad (NC 2), párrafo 2, este hecho debió ser revelado adecuadamente en notas a los estados financieros, por lo que las notas a los estados financieros no contienen información suficiente y adecuada de acuerdo con lo requerido por las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas vigentes en Bolivia.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Bolivia. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en Bolivia y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión adversa (desfavorable).

Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros

[Véase ejemplo 1]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Véase ejemplo 1]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor] [Fecha]



Situación 2.3:

Se ha establecido, producto de los efectos emergentes del COVID 19, que existe una incertidumbre material para continuar como un “negocio o empresa en marcha”, la misma que ha sido revelada adecuadamente mediante notas a los estados financieros.

Si la entidad revela adecuadamente la incertidumbre material en los estados financieros, el auditor expresará una opinión limpia (no modificada) y el informe incluirá una sección separada con el subtítulo “Incertidumbre material relacionada con Empresa en Funcionamiento”, para llamar la atención sobre la nota explicativa que lo revela. (NIA 570; 22)

Ejemplo 5

Opinión

[Véase ejemplo 1]

Fundamento de la opinión

[Véase ejemplo 1]

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros que revela los efectos negativos significativos a los que la entidad está expuesta como consecuencia de la propagación del COVID 19 y las disposiciones legales emitidas por el Gobierno Nacional para evitar su propagación. Como se menciona en la Nota X, estos hechos, junto con otras cuestiones descritas en dicha Nota, indican la existencia de una incertidumbre material que podría generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros

[Véase ejemplo 1]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (*)

[Véase ejemplo 1]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].



[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor] [Fecha]

Situación 2.4:

Se ha establecido, producto de los efectos emergentes del COVID 19, que existe una incertidumbre material para continuar como un “negocio o empresa en marcha”, sin embargo, este hecho no ha sido revelado adecuadamente en notas a los estados financieros.

Si la entidad no revela adecuadamente la información acerca de la incertidumbre material en los estados financieros, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión adversa (desfavorable) sobre dichos estados financieros (NIA 570; 23)

Ejemplo 6

Opinión con salvedades

[Véase ejemplo 1]

Fundamento de la opinión con salvedades

La administración no ha revelado adecuadamente, en notas a los estados financieros, la existencia de una incertidumbre material emergente de la declaración de “Emergencia Sanitaria Nacional y Cuarentena” por el Gobierno Nacional como consecuencia de la propagación del COVID 19 en Bolivia, emitiendo una serie de disposiciones para evitar su propagación. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión de acuerdo con lo requerido por las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas vigentes en Bolivia.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Bolivia. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en Bolivia y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.



Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros

[Véase ejemplo 1]

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (*)

[Véase ejemplo 1]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor] [Fecha]

Ejemplo 7

Opinión adversa (desfavorable)

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance general (estado de situación financiera) al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la omisión de la información descrita en la sección Fundamento de la opinión adversa (desfavorable) de nuestro informe, los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Sociedad al 31 de diciembre de 20X1, así como sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha, de conformidad con Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia.

Fundamento de la opinión adversa (desfavorable)

La administración no ha revelado adecuadamente, en notas a los estados financieros, la existencia de una incertidumbre material emergente de la declaración de “Emergencia Sanitaria Nacional y Cuarentena” por el Gobierno Nacional como



consecuencia de la propagación del COVID 19 en Bolivia, emitiendo una serie de disposiciones para evitar su propagación. Esta situación indica que existe una incertidumbre material y fundamental que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros no revelan adecuadamente este hecho.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Bolivia. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en Bolivia y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión adversa (desfavorable).

Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros

[Véase ejemplo 1]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Véase ejemplo 1]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor] [Fecha]

Situación 2.5:

La empresa auditada decide preparar sus estados financieros de acuerdo con las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia, a pesar de no cumplir con el principio de Empresa en Marcha, por lo que la preparación de los estados financieros, se realiza sobre bases que no son apropiadas.

Cuando los estados financieros se han preparado de acuerdo con Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia, utilizando el principio contable de empresa en marcha, pero,



a juicio del auditor, la utilización por parte de la administración de dicho principio contable no es adecuada para la preparación de los estados financieros, el auditor expresará una opinión adversa (desfavorable). (NIA 570; 21).

Ejemplo 8

Opinión adversa (desfavorable)

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance general (estado de situación financiera) al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la omisión de la información descrita en la sección Fundamento de la opinión adversa (desfavorable) de nuestro informe, los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Sociedad al 31 de diciembre de 20X1, así como sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha, de conformidad con Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia.

Fundamento de la opinión adversa (desfavorable)

Como se describe en la Nota X, los estados financieros se han preparado sobre una base de negocio en marcha que asume que la empresa continuará operando en un futuro previsible. La propagación del COVID-19 y las disposiciones legales emitidas para evitar su propagación han repercutido en una incertidumbre material y fundamental que generó dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio o empresa en marcha. Como resultado, en nuestro criterio, la empresa no puede considerarse una empresa en marcha y, por lo tanto, la preparación de los estados financieros sobre una base de negocio en marcha es inapropiada a las circunstancias. Los estados financieros deben incorporar los ajustes que sean necesarios para reducir el valor de los activos a su importe recuperable y reconocer cualquier pasivo adicional que pueda surgir. Es probable que estos ajustes sean significativos, sin embargo, a la fecha no podemos establecer todos los efectos y ajustes que se habrían requerido con un grado razonable de precisión.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Bolivia. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra



auditoría de los estados financieros en Bolivia y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión adversa (desfavorable).

Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros

[Véase ejemplo 1]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Véase ejemplo 1]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor] [Fecha]

Situación 2.6:

La entidad auditada clasifica los efectos emergentes del COVID 19, como hechos significativos, repercutiendo en una incertidumbre material y fundamental que generó dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un “negocio o empresa en marcha”. Por lo tanto, la entidad auditada decide corregir sus estados financieros y prepararlos sobre una base contable diferente a las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia; por ejemplo, la “base de liquidación”.

En esta situación, el auditor puede realizar una auditoría de dichos estados financieros siempre que determine que la base de preparación alternativa es aceptable a las circunstancias. El auditor puede expresar una opinión limpia (no modificada) sobre dichos estados financieros, siempre que la información revelada acerca de la base contable que se ha utilizado para preparar los estados financieros sea adecuada, además de considerar apropiado incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría para llamar la atención del usuario sobre la base alternativa y sobre los motivos de su utilización (NIA 570; A27)

Para establecer la emisión de una opinión limpia (no modificada), el auditor se basará en los lineamientos de la “NIA 800 – Consideraciones especiales – Auditoría de Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos”, al tratarse de estados financieros de propósito específico (bases de liquidación).



Ejemplo 9

Opinión

[Véase ejemplo 1]

Fundamento de la opinión

[Véase ejemplo 1]

Párrafo de énfasis – Base de preparación de estados financieros

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados con propósitos de liquidación de acuerdo con disposiciones legales contenidas en el Código de Comercio. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros

[Véase ejemplo 1]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (*)

[Véase ejemplo 1]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor] [Fecha]

(*) La descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros, de acuerdo con la NIA 700, 41, puede presentarse como parte del informe en el párrafo de “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros”, como un Anexo o mediante una referencia específica a una página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor; por lo que para complementar su redacción se debe considerar el texto descrito en el “Anexo al Informe del Auditor Independiente” (NIA 700; Ejemplo 3).



Escenario 3:

La pandemia y las medidas adoptadas ha limitado el trabajo del auditor

Situación 3.1:

En caso de que el auditor enfrente limitaciones al alcance de su trabajo que no le permitan obtener evidencia suficiente y adecuada en la que pueda basar su opinión, pero concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiere, podrían ser significativas, pero no generalizados como para justificar una abstención de opinión, emitirá su opinión de auditoría con salvedades, describiendo las razones que le llevaron a dicha situación (NIA 705; 7 (b)).

Ejemplo 10

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance general (estado de situación financiera) al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Sociedad al 31 de diciembre de 20X1, así como sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha, de conformidad con Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia.

Fundamento de la opinión con salvedades

No hemos podido acceder a cierta documentación de respaldo que se encuentra en las oficinas de la entidad, a las cuales la administración no tiene acceso debido al aislamiento social preventivo y obligatorio impuesto por el Gobierno Nacional desde el 17 de marzo de 2020 y que se mantiene en vigencia a la fecha de emisión del presente informe. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado en las cuentas por cobrar por xxx y los inventarios por xxx que representan una porción significativa de los activos debido a que no fue posible acceder a las instalaciones de la Sociedad. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Bolivia. Nuestras responsabilidades de acuerdo con



dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en Bolivia y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros

[Véase ejemplo 1]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Véase ejemplo 1]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor] [Fecha]

Situación 3.2:

En caso de que el auditor enfrente limitaciones al alcance de su trabajo que no le permitan obtener evidencia suficiente y adecuada en la que pueda basar su opinión, y concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiere, podrían ser significativos y generalizados, emitirá un informe con una abstención de opinión, describiendo las razones que le llevaron a dicha situación (NIA 705; 9 y 10).

Ejemplo 11

Abstención (denegación) de opinión

Hemos sido nombrados para auditar los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance general (estado de situación financiera) al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha,



así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

No expresamos una opinión sobre los estados financieros de la Sociedad adjuntos. Debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la abstención (denegación) de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Fundamento de la abstención (denegación) de opinión

Fuimos nombrados auditores de la sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, como consecuencia del aislamiento social preventivo y obligatorio impuesto por el Gobierno Nacional desde el 17 de marzo de 2020 y que se mantiene en vigencia a la fecha de emisión del presente informe, no hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de inventarios al 31 de diciembre de 20X1, las cuales están registradas en el balance general (estado de situación financiera) por xxx. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro informe, la administración aún estaba en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores debido a que sus oficinas administrativas se encuentran cerradas. No pudimos confirmar o verificar por medios alternativos las cuentas por cobrar incluidas en el balance general (estado de situación financiera) por un importe total de xxx al 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estas cuestiones, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con los inventarios y las cuentas por cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes del estado de resultados, del estado de cambios en el patrimonio y del estado de flujos de efectivo.

Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros

[Véase ejemplo 1]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Véase ejemplo 1]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]



[Dirección del auditor] [Fecha]

Aprobación:

El Pronunciamiento Técnico Interpretativo fue aprobado por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad en su reunión de 17 de abril de 2020, con el voto favorable de todos sus miembros. En representación del CTNAC, suscribió la directiva: Lic. Carlos Ernesto Gonzales Alanes, secretario general, el Lic. Edgar Willy Tudela Cornejo, vicepresidente, Lic. Víctor Delfín Peláez Mariscal, presidente.

Caso Paraguay

Aporte del presidente de la Comisión Técnica de Normas y Procedimientos de Auditoría de AIC, Dr. Ángel Devaca Pavón:

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

Destinatario apropiado

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad XXX (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como su desempeño financiero y sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el Código de Ética para Contadores Profesionales del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA) junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos



cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de Ética del IESBA.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Párrafo de énfasis

Sin modificar nuestra opinión, llamamos la atención a que debido a la pandemia de la COVID-19, declarada el 11 de marzo del 2020 por la Organización Mundial de la Salud, y que ha causado diversos efectos sociales y económicos en el mundo y de forma específica en nuestro país en base a las restricciones sanitarias adoptadas como medida de mitigación, es probable que la Sociedad vea afectadas sus actividades operativas y la de sus clientes, lo cual podría afectar la demanda de los bienes y servicios comercializados por la Sociedad. El posible impacto financiero no es posible determinar con fiabilidad debido a las circunstancias cambiantes, y será centro de atención para la administración de la Sociedad a futuro.

Responsabilidad de la Dirección sobre la Información Financiera

La dirección es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la Sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los encargados del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de la Información Financiera

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si la Información Financiera en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contenga nuestra opinión. Una seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o en su conjunto, puede preverse razonablemente que influyan en las



decisiones económicas que los usuarios toman basándose en la Información Financiera.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. Además:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en la información financiera, ya sea debida a fraude o error; diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos y obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la Dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la Dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y determinamos, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como negocio en funcionamiento. Si llegáramos a la conclusión de que existe una incertidumbre material, debemos llamar la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en la Información Financiera o modificar nuestra opinión si dichas revelaciones no son adecuadas. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe. Sin embargo, hechos o condiciones futuras pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de la información financiera y de sus notas explicativas, y si la información financiera representa las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.
- Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la Sociedad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier



deficiencia significativa del control interno que se identificaron durante nuestro trabajo.

Asunción, Paraguay, 2 de junio de 2019

CYCE - CONSULTORES Y CONTADORES DE EMPRESAS

Dr. Angel Devaca Pavón, Socio

Matrícula de Contador Público N° 1

Registro de Firmas Profesionales N°

Consejo de Contadores Públicos del Paraguay

Caso República Dominicana

Aporte de María Liliana Berigüete, miembro de la de la Comisión Técnica de Normas y Procedimientos de Auditoria de AIC y Socia de Trabajo de Auditoría BDO, RD.

Notas a los estados financieros:

Nota - Hechos posteriores al cierre

Coronavirus (COVID-19)

Posterior a la fecha de cierre de los estados financieros, como consecuencia de la expansión mundial del brote del Coronavirus (COVID-19), la Organización Mundial de la Salud (OMS) lo declaró pandemia global. Ante esta situación el Gobierno de la República Dominicana ha tomado medidas que han causado interrupciones en la cadena de suministros, el cierre parcial o total de operaciones de algunas empresas, la escasez de mano de obra y el incumplimiento de los objetivos de ingresos.

La Compañía anticipa que el impacto del Coronavirus (COVID-19), no afectará los estados financieros posteriores al 2019, debido a que la Empresa se dedica a la venta de equipos médicos que podrían ser parte de la solución de esta pandemia y, además, cuenta con una salud financiera que los ayuda a sobrellevar cualquier situación en el momento.

Posterior a la fecha de cierre de los estados financieros, como consecuencia de la expansión mundial del brote del Coronavirus (COVID19), la Organización Mundial de la Salud (OMS) lo declaró pandemia global. Ante esta situación, el Gobierno de la República Dominicana ha tomado medidas que han causado interrupciones en la cadena de suministros, el cierre parcial o total de operaciones de algunas empresas, la escasez de mano de obra y el incumplimiento de los objetivos de ingresos.

En ese sentido, los efectos de la pandemia sobre la Empresa se han reflejado en las ventas durante los meses de estado de emergencia (Marzo – mayo de 2020), presentando una reducción de un 35% incluyendo el cierre de operaciones durante el mes de abril de 2020.

La Compañía está evaluando y ejecutando estrategias para garantizar la recuperación del negocio y revertir el efecto de los impactos mencionados anteriormente.



Nota X - Evolución de los efectos del COVID-19

Durante el 2020, la Compañía estuvo operando, considerando las medidas sanitarias que el Gobierno de la República Dominicana ha tomado para enfrentar la Pandemia del COVID-19. Dichas medidas están básicamente relacionadas con el distanciamiento social y su impacto incluye interrupciones en la cadena de suministros, cierre parcial o total de las operaciones de algunas empresas, la escasez de mano de obra y reducción de los ingresos para las empresas afectadas.

La Compañía pertenece al sector de suministros de alimentos y ha diseñado su protocolo y establecido las medidas necesarias para continuar operando bajo esta situación que afecta al mundo. Actualmente la Gerencia ha identificado los siguientes impactos derivados del COVID-19 en la condición financiera de la operación:

(a) Ventas:

Durante el Año 2020 las ventas de la Compañía sufrieron un fuerte impacto debido a las restricciones impuestas por el gobierno en las distintas ciudades en las que la Compañía tiene sucursales, hablándose de un 6,3% de caída frente al año anterior. Los clubs han tenido cierres totales o parciales, estos últimos permitiendo una venta únicamente a través de canales digitales, reduciendo el promedio de ventas hasta en un 70%. Se continúa a la fecha operando en algunas ciudades del país con restricciones de movilidad en zonas aledañas a los clubs bajo cuarentena, lo cual sigue siendo un factor determinante en ventas. La pandemia ha significado un reto para la estructura operacional del negocio y ha contribuido al desarrollo y fortalecimiento de nuevas alternativas de ventas tales como Click & Go, con una participación total sobre ventas actuales del 4,1% esto es el portal de ventas online.

(b) Nómina:

Por políticas internas de la Compañía, la plantilla de personal de los clubs se ha mantenido y en algunos casos ha incrementado en relación con el nivel que se tenía antes de iniciar pandemia. La idea siempre ha sido garantizar a los colaboradores en estos tiempos difíciles su seguridad laboral. Además, cabe mencionar que debido a los protocolos de bioseguridad que se ha tenido que implementar y al nivel de contagio presentado en el 2020, en donde gran parte del personal ha tenido que permanecer en cuarentena una parte por contagio y la otra debido a condiciones de morbilidad preexistentes y embarazos, el gasto en temas relacionados con planilla ha tenido un incremento importante con relación a períodos anteriores.

(c) Gastos:

Los gastos de la Compañía del lado de la operación se han incrementado fuertemente en relación a períodos anteriores a la pandemia; líneas como suministros con elementos nuevos dentro de la operación como alcohol, gel, tapabocas y elementos de protección, implementados como medidas de bioseguridad para los visitantes y colaboradores; la línea de honorarios profesionales, con cargos de contratación de empresas especializadas en desinfección de áreas; línea de misceláneos, con gastos de pruebas de COVID para los colaboradores, así como asistencia para aquellos bajo cuarentena con



mercados y otro tipo de ayudas; muestran como el costo de operación se ha incrementado sustancialmente.

Nota - Impacto del COVID-19

El brote de la enfermedad por Coronavirus (COVID-19), declarado por la Organización Mundial de la Salud (OMS) como pandemia global en marzo de 2020, su rápida propagación y las medidas adoptadas por los gobiernos han tenido impactos significativos en las principales economías mundiales, incluyendo interrupciones en la cadena de suministros, el cierre parcial o total de las operaciones de algunas empresas, la escasez de mano de obra y reducción de los ingresos para las empresas afectadas.

A partir del brote de la pandemia del COVID-19, en el mes de marzo de 2020, los clientes de la Compañía que servían a los programas de alimentación escolar y al sector turismo paralizaron sus operaciones, por lo que, desde abril de 2020 hasta el cierre del período en septiembre de 2020, las ventas de los productos que utilizan estas empresas se redujeron a cero. Por consiguiente, también los pagos de estas empresas se paralizaron, provocando un deterioro de las cuentas por cobrar de dichos clientes. Las líneas de productos más afectadas fueron las de pulpas, concentrados naturales y el azúcar refinada y crema. No obstante, la Compañía logró compensar parcialmente estas reducciones con un aumento considerable en la línea de productos Lácteos, con ventas a clientes que producen para los supermercados y para los programas de alimentación del Gobierno.

Posterior al período de cierre en septiembre de 2020, la Compañía empezó a recibir algunos pagos de las empresas que presentaban atrasos, y se espera que en poco tiempo se reabran las clases presenciales y que el turismo recupere su posicionamiento, para que los clientes puedan empezar a realizar las compras y pagos acostumbrados.

Revelación como un asunto de énfasis en el dictamen.

Asuntos de énfasis

- Sin calificar nuestra opinión, llamamos la atención sobre la Nota 20 de los estados financieros, que describe los eventos posteriores a la fecha de los estados financieros, que indican que las operaciones comerciales y administrativas de Almacenes Orientales, S. A., se han visto afectadas por el impacto del Coronavirus (COVID-19).
- Como se explica en la nota 22, como consecuencia de la expansión del Coronavirus (COVID-19), la Organización Mundial de la Salud (OMS) declaró pandemia mundial. Ante esta situación, el Gobierno ha tomado medidas que han provocado un impacto en el funcionamiento de las Empresas. La Gerencia de la Empresa indica que, a nivel de operaciones, como la gran mayoría de sus suplidores son internacionales, tuvieron escasos para la obtención de materia prima, por lo que se han visto en la necesidad de mantener un seguimiento constante a la reactivación de industrias.



Revelación de incertidumbre material por los efectos de la pandemia en dictamen.

Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la disminución en los ingresos que ha tenido la Entidad al 31 de diciembre de 2020, producto de los efectos causados por las medidas sanitarias tomadas por el Gobierno Dominicano para enfrenar la pandemia del COVID-19. Esta situación ha ocasionado, además, que la Empresa haya realizado renegociaciones con los arrendatarios de los locales donde operan sus puntos de ventas en los aeropuertos, así como realizado esfuerzo adicional para la optimización de los gastos. No obstante, a las medidas tomadas, los resultados operativos presentan pérdidas por RD\$XXXXXXXXX y las proyecciones futuras de ingresos solo están sustentadas en un 35% de los ingresos generados en el 2019 debido a la lenta apertura económica del país, generando una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Empresa para continuar como una empresa en marcha. Nuestra opinión no se modifica con respecto a este asunto.

De igual manera, al 31 de diciembre 2020, el grupo financiero al cual pertenece la Entidad, ha presentado resultados negativos producto de la crisis sanitaria que existe a nivel global. Por esta razón hemos elaborado el informe bajo el supuesto de empresa en funcionamiento tal como se presenta en el párrafo anterior.

Caso Quito, Ecuador

Aporte de Diego A. Boada G., miembro de la Comisión Técnica de Normas y Prácticas de Auditoría de AIC.

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los Señores Accionistas de Indcom S.A.:

Opinión

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de Indcom S.A. que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre del 2020 y los correspondientes estados de resultado integral, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha y un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.

En nuestra opinión, los referidos estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la posición financiera de Indcom S.A. al 31 de diciembre del 2020, el resultado de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF Pymes).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección "Responsabilidades del auditor en



relación con la auditoría de los estados financieros” de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía de conformidad con el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética de IESBA), y hemos cumplido las demás responsabilidades éticas de conformidad con dichos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento.

(Incluir en los casos que el negocio no esté en buenas condiciones producto de la pandemia, sin embargo, aún está operativo. el segundo párrafo debe redactarse con la realidad del negocio).

Sin calificar nuestra opinión, informamos que, en el mes de marzo de 2020, se presentaron condiciones adversas para el normal desempeño de la economía mundial, debido a la emergencia sanitaria generada por la pandemia del covid-19. Los principales efectos en Ecuador se han evidenciado en una reducción drástica de los precios del petróleo, la disminución de operaciones comerciales de exportación no petrolera, afectaciones internas de oferta y demanda por la interrupción de cadenas productivas o de servicios, entre otros. Estos eventos han provocado que el país tenga menor liquidez en el mercado, incremente su déficit fiscal, afronte un decrecimiento económico general; y la consiguiente disminución de las actividades de las empresas en el país.

La Administración de la Compañía como parte de las acciones frente a dicha situación, inició el proceso de terminación de la relación laboral con cierto personal que trabajaba bajo su dependencia en el transcurso del año 2020, así como también cerró 2 de sus sucursales fuera de la ciudad; todo con miras a disminuir su estructura y reactivar su operación; sin embargo se ha evidenciado que sus ingresos operacionales se han reducido considerablemente producto de la paralización de actividades, lo cual generó que el año 2020 culmine con pérdidas que ascienden a US\$45 mil. Dichas situaciones indican la existencia de una incertidumbre material, que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Compañía para continuar como empresa en funcionamiento. En tal virtud, los estados financieros adjuntos deben ser leídos y analizados considerando dicha situación, y que sus cifras pueden modificarse a las de una empresa en liquidación para períodos posteriores.

Asuntos de énfasis

Asunto de énfasis a ser incluido en los casos que el negocio esté en reactivación

Sin calificar nuestra opinión, informamos que tal como se revela en la Nota 31, en el mes de marzo de 2020, se presentaron condiciones adversas para el normal desempeño de la economía mundial, debido a la emergencia sanitaria generada por la pandemia del covid-19. Durante los primeros meses del año 2021, a nivel local, aún se mantienen medidas de restricción en movilidad y operación de muchos negocios; mientras que en ciertos países alrededor del mundo, sus gobiernos optaron por nuevos confinamientos debido al incremento de contagios. Por tanto, aún existe incertidumbre sobre el desempeño futuro de las empresas en el país, así como la cuantificación certera del impacto económico producto de la mencionada pandemia.



En tal virtud, los estados financieros adjuntos deben ser leídos y analizados considerando lo mencionado en el párrafo previo, puesto que sus cifras anuales pueden no ser comparables, y podrían alterar el juicio o criterio de los lectores de los estados financieros.

(Incluir asuntos de énfasis adicionales, de ser necesario).

Responsabilidades de la administración en relación con los estados financieros

La administración de la Compañía es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF Pymes), y del control interno determinado por la administración como necesario para permitir la preparación de los estados financieros libres de errores materiales, debido a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la administración es responsable de la valoración de la capacidad de la Compañía de continuar como un negocio en marcha, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas para catalogarla como tal, y utilizando el principio contable de negocio en marcha, excepto si la administración tiene la intención de liquidar la Compañía o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

La administración de la Compañía, es responsable de la supervisión del proceso de información financiera.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestro objetivo es obtener seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debido a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente, que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman, basándose en los estados financieros.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIAs, aplicamos nuestro juicio profesional y mantuvimos una actitud de escepticismo profesional a lo largo de la auditoría. También:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de representaciones erróneas materiales en los estados financieros, ya sea por fraude o error, diseñamos y realizamos los procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos y, obtuvimos evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar un error material resultante de fraude es mayor de aquel resultante de un error, ya que el fraude puede implicar la colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión o la anulación del control interno.
- Obtuvimos un entendimiento del control interno relevante para la auditoría, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las



circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Compañía.

- Evaluamos lo apropiado de las políticas contables utilizadas, la razonabilidad de las estimaciones contables y las revelaciones realizadas por la Administración.
- Nuestra responsabilidad también fue concluir sobre el uso adecuado de la Administración de las bases contables de negocio en marcha y, en base a la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no relaciones con eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, estamos obligados a llamar la atención en nuestro informe de auditoría de las revelaciones relacionadas en los estados financieros o, si tales revelaciones son insuficientes, modificar nuestra opinión. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, eventos o condiciones futuras pueden causar que la Compañía no pueda continuar como un negocio en marcha.
- Evaluamos la presentación global, estructura y contenido de los estados financieros, incluyendo las revelaciones y, si los estados financieros representan las transacciones y eventos subyacentes de un modo que expresen una presentación razonable.

Nos comunicamos con los encargados de la Administración de la Compañía en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría y los resultados significativos de auditoría, incluidas posibles deficiencias significativas en el control interno que identificamos durante nuestra auditoría, si las hubiere.

Otras cuestiones (ejemplo incluido; sin embargo, de no existir otras cuestiones, eliminar el párrafo)

Los estados financieros de Indcom S.A. por el año terminado el 31 de diciembre del 2019, fueron examinados por otros auditores, quienes emitieron una opinión con salvedades con fecha 30 de junio del 2020. Dicha salvedad se relaciona con registros erróneos de ingresos por cuestiones de corte.

Informe sobre otros requerimientos legales regulatorios

De acuerdo con disposiciones legales vigentes en el país, nuestro informe sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias, por el año terminado el 31 de diciembre del 2020 se emitirá por separado, dentro del plazo establecido por la Autoridad Tributaria.

Quito, abril 25, 2021
Registro No. 649

Diego A. Boada G.
Licencia No. 174378



Conclusiones

1. El surgimiento del COVID-19 y sus restricciones de visitas presenciales o viaje en todo el mundo, junto con la necesidad existente de realizar auditorías orientadas a las necesidades, están renovando los procedimientos y actuaciones de los auditores en general, y centrando los esfuerzos de los despachos de auditoría, en encontrar alternativas a la auditoría presencial tradicional que se puede implementar ahora.
2. Los auditores externos han reenfocado su estrategia de auditoría, a raíz de los efectos en las entidades por la pandemia de la COVID-19, y enfrentar probables actos de fraude e irregularidades en los negocios y que no sean identificados en la preparación y emisión de los estados financieros, aspecto que se visualiza en los diferentes tipos de párrafos en los informes y la forma como han sido abordados, para el año 2020.
3. Los auditores externos enfrentan retos importantes en la obtención de evidencia suficiente y adecuada, debiendo mantener el escepticismo profesional y apoyarse en el uso de tecnología en la realización de auditorías remotas.
4. Se debe enfatizar en la realización de una adecuada planeación de las auditorías, aunque sean recurrentes, tomando en consideración la valoración de los riesgos de errores materiales en los estados financieros y diseñar la estrategia de auditoría incluyendo procedimientos en respuesta a los riesgos identificados.
5. La evaluación del control interno debe enfatizar aspectos que pudieran haberse descuidado por el cambio de modalidad presencial a modalidad virtual durante las operaciones de las entidades auditadas.
6. La comunicación constante, es una herramienta imprescindible en la realización de auditorías, utilizando mecanismos alternos y tecnología, cuidando los aspectos de ciber seguridad y calidad de la información.
7. Los asuntos clave de auditoría KAM, se convierten en un aspecto muy importante en el desarrollo de auditorías, dadas las circunstancias que afectan a las entidades auditadas en temas de operación, laborales, financieros y del entorno económico y social de los distintos países.
8. La evaluación del negocio en marcha o empresa en funcionamiento, cobra aún mayor importancia dada la vulnerabilidad de muchos sectores de negocio al impacto económico que a tan largo plazo ha resultado la pandemia del Covid-19.



Guía de Discusión

¿Los auditores deben seguir revisando las áreas del negocio, ya afectadas por la pandemia, en una siguiente época postpandemia?

Por ser una situación atípica, la rotación de énfasis en las áreas afectadas por la pandemia, deben seguir siendo revisadas con la misma intensidad y escepticismo profesional.

Por ser una situación atípica, la rotación de énfasis en las áreas afectadas por la pandemia, deben seguir siendo revisadas con la misma intensidad y escepticismo profesional.

¿Deben los auditores implementar nuevos procedimientos de auditoría para asegurarse de cubrir los riesgos de auditoría y de control interno, así como el gran riesgo de interrupción de negocio en marcha?

¿Qué alternativas puede utilizar el auditor para salvaguardar su opinión dadas las circunstancias inusuales de auditorías remotas e incremento de riesgo, con el fin de no perjudicar la relación costo-calidad del servicio?

¿Los auditores deben establecer un cuestionario especial y especializado, para identificar efectos como producto de las medidas adoptadas para la Covid-19 en las entidades; o deben actualizar la guía actual en uso?



Referencias bibliográficas.

1. Auditoría remota para Covid-19 y demás, The Institute of Internal Auditors, Inc. y fue realizada por la Fundación Latinoamericana de Auditores Internos – FLAI. Traductora: Suzzet González (servicios contratados), revisor: Roberto Loo y Jorge Badillo, CIA, CRMA, CCSA, CGAP, CISA. Abril 2020.
2. Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de Pequeñas y Medianas Empresas, Volumen2, Guía Práctica, Segunda Edición. 2010. IFAC.
3. Norma Internacional de Auditoría 501, Evidencia de Auditoría – Consideraciones Específicas para Determinadas Áreas, Norma Internacional de Auditoría 500, Evidencia de Auditoría.
4. NIC 1, Presentación de los Estados Financieros;
5. Nía 200, Objetivos globales del Auditor independiente y realización de la auditoria de conformidad con las normas internacionales de auditoria;
6. Nía 315 (Revisada), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento;
7. Nía 500, Evidencia de Auditoria;
8. Nía 570 (Revisada), de Negocio en Marcha o Funcionamiento;
9. Nía 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los Estados Financieros;
10. Nía 701(Revisada), Comunicación de las cuestiones Clave de la auditoria en el informe del Auditoria emitido por un Auditor Independiente;
11. Nía 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un Auditor Independiente;
12. Nía 706 (Revisada), Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de Auditoría emitido por un Auditor Independiente.
13. Pronunciamiento Técnico Interpretativo CTNAC N° 02/2020, el 17 de abril de 2020, Consideración de los efectos del Covid-19, en el Informe de Auditoría sobre Estados Financieros de Propósito General por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2019.

Publicaciones en la Página WEB de IFAC

1. Resumen de las consideraciones de Auditoria de Covid-19, de Christopher Arnold/ junio 3/2020;
2. Center for Audit Quality (CAC) Negocio en marcha, responsabilidad de la dirección y del auditor;
3. Alerta al Personal del IAASB Preocupación en marcha en el entorno actual en evolución. Consideraciones de auditoria para el impacto de Covid-19;



4. Informe del auditor de alerta del personal del IAASB en el entorno actual en evolución debido a Covid-19;
5. ICAEW, Coronavirus empresa en marcha y el informe del auditor;
6. Journal of Accountancy, Consejos para los auditores durante la pandemia
7. ¿Artículo Cual es el Problema? De Gabriela Kegall Socia de KPMG
8. Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros del Ecuador (www.supercias.gob.ec)



RESUMEN DE HOJA DE VIDA DE LOS AUTORES



María de los Ángeles Soberanis Aguirre de Rueda

Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría, Magister Artium EN Administración de Empresas CUM LAUDE Universidad Francisco Marroquín

Diplomado en Finanzas (Universidad Nacional Autónoma de México)

Magister en Cooperación Internacional y Ayuda Humanitaria Instituto Kalu, España

Socia directora de PANCHITA AGUIRRE DE KAEHLER Y ASOCIADOS, firma miembro de AGN INTERNATIONAL

Miembro fundador del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, integrante del Tribunal de Honor del CCPAG, Miembro Fundador de la Comisión de la Mujer del CCPAG.

Presidenta del Tribunal de Honor del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores IGCPA.

Presidenta del Comité Ejecutivo, presidenta del Comité de Impuestos y Miembro del Comité de Auditoría de AGN INTERNATIONAL, Región Centro y Sud América, presidenta del Comité Internacional de Contabilidad y Auditoría y Revisora de Control de Calidad de firmas miembros de AGN INTERNATIONAL

Miembro de la Comisión Interamericana de Normas y Prácticas de Auditoría de AIC, secretaria en 2015-2016, 2018-2019 y 2019-2021 con participación en la elaboración y exposición de trabajos interamericanos en las Conferencias Interamericanas de Contabilidad.

Miembro del Comité de Traducción de Normas de IFAC e IAASB para AIC

Miembro del Comité de Inclusión y Diversidad de AIC

Tesorera de la Comisión Nacional de AIC en Guatemala, directora nacional de AIC por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala y el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores IGCPA 2021-2023

Miembro de la Comisión de Control de Calidad y del Consejo Técnico Asesor IFAC-AIC del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala

Coordinadora del Directorio de Firmas de CPA del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores IGCPA



Luis Idrían Estrella Silva

Luis Idrían Estrella Silva, es un profesional graduado en la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito, en la Facultad de Ciencias Administrativas y Contables con los títulos del Licenciado Contador Público Autorizado, e Ingeniero Comercial con mención en Contabilidad y Auditoría. Obtuvo los Títulos de Especialista Superior en Tributación y Magister en Tributación, en la Universidad Andina Simón Bolívar.

En diciembre del 2009, obtuvo un Diplomado Internacional en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's) en la Universidad de Aconcagua – Mendoza (Argentina), y en los meses de mayo y junio del 2011, participó en el Seminario Internacional en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's) aplicado a Pequeñas y Medianas Empresas PyMES, con el aval de la Universidad de Aconcagua – Mendoza (Argentina).

En noviembre del 2016, obtuvo la Certificación de Contador Interamericano Certificado en la NIIF para Pymes (CICNP), así como obtuvo la Certificación Internacional en Normas Internacionales de Auditoría, ambas otorgadas por la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC).

Idrían Estrella, desde el año 2001, ha desarrollado y estructurado la firma de consultoría ESTRELLA & APOLO – CONSULTORES de la cual es su Socio - Director. El señor Estrella ha impartido y participado en varios cursos de entrenamiento local e internacional sobre Contabilidad, Auditoría, Impuestos, NIIF, conversión de estados financieros a moneda extranjera, docencia universitaria, entre otros temas afines.

Es profesor titular desde el año 2001 en la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Facultad de Ciencias Administrativas y Contables en la ciudad de Quito; y desde octubre del 2010, es docente en la Universidad Andina Simón Bolívar en el Área de Derecho, en las Especializaciones Superiores en Tributación, Especialización Superior en NIIF's, en la Maestría en Fiscalidad Internacional y Planificación Tributaria. Ha sido profesor en otras entidades de educación superior, en el Ecuador y profesor invitado en Universidades de Colombia y Paraguay.



Francisco Ernesto Herrera Soria

Es egresado de la Escuela de Auditoría de la Universidad de San Carlos de Guatemala USAC, posee estudios de Maestría de Administración de Empresas con especialización en Finanzas, cursó la Maestría de Consultoría Tributaria en la USAC, es Abogado y Notario por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales y de la Justicia de la UPANA, en Guatemala.

Desde 1994, funge como Socio de la División de Consultoría y Auditoría de Herrera Peñalba y Asociados, corresponsal de HCG INTERNATIONAL, ha incrementado su experiencia profesional brindando asesoría y auditoría a empresas tanto nacionales como extranjeras y de toda clase de giro de negocio, que no dudamos hace de él un profesional altamente calificado y motivado en su especialidad, que redundará sin duda alguna en provecho de sus clientes.

Participó como expositor a nivel nacional e internacional en temas relacionados con la profesión, entre otros, en el XXXII Conferencia Interamericana de Contabilidad en Perú 2017, con el tema, La Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC1) y la situación de su implementación en las Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría de los países de América y el Caribe, y en la XXXI Conferencia Interamericana de Contabilidad Punta Cana con el tema: El Riesgo Del Negocio en Marcha y su Efecto en los Dictámenes de Auditoría, que se realizó del 17 al 20 de septiembre 2015, con el lema “Por una profesión estandarizada con Calidad y Valores Éticos”; también en el Foro “Las NIIF en el contexto interamericano”, Foro “Las NIIF en el contexto interamericano”, en el marco de la “XVIII Congreso Nacional de Contadores y IX Seminario Regional Interamericano de Contabilidad” el 6 de junio del 2014, en Asunción Paraguay. También expuso y publicó en la XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad en Punta del Este Uruguay en diciembre del 2013, con el tema: la Auditoría Interna en la prevención y detección de fraudes.

Catedrático del Curso de Auditoría Internacional para la Pymes en Latinoamérica en la Maestría de Contabilidad Internacional, de los Cursos: Contabilidad Financiera; Legislación Tributaria; Administración financiera del Riesgo; Control Interno y Fraudes, todos en la Maestría de Administración Financiera de la Galileo, del Curso de Auditoría I y II, de la Licenciatura en Administración Tributaria, del Curso de Contabilidad I, de la Licenciatura en Informática y aseguramiento de la Calidad, todos de la Universidad Galileo.

Es un activo miembro de la comunidad profesional, desempeñando entre otros, los siguientes cargos: Miembro del Tribunal de Honor del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, 2018-2019. Miembro del Tribunal de Honor del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, 2013-2015. Presidente de la Comisión Interamericana de AIC, de Normas y Prácticas de Auditoría por los años 2014 y 2015, y vicepresidente por el bienio 2015-2017. Miembro de la Comisión Nacional de AIC, de Normas de Auditoría de 2012 a la fecha. Miembro de la Comisión de principios de contabilidad Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores -IGCPA-, miembro activo de IFAC, en representación de Herrera, Peñalba y Asociados.



Víctor Hugo González Corominal

Master en Investigación de Operaciones, Universidad Francisco Marroquín, Guatemala 2002. Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, 2001

Asociado al Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores

Colegiado 2318 en Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala

Socio encargado del control de Calidad de Manuel Cervantes & Asociados, S. C., firma miembro de Leading Edge Alliance (Lea Global)

Miembro de la Comisión Técnica Interamericana "Normas y prácticas de auditoría", Asociación Interamericana de Contabilidad.

Miembro del Board de América Latina de Leading Edge Alliance (LEA GLOBAL), Coordinador de Control de Calidad, de América Latina de Leading Edge Alliance (participando en revisiones de Control de Calidad de Trabajos de auditoría en México, Centroamérica, Colombia, Venezuela y Argentina).

Ex - Director Ejecutivo del Consejo Técnico Asesor IFAC/AIC del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala,

Ex – miembro suplente de la Comisión Nacional de Control de Calidad de Guatemala.

Ex – AVP the Bank Of America NT &, S. A., Sucursal Guatemala

Asociación Interamericana de Contabilidad
XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad
Porto Alegre-Brasil

TRABAJO NACIONAL

ÁREA 2: NORMAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA

TEMA: AUDITORÍA FORENSE POS COVID-19

SUBTEMA: Procedimientos utilizados en un encargo de Auditoría Forense pos Covid-19 a solicitud de partes relacionadas debido a desavenencias suscitadas por sospecha de mal uso de los recursos de la empresa, cuyo informe de Auditoría Forense podría ser usado ante instancia judicial.

AUTORES:

Diómedes Ruíz

Plácido Mercedes

Iván López

PAIS:

República Dominicana

DIRECTOR NACIONAL:

Jorge A. Billini

Índice

| | |
|---|-----------|
| Resumen Ejecutivo | 1 |
| Palabras Clave | 2 |
| Introducción | 2 |
| Fundamentación del Trabajo | 3 |
| Aspectos introductorios de la Investigación | 5 |
| Formulación del Problema | 5 |
| Sistematización del Problema | 6 |
| Objetivo General | 6 |
| Objetivos Específicos | 6 |
| Justificación e Importancia del Estudio | 7 |
| Marco Teórico | 7 |
| El Covid-19 y su Impacto Económico a Nivel Mundial | 7 |
| Historia y Evolución de la Auditoría Forense | 10 |
| Impacto del Covid-19 en la Práctica de Auditoría Forense en R.D. | 14 |
| Caso Práctico Auditoría Forense Fraude de Cuello Blanco | 19 |
| Procedimientos y Metodología del caso práctico | 21 |
| Propuestas | 23 |
| Análisis y Discusión de los Resultados | 24 |
| Conclusión | 26 |
| Hallazgos y Experiencia | 29 |
| Propuestas de Mejoras | 30 |
| Guías de Discusión | 32 |
| Referencias Bibliográficas | 32 |
| Curriculum Vitae | 34 |

I. RESUMEN

1. Resumen Ejecutivo

Es un reto hablar de la Auditoría Forense pos Covid-19 y en especial bajo el marco de nuestro tema de investigación”. Esto porque el Covid-19 se convirtió de forma repentina en una pandemia que afectó y aún sigue afectando todo lo relativo a nuestra vida familiar, social, laboral, económica, y de igual manera en la forma de conducir los encargos de Auditoría.

Varios autores han definido de diferentes maneras la Auditoría Forense. Una de las definiciones con la cual nos identificamos, es la aportada por Nelson Dávalos Arcentales, en su obra “Fundamentos y Práctica de Auditoría Forense”, que dice *“Es una nueva disciplina especializada en la investigación de los delitos financieros, cuyos propósitos primordiales son: prevenir, indagar, poner en claro, descubrir, evidenciar, reportar y, en diversas instancias judiciales, atestiguar sobre delitos financieros descubiertos, perpetrados por dignatarios, ejecutivos, funcionarios o empleados en el desempeño de sus funciones públicas o privadas, incluso con la participación de personal externo, como clientes, proveedores, testaferros, familiares cercanos, etc.”*

En este trabajo estaremos resaltando todo lo vinculado a la actividad de Auditoría Forense pos Covid-19 y en especial daremos mayor atención a los procedimientos utilizados en un encargo de Auditoría Forense bajo la realidad pos Covid-19.

2. Palabras Clave

Encargo, Estrategias, Metodologías, Impacto, Auditoría Forense, Covid-19, Procedimiento.

3. Introducción

El Covid-19 ha traído consigo muchos cambios, no solamente en aspectos relacionados a la salud, sino también a niveles económicos, políticos, sociales, y porque no, en la forma de ejecutar los trabajos de auditoría y en especial como es nuestro tema en la Auditoría Forense.

Los autores de este trabajo de investigación luego de analizar diferentes factores que han incidido de manera directa en el área de Auditoría Forense, con la entrega de este trabajo los lectores podrán obtener un marco y una visión más integral y acabado de lo que se está realizando en República Dominicana acerca del proceso de la Auditoría Forense pos Covid-19.

Como resaltamos anteriormente la función de la Auditoría Forense no se ha quedado fuera del impacto y cambios producidos por el Covid-19, por lo que se ha tenido que reinventar la forma más adecuada, legal y procedimental necesaria para poder ofrecer los servicios contratados tanto por los sectores gubernamental, privados, justicia, entre otros. Es por esto que resaltamos como adelanto los siguientes elementos que hemos tenido que incorporar al proceso de la auditoría en República Dominicana:

Levantamiento de la capacidad de conectividad y de personas disponibles que las empresas auditadas tienen para facilitar el proceso de la Auditoría Forense.

Realizar entrevistas de forma remota utilizando diferentes medios tecnológicos, como son: la plataforma de Zoom, la plataforma de Google Team. Y de hecho en varios casos hemos realizado llamadas y videos llamadas a través de WhatsApp.

Otra innovación que hemos tenido que implementar es la confirmación de la existencia de artículos y otros elementos a través de la utilización de webcam, drones y otros dispositivos que facilitan la confirmación visual de lo que hemos requerido en nuestra Auditoría Forense.

El uso del especialista en tecnología forense ha sido bien útil durante todo este proceso, ya que ha sido el profesional que nos ha brindado soportes para mantener la seguridad tecnológica necesaria para la consecución de nuestros objetivos.

Todo lo antes dicho, no ha dejado de lado el descenso físico por parte del equipo de Auditoría Forense al lugar o empresa donde hemos tenido que realizar nuestro trabajo de auditoría para dar mayor aseguramiento y validez a nuestra conclusión, de manera tal que sea objetiva y apegada al debido proceso normativo y de ley vigente en nuestro país República Dominicana.

Para finalizar esta parte introductoria es importante resaltar que estaremos tratando temas relacionados, al Impacto Económico del Covid-19; Historia y Evolución de la Auditoría Forense; Impacto del Covid-19 en la Función de Auditoría Forense; Presentación de un Caso Práctico y las Guías de Discusiones y Recomendaciones Finales.

4. Fundamentación del Trabajo

Para nadie es un secreto que cada día se comenten fraudes en diferentes estamentos de la sociedad, tanto a nivel gubernamental, privado y otros. En este sentido presentamos el siguiente trabajo basado en la importancia de implementar un proceso adecuado bajo el cumplimiento de las normas, estándares, principios, y buenas prácticas para la realización de una Auditoría Forense en el marco pos Covid-19.

Lo antes dicho es soportado por una de las “Big Four” en su revista titulada “El fraude y otros delitos de cuello blanco durante el Covid-19”. *Los delitos de cuello blanco son delitos que se han vuelto cada vez más comunes en la sociedad actual, debido a que los grandes criminales ya no*

son aquellos que hacen una verdadera masacre, ahora son quienes visten un traje y están detrás de un escritorio. Por su estatus socioeconómico, los delitos de cuello blanco van desde los fraudes, hasta “el robo elegante”, que consiste en obtener dinero por medio de una malversación de fondos ya sea de una empresa o de un usuario de servicios económicos frágiles”.

Dentro de los fraudes o esquemas de fraudes más utilizados durante la pandemia, indica el estudio de dicha fuente los siguientes: Apropiación indebida, Legitimación de capitales, Cohecho, Colusión, Delito informático, Estafa, Espionaje industrial, Evasión de impuestos. De igual manera indica que “Durante el COVID-19 se ha incrementado el número de delitos de fraudes, los delincuentes aprovechan el estado de emergencia y se adaptan a la nueva realidad, empleando nuevas estrategias para la comisión de hechos delictivos, por ejemplo, el uso indiscriminado de Las Tecnologías de Información y Comunicación (TICs), apoyándose en las redes sociales.”

Tomando como base las premisas sobre el tema de Auditoría Forense que esgrimen los autores Cano, Miguel y Lugo, Danilo; en su obra “Auditoría Forense en la Investigación Criminal del Lavado de Dinero y Activos”; Ecoe Ediciones; Bogotá–Colombia; 2005; p. 16, 20. *“una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas y que también la auditoría forense es, en términos contables, la ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico”.* Por lo antes mencionado, es que entendemos la importancia capital que tiene la Auditoría Forense en tiempos como los vividos bajo la pandemia del Covid-19.

Basado en lo anteriormente dicho, es que entendemos la necesidad imperante de hablar sobre el tema en cuestión y sobre todo abordarlo con las más finas y actualizadas opiniones y prácticas de profesionales del área. Como es el caso de lo establecido por la Asociación de Examinadores

de fraudes Certificados en su revista Reporte a las Naciones 2020. En esta revista se detallan los esquemas de fraudes más utilizados y el costo del fraude para las organizaciones de Latinoamérica y el Caribe. *“El monto promedio del costo del fraude fue de USD 1,500,000, realizados bajo los esquemas de: apropiación de activos, corrupción, fraudes de Estados Financieros, entre otros”.*

Lo dicho por la Asociación de Examinadores de Fraude (ACFE) debe ser un marco de referencia para todas las organizaciones ya sean estas públicas o privadas, de que el flagelo del fraude es cada vez más perjudicial para la vida de la organización. Por tal razón es que la Auditoría Forense reviste un gran interés y aún más partiendo de las oportunidades que la pandemia del Covid-19 ha abierto para la comisión de fraudes que solo pueden ser detectados utilizando los métodos y procedimientos adecuados.

El trabajo desarrollado por los autores servirá para coadyuvar a la creación de conciencia sobre el flagelo del fraude pos Covid-19, utilizando un caso práctico creado bajo la premisa de que uno de los socios de la organización tiene sospecha de uso indebido de lo recurso por parte de otro socio, y también daremos las recomendaciones del uso de procedimientos y metodologías que se pueden tomar para la realización de un encargo de auditoría bajo las condiciones imperantes pos Covid-19.

4.1 Aspectos introductorios de la Investigación

Formulación del Problema

¿Cuáles procedimientos fueron utilizados en la Auditoría Forense pos Covid-19 a solicitud de partes relacionadas debido a desavenencias suscitadas por sospecha de uso indebido de recurso?

Sistematización del Problema

- a. ¿Cuándo inició el Covid-19?
- b. ¿Cuáles medidas fueron tomadas cuando se originó la pandemia del Covid-19?
- c. ¿De qué forma la actividad de Auditoría Forense se ha visto impactada por el Covid-19?
- d. ¿Cuáles estrategias se han diseñado para cumplir con los encargos de Auditoría Forense pos Covid-19?
- e. ¿Cuáles fueron las áreas vulnerables y de mayor riesgo por efecto de la paralización de la economía debido al Covid-19?
- f. ¿Cuáles procedimientos fueron implementados en la Auditoría Forense pos Covid-19?
- g. ¿Cuáles fueron las razones o motivos que dieron lugar a las desavenencias entre las partes relacionadas que motivaron la solicitud de la Auditoría Forense?

De manera coherente y vinculado de forma directa a estas interrogantes, se proponen los siguientes objetivos:

Objetivo General

Evaluar el impacto del Covid-19 en los encargos de Auditoría Forense y los procedimientos adoptados por los profesionales del área para cumplir con el encargo.

Objetivos Específicos

- a. Identificar los procedimientos utilizados en la Auditoría Forense pos Covid-19
- b. Implementar metodología utilizada en una Auditoría Forense pos Covid-19
- c. Sustentar la validez del uso de la tecnología en el trabajo de la Auditoría Forense pos Covid-19

- d. Detectar los hallazgos evidenciados en el proceso de la Auditoría Forense pos Covid-19
- e. Recomendar buenas prácticas a implementar en una Auditoría Forense

Justificación e Importancia del Estudio

La presente investigación se justifica en la experiencia de los expositores en la realización de Auditoría Forense tanto antes y después de la pandemia Covid-19. Especialmente bajo la condición actuales que el mundo ha tenido que vivir. Donde las empresas y varios sectores productivos de la vida nacional han tenido que cerrar sus puertas y en otros casos disminuir sus operaciones tal y como lo veremos en el desarrollo relacionado al impacto del Covid-19 en la función de Auditoría Forense.

De igual manera nuestro estudio servirá como referencia y base para que los profesionales y estudiantes vinculados al sector de la contabilidad, auditoría, y en especial de la Auditoría Forense, puedan tener las herramientas técnicas, metodológicas y procesales para la realización de un encargo de Auditoría Forense siguiendo los más estrictos estándares y normas profesionales. Sobre todo, bajo el marco de los desafíos y retos pos Covid-19.

II. DESARROLLO DEL TEMA

5. Marco Teórico

5.1 El Covid-19 y su Impacto Económico a Nivel Mundial

Según la OMS, el Covid-19 o Coronavirus SARS-CoV-2, es una enfermedad viral respiratoria que tuvo su aparición por primera vez en China y Arabia Saudí en los años 2002 y 2012 respectivamente. El virus COVID-19 fue reportado por primera vez el martes 7 de enero de 2020, por el CDC de China (Centro para el Control y la Prevención de Enfermedades), luego de que el 31 de diciembre de 2019 la Comisión de Salud Municipal de la ciudad de Wuhan en la provincia

de Hubei, notificara 27 casos de un tipo de neumonía de etiología desconocida, siete de los cuales eran severos. A partir de esta aparición en Wuhan, el virus se expandió de manera rápida y abrupta a todos los países del mundo.

Al detectarse el brote de Coronavirus, los países comenzaron a tomar medidas de precaución, desde el uso de mascarilla, distanciamiento social y en algunos casos el cese de sectores de la economía. Produciendo esta última, pérdidas significativas a varios sectores de la economía mundial. Pocos fueron los sectores que no salieron afectados negativamente por la pandemia. Tal es el caso de la industria de alimentos, combustible, salud, tecnología, entre otros, los cuales vieron sus ingresos aumentar de forma exorbitante.

Según estudio del Fondo Monetario Internacional (FMI), *producto de la pandemia del Covid-19, se originó una recesión mundial del 5% en el año 2020 y un repunte del 7.8% en 2021. Cada mes de confinamiento, supone borrar el 4% del crecimiento global.* Esta información del Fondo Monetario nos indica que los países han sido y aún continúan siendo afectados por la crisis producida por el Virus.

El periódico digital “El Dinero” resalta que, *en la región de América Latina y El Caribe, el panorama no puede ser diferente; no solo por la interdependencia de las economías, sino porque como países en desarrollo y con debilidades institucionales, pudiera ser más grave, como de hecho lo revela CEPAL, la Comisión Económica de América Latina y el Caribe de las Naciones Unidas (ONU), que proyecta un desplome del Producto Interno Bruto (PIB) del 9.1%, en un escenario en que Sudamérica será la más castigada ya que se hundirá -9.4%; seguida por México y Centroamérica con -8.4%, y el Caribe con -7.9% debido a la mayor contracción económica en los últimos 100 años provocada, evidentemente, por la pandemia.*

República Dominicana como parte de los países del Caribe, igualmente ha sufrido los efectos de la pandemia a nivel económico, reduciendo la recaudación de impuestos, ingresos por turismo, aduana, entre otros. Para enero-septiembre de 2020, los ingresos fiscales registraron una caída de 8.4% respecto al mismo período del año anterior.

De acuerdo con el economista dominicano Haivanjoe Ng Cortiñas, debido a la pandemia del Covid-19, la deuda pública de los países ha aumentado exponencialmente, y sobre todo la deuda de República Dominicana. Resaltando que la previsión de las necesidades brutas de financiamiento contemplada en el presupuesto nacional para el 2020 sin COVID-19 era de RD\$ 246,295 millones, equivalente a un 5.0 % del PIB y la presión de la deuda fue estimada en un 42.9% del PIB; sin embargo, la magnitud de la caída de los ingresos corrientes, así como también, la demanda por más recursos para el gasto público, obligó a las autoridades a realizar cuatro modificaciones al presupuesto anual, en la que se incluyeron los nuevos financiamientos.

En tiempo del COVID-19, la deuda pública ha servido para sostener y aumentar el gasto público, circunstancias que la ha llevado a alcanzar máximos históricos, en ocasión también por la caída de los ingresos presupuestarios. Amerita reconocer que, si no hubiera sido por el aumento del endeudamiento, la caída del PIB en 2020 fuera superior al -6.0% estimado, de igual manera, el nivel de pobreza resultaría mayor que el 6.0% que ha aumentado y que la desigualdad en la distribución del ingreso monetario se hubiera también agravado.

Con todo lo anteriormente dicho, es una realidad que los afectos del Covid-19 en las economías mundiales, y sobre todo en República Dominicana ha sido significativa y que a corta y largo plazo seguirá trayendo otros impactos en todas las áreas económicas del país. Es por esto que se necesita seguir tomando medidas que vayan en mejora y rescate de la economía.

5.2 Historia y Evolución de la Auditoría Forense

Para desarrollar parte de lo que es la historia y evolución de la Auditoría Forense a nivel mundial, tomamos varias fuentes como en especial el estudio realizado por la “Unidad General de Administración del Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior de México y la Tesis de “Eridania Cedeño Castillo y Zunilda Roque del Rosario para la obtención del grado de Magister en Contabilidad de Gestión y Auditoría Integral, bajo la asesoría del Lic. Wladislao Guzmán.”

A través de los años se han desarrollado diferentes tipos de auditoría a entidades públicas y privadas. El significado de Auditor es persona que oye, se le dio este nombre porque en esa época los registros de contabilidad gubernamental eran aprobados solamente después de la lectura pública en la cual las cuentas eran leídas en voz alta.

Desde la época medieval, y la revolución Industrial, se realizaban auditorías para determinar si las personas en posiciones de responsabilidad oficial en el gobierno y en el comercio estaban actuando y presentando información de forma honesta. Durante la Revolución Industrial a medida que el tamaño de las entidades aumentaba sus propietarios empezaron a utilizar servicios de gerentes contratados. Con la separación de propiedad y gerencia, los ausentes propietarios acudieron a los auditores para detectar errores operativos y posibles fraudes. Los bancos fueron los principales usuarios externos de los informes financieros. Antes del 1900 la auditoría tenía como objetivo principal detectar errores y fraudes, con frecuencia incluían el estudio de todas o casi todas las transacciones registradas. Posteriormente en el siglo XX la auditoría se alejó del enfoque de la detección de fraudes y se direccionó hacia la determinación de si los estados financieros presentaban razonablemente la posición financiera y los resultados de las operaciones.

El auge de la auditoría inició a medida que las entidades corporativas se expandían, lo que también originó que la auditoría realizara muestras de las transacciones a revisar. El control Interno, empezó a cobrar importancia, pues las auditorías para descubrir fraudes serían muy costosas y el control interno efectivo fue reconocido como mejor técnica.

Fue en la década de los 60s cuando en Estados Unidos, la detección de fraudes asumió un papel más importante en el proceso de auditoría. En 1972 se dio inicio al análisis del fraude en los Estados Financieros, el fraude de Watergate, a la luz de este escándalo que involucraban funcionarios del gobierno de Estados Unidos. El gran auge de la Auditoría Forense se sitúa en los años 1970 y 1980, como una herramienta para suministrar pruebas a los fiscales.

El Congreso tomó mayor responsabilidad por los fraudes en gran escala: Procesos judiciales que reclamaban informes financieros fraudulentos no detectados en las auditorías externas. La Comisión Treadway de los Estados Unidos (Comisión Nacional sobre Reportes Financieros Fraudulentos) formada en 1985, dio un impulso y direccionamiento importante frente al fraude administrativo y revelaciones financieras engañosas y algunas de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), se refieren al Fraude y error, a la evidencia de auditoría, las consideraciones adicionales sobre partidas específicas, con respecto a las revelaciones de los Estados Financieros, a la observación de inventarios físicos, confirmación de cuentas por cobrar, indagación sobre litigios y reclamos.

En 1990 inicia la globalización de la disciplina. En 1996 la Junta de Normas de Auditoría, emitió una guía para los auditores requiriendo una evaluación explícita del riesgo de errores en los estados financieros en todas las auditorías, debido al fraude. La clave para evitar problemas era la reglamentación de leyes efectivas y las exigencias por parte de los auditores, en el cumplimiento de esas leyes y regulaciones.

En 1998, surge la Asociación de Examinadores de Fraude Certificados ACFE por sus siglas en inglés (ACFE) es la principal organización antifraude en el mundo y agrupa a especialistas, investigadores, auditores, abogados, contadores, peritos, profesionales y consultores interesados en el tema.

Como consecuencia de diversos actos fraudulentos las principales organizaciones de contabilidad patrocinaron la Comisión Nacional sobre Presentación de Informes Financiero-Fraudulentos, muchas de las recomendaciones a los auditores fueron reglamentadas por la Junta de Normas y Auditoría, una de la más importante fue sobre la efectividad del control interno y la demanda de la declaración de los auditores.

La evolución de la auditoría ha buscado adaptarse a nuevos procesos derivado de la globalización, como parte de esta evolución se ha tratado de ofrecer nuevos modelos de auditorías dentro de las cuales se encuentra la Forense.

En República Dominicana la Auditoría Forense, es una especialidad joven, aunque a nivel de los tribunales y las leyes penales, especialmente el Código Procesal Penal, habla del experto o perito, que debe ser un Contador Público con calidad para realizar trabajos especializados por encargo de un tribunal, ministerio público o partes del litigio. De igual manera la ley 10-04 de La Cámara de Cuentas, en sus artículos 28-30 habla de la realización de auditorías, y en especial investigaciones. Esta última facultando a dicho órgano la realización de Auditoría Forense, aunque taxativamente no habla de Auditoría Forense, pero si se interpreta que la Auditoría Forense es parte de la función de investigación. Otra norma que habla de la realización de auditorías e investigaciones es la Ley 633 que crea el Instituto de Contadores de la República Dominicana.

Basado en lo antes expresado, la Auditoría Forense en República Dominicana se viene realizando, aunque no bajo el nombre de auditoría forense en muchos de los casos, sino de peritaje contable, desde hace varios años, tomando capital importancia en los años 2000 al 2006 por la crisis en una parte del sector financiero del país. Proceso de auditoría llevado a cabo por una de las firmas más reconocida en República Dominicana.

Para ampliar un poco más la historia y evolución de la Auditoría Forense en República Dominicana, tomamos la Tesis de Eridania Cedeño Castillo y Zunilda Roque del Rosario para la obtención del grado de Magister en Contabilidad de Gestión y Auditoría Integral, bajo la asesoría del distinguido colega y amigo Lic. Wladislao Guzmán.

Sobre los inicios de la Auditoría Forense en la República Dominicana, poca información se tiene documentada al respecto, pero en entrevista realizada del 18 de Julio del 2017, el Dr. Enrique Cambier, quien es docente y coordinador de tesis de la Universidad Pedro Henríquez Ureña (UNPHU) en los programas de contabilidad y auditoría, contador con maestría en auditoría integral y doctorado en didáctica y gestión de centros educativos en la Universidad de Sevilla, informó para esta investigación lo siguiente:

La Auditoría Forense en nuestro país empieza a nivel de los bancos con lo que se conocía como auditorías especiales. Antes, las administraciones de los bancos solicitaban a firmas auditoras externas que se investigara y analizara desde el punto de vista de la metodología de auditoría, cualquier irregularidad que consideraran pertinentes investigar. Además, les exigían una elaboración de papeles de trabajo organizados, los cuales le servirían como evidencias en los tribunales para convertirse en futuras pruebas. Posteriormente, luego del año 2000, llega al país el licenciado Miguel Cano y el doctor Danilo Lugo, quienes desarrollaron el tema o el nuevo concepto de lo que sería la Auditoría Forense.

Estos señores mediante cursos de educación continuada expandieron en el país el conocimiento de Auditoría Forense orientado al delito del fraude y sus aspectos legales. En la actualidad, la Auditoría Forense se ha diseminado por todo tipo de organizaciones, ya que las entidades tienen sentido de eficiencia y prevención de delitos, además de una orientación a investigarlos cuando son detectados. Aunque la Auditoría Forense se basa en hechos pasados, también es preventiva porque procura recomendar acciones para que los delitos no se cometan o si se cometen puedan ser descubiertos oportunamente, ya que el promedio de descubrir un delito es de 16 a 18 meses y prácticamente el autor podría o no estar en la organización (E. Cambier, comunicación personal del 18 de julio del 2017).

5.3 Impacto del Covid-19 en la Práctica de Auditoría Forense en República Dominicana

La pandemia mundial del coronavirus COVID-19 no es una excepción para la Auditoría Forense en la República Dominicana. La enfermedad que surgió con el primer paciente que contrajo el Covid-19 en la localidad de Wuhan, Hubei en China y desde entonces a través de su rápido contagio se ha extendido por los diferentes continentes y regiones lejanas del mundo.

Es de esperarse, que una pandemia letal y de alto nivel de propagación, de las del tipo Covid-19, tenga repercusiones directas e indirectas sobre la economía dominicana, y específicamente en el área que nos compete de la Auditoría Forense.

Naturalmente, la profundidad del impacto sobre la economía estará en función del nivel de duración, de la magnitud de su propagación y del tiempo que se tome en distribuir y vacunar a la mayor parte de la población para combatir sus efectos letales y de la efectividad de las políticas públicas que se puedan implementar para mitigar sus efectos, o en el mejor de los casos, contrarrestarlo.

Antes de la aparición del coronavirus, distintos organismos internacionales, como el de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD), pronosticó que las actividades productivas y comerciales de la economía de América Latina, crecerían a una tasa de un entre un 1.3% y un 1.8%.

Limitaciones

Cuando se considera necesaria una respuesta rápida a la crisis generada por el Covid-19, las empresas se vieron inevitablemente o afectadas y por ende han adoptado a corto plazo medidas para contrarrestar los efectos de aislamiento y la paralización de la actividad económica:

- Las restricciones de trabajar presencialmente en las empresas y las cuarentenas que afectan a cientos de miles de personas han dejado a las oficinas limitadas en su mano de obra y servicios, interrumpiendo el ciclo normal de la realización de la Auditoría Forense.
- Los requerimientos de nuevos casos de contratación de auditorías han disminuido drásticamente en respuesta a una caída en la demanda de estos servicios y los auditores que están dispuestos a ofrecerlos se ven considerados a reducir su capacidad de producción por temor al contagio.
- La movilidad y las interrupciones en el trabajo han llevado a marcados descensos en la terminación de auditorías contratadas, lo que ha provocado incumplimiento de plazos de los entregables.
- La epidemia del Covid-19 es, por lo tanto, un riesgo laboral independiente, así como un amplificador de las tendencias y vulnerabilidades existentes en el área de Auditoría Forense.
- De igual forma las empresas también han tenido que lidiar con la intensificación de la crisis económica, de seguridad sanitaria y riesgos políticos. Como por ejemplo la

realización de dos certámenes electorales en el mismo año y un cambio de gobierno en medio de la pandemia.

Innovaciones

El alcance de la tarea del Auditor Forense está generalmente influenciado por un análisis previo del entorno de la empresa, sin importar que esta sea inicialmente clasificada como macro y micro o el tipo de negocio (físico y virtual), el estilo gerencial y la calidad de los procesos contables, productivos y de negocio de los entes.

Se requiere hacer una planificación del trabajo inicial realizar y un análisis previo de las condiciones de la empresa antes los efectos de la pandemia, es por ello que se requiere la confección de una matriz de riesgos que contenga, y donde convergen, todos los eventos susceptibles a riesgo de contagio a la enfermedad del Covid-19, ya sean por contagio directo de uno de sus miembros o expuestos a virus de formar indirecta por la vía de la falta de políticas de higiene y control de los agentes que cohabitan en la empresa expuesta.

Por lo antes expuesto, es necesario que en tiempos de COVID-19 se implementen protocolos entre; los entes de auditoría interna, personal de tecnología de información (IT) de las entidades y auditores forenses externos con la finalidad de; rediseñar los controles internos con los dueños de los procesos y ofrecer seguridad a las entidades para minimizar posibles ataques de fraudes, debido a que en estos tiempos, al estar trabajando a distancia, los sistemas de control interno se hacen vulnerables en mayor parte por los elementos explicados anteriormente en el triángulo y/o diamante del fraude, como lo son, La Oportunidad y El Incentivo.

Siendo esto así, el rol del Auditor Forense se ha visto acentuado a la importancia de desarrollar políticas, procesos y sistemas que permitan rápidamente disuadir, prevenir, detectar y brindar rápida respuesta a riesgos globales que amenazan, interrumpen o afectan la continuidad normal

de los negocios, tales como los que el mundo está padeciendo hoy día por los efectos devastadores del Coronavirus.

Analizando toda esta realidad planteada ante los efectos de la pandemia, el Auditor Forense para la realización de la auditoría se ha visto en la necesidad de adoptar las prácticas:

- El análisis de datos de manera virtual
- El trabajo remoto
- Y las videoconferencias para revisar y discutir informes de los hallazgos.

Se debe adoptar un proceso de evaluación y planificación de riesgos menos interactivos con el personal, que permita flexibilidad en la forma de implementar recursos humanos en el futuro.

Procesos

Los procesos para la implementación y realización de la Auditoría Forense tras el inicio del aislamiento provocado por la pandemia del Covid-19 y también por las medidas de distanciamiento y aislamiento del personal de las empresas contratadoras de este tipo de servicios se vieron en la obligación de adaptarse a la nueva realidad. Este escenario producido por el aislamiento social cambió la rutina de trabajo de varios sectores de la auditoría en general, así como el trabajo de las Auditorías Forense.

La pandemia aceleró procesos de digitalización en los trabajos manuales realizados por el auditor y rápidamente puso en práctica los cambios generados por la transformación a un mundo digital. Ante el contexto sin precedentes de la pandemia, muchos auditores han tenido que enfrentar una serie de desafíos de innovación. Como resultado, tuvieron que revisar, en un tiempo récord, varios protocolos y procedimientos de trabajo vinculados al uso de la tecnología, sin descuidar las medidas de prevención, control e información. Todos estos cambios se están produciendo en

un mundo donde la velocidad y la innovación chocan con un segmento altamente regulado y complejo inherente a la profesión de Auditoría Forense.

Con la ayuda de la tecnología, fue necesario revisar varios procesos de trabajo de Auditoría Forense. Una de las medidas tomadas por las empresas que operan en el sector fue el permiso de acceso remoto para compartir papeles de trabajo en el momento de una pandemia. Además, el uso de plataformas para compartir información de forma segura a través de Internet fue parte de los cambios. El segundo paso se refiere a la sustitución del trabajo de rutina, que requiere una gran cantidad de personas en el campo, mediante la automatización de los procedimientos de Auditoría Forense, que están ayudando desde simples inspecciones y reuniones presenciales hasta recálculos y proyecciones y análisis más complejos, asegurando el enfoque principal del auditor forense en la mitigación de riesgos y juicios relevantes.

La inteligencia artificial también comenzó a cobrar aún más protagonismo en la Auditoría Forense en este período con el uso de análisis de datos relevantes, de forma electrónica, sin necesidad de la presencia física del material, como lectura e interpretación de contratos, actas de reuniones, certificados de liquidación débito, tarjetas de débito, entre otros. Este tipo de herramienta puede permitirle obtener y analizar rápidamente un gran volumen de datos, ampliando el alcance de las pruebas de auditoría en comparación con la forma tradicional que se hacía en el pasado. En el seguimiento y comportamiento de inventarios y existencias cuantiosas en planta física de producción por parte de los equipos de Auditoría Forense en las empresas, se han implementado nuevas tecnologías, como el uso de drones, optimizando el proceso, especialmente en esta época de aislamiento.

Para ilustrar todo lo anteriormente expresado pasamos a desarrollar un caso práctico de una auditoría forense pos Covid-19 a solicitud de uno de los accionistas debido a sospecha de fraude.

5.4 Caso Práctico Auditoría Forense Fraude de Cuello Blanco

Explicación del caso

Dos empresarios y amigos de muchos años decidieron constituir una empresa para ofrecer servicios médicos, para tal fin acordaron la construcción de un edificio en la cual operaría un Centro Médico. Los socios y amigos acordaron que la construcción del edificio sería costeadado por ellos en partes iguales, es decir, que ambos aportarían 50% del costo total de la construcción y equipamiento del centro médico.

Inicialmente se realizó un presupuesto y se estableció que la obra de construcción tendría un costo promedio de RD\$120,630,425 y la misma se terminaría en tiempo estimado de 24 meses. Se acordó que los socios realizarían un aporte para dar inicio a la construcción y luego realizarían aportes parciales según se requiriera durante el desarrollo de la construcción.

Para mejor comprensión del caso, llamaremos a los socios principales como José de los Santos y Pedro de la Rosa.

José, uno de los socios, convence a su amigo Pedro para que contraten los servicios de un hermano suyo (de Pedro), para la construcción del edificio, quien supuestamente es ingeniero y por coincidencia posee unos planos de un proyecto para el desarrollo de un centro médico, el cual había diseñado años antes. En principio José no estuvo de acuerdo, pero termina por aceptar contratar los servicios del hermano de su socio para la construcción del edificio en el cual operaría el centro médico, utilizando los planos del diseño desarrollado por el hermano de Pedro, a quien llamaremos Juan de la Rosa, para un mejor entendimiento.

Se realiza un contrato de construcción en la cual la compañía propietaria contrata los servicios de la compañía constructora propiedad de Juan, hermano de Pedro, socio y amigo de José. En

el contrato se establece que la empresa propietaria pagaría a la constructora una comisión de 10% sobre la base del costo de construcción de la edificación y un 4% por la administración de la obra mientras la misma se desarrolla y hasta que el centro médico se ponga en operaciones. Los pagos de la comisión del 10% serían requeridos trimestralmente avalados con los reportes y anexos, a medida que se solicitaran las cubicaciones, y los pagos del 4% correspondiente a la administración de la obra, sería realizado mensualmente, juntamente con las facturas que sustentaran los gastos administrativos.

Luego de las firmas de los acuerdos para la construcción de la obra, José deja todo en manos de su socio Pedro y se va al extranjero a continuar con sus negocios.

José y Pedro, socios de la empresa fueron efectuando sus aportes según lo programado conforme se iba desarrollando el proyecto, sin embargo, en ocasiones se presentaban situaciones en las cuales se requerían aportes extraordinarios, en condiciones de préstamos que serían reembolsados a los socios cuando la empresa estuviera en operaciones.

José, quien ha estado envuelto en sus actividades profesionales y empresariales en el extranjero, y al transcurrir del tiempo se percata que la construcción se ha llevado el doble del tiempo proyectado para su terminación y que se ha incurrido en costos por encima del presupuesto original, por tanto, decide regresar al país en el año 2020, acción que no pudo concretar en lo inmediato, debido a las medidas restrictivas a causa de la pandemia del coronavirus (COVID-19).

Meses después, cuando fueron flexibilizadas las medidas restrictivas, el Sr. José de los Santos regresó al país, para ponerse al día con relación a la construcción del proyecto del cual es socio y en la cual había realizado una inversión económica importante. Luego de agotar una serie de

reuniones con los demás socios de la compañía propietaria de la obra, además con los directivos de la empresa constructora y con los administradores de la obra, salieron a relucir varias situaciones las cuales eran desconocidas por José y que le causaron dudas, por lo que solicitó que se realizara una auditoría para conocer sobre el manejo de los recursos aportados por él y sobre la construcción del edificio cuyo costo original se había incrementado significativamente.

Efectivamente la administración aprobó que se realizara una Auditoría Financiera-Operativa, la cual no pudo concluirse por limitaciones causadas por la misma administración de la empresa. Esta situación dio al traste que el Sr. José de los Santos se querellara ante la Procuraduría Fiscal del Distrito Nacional, lo cual trajo como consecuencia que se requiriera la realización de una Auditoría Forense, para esclarecer la situación de los aportes de los socios y la construcción del edificio para operar el Centro Médico.

Para ir al desarrollo práctico del caso, pasaremos a enumerar los procedimientos, la metodología, los hallazgos y la conclusión.

Procedimientos y Metodología del caso práctico

Para la ejecución de nuestro examen aplicaremos técnicas e investigación de Auditoría Forense según las circunstancias que nos permitan obtener evidencias respecto a los aportes realizados por los socios de la empresa **Centro Médico Tu Salud, S.R.L** y desembolsos realizados para la construcción de un edificio propiedad de la empresa. Y sobre todo sustentar nuestra conclusión de la confirmación o descarte de posible fraude.

Tales como:

- Sostendremos reuniones con la Administración de la empresa y con los principales socios involucrados en el proceso.

- Solicitaremos toda la documentación contable y sus soportes, tanto físicos como digitales, correspondiente a los periodos sujeto a nuestra revisión y análisis.
- Utilizaremos herramientas para la recuperación de archivos e informaciones, revisión de datos públicos y diligencias judiciales.
- Revisión física de los documentos que sirven de amparo a los recursos económicos recibidos por la empresa y de los documentos físicos que avalan los costos incurridos para la construcción del edificio.
- Aplicaremos pruebas sustantivas y analíticas a los registros contables y documentos que sirven de soporte a los mismos.
- Revisaremos el contrato de construcción firmado por la empresa y la compañía propietaria, para validar su fiel cumplimiento.
- Revisión y comparación del presupuesto original y lo compararemos con el costo final de la construcción.
- Realizaremos entrevistas e indagaciones al personal involucrado en los diferentes procesos.
- Aplicaremos técnica de confirmación de datos
- Como método innovador debido a los efectos de las limitaciones producto de la pandemia. Hemos incorporado prácticas y procedimientos alternativos para la consecución de nuestros objetivos. Los cuales detallamos a continuación:
 - Levantamiento de la capacidad de conectividad y de persona disponibles que la empresa auditada tiene para facilitar el proceso de la Auditoría Forense.
 - Realizar entrevistas de forma remota utilizando diferentes medios tecnológicos, como son: la plataforma de Zoom, la plataforma de Google Team. Y de hecho en

varios casos hemos hecho uso de llamadas y videos llamadas a través de WhatsApp.

- Otra innovación que hemos tenido que implementar es la confirmación de la existencia de artículos y otros elementos a través de la utilización de webcam, drones y otros dispositivos que facilitan la confirmación visual de lo que hemos requerido en nuestra Auditoría Forense.
- El uso del especialista en tecnología forense ha sido bien útil durante todo este proceso, ya que ha sido el profesional que nos ha brindado soportes para mantener la seguridad tecnológica necesaria para la consecución de nuestros objetivos.

III. PROPUESTAS

6. Metodología

El diseño de la investigación es del tipo *no experimental*, ya que no habrá manipulación de las variables, es decir, las metodologías y estrategias que caracterizan y describen los procesos utilizados en la Auditoría Forense pos Covid-19 no serán alterados o manipulados por los autores.

El estudio es del tipo *explorativo* porque es aquel que se efectúa sobre un tema u objeto poco conocido o estudiado, por lo que sus resultados constituyen una visión aproximada de dicho objeto y al buscar conocer el objeto de estudio, no se formulan hipótesis sino supuestos. Sobre todo porque el tema de la Auditoría Forense pos Covid-19 es un tema poco estudiado debido a lo reciente de la pandemia.

En cuanto al método de estudio utilizado, este es el *deductivo* porque parte del todo a la generalidad para llegar a las particularidades (metodologías y estrategias) que describen los procesos y metodologías utilizadas en la práctica de la Auditoría Forense pos Covid-19.

Para nuestro trabajo de investigación, fueron tomadas en cuenta como *fuentes primarias* de información las documentaciones y evidencias existentes respecto al tema en cuestión. También fueron utilizados como *fuentes secundarias* la práctica o experiencia de los autores de dicho trabajo en el área de Auditoría Forense.

También presentaremos los resultados de nuestro trabajo basado en los procesos utilizados en el caso práctico y en los elementos identificados en el impacto del Covid-19 en la actividad de Auditoría Forense.

7. Análisis y Discusión de Resultados

Tomando en consideración los resultados arrojados por la Auditoría Forense pos Covid-19 realizada a la empresa Centro Médico Tu Salud S.R.L y basados en el impacto que ha tenido la pandemia en la actividad de Auditoría Forense, podemos resaltar los siguientes resultados:

- Con la aplicación de los diferentes métodos y procedimientos utilizados, fue posible lograr los objetivos del encargo de auditoría forense pos Covid-19.
- En la utilización de la metodología vinculada al levantamiento de la capacidad de conectividad y de persona disponibles que la empresa auditada tenía para facilitar el proceso de la Auditoría Forense, fue posible obtener un conocimiento amplio de cuales áreas podrían ser incluidas dentro de nuestro alcance de auditoría y a la vez poder saber el personal disponible para proveer las informaciones requeridas.
- Al poner en ejecución el procedimiento de entrevistas, fue necesario aplicar una metodología mixta de entrevistas remotas, o sea, virtuales y también presenciales en la

medida que las circunstancias nos lo permitieron. Obteniendo con esto, resultados importantes para poder recabar las informaciones pertinentes que nos permitieran tener una clara comprensión de los hechos y demás elementos vinculados al caso auditado.

Para las entrevistas remotas hicimos uso de las herramientas tecnológicas siguientes: plataforma de Zoom, la plataforma de Google Team, uso de videos llamadas a través de WhatsApp, correo electrónico, y Google Drive. Todo esto fue realizado cuidando los aspectos de seguridad tecnológica para de esta forma garantizar la debida confidencialidad de la información y sobre todo la veracidad de la misma, ya que este tipo de actividad o metodología, se corre el riesgo de envío de información falsas y también de hackers que roban información de importancia, como las requeridas durante el proceso de la Auditoría Forense en cuestión.

- Para la confirmación de la existencia de equipos y áreas construidas hicimos uso de otras facilidades tecnológicas como son la webcam, drones y otros dispositivos que facilitan la confirmación visual de lo que hemos requerido en nuestra Auditoría Forense. Este tipo de innovación nos permitió poder obtener una seguridad de la existencia de los equipos y áreas construidas. Corroborando también el hallazgo vinculado a la sobrevaluación de la obra, ya que fue posible acceder de forma remota y física a todos los lugares de la edificación.
- Como habíamos resaltado, el elemento de la seguridad de la información por vía de métodos tecnológicos, para este proceso el especialista en tecnología forense fue de gran utilidad, ya que durante el proceso de la Auditoría Forense nos brindó el soporte especial requerido.

- Nuestro equipo de ingenieros y técnicos, realizaron las evaluaciones y tasaciones al inmueble y a los equipos instalados y determinaron que el costo de los mismos está estimado en RD\$130,850,000, es decir, que, si comparamos con el costo según el reporte de la administración de la empresa, existe una diferencia de RD\$29,730,670. Es decir, que el costo de construcción está sobrevaluado, en base a la tasación realizada. La administración no pudo justificar el uso de los fondos sobrevaluados.

IV. CONCLUSION

Luego de haber desarrollado todo el contenido teórico y práctico de este trabajo de investigación, podemos en esta etapa tan importante concluir que si bien es cierto que la pandemia del Covid-19 afectó de manera directa y significativa todos los sectores a nivel mundial y en especial a nuestro país República Dominicana. Mucho más cierto es que con la llegada de la pandemia se pudieron abrir nuevas puertas y oportunidades para que la Auditoría Forense pudiera reinventarse, aunque de manera directa sufrió los flagelos de la pandemia.

Como habíamos resaltado en la sección del impacto del Covid-19 en la actividad de Auditoría Forense, donde observamos que diferentes situaciones afectaron de manera directa los encargos de auditoría, especialmente por las siguientes razones:

- Las restricciones de trabajar presencialmente en las empresas y las cuarentenas que afectaron a cientos de miles de personas, mermando la capacidad productiva, afectando el ciclo normal de la realización de la Auditoría Forense.
- Los requerimientos de nuevos casos de contratación de Auditoría Forense disminuyeron drásticamente en respuesta a una caída en la demanda de estos servicios y los auditores que estaban disponibles para ofrecerlos se vieron considerados a reducir su capacidad de producción por temor al contagio.

- La movilidad y las interrupciones en el trabajo han llevado a marcados descensos en la terminación de auditorías contratadas.
- La epidemia del Covid-19 es, por lo tanto, un riesgo laboral independiente, así como un amplificador de las tendencias y vulnerabilidades existentes en el área de Auditoría Forense.
- No obstante, a lo antes señalado, es importante resaltar que a pesar de que fuimos afectados por la pandemia, también la misma trajo oportunidades para aplicar nuevas metodologías y procesos para lograr la realización de los encargos recibidos. Como parte de estas oportunidades resaltamos la inclusión a la práctica de Auditoría Forense las siguientes:
 - Levantamiento de la capacidad de conectividad y de persona disponibles que las empresas auditadas tienen para facilitar el proceso de la Auditoría Forense.
 - Realizar entrevistas de forma remota utilizando diferentes medios tecnológicos, como son: la plataforma de Zoom, la plataforma de Google Team. Y de hecho en varios casos hemos realizado llamadas y videos llamadas a través de WhatsApp.
 - Otra innovación que hemos tenido que implementar es la confirmación de la existencia de artículos y otros elementos a través de la utilización de webcam, drones y otros dispositivos que facilitan la confirmación visual de lo que hemos requerido en nuestra Auditoría Forense.
 - El uso del especialista en tecnología forense ha sido bien útil durante todo este proceso, ya que ha sido el profesional que nos ha brindado soportes para mantener la seguridad tecnológica necesaria para la consecución de nuestros objetivos.

Lo antes dicho lo podemos sostener con la presentación del caso práctico relacionado a un encargo de Auditoría Forense, donde pudimos aplicar las técnicas y metodologías antes

descritas y otras mas que nos permitieron cumplir de manera satisfactoria con el trabajo encomendado por el cliente y dicho informe pudo ser utilizado en los tribunales para someter al perpetrador del hecho fraudulento explicado en el informe de dicho caso.

Realizamos nuestra Auditoría Forense de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoria, NIAS; Manual de Examinadores de Fraude del (ACFE), y la Guía del Especialista Certificado en Antilavado de Dinero (ACAMS), haciendo uso de nuestra experiencia en la materia y de los procedimientos que las circunstancias así lo permitieron. A continuación, detallamos algunos puntos importantes que deben considerarse:

- El equipo de auditores forenses encargado de realizar la auditoría a dicha empresa pudo confirmar que la obra fue sobrevaluada en RD\$29,730,670 y el uso de estos fondos no contienen soportes y explicaciones objetivas y materiales que sustenten la sobreevaluación y el uso de estos fondos por parte de los encargados de ejecución del proyecto.
- Durante el proceso de construcción del edificio propiedad de la empresa, la administración no hizo uso de los Controles Internos ideales que le permitieran tener un control adecuado y transparente de los aportes recibidos de los socios fundadores y de los desembolsos realizados para la construcción del edificio donde opera el centro médico.
- No se realizaron los registros contables de forma correcta y adecuada, como establece la Ley General de las Sociedades Comerciales y Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (Ley No. 479-08) y el Código Tributario de la República Dominicana (Ley 11-92) y demás leyes que las modifican.

- Los reportes de Costos preparados por la administración de entonces no poseen claridad y transparencia en la información que presenta, además de que no tienen suficientes documentos soporte que justifiquen los balances presentados en el mismo.

Hallazgos y Experiencias

La experiencia obtenida por parte de los autores de este trabajo de investigación fue de gran utilidad, ya que se pudo adquirir los conocimientos necesarios y de igual manera ver los impactos negativos que ha dejado la pandemia del Covid-19. El ejercicio de la Auditoría Forense pudo reinventarse y tomar importancia en varios aspectos, tales como: realización de cambios procesales y metodológicos. Dentro de estos podemos citar:

Levantamiento de la capacidad de conectividad y de persona disponibles que las empresas auditadas tienen para facilitar el proceso de la Auditoría Forense. Partiendo de que el personal estuviera laborando bajo el modelo de teletrabajo o que la empresa tenga algunas áreas parcialmente cerradas.

Realizar entrevistas de forma remota utilizando diferentes medios tecnológicos, como son: la plataforma de Zoom, la plataforma de Google Team. De igual modo se incorporó el uso de llamadas y videos llamadas a través de WhatsApp.

Otra innovación que pudimos implementar es la confirmación de la existencia de artículos y otros elementos a través de la utilización de webcam, drones y otros dispositivos que facilitan la confirmación visual de lo que hemos requerido en nuestra Auditoría Forense.

El uso del especialista en tecnología forense ha sido bien útil durante todo este proceso, ya que ha sido el profesional que nos ha brindado soportes para mantener la seguridad tecnológica necesaria para la consecución de nuestros objetivos. De igual manera

podimos utilizar expertos certificados en materia de tasación de muebles e inmuebles e ingenieros especialistas en construcción.

Adicionalmente a los puntos indicados anteriormente, también es importante resaltar que la Auditoría Forense ha tomado un auge relevante en la detección y descarte de la ocurrencia de hechos o eventos que laceran la relación de las empresas o particulares. Tal es el caso de nuestro trabajo práctico realizado a la empresa Centro Médico Tu Salud S.R.L. Donde un accionista, el señor Juan de los Santos al ver que su inversión corría riesgo o afectación, sometió una demanda ante la Fiscalía, y esta última al acoger el petitorio del señor Juan, procedió a asignar un perito para la realización de una Auditoría Forense relacionada al uso de los fondos aportados por los socios para los fines de construcción y equipamiento del Centro Médico.

Producto de la experiencia de los auditores forenses actuantes y el uso de procedimientos y metodologías vanguardistas, se pudo confirmar situaciones que real y efectivamente contravenían los derechos y recursos del señor Juan, los cuales provocaron que este realizara inversiones en la construcción y equipamiento del Centro Médico que tal y como resaltamos en el informe final de la Auditoría Forense pos Covid-19 no fueron sustentados y justificados como establecen las normas y procedimientos en la mayoría de los casos, en especial en la sobrevaluación de la obra. Todo pudo ser confirmado por los auditores forenses, utilizando los procedimientos ante mencionados y aplicando practicas existentes, como la de revisión documental de maneral física de las escasas informaciones suministradas, descenso a lugares accesibles y otras bajo las prácticas comunes utilizadas en Auditoría Forense.

Propuesta de Mejoras

Como la pandemia producto del Covid-19 ha ocasionado impactos significativos en el ejercicio de la profesión de Auditoría Forense, recomendamos las siguientes mejoras:

- Incorporar en los programas de Auditoría Forense más elementos tecnológicos, tales como drones, uso de WhatsApp, Google Team, Zoom, entre otros que faciliten la consecución de los objetivos cumpliendo con el debido proceso de ley, normativo y procedimental.
- El contador dedicado a la actividad de Auditoría Forense necesita obtener los conocimientos necesarios acerca de las nuevas herramientas tecnológicas que facilitan la realización de un encargo de Auditoría Forense aun de manera remota o mixta.
- Promover la actualización de normas vinculadas a la realización de encargos de auditoría.
- Crear guías que regulen y establezcan un marco de referencia actualizado y tomando en cuenta eventos como los suscitados por la pandemia producida por el Covid-19, ya que actualmente no se cuenta con esta herramienta para estandarizar los procedimientos a utilizar en un encargo de Auditoría Forense.
- Crear indicadores de riesgos para el ejercicio de la Auditoría Forense en situaciones similares a las vividas por el Covid-19.
- Motivar que los sectores empresariales, gremiales, judiciales, entre otros, puedan aunar esfuerzos para fomentar la importancia de la incorporación de procesos de Auditoría Forense bajo un enfoque preventivo.
- Fortalecer y crear alianza, acuerdos y convenios entre diferentes gremios o asociaciones para contar con los peritos de perfiles probados conforme al encargo para aunar esfuerzos y conocimientos para que se puedan lograr los objetivos del encargo de Auditoría Forense.

V. GUIAS DE DISCUSIÓN

- ¿Cómo ha impactado el Covid-19 a las economías mundiales y en especial a la República Dominicana?
- ¿Cuáles avances significativos ha tenido la Auditoría Forense desde sus inicios hasta el día de hoy?
- ¿Cuáles han sido los retos más significativos que ha traído el Covid-19 a la realización de la práctica de Auditoría Forense?
- ¿Bajo los efectos que ha dejado el Covid-19, como se ha estado realizando la Auditoría Forense en nuestro país República Dominicana?
- Del caso práctico de la Auditoría Forense efectuada a la empresa “Centro Médico Tu Salud, S.R.L”, ¿cuáles métodos y técnicas innovadoras fueron aplicadas para obtener los resultados?
- Como una forma de prevenir la ocurrencia de fraude en la empresa auditada “Centro Médico Tu Salud, S.R.L”, ¿Cuáles controles recomendarías establecer?

VI. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- “Eridania Cedeño Castillo y Zunilda Roque del Rosario (2017). Tesis de para la obtención del grado de Magister en Contabilidad de Gestión y Auditoría Integral “Unidad General de Administración del Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior de México.
- ACFE, Association of Certified Fraud Examiners. The 2020 Report to the Nation on Occupational Fraud and abuse.
- Boletín de la OMS (2020). El Covid-19 o Coronavirus SARS-CoV-2.

- Cano, Miguel y Lugo, Danilo (2005). “Auditoría Forense en la Investigación Criminal del Lavado de Dinero y Activos”; Ecoe Ediciones; Bogotá–Colombia p. 16, 20
- Código Procesal Penal Dominicano.
- CPEAL, Naciones Unidas Panorama Social de América Latina, 2020
- Fondo Monetario Internacional (FMI) (2021), producto de la pandemia del Covid-19.
- KPMG (2020), en su revista titulada “El fraude y otros delitos de cuello blanco durante el Covid-19”.
- Ley 633 Instituto contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana.
- Ley No. 10-04 de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.
- Nelson Dávalos Arcentales (2010), “Fundamentos y Práctica de Auditoria Forense, Quito Ecuador.
- Periodo el Dinero, Haivanjoe Ng Cortiñas, La deuda pública que nos deja el covid-19.
- The Fraud Examiners Manual, 2020.

DIRECCION DE CORREO ELECTRONICO

Correos electrónicos a los cuales se debe comunicar la aceptación o rechazo del trabajo de investigación nacional son los siguientes:

druiz@miseses-ruiz.com

seguramerc@hotmail.com

ivanjslopez@gmail.com

CURRICULUM VITAE



DIOMEDES RUIZ

Actualmente es Socio fundador de la firma de auditoría e impuestos Mises & Ruiz Consultores Asociados, SRL.

Posee una licenciatura en Contabilidad y Auditoría por la Universidad Apec (UNAPEC), República Dominicana. Postgrado en Planificación Fiscal Internacional en ADEN Business School y Auditor Forense Antifraude en el Instituto Internacional Auditoria Forense Antifraude.

Ha sido charlista en congresos de la Asociación Tributaria de la República Dominicana y Profesor Contratado de Impuestos (CTC) en la Asociación Tributaria ATRIRD, impartiendo varias asignaturas de los diferentes módulos que componen el Consultor Tributario Certificado (CTC).

Fue auditor externo en KPMG, en donde se especializó en el área de auditoría externa, impuestos, compañías de seguros y bancos. En adición ha desempeñado importantes cargos como Gerente Financiero, Contraloría y Administrativo en reconocidas empresas del área Financiera, Publicitaria, Industrial y en la Banca Comercial.

Actualmente es miembro activo del Instituto de Contadores Público Autorizado de la Republica Dominicana ICPARD.

CURRICULUM VITAE



PLACIDO MERCEDES ORTIZ.

Actualmente es Socio Fundador de la firma de Auditoría y Consultoría, Segura, Mercedes & Asociados, SRL.

Posee una licenciatura en Contabilidad de la Universidad Autónoma de Santo Domingo, UASD. Maestría en Gerencia y Productividad, Pos Grado en Alta Gestión Empresarial, Universidad Apec, UNAPEC. Especialización en Auditoria e Investigación de Fraudes. USAID-Contraloría General de la Republica Dominicana. Diplomados de NIAS y NIIFS. Certificación Consultor Tributario, CTC, Asociación Tributaria ATRIRD. Certificación Auditor Forense Antifraude, AFA.

Presidente de la Asociación Latinoamericana de Investigadores de Fraudes y Crímenes Financieros, ALIFC. Asesor del Instituto Internacional de Auditores Forenses Fraudes, IIAFA. Miembro del Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la Republica Dominicana, ICPARD. Instituto de Auditores Internos de la Republica Dominicana, IAIRD.

Posiciones ocupadas: Director de Auditoria, Contador General del Estado Contraloría General de la Republica Dominicana. Director Técnico de la Superintendencia de Salud y Riesgos

Laborales. SISALRIL. Perteneció al Staff de profesionales de las firmas internacionales de auditoria. Cooper & Lybrad y Grant Thornton.Docente Universitario.

Expositor en Seminarios Congresos Nacionales e Internacionales con tema relacionados a Fraudes, Vigilancia y Controles, Auditoria Forense. Auditoria Gubernamental. Inteligencia Emocional.

CURRICULUM VITAE



IVÁN JS. LÓPEZ

Actualmente es Gerente de Auditoría para Latinoamérica, de la Organización Compassion International. De igual manera es catedrático universitario de la Universidad UTE; Facilitador del Diplomado en Auditoría Forense e Investigación de Fraude del Instituto de Contadores de la República Dominicana.

Posee una licenciatura en Contabilidad y Auditoría por la Universidad O&M de República Dominicana; Licenciatura en Derecho de la Universidad UTE de República Dominicana; Auditor Forense Antifraude Certificado del Instituto Internacional de Auditores Forenses Antifraude (IIAFA); Consultor Tributario Certificado por la Asociación Tributaria de la República Dominicana; Certified Internal Auditor- CIA (Cursando) Instituto Global de Auditoría (IIA); Habilitación Docente Universitario por la Universidad UTE; Maestría Gerencia y Productividad Universidad APEC; Especialidad Alta Gestión Empresarial Universidad APEC

Miembro Comité Investigación, Auditoría Forense Antifraude y Anticorrupción para el bienio 2020-2022 Instituto de Contadores (ICPARD); Miembro Comisión de Investigación, Auditoría Forense

Antifraude para escribir y realizar trabajos nacionales de cara a la CIC- 2021 Instituto de Contadores (ICPARD); Miembro Comisión para la Creación del banco de elegibles para encargos de Auditoría Forense Antifraude Instituto de Contadores (ICPARD)

Fue Auditor de Proyectos de Compassion International; Encargado de Ingresos y Ejecución Presupuestaria y Activos Fijos del Instituto Dermatológico y Cirugía de Piel; Comentarista de Radio de La Z101, Programa en Familia; Comentarista de Televisión, Programa Palabra a Tiempo, GDM canal 74 de Claro.

SEUDÓNIMO

El Sincero

El flaco

Fragata



**ESTADOS FINANCIEROS E INFORMES DE AUDITORIA DE EMPRESAS ARGENTINAS
EN EPOCAS DE COVID-19**

Trabajo Nacional

ÁREA 2: NORMAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA

TEMA: 2 a. Auditoría externa

**SUBTEMA: 2.a.2. Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría
frente a los efectos del COVID-19**

Autores:

Albanese, Diana – Argentina

López, María de los Ángeles – Argentina

Cortondo, Santiago – Argentina

PAIS AL QUE REPRESENTA: ARGENTINA

DIRECTOR NACIONAL: Heraclio Juan Lanza

RESUMEN EJECUTIVO

La información financiera de calidad, así como los informes de auditoría que incrementan su confiabilidad, resultan indispensables para los usuarios de la información a la hora de tomar decisiones. En contextos complejos como la pandemia originada por COVID-19, la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina emitió recomendaciones para orientar a los emisores y auditores en la realización de su trabajo. La presente investigación pretende analizar empíricamente estados financieros e informes de auditoría de empresas de Argentina que se encuentran reguladas por la Comisión Nacional de Valores a fin de indagar en qué medida revelan situaciones originadas por la pandemia. Mediante un estudio descriptivo basado en el análisis de documentos, se encontró que en los estados financieros al 31/12/2020 existen revelaciones vinculadas a los efectos de la pandemia sobre la actividad de las empresas, pero no hay mayormente información al respecto en los informes de auditoría. Hay más y mejor revelación con el correr del tiempo y luego de estar disponibles las recomendaciones de la FACPCE, pero resulta necesario reflexionar sobre el rol de la auditoría y la utilidad de los informes ante situaciones complejas que son de interés para los usuarios.

PALABRAS CLAVE: Auditoría, COVID-19, revelaciones, informes, Argentina.

1. INTRODUCCION

El informe de auditoría (IA) en el cual un auditor independiente emite una opinión sobre los estados financieros (EEFF) de un ente, es relevante para los usuarios de la información que no siempre tienen conocimientos contables o financieros. La opinión del auditor agrega confiabilidad y credibilidad en la medida en que realice su trabajo cumpliendo la condición de independencia y con escepticismo profesional.

En diciembre de 2019 apareció en China el coronavirus (SARS-CoV-2 “COVID-19”), que con posterioridad al 31 de diciembre de 2019 se expandió en todo el mundo y el 11 de marzo de 2020 la Organización Mundial de la Salud (OMS) declaró como una pandemia. Esta situación, que afecta al mundo en general y a la Argentina en particular, significó una disminución importante del nivel de actividad económica, y cambios en la dinámica de la vida de las personas y en el desarrollo de procesos organizacionales y profundizó el riesgo de los encargos de auditoría, presentando nuevas incertidumbres a nivel de las organizaciones y del trabajo de los auditores.

El contexto de COVID-19 generó dificultades tanto para la elaboración como para la auditoría de los estados financieros. En relación con su elaboración, se han requerido cambios operativos que permitieran cumplir con la presentación en tiempo y forma; pero también han surgido dudas sobre la aplicación de las normas contables (Robles & Werbin, 2020).

En la Argentina, la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) publicó en abril del año 2020 una “Guía sobre la aplicación de Normas de Contabilidad y Auditoría en el contexto COVID-19” (en adelante, la Guía), que brinda pautas para el tratamiento de aspectos contables y de auditoría afectados por el contexto.

Desde el punto de vista de la auditoría, debieron tenerse en cuenta un conjunto de factores: a) modificación y dificultades en los procesos habituales de elaboración de EEEF; b) modificación del mapa de riesgo, dando lugar a nuevos factores que afectan los procesos empresariales (Calle, 2021); c) revelación en los EEEF de información útil para los usuarios referidos a la crisis originada por la pandemia; d) limitaciones en el proceso de auditoría, el cual debe adaptarse al nuevo contexto; e) las recomendaciones brindadas por la FACPCE para el desarrollo de la auditoría y la elaboración de los informes.

El presente trabajo pretende analizar empíricamente estados financieros e informes de auditoría con el fin de indagar en qué medida revelan situaciones originadas por la pandemia.

Para ello, se realiza un análisis documental sobre estados financieros e informes de auditoría presentados a la Comisión Nacional de Valores (CNV) por un conjunto de empresas emisoras.

Cabe mencionar que si bien dichas empresas están obligadas a emitir su EEFF bajo el marco de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), la Guía es aplicable para cualquiera de los dos marcos de información aprobados por la FACPCE (NIIF y Resoluciones Técnicas (RT)).

El trabajo se estructura del siguiente modo: en primer lugar, se analizan antecedentes y el marco normativo aplicable a las auditorías en el contexto actual. A continuación, se expone el diseño metodológico de la investigación, en la cual se analizan estados financieros e informes de auditoría de empresas listadas en la CNV. Seguidamente se describen los resultados obtenidos para finalizar con las conclusiones.

2. MARCO DE ANTECEDENTES Y NORMATIVO

La crisis por COVID-19 es un fenómeno que afecta, con distinta intensidad, a todos los países del mundo. Las medidas de prevención adoptadas, basadas en diferentes niveles de restricción social, limitan las actividades económicas. Sus consecuencias económicas asociadas a la oferta y demanda internas y mundiales han tenido intensidades distintas en los diferentes sectores. Muchas empresas sufrieron una importante disminución de sus ingresos y tienen dificultades para mantener sus actividades (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2020). Según información a junio de 2020, en la Argentina, el 44% de las empresas industriales no tenían liquidez para pagar el 50% de los salarios de abril (un 12,3% no pudo pagar la nómina); el 38% no pudo pagar servicios públicos; el 48% no pudo pagar a sus proveedores, y el 57% no pagó los impuestos (UIA, 2020, citado por CEPAL, 2020).

Resulta entonces que la pandemia originada por el COVID-19 tuvo efectos considerables sobre la actividad económica y financiera de las empresas, generando nuevos factores de riesgos y profundizando otros.

Tanto los emisores de estados financieros como los auditores deben considerar los efectos derivados de pandemia por COVID-19 que puedan profundizar o generar nuevos riesgos del negocio del ente, entendido como la probabilidad de que un evento o acción afecte en forma adversa la capacidad de la organización para lograr los objetivos empresariales y/o llevar a cabo sus estrategias en forma positiva (Casal, 2013). En este contexto, la pandemia y las medidas adoptadas para hacerle frente han afectado el negocio de la entidad y su ambiente, todo lo cual impacta no solo en los riesgos que deben ser considerados por el ente emisor y su auditor, sino que eventualmente deberían ser revelados de los EEFF (Robles, 2020).

El auditor debe evaluar la probabilidad e impacto que los factores de riesgos externos e internos tengan sobre la información financiera (Albanese & López, 2017). Una vez identificados los riesgos del negocio, se deberán considerar los riesgos de procesos; es decir, se deben identificar aquellas situaciones por las cuales un proceso no funciona de acuerdo con el objetivo definido por la organización y los factores que puedan hacer que el riesgo se materialice. En el contexto bajo estudio, los entes han modificado en muchos casos la modalidad operativa, por ejemplo, debido a la implementación del teletrabajo; esto ha generado limitaciones a la hora de desarrollar las tareas administrativas, así como también podrían haberse resentido determinados controles que en forma presencial estaban presentes, o la dirección podría haberse visto limitada para implementar otros. Por su parte, la dirección podría verse tentada a modificar información contable dadas las dificultades impuestas por el contexto. Así, el riesgo del encargo de auditoría y el riesgo de incorrección significativa podrían haberse visto incrementados (Robles, 2020).

Tal como se mencionó, frente a este nuevo escenario, con riesgos nuevos y/o incrementados, la FACPCE elaboró una guía orientativa sobre la aplicación de normas contables

y de auditoría en el contexto descripto. La misma no tiene carácter de norma, pero el organismo entendió que puede ser útil para la elaboración de estados financieros y la ejecución de los encargos de auditoría.

A la fecha se han encontrado trabajos que resumen o comentan las guías profesionales, colaborando con su difusión (Robles & Werbin, 2020; Cóccharo, 2020; Albanese & Rivera, 2021). Por su parte, Barbei, González y Tiberi (2020) han analizado el grado de cumplimiento de la normativa contable por parte de empresas argentinas en este escenario. Sin embargo, no se han detectado estudios que analicen los informes de auditoría en el contexto argentino, razón por la cual se considera útil la presente investigación.

A continuación, se resumen algunos aspectos de la Guía de la FACPCE que serán útiles a los efectos del trabajo empírico realizado.

2.1. Consideraciones que deben tener en cuenta los emisores de los estados financieros

En lo que respecta a cuestiones contables, la Guía busca colaborar con los contadores involucrados en la preparación de los estados financieros con cualquiera de los marcos de información aprobados por la FACPCE (NIIF o RT). Se presentan un conjunto de preguntas y respuestas a problemas propios del contexto actual, el fundamento a dichas respuestas y ejercicios de aplicación o notas ejemplificativas (Robles & Werbin, 2020).

Barbei et al. (2020) resaltan la importancia de la revelación de información sobre COVID-19 en los estados financieros, debido a su potencial impacto sobre los resultados y el patrimonio.

La Guía consta de dos partes: la primera, se refiere a estados contables con cierres ocurridos antes del 11 de marzo de 2020 (fecha de la declaración de la pandemia por parte de la OMS); la segunda, estados contables cuyos cierres ocurran con posterioridad al 11 de marzo de 2020. En el presente estudio se analizan estados contables con cierres anuales en dos

momentos en particular: cierres al 31/12/2019 (a los que aplica la primera parte de la Guía) y 31/12/2020.

Respecto de los cierres ocurridos antes del 11 de marzo de 2020, y considerando que la OMS declaró la situación como pandemia en dicha fecha, los emisores debían considerar los hechos posteriores al cierre de ejercicio. Las normas contables distinguen entre los hechos tipo 1, aquellos confirmatorios de condiciones que existían al final del periodo sobre el que se informa e implican ajustes; y de tipo 2, que indican condiciones que surgen después del cierre del periodo que se informa, pero antes de la emisión de los EEFF, y no requieren ajustes retroactivos.

Se espera que no existan hechos del tipo 1 por efecto del COVID-19 ni por las medidas adoptadas para hacerle frente que tengan impacto en los montos de activos y pasivos del período. En cuanto a los hechos de tipo 2, los administradores deberán considerar el calendario del brote y determinar los efectos del COVID-19 y las medidas adoptadas. Si el impacto financiero de los mismos es significativo, la Guía establece que la entidad deberá informar en una nota a los estados contables la naturaleza del evento y una estimación cuantitativa de sus repercusiones económicas y financieras, o la mención de que dicha estimación no se ha podido realizar (FACPCE, 2020).

Por otra parte, debían evaluar si la pandemia afectó la capacidad de la empresa para funcionar como empresa en marcha (EM). Ello puede concluir en las siguientes situaciones: a) que no existan incertidumbres significativas para continuar funcionando; b) que existan incertidumbres significativas, pero que hay evidencias suficientes respecto a que la empresa podrá continuar funcionando normalmente como empresa en marcha, lo cual deberá ser revelado en notas a los estados financieros; y c) que existen incertidumbres importantes y no hay evidencias razonables y suficientes sobre la continuidad de la empresa, en cuyo caso corresponderá aplicar hipótesis de empresa en liquidación e informar en notas a los estados financieros.

En relación a los cierres de ejercicio anuales acaecidos el 31/12/2020 que son objeto de análisis en este trabajo, no se ha emitido una Guía que haga un tratamiento específico al respecto. La declaración de pandemia y el ASPO son hechos que han afectado la mayor parte del ejercicio económico. Se entiende que la administración debe evaluar los efectos de la pandemia sobre el negocio y sus finanzas, y en consecuencia determinar si la capacidad del ente para funcionar como empresa en marcha se ha visto afectada, con efectos similares al párrafo anterior.

En lo que respecta a estudios previos, Barbei et al. (2020) analizaron el nivel de cumplimiento de las normas contables y de organismos reguladores (CNV) por empresas argentinas en el marco de pandemia por coronavirus. En su análisis de 20 estados contables de publicación al 31/12/2019 encontraron que, si bien las empresas en su mayoría incluían una nota sobre Hechos Posteriores, de acuerdo a lo requerido por la NIC 10, en ningún caso esta se refería al Covid-19, a sus efectos ni a la situación de emergencia sanitaria mundial; tampoco en el resto de las notas a los EEFF se mencionaban estos temas. Según los autores, esta omisión disminuye la calidad y utilidad de la información contable. A su vez, una baja cantidad de empresas presentaron un Hecho Relevante vinculado a COVID-19 en cumplimiento de lo requerido por la normativa de la CNV (CNV, 2013), vinculados principalmente a las restricciones en el desarrollo normal de las actividades debido a las medidas sanitarias adoptadas. Concluyen los autores que la falta de información afecta de manera negativa la utilidad de la información contable, impactando en el proceso de toma de decisiones de los usuarios.

2.2. Aspectos que debe considerar el auditor de estados financieros

I. Riesgo del negocio del cliente y riesgo de fraude

En primer lugar el auditor debería evaluar posibles efectos negativos que la crisis económica y financiera derivada de la pandemia hubiese tenido sobre el negocio del cliente, para lo cual se basará en el análisis hecho por la dirección de la entidad y en su propio juicio, mediante

indagaciones a la dirección, lectura de publicaciones específicas, análisis de información contable posterior al cierre y proyecciones reformuladas de la dirección, entre otros procedimientos (Arens, Elder & Beasley, 2007). Los contadores deben considerar además el riesgo de fraude, componente del riesgo del proceso de auditoría, que puede derivar en posibles irregularidades en la información financiera. Algunas de las situaciones que puede enfrentar el auditor en el contexto bajo análisis son las siguientes (FAPCE, 2020, analizado por Albanese & Rivera, 2021):

- manipulación de la información contable para alcanzar los objetivos de rentabilidad o liquidez frente a una disminución significativa de los ingresos;
- la modalidad de trabajo a distancia podría obviar ciertos controles establecidos por la entidad en beneficio de algún funcionario o empleado;
- activación de gastos vinculados a la pandemia que deberían imputarse como pérdida u omitir la contabilización de provisiones (por ejemplo, por contratos onerosos) para mejorar los resultados;
- no revelar de manera adecuada en notas a los estados financieros situaciones relacionadas con dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha;
- compras sin cumplir el debido proceso en beneficio de algún tercero, como por ejemplo un empleado.

II. Principio de empresa en marcha

La consideración del principio de empresa en marcha cobra especial interés en este entorno donde las organizaciones se ven especialmente afectadas por el impacto negativo que la pandemia tiene sobre la economía en general, generando muchas incertidumbres. En las actuales circunstancias, es esencial que el auditor aumente su escepticismo profesional y

procure obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre los cuales basar su opinión (FACPCE, 2020).

III. Limitaciones en el alcance del trabajo del auditor

Otro aspecto por destacar son las limitaciones en la aplicación de procedimientos de auditoría que el contador puede encontrar durante el desarrollo de su trabajo debido a la pandemia. En primera instancia, el sistema de control interno puede presentar deficiencias o debilidades debido a cambios en los procesos, la implementación del teletrabajo, incumplimiento del principio de separación de funciones, entre otros.

En cuanto a la ejecución de los procedimientos, el auditor podría encontrar limitaciones para acceder a los registros contables de la entidad o bien que ésta haya tenido dificultades para transcribir los estados financieros al Libro inventarios y balance y sus asientos al libro diario general. Otra dificultad podría ser la imposibilidad de realizar inspecciones oculares de bienes de cambio o bienes de uso, procedimiento destinado a validar la existencia y estado de los bienes. La Guía prevé también posibles restricciones que puede encontrar el auditor en la recepción de respuestas al proceso de confirmación de saldos de clientes, proveedores, bancos, abogados y otros posibles terceros. El auditor debe tener presente la situación de pandemia al ejecutar las comprobaciones globales de razonabilidad.

La Guía establece como imperiosa, en este contexto tan cambiante, la revisión minuciosa de los hechos posteriores al cierre del período y hasta la fecha del informe, pudiendo encontrar el auditor limitaciones para llevarlo a cabo. Por último, se menciona una restricción para la revisión de documentos importantes.

Frente a esas dificultades, la auditoría externa ha sabido aprovechar las herramientas que brinda la tecnología para el trabajo remoto, así como la inteligencia artificial, automatización robótica, *cloud*, *big data*, *analytics*, entre otras (Cruz, 2020). En particular, Cóccharo (2021) introduce

como una alternativa a ser implementada por los auditores en contexto de pandemia a la auditoría a distancia o virtual. Ésta pretende facilitar el seguimiento de los diversos riesgos sin necesidad de realizar una visita “in situ” a la ubicación física objeto de la auditoría –centros de procesamiento de datos, sucursales, etc.– (Mendiola, 2008); permite obtener, a través de medios tecnológicos las evidencias objetivas de los resultados, desempeño, decisiones, documentos y otros, con el fin de evaluarlos de manera online y determinar el grado en que se cumplen los criterios de auditoría.

Aun cuando los autores reconocen sus propios riesgos (asociados a los recursos, a la planificación y a la implementación) y su aplicación no es simple e implica un cambio estratégico para la auditoría, también describen sus importantes beneficios. Resulta una alternativa a tener en cuenta en condiciones de aislamiento, como herramienta para superar las dificultades descritas en la Guía, que fueron mencionadas previamente, y otras que pudieran surgir. Si bien no es el propósito de este trabajo profundizar en estos conceptos, se considera interesante indagar próximamente sobre el uso de estas herramientas por los auditores argentinos en el contexto de pandemia por COVID-19.

2.3. Efectos sobre los informes de auditoría

Al momento de emitir su opinión en el informe de auditoría, el contador deberá evaluar situaciones derivadas de la pandemia tales como las descritas anteriormente. En particular, el profesional considera cómo la pandemia y las medidas adoptadas impactaron o podrían seguir impactando en los negocios del ente y la industria en general, y cómo afectan el desarrollo de su trabajo profesional (FACPCE, 2000). Las recomendaciones brindadas en la Guía sobre cómo debe elaborarse el informe de acuerdo con diferentes situaciones son acordes a lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría (IFAC, 2018) y la RT37 (FACPCE, 2013).

Siguiendo las recomendaciones de la Guía, en primer lugar, se considerará el impacto de la pandemia en el ente. Si este fuera menor o fácilmente controlable, nulo o positivo, no serían preocupante para los usuarios de la información contable ni para el contador. Podría haber un

impacto negativo que podría resentir la posición financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo de la entidad, pero que no generen incertidumbres significativas sobre su continuidad como empresa en marcha dentro de los doce meses posteriores al cierre de ejercicio. En este caso, se debe considerar: a) si la situación de pandemia impactó o se cree que impactará significativamente en el negocio del cliente y si la situación fue revelada en notas a los estados contables (nota sobre hechos posteriores en los EEFF anteriores al 11/3/2021, que son los aquí analizados), el auditor no modificaría la opinión y podría informar la situación en un párrafo de énfasis en su informe; o b) por el contrario, si la situación anterior no fuera revelada en los estados financieros, el auditor emitiría una opinión modificada por falta de revelación y no podría exponer la situación en el párrafo de énfasis (FACPCE, 2020).

Si a raíz de la pandemia se produjeran incertidumbres significativas de empresa en marcha, el auditor tendrá en cuenta: a) si existe un impacto altamente negativo al punto que genere incertidumbres significativas sobre la continuidad de la empresa, deberá considerar si se incluyó una nota sobre empresa en marcha en los EEFF, pudiendo emitir una opinión limpia e incluir un párrafo de énfasis relacionado. Si no se hubiera incluido la nota, emitirá una opinión modificada por falta de exposición; b) si existe un impacto negativo de tal significatividad que conduciría a que la entidad no pueda continuar en funcionamiento, deberá verificar que se hayan preparado los estados contables bajo la hipótesis de una empresa que ha dejado de estar en marcha y en caso contrario emitirá una opinión adversa, explicando la situación en el párrafo de fundamentos de la opinión adversa (Albanese & Rivera, 2021).

Tal como se mencionó anteriormente, otra cuestión que puede presentarse al auditor es que hubiese tenido limitaciones en el alcance de su trabajo. En caso no haber podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden la opinión, pero si los posibles efectos de incorrecciones no detectadas sobre los EEFF fuesen significativos, pero no generalizados, se emitirá una opinión modificada. Si las limitaciones al alcance de la tarea de auditoría imposibilitaran

la emisión de una opinión, el auditor se abstendrá expresamente de opinar. En ambos casos, dichas limitaciones deben ser claramente expuestas en el apartado “Fundamentos de la opinión con salvedades”, indicando los procedimientos no aplicados y las circunstancias que originaron la limitación (Albanese & Rivera, 2021).

Otra cuestión para considerar es que el auditor podrá mencionar en un apartado del *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios* si la entidad no pudo actualizar sus libros contables como consecuencias de las restricciones impuestas por la pandemia, indicando el período correspondiente.

Finalmente, interesa en este punto agregar un aspecto que no llegó a ser contemplado en la Guía con relación a la auditoría. En Argentina, las empresas que cotizan títulos de capital y deuda bajo el contralor de la CNV están obligadas a emitir sus estados financieros con el marco de las NIIF y por ende sus auditores deben realizar su trabajo bajo las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Para los cierres de ejercicio posteriores al 15 de diciembre de 2020, los informes de auditoría presentan un nuevo modelo previsto en las NIA revisadas. Uno de los principales cambios es la introducción del párrafo de cuestiones clave de auditoría o *Key Audit Matters* (KAMs). Se trata de aquellos asuntos que, a juicio del auditor, fueron de mayor relevancia en la auditoría del ejercicio y que requirieron de una atención significativa del profesional y que fueron comunicados previamente a los órganos de gobierno.

El auditor tendrá en cuenta al momento de determinar las cuestiones a incluir en este párrafo situaciones como: las áreas de riesgo o los riesgos altos de error significativo; juicios relevantes del auditor relacionados con áreas de los estados financieros que involucraron juicios técnicos o estimaciones contables identificadas como de alta incertidumbre; efecto en la auditoría de transacciones o eventos significativos que hayan ocurrido en el ejercicio. El auditor determinará cuáles fueron las cuestiones de mayor importancia en su auditoría de los EEFF del ejercicio actual (Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos

Aires, 2020). Además de lo dicho anteriormente, el auditor puede evaluar otros aspectos a efectos de considerar la inclusión de un KAM en el informe, destacando para este trabajo la importancia de una cuestión para la comprensión de los EEFF en su conjunto por los usuarios de la información.

3. METODOLOGÍA

El presente trabajo pretende analizar empíricamente estados financieros e informes de auditoría con el fin de indagar en qué medida revelan situaciones originadas por la pandemia, a la luz de las recomendaciones brindadas por la FAPCE y que ya fueron analizadas.

Para ello se realizó un estudio descriptivo en base a un método de análisis de documentos (Hernández, Collado & Baptista, 2010). Se utiliza como información estados financieros e informes de auditoría de empresas emisoras argentinas que se encuentran bajo el control de la Comisión Nacional de Valores (CNV), correspondientes a los ejercicios cerrados el 31/12/2019 y el 31/03/2020. Se trata de una investigación cualitativa, con apoyo en métodos cuantitativos sencillos a los efectos descriptivos.

Respecto de las unidades de análisis, se trabajó sobre las empresas listadas Bolsas y Mercados Argentinos (BYMA) al 18/05/2021. Se partió de un total de 98 empresas, de las cuales se excluyeron del análisis las categorizadas como extranjeras y aquellas con cierre de ejercicio distinto al 31/12. Respecto de las empresas restantes, se indagó la actividad declarada por cada una en la página del BYMA, seleccionándose para el relevamiento casos con actividades diversas y pertenecientes a distintos sectores económicos. Finalmente, la muestra de la unidad de análisis quedó compuesta por 20 empresas, incluyendo entonces 40 estados contables e informes de auditoría.

Para la recolección de datos, se obtuvieron los documentos publicados por las empresas seleccionadas en la página de la CNV. El relevamiento de la información se realizó entre los meses de junio y julio de 2021, de manera estructurada, en base a lectura de los documentos y la respuesta a un instrumento de recolección para la recopilación de los datos relevantes. El mismo incluye preguntas orientadas a relevar información sobre el efecto del COVID revelada en los EEFF y el informe de auditoría: identificación de la empresa, el ejercicio económico analizado, revelaciones en los estados financieros, la opinión de auditoría, la inclusión de párrafos de cuestiones clave de auditoría, párrafos de énfasis e información en el párrafo de otros requerimientos legales. Existieron preguntas de respuesta binaria (SI/NO) para detectar la existencia o inexistencia de información en los documentos, como así también preguntas abiertas para recopilar información cualitativa que permitiera profundizar el análisis. El instrumento de recolección de datos fue cargado como cuestionario en Google Forms a fin de sistematizar el trabajo. Del relevamiento participaron 3 investigadores.

Con la información recabada se elaboró una base de datos mediante una planilla de Excel. Se agruparon y relacionaron los datos a los efectos de lograr su interpretación para el cumplimiento del objetivo del trabajo. Se realizó un análisis cuantitativo descriptivo de frecuencia en cuanto a la inclusión (o no) de los diferentes párrafos en EEFF e IA, complementado con un análisis del contenido de los párrafos presentes.

4. RESULTADOS

En primer lugar, se realiza una descripción de las unidades de análisis y los documentos relevados. A continuación, se describe la información recabada en los estados financieros. Luego, se exponen los resultados en función de los diferentes párrafos del informe de auditoría que fueron analizados.

4.1. Descripción de las empresas analizadas

En el cuadro 1 se resumen los datos principales de las 20 empresas cuya información fue relevada a los efectos de realizar el presente trabajo. Tal como se puede apreciar, se ha pretendido utilizar empresas con actividades diversas. En todos los casos los documentos analizados corresponden a cierres de ejercicio anuales al 31/12/2019 y 31/12/2020, utilizándose estados financieros individuales o consolidados según el caso.

Cuadro 1 – Resumen descriptivo de empresas e información relevada.

| Empresa | Actividad declarada en BYMA | Fecha del IA ejercicio 2019 | Fecha del IA ejercicio 2020 |
|--|--|------------------------------------|------------------------------------|
| AGROMETAL SOCIEDAD ANONIMA INDUSTRIAL | Fábrica de Implementos Agrícolas. | 02/02/2020 | 04/03/2021 |
| AUTOPISTAS DEL SOL SA | Mejora, Mantenimiento y Administración del Acceso Norte a la Ciudad de Buenos Aires. | 03/03/2020 | 09/03/2021 |
| BANCO PATAGONIA SA | Banco Comercial Minorista. | 19/02/2020 | 25/03/2021 |
| CABLEVISION HOLDING SA | De inversión y financiera. | 10/03/2020 | 25/02/2021 |
| CAMUZZI GAS PAMPEANA SA | Prestación del Servicio Público de Distribución de Gas Natural. | 09/03/2020 | 10/03/2021 |
| COMPAÑÍA ARGENTINA DE COMODORO RIVADAVIA EXPLOTACION DE PETROLEO S.A.M.I.C.I. Y F. | Explotación de Petróleo. | 18/02/2020 | 11/03/2021 |
| CONSULTATION SA | Desarrollo y comercialización de emprendimientos inmobiliarios. | 10/03/2020 | 30/03/2021 |
| EMPRESA DISTRIBUIDORA LA PLATA SA | Prestación de Servicios de Distribución y Comercialización de Energía Eléctrica. | 05/03/2020 | 18/03/2021 |
| GRIMOLDI SA | Fábrica y Comercialización de Calzado, Carteras y Artículos Afines. | 10/03/2020 | 17/03/2021 |
| GRUPO SUPERVIELLE SA | INVERSIONES | 19/02/2020 | 09/03/2021 |
| INSTITUTO ROSEBUSCH SA DE BIOLOGÍA EXPERIMENTAL AGROPECUARIA | Elaboración y Ventas de Productos Veterinarios. | 19/03/2020 | 31/03/2021 |
| LABORATORIOS RICHMOND SACIF | Industria de productos farmacéuticos, y otras especialidades medicinales, productos químicos, sintéticos y plásticos | 06/03/2020 | 08/03/2021 |
| LOMA NEGRA COMPAÑÍA INDUSTRIAL ARGENTINA SA | Producción y venta de cemento. | 10/03/2020 | 25/03/2021 |

| | | | |
|----------------------------|--|------------|------------|
| LONGVIE SA | Fabricación y Venta de Cocinas y Hornos a Gas. | 09/03/2020 | 26/03/2021 |
| METROVIAS SA | Prestación del servicio público de transporte ferroviario de pasajeros. | 10/02/2020 | 10/03/2021 |
| MOLINOS RIO DE LA PLATA SA | Explotación de Molinos Harineros, Fábrica de Aceites Vegetales y Comercialización de Productos Alimenticios. | 28/02/2020 | 31/12/2020 |
| PAMPA ENERGIA SA | Actividades de inversión en emprendimientos y desarrollos inmobiliarios o de cualquier otro tipo, en sociedades de cualquier naturaleza, por cuenta propia o representación de terceros. | 09/03/2020 | 08/03/2021 |
| S.A. SAN MIGUEL AGICIYF | Industrialización y Comercialización de Cítricos. | 05/03/2020 | 31/03/2020 |
| TELECOM ARGENTINA SA | Prestación de Servicios de Telecomunicaciones. | 09/03/2020 | 10/03/2021 |
| TERNIUM ARGENTINA SA | Promoción, Construcción y Explotación de Plantas Siderúrgicas. Elaboración y Comercialización de Acero, Hierro, Materias Primas y Productos Siderúrgicos. | 14/02/2020 | 19/02/2021 |

Fuente: elaboración propia.

4.2. Revelación en los estados financieros de situaciones vinculadas a COVID-19

Antes de analizar los informes de auditoría se exponen algunas circunstancias relevadas en los estados financieros analizados a efectos de clarificar.

En todos los casos, los estados financieros han sido preparados aplicando el principio de empresa en marcha. En consecuencia, en ningún caso se incluyen las notas recomendadas por la Guía de la FACPCE para el caso en que el COVID-19 hubiera tenido efectos negativos significativos que hicieran suponer que los entes no continuaran funcionando en el futuro, tanto en los ejercicios cerrados el 31/12/2019 como 31/12/2020. Tampoco se han preparado estados contables aplicando criterios correspondientes a una empresa en liquidación.

Se analizaron las revelaciones en notas a los estados financieros al cierre de ejercicio, con el siguiente resultado:

- **EECC al 31/12/2019:** no presentan nota sobre hechos posteriores referida al COVID-19 y la declaración de pandemia por la OMS, las medidas tomadas en Argentina y sus efectos sobre la entidad, tal como se recomienda en la Guía de la FACPCE. El 95.00% de los IA tienen fecha anterior al 11/03/2020, es decir, antes de la declaración de pandemia por la OMS. Existe un único EEFF con fecha del IA posterior al 11/3/2020, emitido el 19/03/2020, a pocos días de la declaración de pandemia por la OMS y del decreto que estableció en Argentina el aislamiento social preventivo obligatorio (ASPO).

- **EECC al 31/12/2020:** en este caso la pandemia y las consecuencias del ASPO son un hecho que ha afectado a la mayor parte de los negocios durante el ejercicio económico. El 85.00% de los EEFF relevados incluyen una nota específica sobre los efectos de COVID en la actividad de la empresa. Los tres EEFF restantes no presentan la nota mencionada, pero uno de ellos lo menciona en la Memoria de los administradores y otro incluye comentarios sobre medidas adoptadas en el contexto de pandemia en una nota más general que se refiere a contexto económico que opera la sociedad. Es decir que en el 95% de los casos los entes han mencionado los efectos de la pandemia en sus actividades.

Si bien se mencionaron dificultades derivadas de la pandemia, los emisores dejaron expresado en algunos casos que no suponen obstáculos para el normal desarrollo de la actividad del ente y su continuidad en el tiempo. También se mencionaron acciones de tipo operativas o comerciales tomadas por las empresas como consecuencia de la situación de pandemia.

Resulta interesante destacar que incluso en un caso cuya actividad es un laboratorio, se incluyó una nota sobre hechos posteriores al 31/12/2020 vinculadas al tema, mencionando acuerdos suscriptos con la finalidad de obtener en el corto plazo la fabricación de una vacuna contra el virus COVID-19 en la República Argentina.

En el Gráfico 1 se muestra cómo los entes han expuesto es sus estados financieros los efectos vinculados al COVID-19. Esta información es relevante para poder analizar luego los informes de auditoría.

Gráfico 1 – Inclusión de notas específicas vinculadas a COVID en los EEFF.



Fuente: elaboración propia.

4.3. Consecuencias en la opinión de auditoría y cuestiones clave de auditoría

Tanto para el ejercicio 2019 como 2020, el 100% de los informes de auditoría relevados poseen una opinión limpia. Cabe realizar el análisis considerando la fecha de emisión del IA a fin de conocer si hubiese correspondido realizar alguna consideración por parte de los emisores y/o auditores:

- **IA de EECC al 31/12/2019:** el 95.00% de los IA tienen fecha anterior al 11/03/2020, es decir, antes de la declaración de pandemia por la OMS, de modo que se entiende que los procedimientos de auditoría sobre hechos posteriores no alcanzaron a evaluar este evento. El único IA emitido con posterioridad al 11/3/2020 corresponde a un estado financiero que no menciona la pandemia por COVID-19.

- **IA de EECC al 31/12/2020:** Tal como se menciona en el apartado anterior, estos EEFF han hecho referencia a los efectos de la pandemia sobre la actividad de los entes mediante revelaciones en los estados financieros. Los informes con opiniones limpias permiten inferir que

no han existido desvíos en la aplicación de las normas contables ni limitaciones en el alcance de la tarea de los auditores derivadas de la situación de pandemia que justificaran la emisión de opiniones modificadas.

Una particularidad detectada en el informe de auditoría al 31/12/2020 de dos de las empresas relevadas es la inclusión de aspectos vinculados con el COVID-19 en el párrafo de cuestiones clave de auditoría. Una de ellas se refiere a dificultades que tuvo la empresa debido a las restricciones por la pandemia, para la realización de recuentos físicos durante el ejercicio y al cierre de este, y la limitación para la participación del auditor por los protocolos aplicados por la compañía; a su vez, la necesidad de realizar compras a proveedores no habituales generó una distorsión de los valores de compra y tuvo efecto en el precio promedio ponderado utilizado. El auditor realiza una descripción de procedimientos de auditoría alternativos utilizados para cubrir riesgos relacionados a inventarios y su valuación. Es decir que, si bien el auditor pudo validar los inventarios por procedimientos alternativos, no existiendo una limitación en el alcance que justificara una opinión modificada, consideró relevante informar las restricciones en este apartado.

La otra empresa que incluyó un párrafo de KAMs se refiere a cuestiones de empresa en marcha: la empresa ha tenido dificultades de aspecto logístico a causa de la pandemia, logrando mantener sus actividades de producción y comercialización. Además, la sociedad ha obtenido dispensas de sus acreedores financieros por incumplimiento de ciertos ratios financieros y obtuvo financiamiento mediante la emisión de obligaciones negociables. Advierte, no obstante, que si en el transcurso del próximo año (2021) la actividad y el financiamiento se viera afectada por nuevas restricciones originadas por el marco de la pandemia u otros motivos, podría necesitar recurrir a uno o varios de los siguientes escenarios: vender activos fijos adicionales, refinanciar con acreedores sus planes de pagos, recurrir nuevamente al mercado para obtener financiamiento adicional. Además el auditor menciona en dicho párrafo que los procedimientos

de auditoría realizados con el objetivo de validar la correcta aplicación del principio de empresa en funcionamiento incluyeron, entre otros: validar la exactitud matemática de los flujos de caja proyectado preparados por la gerencia para el presente año y su posición de caja y deuda al inicio de la proyección; verificar con documentación respaldatoria vinculada a los préstamos en curso y los hechos posteriores al cierre del ejercicio relacionados con la emisión de obligaciones negociables; verificar la consistencia y exactitud matemática del modelo utilizado; evaluar la razonabilidad de las premisas utilizadas por la gerencia en sus proyecciones.

4.4. Inclusión de párrafos de énfasis vinculados a problemas por COVID-19

En el gráfico 2 se resumen los datos obtenidos acerca de la inclusión de párrafos de énfasis en los informes de auditoría.

Gráfico 2 – Inclusión del párrafo de énfasis en los IA.



Fuente: elaboración propia.

Como se puede ver en el gráfico 2, es habitual para los profesionales la inclusión de párrafo de énfasis para resaltar situaciones que hayan sido reveladas en los EEFF y el auditor considera relevante que sean tenidas en cuenta por los usuarios. En el 35% de los IA del ejercicio 2019 y el 25% de los IA del ejercicio 2020 se incluyen párrafos de énfasis vinculados a diferentes temas, pero en ningún caso por cuestiones vinculadas con la pandemia.

4.5. Particularidades del párrafo de Otros Requerimientos Legales

Otro aspecto relacionado con las restricciones derivadas del ASPO ha sido la dificultad de las empresas para contar con sus libros sociales actualizados, específicamente el Libro Inventarios y Balances. Por tal motivo, 9 de los 20 IA analizados al 31/12/2020 manifiestan en este apartado que los EEFF se encuentran pendientes de transcripción en el Libro mencionado. En el Cuadro 2 se presenta un resumen de los resultados analizados.

Cuadro 2. Resumen de los resultados analizados.

| Aspectos analizados | Cierre de ejercicio 31/12/2019 | Cierre de ejercicio 31/12/2020 |
|---|---------------------------------------|--|
| Nota a los EEFF sobre problemas de empresa en marcha | Ninguna | Ninguna |
| Nota específica referida al COVID-19 | Ninguna | 85% incluye nota a los EEFF, 2 informan en nota general y 1 en la memoria |
| Tipo de opinión en el IA | Limpia | Limpia |
| KAMs por tema COVID-19 | No vigente | 2 empresas |
| Párrafos de énfasis por COVID-19 | Ninguno | Ninguno |
| Párrafos de énfasis por temas NO COVID -19 | 35% | 25% |
| Párrafo de otros requerimientos legales y reglamentarios. | Ninguna | 9 empresas informan dificultades para actualizar el libro inventarios y balances |

Fuente: elaboración propia

5. DISCUSIÓN DE RESULTADOS Y GUÍA DE DISCUSIÓN

Considerando el contexto originado a partir de la pandemia por COVID-19, con efectos en el desarrollo de diversas actividades económicas, y la disponibilidad de las recomendaciones brindadas por la FACPCE, se esperaba que los EEFF y los informes de auditoría reflejaran de algún modo los efectos de esta. No habiéndose encontrado trabajos que analicen específicamente los efectos sobre los informes de auditoría en Argentina, se describen a continuación los aportes y puntos de discusión y reflexión a los que se ha arribado.

Respecto de la información incluida en los estados financieros analizados, surge que al 31/12/2019 no existe información referida a COVID-19, lo cual podría justificarse en que: los

EEFF fueran emitidos con anterioridad a la declaración de pandemia; los emisores hubieran analizado al COVID-19, pero consideraran que no tendrían efectos financieros significativos que requirieran un ajuste a los activos y pasivos declarados o una revelación en nota; o que no se hubiera tenido en cuenta este hecho y la relevancia para los entes (omitiéndose una nota que era requerida). Sin embargo, al 31/12/2020 los emisores incluyeron información referida al COVID-19 en las notas a los EEFF, aun cuando no hubieran tenido efectos negativos significativos. En relación con los resultados obtenidos respecto del ejercicio 2019, y los obtenidos por Barbei et al. (2020), podría considerarse que, dado el contexto actual, se ha mejorado la información que se le proporciona a los usuarios de los EEFF del ejercicio 2020, quienes estarían interesados en conocer de qué manera los entes se enfrentan a las circunstancias que la pandemia les impone. Al respecto se plantean estas preguntas de discusión:

¿Los estados financieros han revelado en forma suficiente los efectos derivados de la pandemia? ¿Las Guías de la FACPCE emitidas a la fecha han servido como motivador y elemento clarificador para la elaboración de información financiera de calidad en este contexto?

En segundo lugar, se encontró que los IA emitidos después de la declaración de pandemia por COVID-19 no presentan modificaciones sustanciales respecto a los correspondientes a ejercicios anteriores. Si bien es posible que los EEFF hayan realizado una revelación adecuada, y los auditores no hubiesen tenido limitaciones en la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes, y por ello las opiniones de auditoría no estuvieran modificadas, planteamos estos interrogantes:

¿Los informes de auditoría podrían revelar más información útil para la confiabilidad de los usuarios sobre los estados financieros en un contexto como el actual? ¿Han sido tenidas en cuenta las recomendaciones de la FACPCE al respecto?

Como consecuencia de las opiniones limpias, cabe destacar que los entes han dado cumplimiento a los requerimientos de las normas contables en un contexto de crisis, y por otra parte que no han existido limitaciones en el alcance del trabajo del auditor que justificaran una opinión con salvedad o abstención de opinión.

Sobre el último punto planteado, se supone que los auditores se han podido adaptar frente a las restricciones operativas que el ASPO podría haber originado para la obtención de las evidencias de auditoría. Si bien a la fecha de cierre de los estados contables 2020 las restricciones no eran tan estrictas como en meses anteriores, pueden haber existido obstáculos para la ejecución de algunos procedimientos de auditoría, y aun así se hayan logrado cumplir los objetivos. Robles (2020) reconoce que se han requerido cambios en las modalidades de trabajo, sin desconocer la existencia de obstáculos y nuevos riesgos a ser considerados por los profesionales, y se han descrito las propuestas de Cóccharo (2021) y Cruz (2020) sobre la forma en que la tecnología pudo haber colaborado en el proceso.

Los casos de inclusión de aspectos vinculados a COVID-19 en el párrafo de cuestiones claves de auditoría descritos en los resultados sirven de ejemplo para clarificar cómo es posible brindar información adicional en el IA relevante para los usuarios, transparentando las dificultades afrontadas por los auditores, pero también las soluciones adoptadas.

Sobre este punto se plantean algunos interrogantes para discutir y motivar futuras investigaciones:

¿Cuáles han sido las estrategias implementadas por los estudios de auditoría para sortear las dificultades impuestas por la pandemia? ¿Han podido aprovechar las herramientas que brinda la tecnología? ¿Se han considerado adecuadamente los riesgos derivados de la implementación de nuevas estrategias de auditoría? ¿El hecho de que los estudios de auditoría considerados tengan cierta o gran envergadura, facilitó

la superación de las limitaciones impuestas por la pandemia? ¿Las Guías de la FACPCE han resultado de utilidad en este aspecto?

Por último, se ha visto que no se hace uso del párrafo de énfasis en los Informes de Auditoría. Teniendo en cuenta que todos los EEFF hayan sido emitidos considerando vigente el principio de empresa en marcha, justifica que el auditor no hubiera incluido este párrafo por esta causa. Respecto de los EEFF del ejercicio 2019, también se justifica en que los informes de auditoría (excepto uno) tienen fecha anterior al 11 de marzo de 2020, fecha de declaración de la pandemia por COVID-19, por lo tanto, no fue referenciado en notas a los EEFF y la evaluación de hechos posteriores realizadas por los auditores fue anterior. Sin embargo, la declaración de pandemia y sus efectos corresponden a un hecho del ejercicio 2020, y aun cuando en el 85% de los casos existen notas específicas vinculadas a los efectos de la pandemia por COVID-19, en ninguno de esos casos los auditores incluyeron un párrafo de énfasis al respecto. Este párrafo se entiende sería opcional, sin embargo, los profesionales no utilizaron esta herramienta para llamar la atención de los usuarios.

Al respecto cabe mencionar el trabajo realizado por Duckardt et al. (2019), en el que los analistas de crédito de diferentes entidades, usuarios de los IA, cuestionan la información limitada que proporcionan y la uniformidad de estos a través del tiempo, emitiéndose siempre con opiniones limpias y sin hacer uso de las alternativas que provee la normativa para mejorar la información a los usuarios. Entonces, se plantean estos interrogantes:

¿Agrega el informe de auditoría credibilidad a la información que brindan los estados financieros? ¿Los auditores mantienen independencia real y aparente al momento de emitir su opinión? ¿Prevalecen en los auditores los intereses de los usuarios o de los clientes al momento de emitir la opinión?

6. CONCLUSIONES

La pandemia sin duda ha desafiado a la profesión contable, y en particular a la auditoría, quien ha debido adaptarse frente a un nuevo escenario, nuevos riesgos y en algún punto reinventarse para cumplir con su objetivo. La FACPCE brindó herramientas y recomendaciones que faciliten tanto la elaboración como la auditoría de estados financieros en el contexto de pandemia a los profesionales de la República Argentina mediante la emisión de las Guías sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría.

En base a los resultados obtenidos, podría concluirse que la disponibilidad de más información sobre los efectos de la pandemia en las organizaciones, además de las recomendaciones de la Guías de la FACPCE, promovieron una mejora a la hora de elaborar los estados financieros y revelar información vinculada al contexto y su efecto en la actividad del ente, las medidas adoptadas y las perspectivas futuras.

En relación con la auditoría, no se vieron cambios significativos en los informes. Como aporte, se entiende que un llamado a la reflexión respecto al beneficio de incluir los apartados del informe de auditoría, buscando clarificar su contenido, como una forma de exteriorizar el esfuerzo realizado por los equipos de trabajo y las dificultades superadas, podría agregar valor a los usuarios de la información sobre situaciones relevantes. Cabe siempre preguntarse de que manera la auditoría está cumpliendo con su objetivo, a fin de garantizar un proceso de mejora continua.

En cuanto a los organismos profesionales y emisores de normas, en general pretendieron colaborar en la evaluación de la aplicación de las normas contables y las guías de recomendaciones propuestas. Se considera que su emisión ha sido útil, siendo un estímulo para continuar elaborándolas ante este y otros contextos particulares que se generen, promoviendo su difusión entre los profesionales.

En cuanto a las limitaciones de la presente investigación se menciona que por cuestiones de acceso se analizaron estados financieros e informes de auditoría correspondientes a grandes

empresas, suponiendo que de haber podido evaluarse información vinculada a pymes podría presentar resultados diferentes.

En el futuro puede resultar interesante realizar un trabajo empírico con entrevistas a auditores de diferentes estudios, para conocer las dificultades que les ha impuesto la pandemia y si estos obstáculos fueron superados mediante la implementación de estrategias para realizar auditorías a distancia. Esto ayudará a evaluar el grado de implementación de las recomendaciones efectuadas por el máximo organismo profesional y a documentar y capitalizar las experiencias aportando al desarrollo de la disciplina.

REFERENCIAS

Albanese, D., & López, M.A. (2017). El entendimiento del negocio: pilar fundamental para una auditoría basada en riesgos. Caso de aplicación. *Revista Desarrollo y Gestión*, 215, agosto, 783-792.

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://doi.org/10.52292/j.eca.2021.2250>

Arens, A. A., Elder, R.J., & Beasley, M.S. (2007). *Auditoría. Un enfoque Integral*. (11a ed.). A. G. Valladares Franyuti (Trad.). Mexico: Pearson Education.

Barbei, A., González, P., & Tiberi, S. (2020). La información financiera de empresas argentinas ante la COVID-19: un análisis de las revelaciones y el cumplimiento normativo. *Escritos Contables Y De Administración*, 11(2), 40-58. <https://doi.org/10.52292/j.eca.2020.2033>

Calle C. (2021) Enron, 20 años después. ¿Qué aprendimos y que no? *Revista Auditoria Interna*, Instituto de Auditores Internos de España.

Casal, A. M. (2013). La auditoría basada en riesgos y las nuevas normas de la Resolución Técnica (FACPCE) 37. *Revista Desarrollo y Gestión*, XIV(168), 955-977.

Cóccaro, A.M. (2020). Aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19. *Revista Desarrollo y Gestión*, XXI, junio, 1-7.

Cóccaro, A.M. (2021). Los desafíos de la auditoría a distancia. *Revista Desarrollo y Gestión*, XXII, julio, 1-6.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2020). Informe Especial COVID-19 Nro. 4 – Sectores y empresas frente al COVID-19: emergencia y reactivación. Disponible en: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/45734-sectores-empresas-frente-al-covid-19-emergencia-reactivacion>

Comisión Nacional de Valores (2013). Normas CNV – Texto ordenado 2013. Disponible en: <https://www.cnv.gov.ar/descargas/MarcoRegulatorio/blob/499EC64A-E522-49D2-8F49-D9624B6DC49B>

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (2020). Aplicación práctica de temas de contabilidad y auditoría en empresas en el ámbito de la oferta pública, Nro. 2-2020.

Cruz, J.E. (2020). La auditoría en entorno COVID-19. Uso de tecnología y enfoque de riesgos. *Podium*, 38, 67–86. DOI:10.31095/podium.2020.38.5

Duckardt, B.E., López, M.A., Albanese, D., & Briozzo, A.E. (2019). La importancia del informe de auditoría para el otorgamiento de crédito. *Cuadernos de Contabilidad*, 20(50),1-23. DOI: <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc20-50.iiio>

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2013). Resolución Técnica Nº 37. Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento,

Certificación y Servicios Relacionados. Disponible en

http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?-c=1&sc=1

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2020). Guías sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del Covid-19.

Disponible en <https://www.facpce.org.ar/covid-19/>

Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2010). Metodología de la Investigación. (5ta ed.). México: Mc Graw Hill.

International Federation of Accountants (2018). Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados, Volumen I. Disponible en:

<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Manual-de-Pronunciamientos-Internacionales-de-Control-de-Calidad-Auditoria-Revision-Otros-Encargos-de-Aseguramiento-y-Servicios-Relacionados-Vol.-I-Edicion-2018.pdf>

Mendiola Antona, M. (2008). Auditoría tecnológicamente avanzada: auditoría a distancia y auditoría continua. *Partida Doble*, 204, noviembre, 42-47.

Robles, A.M., & Werbin, E.M. (2020). La aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19. *Enfoques*, 6, junio, 5-14.

Robles, A.M (2020). Cómo transitar una auditoría de estados contables en una situación de aislamiento social, preventivo y obligatorio. *Enfoques*, 8, agosto, 5-14.

Diana Albanese



- Contadora Pública y Magister en Administración por la Universidad Nacional del Sur (UNS), Bahía Blanca, Argentina.
- Profesora titular con dedicación exclusiva en la asignatura Auditoría de la carrera de Contador, y de posgrado en la UNS, Universidad Nacional de La Plata, Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco y Universidad Católica de Córdoba en el área Auditoría y Gobierno Corporativo.
- Matriculada en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires desde el año 1977.
- Auditora Interna (1978-2006) Docente investigadora categoría II (MINCyT)
- Directora de la Especialización en Contabilidad y Auditoría de la UNS.
- Miembro del Comité Académico de las siguientes carreras de posgrado: Maestría en Administración (UNS), Maestría en Contabilidad (UNLP) Especialización en Contabilidad y Auditoría (UNPSJB).
- Miembro de la Comisión Directiva del Instituto Argentino de Docentes de Auditoría (IADA).
- Editora de la revista Escritos Contables y de Administración del DCA, UNS.
- Miembro del Comité Editorial de la Revista Audit.Ar de la FCE UNLP.
- Evaluadora de carreras de posgrado y grado de CONEAU.
- Co-directora del proyecto de investigación (PGI) “Desafíos del gobierno corporativo en empresas argentinas: su relación con la rentabilidad, financiamiento y riesgo” (directora Anahí Briozzo) y Directora del PGI “Enfoque de Auditoría Basada en riesgos, importancia para el auditor financiero y las organizaciones” (co-directora María de los Angeles López).
- Autora y co-autora de artículos presentados en congresos y publicados en revistas del área.
- Áreas de interés: Auditoría y Gobierno Corporativo.

ORCID: orcid.org/0000-0002-9462-5356.

Email: dalbanese@uns.edu.ar

María de los Ángeles López



- Contadora pública y Doctora en Ciencias de la Administración por la Universidad Nacional del Sur (UNS), Bahía Blanca, Argentina.
- Profesora adjunta con dedicación semi-exclusiva en la asignatura Auditoría de la carrera de Contador Público del Depto. de Ciencias de la Administración de la Universidad Nacional de Sur.
- Docente Investigadora Categoría V (CONEAU. Comisión Nacional de Categorización. Ministerio Nacional de Educación, Ciencia y Tecnología).
- Co-directora del Proyecto de Grupos de Investigación (PGI) “Enfoque de Auditoría Basada en riesgos, importancia para el auditor financiero y las organizaciones” (Directora Diana Albanese) y Miembro de Proyectos de Grupos de Investigación, actualmente “Desafíos del gobierno corporativo en empresas argentinas: su relación con la rentabilidad, financiamiento y riesgo” (Directora Anahí Briozzo, Co-directora Diana Albanese).
- Co-directora y tutora de tesis de maestría y trabajos finales de especialización.
- Miembro del Comité Académico de la Maestría en Contabilidad y de la Especialización en Contabilidad Superior, Control y Auditoría, dictadas por el Departamento de Ciencias de la Administración de la Universidad Nacional del Sur.
- Miembro del Comité de Asistentes de la revista Escritos Contables y de Administración del Depto. de Ciencias de la Administración de la Universidad Nacional de Sur.
- Autora de trabajos publicados en revistas científicas y profesionales, y en anales de congresos, nacionales e internacionales.
- Socia fundadora del Instituto Argentino de Docentes de Auditoría (IADA).
- Asociada a la Asociación de Graduados en Ciencias Económicas de Bahía Blanca, Buenos Aires, Argentina.
- Áreas de interés: auditoría, riesgos, tecnología de información.

ORCID: orcid.org/0000-0001-7113-5939

Email: angeles.lopez@uns.edu.ar

Santiago Cortondo



- Contador Público por la Universidad Nacional del Sur (UNS) Bahía Blanca, Argentina.
- Docente con dedicación simple en la asignatura Práctica Profesional Laboral y Previsional de la carrera de Contador en la UNS.
- Matriculado en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, Argentina desde el año 2008.
- Titular de Estudio Contable Cortondo & Asoc. desde el año 2005 a la fecha.
- Colaborador en la certificación de Normas ISO 9001, Analista de Costos y Control de Gestión en Molinos Rio de la Plata S.A (2004-2005).
- Analista de Créditos y Cobranzas y Tesorería en Profertil S.A. (2001-2004).
- Dictado de Módulo de Liquidación de Sueldos y Jornales en la Diplomatura en Administración de Consorcios de Propiedad Horizontal. (2018).
- Dictado del Taller de Liquidación de Sueldos y Jornales dirigido a estudiantes de la carrera de Contador Público de la Universidad Nacional del Sur, organizado por el Centro de Estudiantes de Ciencias de la Administración en 2006.
- Asistente a diferentes cursos y congresos de actualización tributaria, laboral y profesional.

Email: santiago.cortondo@uns.edu.ar

Seudónimo: DIANSA

XXXIV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD

Porto Alegre, RS - Brasil

18 al 21 de octubre de 2021

LEMA “CONTABILIDAD Y TECNOLOGÍA: ALIANZA PARA EL DESARROLLO DE LAS NACIONES”

TRABAJO NACIONAL

ÁREA 2: NORMAS Y PRACTICAS DE AUDITORIA

Tema 2.a.3. Modelos de calidad para auditorías generales, no listadas

**INFLUENCIA DE LAS CONDICIONES DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE AUDITORÍA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS
EMPRESAS PYMES EN PARAGUAY**

AUTOR: JORGE FLORENTÍN

PAÍS: PARAGUAY

DIRECTOR NACIONAL: ÁNGEL DEVACA

Resumen

Esta investigación parte de la problemática de la implementación de la auditoría financiera, en base a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), con un enfoque de herramienta estratégica para el desarrollo de la competitividad empresarial en las pequeñas y medianas empresas del Paraguay.

En este contexto, la implementación de estándares de calidad, con los debidos procesos de auditoría de los estados contables de las empresas, realizadas por profesionales o por, siguiendo los estándares que hoy se aceptan internacionalmente y tratando de tener en cuenta requiere de una cultura, políticas y prácticas en las empresas, como así también del desempeño de profesionales contadores o auditores, propuestas por las NIA y otros normativas de referencia, como los modelos de procedimientos y de informes de auditorías basados en los requerimientos de la *Internacional Standard Assurance* (ISAE-3000 (R)).

Se busca saber ¿cuál es la influencia de las condiciones de aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría en los estados financieros de las empresas en Paraguay?

Los resultados permiten describir las características y condiciones que presentan las referidas empresas en cuanto a niveles y condiciones de aplicación de la auditoría financiera.

Palabras-Claves: Pymes-NIA-Auditoria-Competitividad.

Introducción

En el mundo las personas producen, venden, atienden al cliente, toman decisiones, lideran, motivan, comunican, supervisan, gerencian y llevan los negocios de las empresas, e incluso dirigen a otras personas. De las personas depende que las empresas sean competitivas, viabilizando proyectos basados en la visión y misión, garantizando su pleno desarrollo.

En este contexto, el concepto de auditoría de estados financieros, es una técnica que se realiza para evaluar el grado de eficiencia y eficacia en el logro de los objetivos previstos por la organización, y con los que se han manejado los recursos, constituye el factor central para el logro de la efectividad organizacional.

En el Paraguay, las NIA son utilizadas por los profesionales contadores y auditores y la adopción por el Consejo de Contadores del Paraguay, siguiendo las actualizaciones correspondientes tales como la última versión denominada “Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados, Vol. I, Edición 2018, del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) publicado por el IFAC.

Además, actualmente los profesionales contadores y auditores, tienen a su disposición los modelos de procedimientos y de informes de auditorías basados en los requerimientos de la Internacional Standard Assurance (ISAE-3000 (R)), documento desarrollado y aprobado por el personal *del Internacional Auditing and Assurance Standards Board* ® (IAASB®) que, en su versión en español, se denomina Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA 3000 (Revisada).

Por otra parte, siguiente el marco de las permanentes actualizaciones, se debe tener en cuenta el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría,

Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados, Vol. I, Edición 2018, del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) publicado por el IFAC.

En este contexto de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), el trabajo expone la realidad de la auditoría de estados financieros en las Pymes de Paraguay. En tal sentido, el estudio apunta a la exploración y descripción de la realidad que hace a las Pymes industriales, comerciales y de servicio y, más específicamente, a las características y condiciones que presenta sus sistemas de gerenciamiento en cuanto al desarrollo de la auditoría y el enfoque que se le otorga.

El objetivo general se propone: Describir la influencia de las condiciones de aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría en los estados financieros de las empresas en Paraguay.

Los objetivos específicos son:

1. Determinar las fortalezas y debilidades de las auditorías de los estados financieros en relación a las NIA, en las empresas paraguayas.
2. Determinar las oportunidades y amenazas para el desarrollo de la auditoría de estados financieros en relación a las NIA, en las empresas paraguayas.
3. Analizar las políticas empresariales en el marco de la auditoría de los estados financieros en relación a las NIA, en las empresas paraguayas.
4. Identificar las necesidades y expectativas de las Pymes en el marco del desarrollo de la auditoría de estados financieros.

La importancia de la investigación se fundamenta en la necesidad de conocer los procesos en que las empresas paraguayas desarrollan sus auditorías a fin de conocer si se aplican los indicadores y normas en torno a la auditoría de estados financieros con la observancia de los requerimientos de la *Internacional Standard Assurance* (ISAE-3000 (R))

como factor de desarrollo de la competitividad de las mismas en el contexto en el que se desenvuelven.

En este sentido, este estudio busca sistematizar el diagnóstico y descripción de procesos de auditoría de estados financieros, los enfoques con que estos procesos son aplicados y la utilidad práctica que le atribuyen los propios empresarios.

Finalmente, el aporte informacional que puede representar el trabajo puede contribuir con conocimientos validados científicamente, que sirvan de referencias para la propuesta y ejecución de proyectos de intervención tendientes al mejoramiento sostenible de la realidad problemática de las pymes de las principales ciudades de las regiones oriental y occidental del Paraguay, o como referencia para otros contextos.

la auditoría es entendida y asumida por algunos empresarios como un mero procedimiento para cumplir con las leyes y normativas que regulan el funcionamiento y no como una herramienta para los estados financieros de la calidad y la competitividad de la empresa. Por lo que es importante que se tenga un mayor y mejor conocimiento de la aplicación de las NIA en sus versiones revisadas de las NIA 700, 705 revisada, 505, 315, 260 y 240, en las auditorías de los estados financieros en las empresas en Paraguay; asumiendo que las mismas garantizan el debido proceso.

Desarrollo

Auditoría de Estados Financieros. Aspectos Conceptuales y Normativos

En el caso concreto del presente estudio, dentro de la de las tipologías interesa desarrollar una explicación exhaustiva sobre la auditoría financiera.

Blanco Luna (2004) define a la auditoría financiera como “el proceso para expresar una opinión si los estados financieros objetos del examen, están preparados en todos los asuntos importantes de acuerdo con las normas de contabilidad y de revelaciones que le son aplicables” (p. 14). Según el citado autor, este objetivo tiene el propósito de proporcionar una certeza razonable de que los estados financieros, finales o intermedios, tomados de forma integral están libres de manifestaciones erróneas importantes.

Los informes de los auditores sobre los estados financieros, dando certeza sobre la razonabilidad si los estados financieros están preparados de acuerdo a normas internacionales de información financiera, y de acuerdo a Leyes y normativas vigentes en el país.

Según el American Institute of Certified Public Accountants (1999), “el objetivo de una revisión de información financiera intermedia, es proporcionar al contador, basándose en una aplicación objetiva de sus conocimientos de la prácticas de informes financieros sobre asuntos contables importantes, de los que toma conocimiento a través de entrevistas y de los procedimientos de revisión analítica, una base para informar si es que hay que hacer modificaciones importantes a esa información intermedia, de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados.”. (p.24).

Para Mendivil Escalante (2002) “la auditoría es el proceso que efectúa un contador público independiente, al examinar los estados financieros preparados por una entidad económica, para reunir elementos de juicio suficientes, con el propósito de emitir una opinión

profesional, sobre la credibilidad de dichos estados financieros, opinión que se expresa en un documento formal denominado informe.”

Las NIA tienen su origen en la Federación Internacional de Contadores o International Federation of Accountants (IFAC), fundada en el año 1977, organización que nuclea a Contadores Públicos de todo el mundo con el propósito de garantizar el debido proceso a través de prácticas contables de alta calidad y, de esta manera salvaguardar los intereses públicos. (IFAC, 2020)

El IFAC creó un comité llamado International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), antes denominado International Auditing Committee (IAPC) con el objetivo de implantar la uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados a través de la emisión de pronunciamientos en una variedad de funciones de auditoría y calidad.

Las NIA, permiten emitir un informe sobre los estados financieros a los profesionales independientes. Si estos informes están preparados de acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), normas aplicables, y leyes vigentes, dando credibilidad y confianza razonable si los estados financieros en su conjunto están libres de errores u omisiones.

En este contexto

Estas normas tienen actualizaciones, la última ha sido traducida al español en el mes de enero de 2015, desarrollado y aprobado siempre por el personal de *International Auditing and Assurance Standard Board*® (IAASB®) En los últimos tiempos, hay una tendencia global hacia la gestión y el control de calidad de los procesos en todos los sistemas, en este contexto cabe mencionar los procesos de control que existe sobre los informes de los estados financieros de las empresas, tomando como referencia la NIEA 3000 (Revisada) Encargos de aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica. Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento. Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento y Modificaciones de concordancia de la IAASB que habla de control de calidad

en el párrafo 6. El profesional ejerciente debe implementar los procedimientos de control de calidad específicamente aplicables al encargo. (NIEA 3000, Pág. 68)

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000, Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica, debe interpretarse conjuntamente con el Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión y Otros encargos de Aseguramiento y servicios relacionados, que establece la aplicación y la autoridad de las NIEA.

La NIEA 3000 ha sido actualizada en su versión del año 2013, así como todas las normativas de referencia son motivo de revisión y actualización. “Esta NIEA contiene los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas específicas para encargos de constatación tanto de seguridad razonable como de seguridad limitada. (...) adaptada y complementada según lo requieran las circunstancias del encargo, también se puede aplicar a encargos de seguridad razonable y de seguridad limitada consistente en un informe directo.” (IAASB, 2013, pág. 5)

Además, en el caso específico de la auditoría financiera para pequeñas y medianas empresas, se ha publicado una guía para usar los estándares internacionales de auditoría en las empresas que no cotizan en la Bolsa de Valores del Paraguay en base a la *International Federation of Accountants-IFAC*, traducidas por SMPC -IFAC del original: *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits Small –and- Medium – sized Entities - Implementation Guide*. (Gutiérrez M, 2008).

Por otra parte, es importante detallar la existencia de los Informes sobre Estados Financieros Auditados. Normas Nuevas, Revisadas y Modificaciones de Concordancia (ISAE 3000) como requerimiento de control y evaluación generalmente aceptado de calidad de los informes financieros de las empresas en el mercado. Dentro de estas normas se encuentra la Norma Internacional e Encargos de Aseguramiento 3000 (Revisada) – Encargos de Aseguramiento Distintas de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica.

En el año 2018, se publica el “Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados, Vol. I, Edición 2018, del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) publicado por el IFAC (IFAC, 2018, p. 4). Este manual:

“contiene el conjunto completo de normas sobre control de calidad, auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados, así como también las Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría (NIPA) del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. También un prefacio a los pronunciamientos de la IAASB, un glosario de términos y otro material no autorizado. Este manual reemplaza a la edición 2016-2017 del Manual. (IFAC, 2018, p. 9)

El referido documento contiene las últimas versiones aprobadas por el IFAC y recomendadas para su adopción, según la siguiente lista:

1. Normas Internacionales de Control De Calidad: NICC 1, Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.
2. Para Auditorías de Información Financiera Histórica:
 - 2.1. NIA 200–299 Principios Generales y Responsabilidades:
 - NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
 - NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría
 - NIA 220, Control de calidad de la auditoría de estados financieros
 - NIA 230, Documentación de auditoría
 - NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude

- NIA 250 (Revisada), Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros
- NIA 260, Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
- NIA 265, Comunicación de las deficiencias del control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.

2.2. 300–499 Valoración del Riesgo y Respuesta a los Riesgos Valorados.

- NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros.
- NIA 315 (Revisada) Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.
- NIA 320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.
- NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
- NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.
- NIA 450, Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.

2.3. 500–599 Evidencia de Auditoría.

- NIA 500, Evidencia de auditoría.
- NIA 501, Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas.
- NIA 505, Confirmaciones externas.
- NIA 510 Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura.
- NIA 520, Procedimientos analíticos.
- NIA 530, Muestreo de auditoría.

- NIA 540, Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar.
- NIA 550, Partes vinculadas.
- NIA 560, Hechos posteriores al cierre.
- NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento.
- NIA 580, Manifestaciones escritas.

2.4. 600–699 Utilización del Trabajo de Otros.

- NIA 600, Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).
- NIA 610 (Revisada 2013), Utilización del trabajo de los auditores Internos.
- NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor

2.5. 700–799 Conclusiones e Informe de Auditoría.

- NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
- ISA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente .
- NIA 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.
- NIA 706 (Revisada), Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.
- NIA 710, Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.
- NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.

2.6. 800–899 Áreas especializadas.

- NIA 800 (Revisada), Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
- NIA 805 (Revisada), Consideraciones especiales - Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado.
- NIA 810 (Revisada), Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.

2.7. Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría

- NIPA 1000, Consideraciones especiales de la auditoría de instrumentos financieros.

Es importante mencionar que entre las actualizaciones las NIA revisadas, se cuenta con La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700, "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros", actualizada en el año 2020, cuyo objeto es la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros y la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros. (IFAC, 2020).

Por su parte, la NIA 315, actualizada en el año 2019, "trata de la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros." (IFAC, 2019, p. 6)

Estas NIA debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

De acuerdo a todo lo expuesto, es muy importante destacar que las bases de la auditoría radican en el control que una empresa pueda hacer de sus propios procesos, esto es, de su control interno, como capacidad de autoevaluarse en sus acciones. Las actividades de control son aquellas que realiza la gerencia y demás personal de la administración para cumplir diariamente con las actividades asignadas, estas actividades están asignadas en las políticas, sistemas y procedimientos.

Las actividades de control son importantes no solo porque en sí mismas implican la forma correcta de hacer las cosas y debido a que son el medio idóneo para asegurar en mayor grado el logro de los objetivos. Los tipos de controles pueden ser de detección, preventivos y correctivos.

En el Paraguay como en todos los países del mundo existen normas que rigen los procesos de una auditoría, estas son las Normas de Auditoría con las bases establecidas en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) – IFAC, aprobadas en Asunción por Resolución N° 7 en marzo de 2006, de la Junta Directiva del Consejo de Contadores Públicos del Paraguay. El propósito de las NAs es establecer normas y dar lineamiento sobre el objetivo y los principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros. Estas NAs deberán leerse conjuntamente con el marco de referencia de las normas paraguayas de auditoría.

Aspectos Normativos de la Auditoría de Estados Financieros en Paraguay

Se citan a continuación las leyes y normativas que atañen al tema de investigación:

- Ley N° 125/1991 “Que Establece el Nuevo Régimen Tributario y sus modificaciones”.
- Ley N° 2421/2004 “De Ordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal”
- Ley N° 1183/1985. Código Civil Paraguayo.
- Ley N° 1034/1983. Del Comerciante.
- Ley 5895/2017. Reglas de Transparencia.
- Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”
- Decreto Reglamentario N° 3241/2020. Por la Cual se Reglamenta la Ley N° 6446/2019 Que crea el registro Administrativo de Personas y Estructuras Jurídicas y el Registro Administrativo de Beneficiarios Finales del Paraguay.
- Resolución N° 30/2019 “Por la cual se Reglamenta el Artículo 33 de la Ley N° 2421/2004 “de Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal”, y se establecen Nuevos Requisitos para la Habilitación y Control de Auditores Externos Impositivos.

Un aspecto relacionado a la auditoría de los estados financieros de las empresas, se debe tener en cuenta el sistema tributario del país y las normativas que lo rigen. La ley No. 125/1992 tributaria del Paraguay establece el nuevo régimen tributario, crea un Impuesto que gravará las rentas de fuente paraguaya provenientes de las actividades comerciales, industriales, de servicios y agropecuarias, que se denominará Impuesto a la Renta. Esta ley ha sido modificada por la ley No. 2421/2004 “De reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal”.

De acuerdo al sistema legal, el debido proceso para el cumplimiento tributario paraguayo, existen procedimientos que se concentran en las auditorías financieras. En este contexto, se tendrán en cuenta las normas internacionales y nacionales vigentes. La propia ley 2421 establece en su artículo 33, la cual fue actualizada por Decreto del Poder Ejecutivo y la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET), dispuso la actualización del monto anual de facturación previsto en la ley tributaria a partir del cual los contribuyentes estarán obligados a contar con un informe de Auditoría Externa Impositiva. Conforme a la Resolución General N° 53/2020, establece la suma de ₡ 9.201.143.662. La nueva medida será aplicada para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 01 de enero de 2020, 01 de mayo de 2020 y 01 de julio de 2020, de acuerdo con el mes de cierre de ejercicio fiscal del contribuyente (SET, 2020).

Con lo expuesto, por imposición de ley, se deduce que todo proceso de cumplimiento tributario, en el sector empresarial, se ha de desarrollar en base a los principios y procedimientos de auditoría financiera y, en este aspecto, a continuación, se presenta una síntesis de los aspectos conceptuales y normativos de la auditoría de estados financieros como implicancia directa de su importancia para el cumplimiento de las leyes y normas fiscales del Estado.

Por otra parte, se debe tener en cuenta la Resolución General N° 30, del 13 de noviembre de 2019, por la cual se establecen los nuevos requisitos para la habilitación y control de auditores externos impositivos. Para los efectos de esta investigación, la Resolución N°

30/2019 es central y es importante destacar que la misma, en su considerando establece cuanto sigue (Resolución 30/2019, 2019):

Que el artículo 33 de la Ley N° 2421/2004 tiene por finalidad el dotar de la máxima transparencia a la información económico-contable de la empresa, cualquiera que sea el ámbito en que realice su actividad, obteniendo así una opinión cualificada sobre el grado de fidelidad con que la documentación económico-contable representa la situación económica, patrimonial y financiera de la empresa.

Que la Auditoría Externa Impositiva permitirá potenciar la transparencia informativa, permitiendo un mejor funcionamiento de los controles tributarios, dado que estos dependen, principalmente, de un preciso y riguroso conocimiento de su situación económica, patrimonial y financiera del contribuyente.

Que la SET se encuentra facultada para establecer requisitos para la habilitación de los Auditores Externos Impositivos, así como a establecer sanciones por el mal desempeño de sus funciones- el incumplimiento de las obligaciones a su cargo y los errores graves o manifiestos que cometan los Auditores Externos Impositivos durante la realización de sus trabajos.

Que la SET cuenta con facultades legales para establecer normas generales para trámites administrativos e impartir instrucciones para la mejor aplicación, percepción y control de los tributos.

Que la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria se ha expedido en los términos del Dictamen DEINT/PN N° 28 de fecha 28 de octubre de 2019.

La Resolución General N° 30/2019 establece en su artículo N° 1 es el documento complementario al informe de auditoría externa independiente, relativo al cumplimiento de las normas tributarias pro parte del contribuyente, suscripto por el auditor externo impositivo y emitido conforme a los requerimientos y alcances dispuestos para la Administración Tributaria y

siguiendo los lineamientos de la Norma Internacional de Auditoría para trabajos de Aseguramientos ISAE 3000.

Metodología

El paradigma de base con el que se identifica este trabajo es el cualitativo apoyado en el modelo cuantitativo, buscando comprender e interpretar el fenómeno investigado desde las dos perspectivas.

El diseño metodológico está estructurado de acuerdo a un estudio de tipo descriptivo, centrado en el propósito del investigador por describir el problema de investigación, atendiendo a las dimensiones que se derivan de los propósitos y objetivos del estudio. “Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis” (Morales, 2015, p. 60)

La investigación de campo está estructurada de acuerdo a un estudio de tipo exploratorio, descriptivo. En tal sentido, este trabajo apunta a la descripción de la realidad que hace a las empresas industriales, comerciales y de servicio y, más específicamente, las características y condiciones en que se gestiona la auditoría de sus estados financieros, en el marco de las políticas empresariales y de las leyes y normativas tributarias en el Paraguay, en el contexto de una realidad nacional.

Más específicamente, el diseño de esta investigación se centra en el diseño transeccional causal. En los diseños no experimentales “(...) transeccionales correlacionales-causales, las causas y los efectos ya ocurrieron en la realidad (estaban dados y manifestados) o suceden durante el desarrollo del estudio, y quien investiga los observa y reporta.” (Sampieri, Carlos, & Baptista, 2014, pág. 158)

Atendiendo al tipo de investigación descrito más arriba, se aplicaron, en forma interactiva, una combinación de técnicas o recursos metodológicos que a continuación se detallan:

- a) Encuesta: Aplicada con el propósito básico de obtener información del universo de estudio y a efectos de reunir los principales datos e informaciones. Se aplicó mediante un cuestionario con preguntas estructuradas y semiestructuradas.
- b) Entrevista a Profesionales: Aplicada a profesionales del área de contabilidad y auditoría que desarrollan actividades en el contexto de la población a ser investigada. Se aplicó mediante preguntas abiertas que podían ser contestadas en forma verbal o por escrito.
- c) Vivencia y observación prolongada: Estrategia metodológica que es tomada en consideración, como un importante elemento de aportación de información, por la característica particular de los investigadores, atendiendo a que forman parte de una empresa que cuenta con las condiciones descritas en la definición de la población y además brinda servicio de asesoramiento a otras empresas. En el marco de esta estrategia se llevaron a cabo registros de observaciones y de discursos en torno a la problemática investigada.

El universo de estudio de la presente investigación está conformado por empresarios, profesionales contables y auditores y consumidores de los principales polos de desarrollo de la actividad empresarial de la Región Oriental y Occidental del Paraguay.

El área de estudio está constituida por la Región Oriental y Occidental del Paraguay, especificándose los escenarios en las principales ciudades, en que se desarrollan actividades empresariales.

Se aplicaron encuestas y entrevistas en las ciudades de Asunción, Encarnación, María Auxiliadora, Santa Rita, Ciudad del Este, Minga Guazú, Presidente Franco, Saltos del Guaira, Pedro Juan Caballero, Concepción, Coronel Oviedo, San Pedro de Ycuamandiyu, Santa Rosa del Aguaray Pilar, Mariscal Estigarribé, Filadelfia y Loma Plata; además, con menor

incidencia se tuvo en cuenta a ciudades de menor densidad empresarial, que se encuentran en el itinerario comprendido por las principales ciudades citadas.

El muestreo desarrollado es no probabilístico pues se recurrió a sujetos voluntarios (empresarios y profesionales del área de contabilidad y auditoría que prestan servicios profesionales a las empresas) y, consumidores que accederán a las entrevistas y a completar las encuestas.

Empresarios: 10 por ciudad, 170 unidades de análisis.

Profesionales: 1 por ciudad, 17 unidades de análisis.

Se aclara que la muestra y su relación con población de la investigación no constituye, bajo ningún punto de vista, un tamaño significativo para una investigación con propósitos explicativos experimentales del problema abordado, sin embargo, se sostiene que sirve para fines explicativos causales.

Los resultados de la encuesta aplicada fueron analizados utilizando técnicas de la estadística descriptiva, tabulación en frecuencias absolutas y porcentuales, así como también la representación gráfica para su mejor comprensión y análisis de los resultados.

Las informaciones obtenidas en este contexto, fueron convenientemente trianguladas y contrastadas para el análisis por categorías de los resultados surgidos de las entrevistas. Con estos procedimientos se logró la teorización de los hallazgos en el marco de la investigación a partir de los aspectos emergentes o tendencia en cada una de las dimensiones abordadas.

Los aspectos éticos de la investigación se basan en la responsabilidad ética del investigador y la preservación de los derechos de los sujetos de investigación, donde se garantiza el respeto a las personas investigadas, a contar con el consentimiento voluntario de las mismas para difundir las informaciones obtenidas prevaleciendo el respeto a la dignidad y protección de sus derechos y bienestar.

Presentación y discusión de resultados

Fortalezas y debilidades de las auditorías de estados financieros en relación a las NIA, en las empresas paraguayas

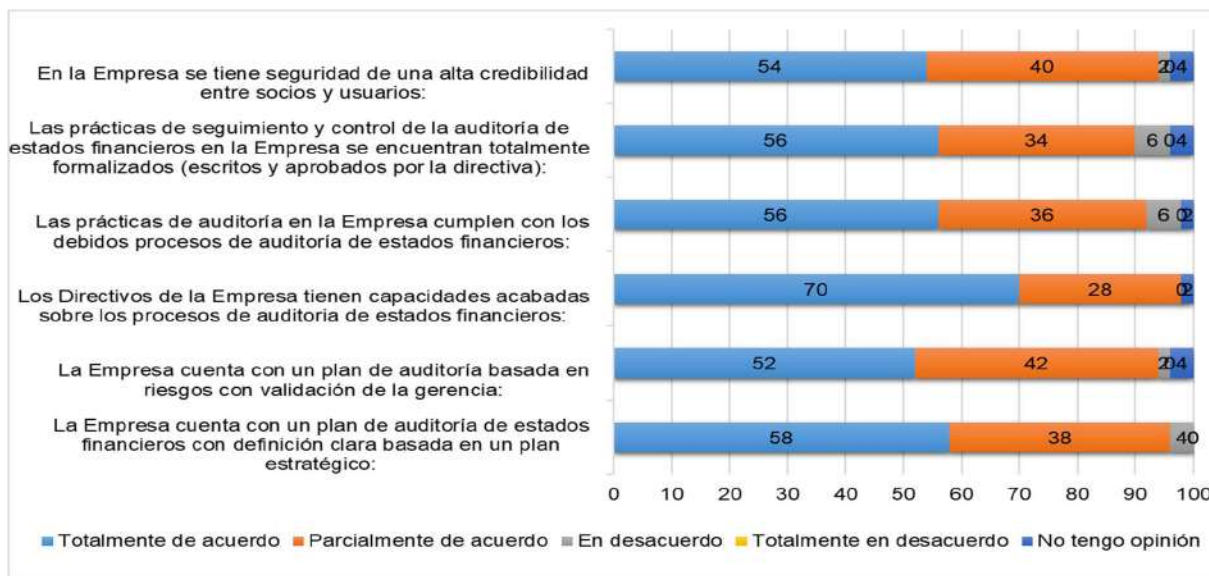
Las características positivas o negativas de la empresa que tienen relación con la implementación de la auditoría de los estados financieros son aspectos que se busca interpretar en este apartado.

En el marco de los objetivos de la investigación, se ha buscado reconocer algunos aspectos que hacen a las realidades interna de las empresas y que responden a las condiciones en que se encuentran en relación a sus planes, programas, organización y gestión de sus auditorías de estados financieros en relación a las NIA. En este orden, se aborda el tratamiento de las fortalezas y debilidad que exponen los actores empresariales y que se presentan a continuación.

En cuanto a las fortalezas que representa la auditoría de los estados financieros, se ha planteado seis indicadores como reactivos para conocer las actitudes de empresarios y profesionales, cuyos resultados se presentan a continuación.

Grafico 1:

Fortalezas de las auditorias de estados financieros



Fuente: Datos propios. Encuesta a empresarios y profesionales.

Todos gráficos que se presentan, ilustran los resultados de encuesta presentan las frecuencias relativas porcentuales acumuladas, conteniendo los valores correspondientes, teniendo en cuenta los niveles de medición de las actitudes según las referencias de colores que se presentan al pie de cada gráfico.

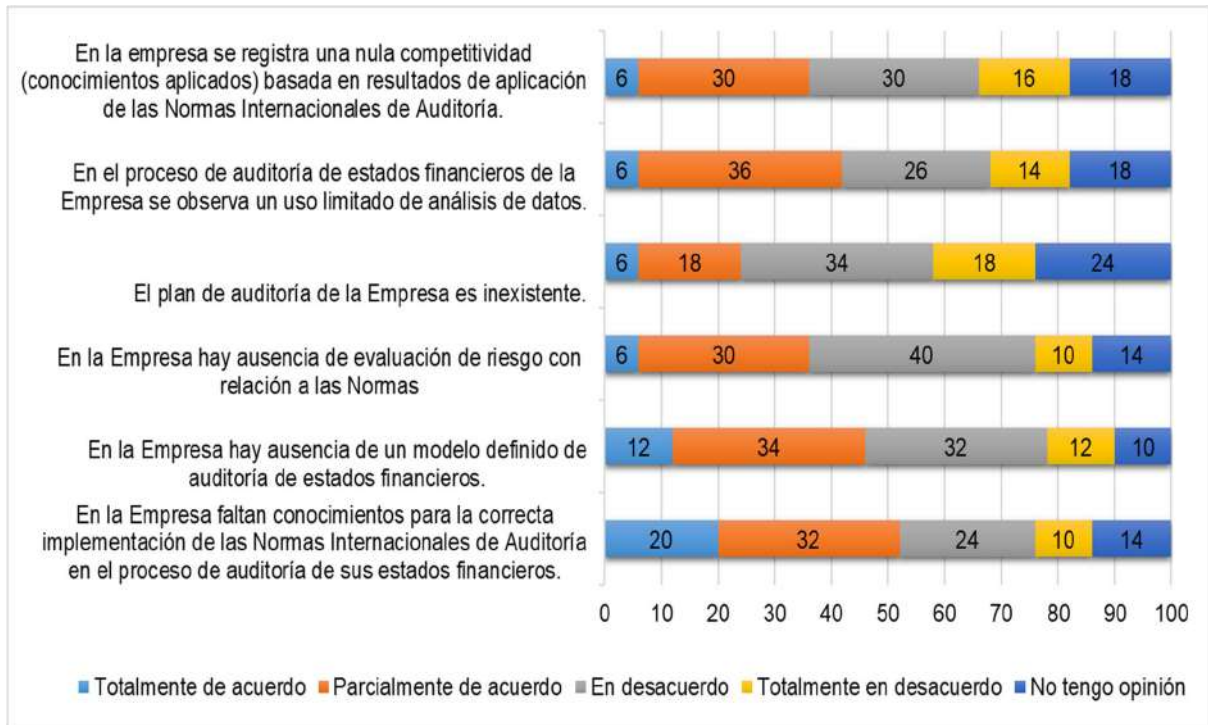
De los resultados de la encuesta se puede apreciar que existe una tendencia importante hacia la valoración positiva de los aspectos o indicadores que hacen referencia a las fortalezas de las empresas paraguayas en la planificación y gestión de la auditoría de sus estados financieros.

Puntualmente se puede apreciar que la planificación y gestión de riesgos es el aspecto que arroja una valoración más baja; seguida del indicador que hace referencia a la credibilidad entre socios y usuarios.

Con relación a las debilidades que se manifiestan en el contexto empresarial paraguayo, en el siguiente gráfico se exponen los resultados.

Gráfico 2:

Debilidades de las auditorías de estados financieros



Fuente: Datos propios. Encuesta a empresarios y profesionales.

En el gráfico 2 se puede determinar que hay una tendencia a no reconocer debilidades, aunque con actitudes no terminantes, donde prevalece la postura del desacuerdo y con un menor índice la del total desacuerdo.

Sin embargo, llama la atención los índices que arroja la valoración del indicador que hace referencia a los conocimientos para la correcta implementación de las NIA en los procesos de auditoría de los estados financieros de las empresas, aculando el 32% y 20% de acuerdo y de total acuerdo, respectivamente, se deduce que un 52% de los encuestados asumen esta debilidad.

Por otra parte, llama la atención el porcentaje de encuestados (16% en promedio general de los seis indicadores medidos) que no tienen opinión sobre los indicadores que refieren a las debilidades de las empresas en la planificación y gestión de auditorías de sus estados financieros.

En este sentido, las entrevistas personales que han sido grabadas, dan cuenta de que los gerentes y los propios propietarios asumen que la auditoría no es necesaria, como ya se ha manifestado en párrafos anteriores, mientras la empresa facture montos menores a 6.000.000.000 de guaraníes anuales exigidos por la Ley 125/91, y la Ley 2421/04 de Reordenamiento Administrativo y Adecuación Fiscal. Actualmente se debe contar con un informe de Auditoría Externa Impositiva. Conforme a la Resolución General N° 53/2020, establece la suma de ₡ 9.201.143.662. La nueva medida será aplicada para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 01 de enero de 2020, 01 de mayo de 2020 y 01 de julio de 2020, de acuerdo con el mes de cierre de ejercicio fiscal del contribuyente (SET, 2020).

En estas entrevistas, los actores empresariales, en general apuntan a la necesidad de fortalecer aspectos que hacen al conocimiento de las NIA tanto en su esencia, en su gestión aplicada, como en las bondades o efectos positivos de su aplicación. Alegan desconocimiento de las mismas. Por otra parte, admiten que, en muchos casos, tanto empresarios como profesionales contadores y auditores, al tomar conocimiento de las mismas, igualmente consideran que su aplicación implicará mucha inversión en recurso tales como recursos humanos, tiempo y dinero.

En este sentido, se presentan aquellos aspectos de las empresas que aportan a la correcta aplicación y gestión de la auditoría como fortalezas y, las condiciones que restringen estos procesos, como debilidades. En términos cuantitativos, en la encuesta a la muestra de administradores y gerentes, la proporción mayor corresponde a aquellos que atribuyen a la falta de recursos financieros para asumir los costos de una auditoría financiera. En un segundo plano, se atribuye a la falta de documentaciones debidas en torno al funcionamiento de la empresa, al no existir registros de procedimientos contables adecuados.

En una pregunta siguiente, se ha realizado la siguiente consulta: ¿Cuáles son las principales desventajas de la aplicación de la auditoría de estados financieros para la empresa?, los resultados permiten corroborar lo expuesto anteriormente al ser asumida la

necesidad de recursos: financieros como factor preponderante en la mayoría, tiempo, personas y procesos especializados. Los propietarios de las empresas coinciden en torno a lo expuesto.

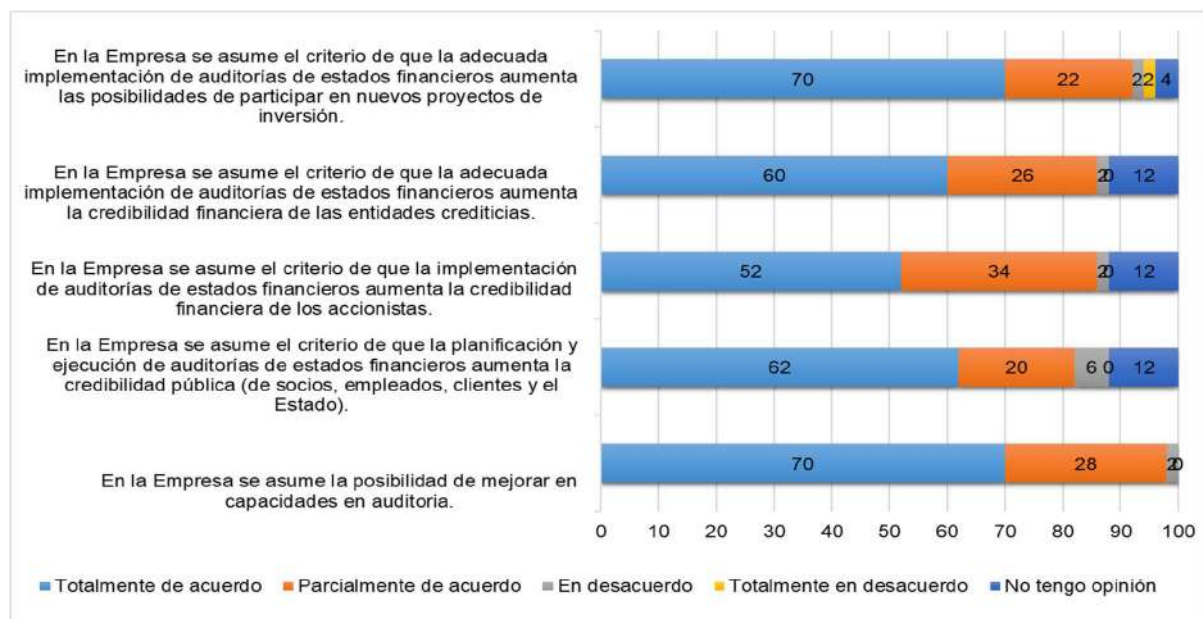
Otro factor interno, concomitante y corroborativo en relación a los párrafos precedentes, que incide negativamente en las posibilidades reales y efectivas de desarrollo de la auditoría en las empresas paraguayas es, evidentemente la falta de recursos humanos especializados. Así, se puede apreciar que la totalidad de los empresarios que afirman desarrollar auditoría admiten no contar con el departamento respectivo y, reconocen que no cuentan con recursos.

Oportunidades y amenazas de las auditorías de estados financieros en relación a las NIA, en las empresas paraguayas.

Para determinar las oportunidades y amenazas para el desarrollo de la auditoría de estados financieros en relación a las NIA, en las empresas paraguayas, en el mismo proceso de recolección de datos, se presentan a continuación los resultados de las encuestas y luego se hace un cierre de los aspectos resaltantes de las entrevistas.

Grafico 3:

Fortalezas de las auditorías de estados financieros



Fuente: Datos propios. Encuesta a empresarios y profesionales.

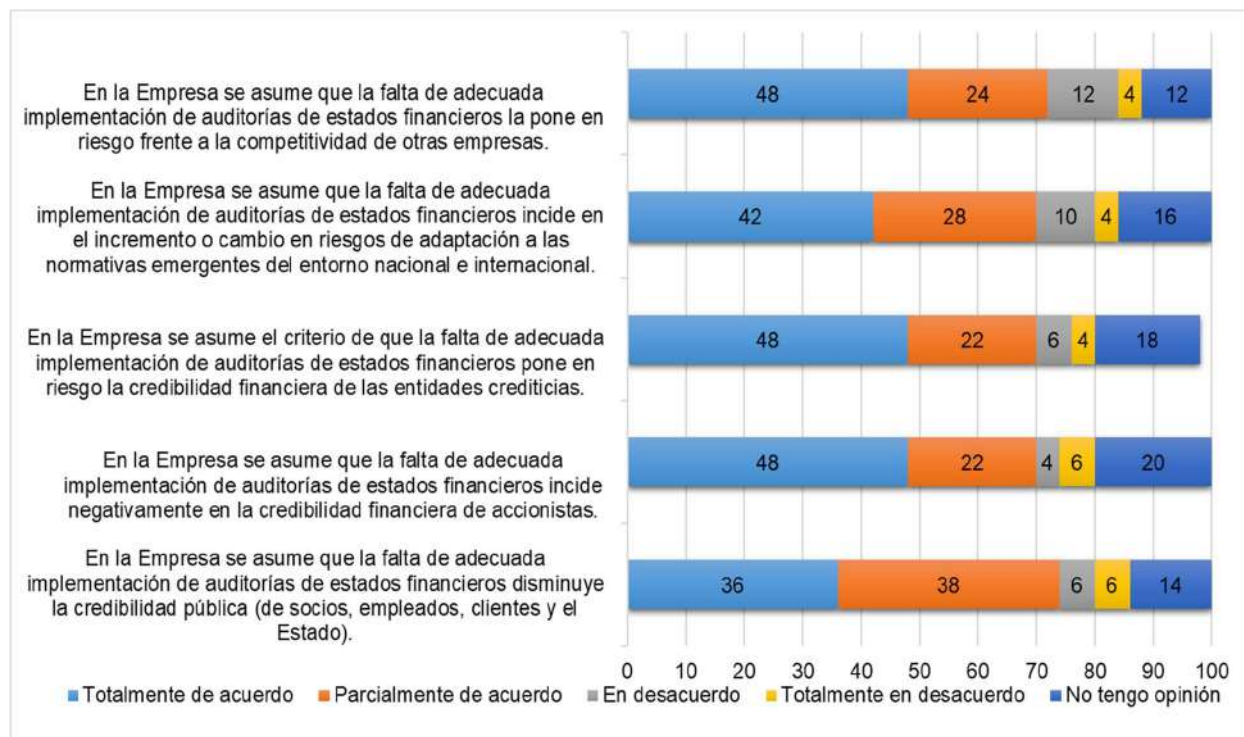
En el gráfico 3 se puede apreciar que, así como los indicadores que refieren a las fortalezas, las oportunidades que encuentran las empresas en el entorno, derivadas de las observancias establecidas en las auditorías de sus estados financieros, son valoradas positivamente.

Es importante destacar que, en las entrevistas en profundidad, los empresarios destacan las potenciales fortalezas; sin embargo, reiteran la necesidad de contar con recursos para la correcta aplicación, concomitantemente con la internalización de una cultura de la calidad integral en las empresas paraguayas. En forma genérica, los empresarios coinciden con los avances que se han tenido en los últimos años, pero que se debe hacer un esfuerzo mayor por la formalización de las empresas y del mercado.

En relación a las amenazas, el gráfico 4 representa los siguientes resultados:

Gráfico 4:

Amenazas de las auditorías de estados financieros



Fuente: Datos propios. Encuesta a empresarios y profesionales.

En relación a las amenazas que se pueden apreciar ante la no observancia de la planificación y gestión de auditorías de los estados financieros, se puede determinar que los empresarios y profesionales del ámbito contable y de las auditorías, en un alto índice, reconocen con actitudes afirmativas.

Llama la atención de un importante porcentaje, que en promedio general de los cinco indicadores que hacen referencia a las posibles amenazas del 16%, no emiten opinión al respecto.

En las entrevistas en profundidad, los empresarios coinciden que en el marco de la cultura de la informalidad, asumen que se requiere de una mayor formalización del sistema fiscal y tributario del país a fin de garantizar un entorno financiero y económico más fuerte y sólido para, a su vez garantizar los debidos procesos y sus resultados en nivel macro y micro-financiero.

En este ámbito se puede apreciar, a partir de los resultados expuestos y analizados en los párrafos anteriores que el empresariado paraguayo, en su generalidad, no tiene en cuenta las condiciones que presenta el contexto más allá de las condiciones normativas y reglamentarias. Esto es, se aplican planes y programas de auditoría con el principal fin de cumplir con los requisitos que el sistema tributario y fiscal impone.

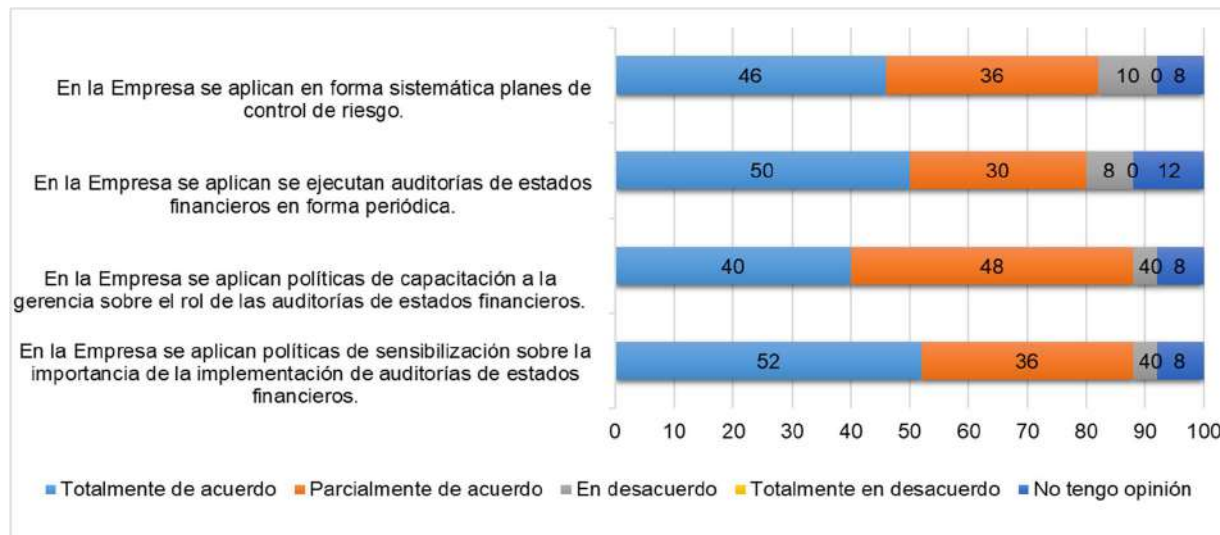
Este aspecto, surge la siguiente situación: El empresario asume que las normativas y reglamentaciones vigentes constituyen implícitamente una condicionante de las actividades empresariales en términos de cumplimientos fiscales. Esto puede ser entendido incluso como una amenaza, según se puede apreciar.

Políticas empresariales en el marco de la auditoría de los estados financieros en relación a las NIA.

Con el objetivo de analizar las políticas empresariales en el marco de la auditoría de los estados financieros en relación a las NIA, en las empresas paraguayas. La encuesta detalla los resultados que se presentan en el gráfico 5

Grafico 5:

Políticas de las auditorías de los estados financieros.



Fuente: Datos propios. Encuesta a empresarios y profesionales.

En este apartado, se puede asumir que las políticas tienen directa relación con la planificación y gestión de las auditorías de los estados financieros que se desarrollan en las empresas paraguayas. En términos genéricos con relación a los cuatro indicadores establecidos en la encuesta, en promedio, el índice de empresarios y profesionales que manifiestan su desacuerdo acumula un 6,5% que, sumado al promedio del 9% de encuestados que no han emitido opinión, se obtiene un subtotal de 15,5% que reconocen no desarrollar políticas orientadas a la planificación y gestión de la auditoría de sus estados financieros.

En el mismo contexto, para complementar la información, se ha preguntado en la encuesta en forma abierta, como apreciación genérica, si se cuenta con políticas respectivas y los resultados dan cuenta que solo 1 de cada diez empresas cuentan con políticas de auditorías en consonancia de la NIA para Pymes.

A fin de triangular la información y profundizar el análisis, en las entrevistas en profundidad, se ha consultado sobre las ventajas que permitiría a la empresa el desarrollo de la auditoría. En este sentido, la percepción generalizada de los empresarios que aplican la

auditoría solo manifiesta que la importancia de sus procesos radica en estar en congruencias con las leyes y normas fiscales, paradójicamente, ningún empresario asumió que la auditoría permite tener información cierta y precisa para tomar decisiones para crecer como empresa. De hecho, las entrevistas personales que han sido grabadas, dan cuenta de que los gerentes y los propios propietarios asumen que la auditoría no es necesaria mientras la empresa facture montos menores a 9.000.000.000 de guaraníes anuales, lo cual dan a entender que, desde la perspectiva de los propios empresarios los controles no se hacen para contar con información a fin de apuntar a la competitividad sino, más bien, como un recurso para cumplir con las normas legales vigentes.

En congruencia con lo expuesto, los empresarios que afirman aplicar algún tipo de auditoría, argumentan su finalidad en los siguientes en las necesidades y expectativas superiores, en relación a la importancia y aplicación de la auditoría, bajo los conceptos de las NIA, como herramienta para la competitividad no se encuentran asumidas o entendidas a cabalidad en el empresariado paraguayo.

Conclusiones

Como conclusiones en torno al problema de investigación planteado este trabajo y, de acuerdo a los objetivos propuestos, las condiciones de los factores que intervienen en los procesos de auditoría de estados financieros en las pymes paraguayas, pueden ser establecidas en los siguientes puntos:

- **Fortalezas y debilidades en el marco de la auditoría de estados financieros de las**

Pymes como factor de competitividad: Las fortalezas en general se destacan a partir de los indicadores propuestos, donde empresarios y profesionales asumen que cuentan con una planificación y gestión de sus auditorías financieras aplicando el debido proceso establecido en la NIEA 3000 (R), permiten tener mayor competitividad y prospectiva garantizada en el crecimiento sostenible y sustentable de la empresa.

Por otra parte, las condiciones desfavorables en torno a la aplicabilidad de los procesos de auditoría, las debilidades emergen de la propia cultura empresarial y en una serie de factores estructurales procedentes de la falta de asignación de recursos (financieros, humanos, temporales, otros) asignados para tal efecto.

- **Amenazas y oportunidades para el desarrollo de la auditoría de estados financieros**

como factor de competitividad del empresariado pymes del Paraguay: En este ámbito se puede colegir que el empresariado, en su generalidad, no tiene en cuenta las condiciones que presenta el contexto fuera de las condiciones jurídicas. El análisis de esta situación deriva de una condicionante: Los empresarios asumen que las normativas y reglamentaciones vigentes constituyen, implícitamente, una barrera o traba de las actividades empresariales en términos de cumplimientos fiscales. Esto puede ser entendido incluso como una amenaza para las actividades empresariales, considerando que no existe una cultura de la aplicación y cumplimiento de normas y leyes, consecuentemente, a las exigencias de las entidades bancarias y financieras.

- **Políticas empresariales en el marco de la auditoría de estados financieros:** En cuanto a los fines y objetivos empresariales en el marco de la auditoría de estados financieros, a partir de los resultados presentados en apartados precedentes, en la generalidad, las políticas empresariales de las pymes toman en cuenta aspectos relacionados a la auditoría, en cuanto a planes y acciones definidas en el marco de las normativas nacionales; sin embargo, los empresarios asumen que no es fácil, ante las debilidades expuestas, como la falta conocimientos acabados, de recursos humanos especializados, tiempo y financieros, las NIA se ven relegadas en este contexto.

Se podría entender que los empresarios solo cumplen con el control de sus empresas por obligación y no por una necesidad, motivada por conocer y entender los procesos que originan un resultado financiero y, a partir de esto tomar decisiones inteligentes. Esta sería una percepción limitada del valor de la auditoría. Otro factor derivado y, analizado en este apartado, es la expectativa que tienen los empresarios, administradores y gerentes de las empresas en torno a la auditoría.

- **Las necesidades y expectativas de las Pymes en el marco del desarrollo de la auditoría de estados financieros** no pasan de las posibilidades mínimas que puedan ser aprovechadas de los procesos correspondientes. En tal sentido, el análisis de los resultados obtenidos en el marco de este trabajo, las Pymes solo atribuyen necesidad de auditoría para cumplir con las leyes y normativas vigentes y, salvo excepciones, las expectativas van más allá, como la posibilidad de contar con información estratégicamente válida para la sostenibilidad y sustentabilidad del negocio, apuntando hacia la competitividad empresarial.

En este contexto, este estudio sistematiza el diagnóstico y descripción de procesos de auditoría de estados financieros, los enfoques con que estos procesos son aplicados y la utilidad práctica que le atribuyen los propios empresarios.

A partir del problema central de este trabajo, la necesidad de estudiar los procesos dentro de una empresa, a fin de conocer si se aplican los indicadores y normas en torno a la auditoría

de estados financieros como factor de desarrollo de la competitividad de las mismas, luego de las conclusiones provisionales a la que se llega, permiten asumir que, en el contexto específico del empresariado pymes de Paraguay, la aplicabilidad de la auditoría como herramienta estratégica para el desarrollo competitivo es efímera.

Esto se puede atribuir a la cultura general y niveles de conocimientos y preparación técnica para reconocer y valorar las verdaderas posibilidades implícitas en la aplicación adecuada y profunda de la auditoría y, en consecuencia, el poco reconocimiento de la importancia de la auditoría de estados financieros.

Así como rezan las recomendaciones sobre la administración estratégica de pymes, bajo principios gerenciales que tomen en cuenta los recursos disponibles, generalmente limitados, aquí se debe reconocer que, de acuerdo a las exposiciones teóricas del estudio, las condiciones económicas cambiantes y dinámicas en que se desarrollan los negocios en tiempos actuales, inciden en la concepción y funcionalidad de la auditoría tradicional, porque no está concebida como una herramienta de gestión empresarial, sino como una corroboración de que los estados financieros fueron contruidos de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Estos aspectos cambiantes de la economía y la búsqueda del valor agregado de la auditoría necesariamente derivan en un nuevo paradigma de desarrollar la auditoría y, concomitantemente, la búsqueda de estrategias de enculturación empresarial en la adquisición de políticas y acciones estratégicas a ser contemplados en sus empresas.

Este planteamiento implica la modificación y ampliación de algunos procesos de auditoría vigentes en la actualidad, que acerque más al conocimiento del negocio dentro de las estructuras organizacionales de las empresas, así como al análisis del funcionamiento de sus procesos implementados para alcanzar las metas de los negocios.

El enfoque está sustentado en las nuevas corrientes existentes de la administración moderna; es decir, en la aplicación de enfoques eficientes de gestión que actualmente los

gestores de negocios lo están aplicando, así como, la ampliación del análisis de riesgos de auditoría a los riesgos de negocios que existen dentro de la estructura y funcionamiento del ente auditado.

Por supuesto, como consecuencia lógica, el conocimiento y el reconocimiento del valor de la aplicación de las NIA, considerando sus actualizaciones respectivas, para el desarrollo sostenible y sustentable de las Pymes en Paraguay, constituirá un proceso que permitiría que dicho desarrollo sea una realidad.

Como se ha manifestado en los inicios de este trabajo, si bien es cierto que la mayoría de las pymes fracasan por los altos costos de financiamiento, la falta de controles, así como también por negligencia y desconocimiento, falta de experiencia y preparación de los fundadores o emprendedores en cuanto a la administración se refiere. Se debe considerar que los empresarios centran sus esfuerzos en actividades tales como ventas y comercialización, pero también descuidan y dejan a un lado los procesos de la empresa.

Propuestas

Finalmente, el aporte informacional que puede representar el presente estudio puede contribuir con conocimientos validados científicamente, que sirvan de referencias para la propuesta y ejecución de proyectos de intervención tendientes al mejoramiento sostenible de la realidad problemática de las pymes de Paraguay, o como referencia para otros contextos.

En este orden se puede aportar con una propuesta estratégica para la enculturación del uso de la auditoría como herramienta para el desarrollo de la competitividad de las pymes, según los siguientes fines:

- Dar a conocer en forma sencilla pero acabada y profunda acerca de las modernas teorías y técnicas relacionadas a la auditoría como proceso y como producto, establecidas en su generalidad y en su especificidad en la NIA.
- Sensibilización sobre la real importancia y ventajas estratégicas de la auditoría.

- Talleres para la operacionalización efectiva y eficaz de los procesos de auditoría adaptados a la realidad y a las necesidades.
- Desarrollo de un sistema de control interno para las Pymes.
- Estas recomendaciones se basarían en procedimientos eficientes que reportan menores costos para maximizar las condiciones de competitividad, tanto para las empresas auditadas como para las firmas de auditoría, buscando evitar la excesiva verificación de las transacciones económicas en forma lineal. Este nuevo enfoque determinaría el conocimiento integral de los procesos auditados como esencia del proceso de auditoría; asimismo, profundiza la planificación estratégica y la evaluación de los riesgos de auditoría que influirán significativamente en los procedimientos de auditoría a aplicarse.
- Este enfoque puede ser aplicado a entes que desarrollan diferentes tipos de actividades, cualquiera sea su tamaño o magnitud, localizadas en distinto lugar, sean estas públicas o privadas, con o sin fines de lucro y mantengan su información contable con sistemas avanzados de tecnología, de sistemas informáticos y desarrollo de tecnología digital o con métodos manuales. Las principales características de este enfoque son:
 - El enfoque de arriba hacia abajo o análisis del negocio, es decir estudiar su organización, funcionamiento de plantas de producción, contexto económico donde se desenvuelve, sistemas de registro de información contable que posee, etc. Son primordiales antes que el análisis de transacciones o saldos individuales de los estados financieros.
 - Énfasis en el conocimiento del negocio o comprensión del negocio, en lo referente a sus ingresos, costos y gastos, fuentes de financiamiento, mercados de comercialización, grado de vulnerabilidad del ente frente al contexto en que se desarrolla, etc.
 - Énfasis en el criterio profesional aplicado constantemente por el especialista en auditoría en la evaluación de la razonabilidad de los estados financieros.

- La auditoría a medida, que indica que los procesos no han de ser rígidos ni estandarizados, basado en el criterio de los profesionales que intervienen y en las características de unidad de los entes auditados.
- Énfasis en la planificación estratégica, porque determina a priori los principales componentes de cada una de las unidades operativas a auditarse.
- El análisis de las afirmaciones que componen los estados financieros que no son otras que las manifestaciones de la gerencia que están implícitas en dichos estados, como la veracidad, integridad, la adecuada valuación y exposición.
- Evaluación del riesgo de auditoría que se considera desde la etapa de planeamiento, con la finalidad de enfatizar las áreas de mayor riesgo, éste también se desarrolla de arriba hacia abajo.
- Determinación de los controles claves o de mayor jerarquía, que son los que conducen a la eficiencia y efectividad de los procesos a aplicarse.
- La determinación de los procedimientos de auditoría únicos para entes auditables, basado en las anteriores características del enfoque desarrollado.

Bibliografía

- American Institute of Certified Public Accountants. (1999). *Declaraciones sobre Normas de Auditoría. Tomo III*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. México.
- Blanco Luna, Yanel (2004). *Normas y procedimientos de la Auditoría Integral*. Eco Ediciones. Bogotá. Colombia.
- Consejo de Contadores Públicos del Paraguay (2006). *Normas de Auditoría*. Gráfica Imperi. Capiatá. Paraguay.
- De Iturbe, C. (2018). *Construir la equidad tributaria en el Paraguay*. Obtenido de Construir la equidad tributaria en el Paraguay: <http://paraguaydebate.org.py/construir-la-equidad-tributaria-en-paraguay-2/>
- Estupiñán Gaitán, Rodrigo (2002). *Control Interno y Fraudes con base en los ciclos transaccionales. Análisis del Informe COSO*. ECOE Ediciones. Bogotá. Colombia
- Hernández S., R. (2018) *Metodología de la Investigación*. Segunda Edición. Editorial McGraw Hill. México. México.
- Gutiérrez M, L. (. (2008). *Auditoría Financiera de PYMES. Guía para usar los estándares internacionales de auditoría en las empresas que no cotizan en la Bolsa de valores del Paraguay*. Asunción : Centro Gráfico.
- IAASB. (2013). *NIEA 3000 (Revisada) Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financera Histórica*. New York: IFAC.
- IFAC (2018). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión de otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionales. Volumen I- Edición 2018 ©2021*. Nex York.
- IFAC. (2020). *Federación Internacional de Contadores*. Obtenido de Federación Internacional de Contadores: <https://www.ifac.org/>

Quiroga, Francisco José (2018). Paraguay Análisis del Sistema Tributario y Perspectivas. (en línea) Disponible en: <https://slideplayer.es/slide/5392789/> Visitado el 25 de agosto de 2018.

Rodríguez, José Carlos (2011). *Análisis del Sistema Tributario en el Paraguay y Potencial de Recaudación*. Proyecto Alianza Ciudadana para la Transparencia y el Desarrollo Paraguay. CLACSO. Asunción. Paraguay.

Resolución 30/2019. (2019). Asunción.

Yáñez Henríquez, J. (2012). Elementos a considerar en una reforma tributaria. *Revista de Estudios Tributarios*, (6),, 213-250. Obtenido de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41117/42660>.

Zárate, W. (2011). *Efectividad de la Política Tributaria en Paraguay: antes y después de la Reforma*. Asunción: CADEP – OFIP.

E-mail: florentinportillo.jorge@gmail.com

CURRICULUM VITAE

DATOS PERSONALES

NOMBRE Y APELLIDO: JORGE LUÍS FLORENTÍN PORTILLO

DOCTORADOS:

- DOCTORADO EN GESTIÓN Y EDUCACIÓN, UNIVERSIDAD NACIONAL DE ITAPUA.
- DOCTORADO EN ADMINISTRACION, UNIVERSIDAD NACIONAL DE ITAPUA.

MAESTRIAS:

- MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN ESTRATÉGICA DE NEGOCIOS, UNIVERSIDAD CATOLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN, FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, SEDE REGIONAL ITAPUA.
- MAESTRÍA EN GESTIÓN Y EDUCACIÓN UNIVERSIDAD NACIONAL DE ITAPUA.
- MAESTRIA EN ADMINISTRACION – UNIVERSIDAD NACIONAL DE ITAPUA.
- MAESTRIA EN AUDITORIA - UNIVERSIDAD NACIONAL DE ITAPUA
- MAESTRIA EN AUDITORIA – FOTRIEM (EN CURSO ACTUALMENTE)

TITULOS UNIVERSITARIOS:

- LIC. EN CIENCIAS CONTABLES
- LIC. EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS
- LIC. EN AUDITORIA DE EMPRESAS
- LIC. EN MARKETING

ESPECIALIZACIONES:

- POST GRADO EN AUDITORIA DE ESTADOS CONTABLES
- POST GRADO EN AUDITORIA IMPOSITIVA
- ESPECIALISTA EN ORGANIZACIÓN y GESTION.
- ESPECIALISTA EN AUDITORIA.
- CERTIFICACION EN NIIF – FORO DE FIRMAS INTERAMERICANAS DE LA AIC
- CERTIFICACION EN NIAS - FORO DE FIRMAS INTERAMERICANAS DE LA AIC

ACTIVIDAD EDUCATIVA:

- **UNIVERSIDAD CATOLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN SEDE REGIONAL ITAPUA HASTA EL AÑO 2.006.**

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS:

- PROFESOR DE LA CATEDRA: DIRECCIÓN DE PERSONAL

CIENCIAS CONTABLES – ENCARNACIÓN:

- DIRECCIÓN DE PERSONAL

CIENCIAS CONTABLES Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS – MARIA AUXILIADORA:

- CONTABILIDAD IV, ORGANIZACIÓN Y METODO, LEGISLACIÓN TRIBUTARIA, EJERCICIO PROFESIONAL, CONTABILIDAD III, ORGANIZACIÓN Y PLANEAMIENTO CONTABLE.

- **UNIVERSIDAD NACIONAL DE ITAPÚA: FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. CATEDRÁTICO HASTA EL AÑO 2004:**

- ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS HUMANOS

EXPOSITOR A NIVEL NACIONAL:

- CURSOS
- SEMINARIOS



**PARTICIPANTE EN CONGRESOS Y SEMINARIOS A NIVEL NACIONAL
OTROS CURSOS DE ESPECIALIZACIÓN EN:**

- RECURSOS HUMANOS
- RELACIONES PUBLICAS
- MARKETING
- VENTAS
- BUENA ATENCIÓN AL PUBLICO
- TELEMARKETING
- COMERCIO INTERNACIONAL

PARTIPANTE EN:

- SEMIRARIOS;
- CONGRESOS;

A NIVEL INTERNACIONAL:

- CHILE
- ESTADOS UNIDOS
- ARGENTINA
- BRASIL
- URUGUAY
- PANAMÁ
- PUERTO RICO
- ITALIA
- PERU
- CHINA
- ALEMANIA
- HOLANDA
- FRANCIA
- BELGICA

ACTIVIDADES GREMIALES

- ✓ PRESIDENTE DEL COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS DE ITAPUA.
- ✓ EX PRESIDENTE DE LA ASOCIACIÓN DE PROFESORES DE LA UNIVERSIDAD CATOLICA NUESTRA SEÑORA DE LA ASUNCIÓN SEDE REGIONAL ITAPUA.
- ✓ EX PRESIDENTE DEL COLEGIO DE CONTADORES DEL PARAGUAY – FILIAL ITAPUA
- ✓ SOCIO ACTIVO DEL COLEGIO DE CONTADORES DEL PARAGUAY
- ✓ SOCIO ACTIVO DEL CONSEJO DE CONTADORES DEL PARAGUAY.

SEUDÓNIMO: COMPETITIVO

**XXXIV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
DEL 18 AL 21 DE OCTUBRE, 2021
PORTO ALEGRE, RS - BRASIL
“POR UNA PROFESIÓN ESTANDARIZADA CON CALIDAD Y VALORES ÉTICOS”**

TRABAJO INTERAMERICANO

AREA 2a: AUDITORIA EXTERNA

**TEMA 2.2 GUÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA FRENTE A LOS EFECTOS DEL COVID-19**

**TITULO: SITUACIONES SURGIDAS EN PANDEMIA RELACIONADAS CON LAS NORMAS
DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA**

AUTORES:

**LUIS ANTONIO GODOY (ARGENTINA) (COORDINADOR)
GABRIEL UVILLUS (ECUADOR)
WALTER GUERRERO (EL SALVADOR)
EDGAR IBAÑEZ MENACHO (BOLIVIA)**

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN TÉCNICA INTERAMERICANA DE
NORMAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA:**

ANGEL DE VACA PAVON (PARAGUAY)

**ANGEL
DEVACA
PAVON**

Firmado digitalmente
por ANGEL DEVACA
PAVON
Fecha: 2021.09.30
11:21:27 -04'00'

I.RESUMEN EJECUTIVO

II.PALABRAS CLAVE

III.INTRODUCCIÓN

IV. ASPECTOS RELACIONADOS CON LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD

IV.1 Cuestiones contables generadas por el COVID-19 aplicables a los estados contables de una entidad que es empresa en funcionamiento, correspondientes a cierres anuales o de períodos intermedios.

- a. Consideraciones generales
- b. Sectores que más sufrieron el impacto de la pandemia o fueron afectados directamente
- c. Sectores que fueron menos afectados o impactados indirectamente
- d. Procedimientos aplicables
 - d.1 Hechos posteriores
 - d.2 Estimaciones contables

IV.1.1 Identificación contable de hechos posteriores al cierre del período considerado

- a. hechos posteriores que dan lugar a ajustes
- b. hechos posteriores que se deben revelar en notas

IV.2. Consideraciones de los responsables del ente para establecer la hipótesis de empresa en funcionamiento (o empresa en funcionamiento)

IV.3. Medición de activos y pasivos financieros

IV.4. Medición de activos y pasivos no financieros

- a. deterioro

Análisis general del impacto

- b. Valor razonable

Análisis general del impacto

- c Costo amortizado

Análisis general del impacto

IV.5. ESTIMACIONES CONTABLES QUE QUEDAN SUJETAS A INCERTIDUMBRE

- a. Provisión de contratos onerosos

Condiciones de reconocimiento para una provisión de contratos onerosos:

- b. Provisiones para juicios y litigios

Condiciones de reconocimiento para una provisión para juicios y litigios:

- c. Provisiones de garantías.

Condiciones de reconocimiento para una provisión de garantías

V. EJEMPLOS DE APLICACIÓN EN PAISES DE AMERICA.

Casos detectados en la práctica profesional en nuestra región

VI. ASPECTOS RELACIONADOS CON LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA

VI.1. Comentarios Generales de Cuestiones Fundamentales de Auditoría.

- a. Introducción y objetivos
- b. Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros
- c. Principios fundamentales y marco conceptual
- d. Independencia
- e. Calidad
- f. Escepticismo profesional
- g. Juicio Profesional
- h. Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría

VI.2. Mantenimiento de estándares de calidad, para lo cual el auditor aplicará:

- a. Limitaciones impuestas por la pandemia
- b. Los procedimientos alternativos necesarios ante el cambio de escenario.
- c. Otras dificultades que se planteen para lograr el alcance de sus procedimientos como consecuencia de las disposiciones sanitarias, preventivas y obligatorias surgidas a causa de la pandemia.

VI.3. Cuestiones para tener en cuenta en auditorías o revisiones de estados contables con fecha de cierre anterior y posterior a la declaración de la pandemia.

- a. La consideración del riesgo en la práctica de auditoría
- b. Riesgos acentuados por efectos de la pandemia (Ejemplos: Fraude y Empresa en Funcionamiento)
 - c. Consideraciones en la evaluación del riesgo
 - d. Conformación de equipos de auditoría multidisciplinarios
 - e. Determinación del alcance de los procedimientos.

VI.4. Análisis e iniciativas de los Organismos Técnicos para abordar problemas y desafíos surgidos como efectos de la Pandemia provocada por el virus COVID 19 relacionados con las auditorías de estados financieros, para apoyar a los auditores.

VI.5 Situaciones particulares que se generan a partir de los efectos de la pandemia global:

VI.5.1: Conceptos relevantes

VI.5.2 Demandas de usuarios y responsabilidad del auditor

VI.5.3 Procedimientos aplicables en las situaciones detectadas.

VI.5.4 Ejemplos y modelos de informes de auditoría y revisión para casos producidos en países de nuestra región-Todos

VII. GUÍA DE DISCUSIÓN CON ASPECTOS BÁSICOS A DELIBERAR. PREGUNTAS ORIENTADORAS

VIII. CONCLUSIÓN DERIVADA DEL DESARROLLO DEL TEMA.

IX. REFERENCIAS.

X. BIBLIOGRAFÍA

XI.CURRÍCULUM VITAE DE LOS AUTORES

I.RESUMEN EJECUTIVO

En estos primeros meses del año 2021, ya podemos concluir que el pasado año 2020 y seguramente el presente año con otras características, se establecerá como un hito que marque el quiebre de una dinámica en el ejercicio profesional de auditoría.

La pandemia, experiencia global inédita, en el nivel que tomó la originada por el virus conocido como COVID 19, vino acompañada por la incertidumbre creada por no conocer su final, el temor social por el riesgo de salud implícito, las diferentes respuestas políticas brindadas en cada país y las restricciones originadas como un medio para enfrentar el tremendo flagelo y sus consecuencias.

Los profesionales con ejercicio en auditoría, tuvieron que cambiar sus prácticas a trabajo virtual y remoto, afinando y enfocando sus procedimientos, habilitando las necesarias herramientas tecnológicas y procedimientos de auditoría, para mantener la calidad y seguridad que es condición de la auditoría, aún bajo condiciones que no son las acostumbradas.

La utilización de tecnología, es una condición necesaria para superar las actuales limitaciones y para mantener un trabajo de equipo cohesionado, seguro y efectivo.

En el presente trabajo se analiza como la pandemia originada por el coronavirus, con todas sus restricciones ha afectado el trabajo de auditoría, revisando aspectos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, cuáles fueron los sectores que más sufrieron el impacto de la pandemia o fueron afectados indirectamente, los tipos de procedimientos contables aplicados, algunas situaciones que se produjeron para la medición de activos y pasivos financieros y no financieros.

Se tomó en cuenta la consideración clave que se debe otorgar a las estimaciones contables, contingencias y el impacto de la incertidumbre provocada por el hecho de no conocer con precisión el fin temporal de la situación de emergencia.

En forma específica se analizan los aspectos relacionados con la aplicación de las normas de auditoría, con el enfoque de las cuestiones fundamentales, la necesidad de mantener los

estándares de calidad que la técnica exige, en un ambiente condicionado por un contexto que sale del escenario habitual en el cual la especialidad de auditoría vino transitando.

De manera especial se estudia las normativas, guías y trabajos surgidos de los organismos profesionales internacionales y locales en jurisdicciones vinculadas a los autores del presente trabajo.

Finalmente se investigó, en los estados financieros emitidos en ámbitos internacionales y en las jurisdicciones locales, relacionadas a los autores del trabajo, las situaciones surgidas en la actividad real de las empresas y la práctica profesional en el ámbito contable y de auditoría.

II.PALABRAS CLAVE

Contabilidad- COVID-19 -empresa - funcionamiento- auditorías – revisiones- estados contables - pandemia.

III.INTRODUCCIÓN

La Organización Mundial de la Salud (OMS) consideró al coronavirus conocido como “COVID 19”, aparecido en China, como una pandemia, el día 11 de marzo de 2020.

La mayoría de los países adoptó medidas de emergencia sanitaria, tendientes a evitar la expansión acelerada de los contagios, focalizadas principalmente en la restricción de la circulación comunitaria y el cese de las actividades no esenciales a la continuidad de la vida humana, con lo cual se produjo un cese temporal de la actividad económica y una continuidad sujeta a las manifestaciones del virus en cada lugar.

La pandemia en general dió lugar a impactos económicos negativos, efectos negativos sobre resultados y el patrimonio de los entes y sobre todo el efecto de la incertidumbre que afecta las estimaciones y valuación de los recursos.

Algunos de los efectos mencionados, son:

- Fuertes bajas en el volumen de ventas
- Disminución de la rentabilidad
- Cancelación o baja de la producción

- Ausencia de personal clave
- Imposibilidad de realizar viajes relacionados con los negocios
- Cierre de puntos de ventas

También el trabajo y desenvolvimiento de los auditores están sometidos a restricciones que se deben dar a conocer a las organizaciones para el análisis y acuerdo de la forma en que se va a llevar adelante el proceso de auditoría. Entre las mencionadas restricciones están las limitaciones de circulación y viajes, en algunos casos con períodos de cancelación total, lo que deja de lado las inspecciones y reuniones presenciales para la discusión de temas de interés.

IV. ASPECTOS RELACIONADOS CON LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD

IV.1 Cuestiones contables generadas por el COVID-19 aplicables a los estados contables de una entidad que es empresa en funcionamiento, correspondientes a cierres anuales o de períodos intermedios.

a. Consideraciones generales

Desde la aparición de COVID-19 y posterior declaración de la pandemia, mientras se transita el largo recorrido de los efectos de la crisis sanitaria, las entidades ponen foco en el reconocimiento contable de los hechos económicos producidos en estas circunstancias y en la manera de exponer la información para una mejor visualización de las diferentes situaciones abordadas. Sin el ánimo de agotar las diferentes cuestiones que se presentan, mencionamos los siguientes:

- Deterioro de activos, tangibles e intangibles.
- Valuación y deterioro de cuentas por cobrar, préstamos e inversiones.
- Estimación de contingencias de posibles pérdidas.
- Medición de estimaciones contables en general.
- Posibilidad de la existencia de multas o castigos por incumplimientos contractuales.

- Gestiones de seguros relacionadas con situaciones producidas por la marcha interrumpida de sus actividades.
- Situación de arrendamientos tomados o concedidos.

b. Sectores que más sufrieron el impacto de la pandemia o fueron afectados directamente

- Transporte
 - Aéreo
 - Marítimo
 - Terrestre
- Organizadores de eventos
- Gastronomía, restaurantes, bares
- Conferencias, festivales de música, eventos deportivos.
- Hoteles, resorts, cruceros
- Construcción
- Producción de petróleo y gas
- Explotación de minas y canteras

La actividad manufacturera en general, excepto las esenciales, el mayor deterioro se percibe en la producción de bienes durables y bienes de capital, entre ellas podemos citar las siguientes:

- Automotriz,
- Autopartes,
- Metalurgia y siderurgia,
- Textil y calzado,
- Electrodomésticos
- Maquinaria y equipo y muebles,
- Así como la producción de insumos de la construcción (cemento, asfaltos, pinturas).

c. Sectores que fueron menos afectados o impactados indirectamente

- La magnitud del impacto causado por la pandemia en la economía global o regional según el caso, afecta al mundo empresarial en general, aun cuando algunas empresas o industrias sufren un menor impacto. En este aspecto, podemos mencionar de manera ilustrativa, no agotar la mención, a los siguientes entes que quedan bajo esta situación:
- Empresas que diseñaron plataformas informáticas para el intercambio de grupos con trabajo remoto (usadas para el dictado de clases de diferentes niveles, exposiciones, reuniones empresariales y otras actividades de este tipo. Ej. Zoom, Google Meet, Webex, Moodle, etc.)
- Plataformas de Streaming
- Empresas de entrega a domicilio (ejemplos: Mercado libre, Amazon, Glovo)
- Industria y empresas farmacéuticas
- Industria de artículos de limpieza
- Industria de alimentos y bebidas.
- Industrias químicas
- Empresas que venden o producen instrumental médico
- El sector agropecuario en general, que está sujeto a las campañas de producción, que en muchos casos se llegaron a completar, las dificultades que se dieron en esta actividad surgieron a causa de las restricciones impuestas al transporte y la logística.
- Los sectores de servicios que exhibirían un menor impacto negativo corresponden a los considerados esenciales, ya que, pese a las restricciones, la mayor parte pudo mantener normal funcionamiento o pudieron operar a distancia, tales como:
 - Comunicaciones
 - Electricidad
 - Gas
 - Agua,
 - Administración pública

- Defensa
- Enseñanza
- Correos

d. Procedimientos aplicables

d.1 Hechos posteriores

El procedimiento de análisis de hechos posteriores al cierre, utilizado por los auditores en sus programas de trabajo, adquiere un valor fundamental en el escenario actual, dado que los hechos que se producen, en muchas ocasiones, producen variaciones a muy corto plazo, por esa razón, el poder analizar una vez transcurrido un cierto tiempo, permite verificar si las decisiones adoptadas al cierre del ejercicio, fueron adecuadas o tienen que modificarse.

d.2 Estimaciones contables

La incertidumbre y volatilidad de la pandemia impacta a nivel global la economía en general y los mercados y negocios en particular. Los auditores se ven y verán obligados a focalizarse en la determinación de las estimaciones contables.

La responsabilidad de la Gerencia deriva del hecho que ella se encarga de la registración contable y de la medición de las estimaciones contables. También está a su cargo proveer la información complementaria relacionada en cumplimiento al marco de información financiera correspondiente.

En el difícil entorno que origina la pandemia, resulta más complicado) establecer premisas y obtener datos para la medición de las estimaciones, especialmente los flujos futuros de fondos.

La responsabilidad del Auditor surge de la NIA 540 (Revisada) la que detalla las actividades obligatorias que los auditores deben realizar cuando realicen la auditoría de estimaciones contables y de información relacionada a revelar.

En entorno de pandemia se necesitan procedimientos adecuados a las circunstancias para responder a los riesgos de incorrección material referidos a las estimaciones contables y a la información complementaria relacionada.

IV.1.1 Identificación contable de hechos posteriores al cierre del período considerado

Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que informa son todos aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se han producido entre el final del periodo sobre el que informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. Dos tipos de sucesos pueden identificarse:

- (a) aquellos que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste); y
- (b) aquellos que indican condiciones que surgieron después del periodo sobre el que se informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste).⁽¹⁾

Los administradores deben determinar cómo han sido afectadas sus empresas por los efectos de la pandemia y clasificar cuales hechos posteriores tienen que ser reconocidos por ajustes contables y cuáles serán detallados en notas dentro de la información complementaria.

a. Hechos posteriores que dan lugar a ajustes

Una entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que impliquen ajustes.⁽²⁾

Podría suceder que después del período ocurran hechos que deban ser reconocidos como ajustes a los estados financieros por cambios en las partidas expuestas o porque se identifican partidas no reveladas en los mismos.

En las especiales circunstancias provocadas por la pandemia es posible que hayan surgido contingencias susceptibles de ser llevadas a un litigio judicial, por incumplimiento de contratos previamente concertados, las que deberán ser reconocidas si se dan las condiciones establecidas por la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

De la misma manera si la entidad determina que se produjo el deterioro del valor de un activo anteriormente reconocido y el mismo necesita ajustarse, como podría ocurrir con créditos por ventas otorgadas a clientes que fueron especialmente afectados por la incidencia del coronavirus identificado como COVID 19.

Si los inventarios declarados por la empresa, han tenido bajas significativas en su valor realizable, comprobado por las ventas posteriores, se debe confirmar la necesidad del ajuste de los estados financieros.

b. Hechos posteriores que se deben revelar en notas

Una entidad no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros para reflejar hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no impliquen ajustes. ⁽³⁾

Un claro ejemplo de un hecho posterior al cierre de un periodo financiero que no origina un ajuste contable se ha dado con la caída del valor de las inversiones por las particulares situaciones que afectaron a los mercados. Esta baja en los valores no estaba en conocimiento de los entes al cierre del ejercicio y se produjeron como consecuencia de las medidas tomadas en las emergencias sanitarias posteriores al cierre y la fecha de aprobación de los estados financieros. La entidad no ajustará sus estados financieros pero podría ser necesario que deba revelar la situación en nota a los estados.

La forma de redactar las notas están establecidas en normas vigentes que lo describen en la forma siguiente:

Si hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa, que no implican ajuste, son materiales, la no revelación de información podría esperarse, razonablemente, que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general toman a partir de estos,. Por consiguiente, una entidad revelará la siguiente información sobre cada categoría significativa de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste:

- (a) la naturaleza del evento; y

(b) una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación. ⁽⁴⁾

La pandemia constituye una situación de naturaleza propia con generación de incertidumbres significativas, relacionadas con su impacto y duración. Ocurre en los entes que no resulta posible establecer estimaciones razonables, por lo que las revelaciones en notas a los estados financieros se basan en aspectos cualitativos.

IV.2. Consideraciones de los responsables del ente para establecer la hipótesis de empresa en funcionamiento (o empresa en funcionamiento)

El principio de empresa en funcionamiento siempre ha sido de total relevancia en la teoría contable, con la crisis sanitaria ha tomado mayor protagonismo, debido a la incertidumbre existente en el mundo empresarial resultantes de las medidas decretadas a nivel mundial por los diferentes gobiernos, en aras de frenar los avances de la misma.

La normativa contable, específicamente la NIC 1 y la Sección No. 3 de las NIIF para PYMES, ambas denominadas “Presentación de estados financieros”, requieren que al preparar los estados financieros la gerencia evalúe la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento.

Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir de la fecha sobre la que se informa, sin limitarse a dicho período.

La incertidumbre es lo que predomina alrededor de la crisis por COVID 19, la falta de certeza que obliga a La Gerencia a realizar una evaluación exhaustiva de la capacidad de continuar como una empresa en funcionamiento.

La Pandemia ha provocado que muchas empresas detengan o disminuyan sus operaciones, lo cual impacta su liquidez, sus niveles de rentabilidad y solvencia, comprometiendo su continuidad, sobre todo en aquellos sectores económicos que no son declarados esenciales.

En el proceso de evaluación la Gerencia deberá realizar un análisis del entorno de la Compañía, considerando toda la información disponible, tanto interna como externa, en esta última los planes de ayuda a la reactivación económica. Esta evaluación permitirá desde la óptica contable, revisar si se cumple con el requerimiento de la normativa antes citada, para determinar si se continúan usando su marco de referencia actual, si la conclusión de la evaluación es cesar sus operaciones o liquidar la Compañía, se tendrá que revelar y definir y dejar de aplicarlo.

Es vital que la Gerencia realice un análisis crítico a las incidencias actuales como los efectos futuros que esto tendrá en la operatividad, haciendo énfasis en los impactos en su capital de trabajo, para ello deberá considerar entre otros:

- Revisión de sus proyecciones, partiendo de la nueva realidad de sus ventas y márgenes
- Capacidad de generación de liquidez
- La accesibilidad a financiamiento
- Negociación con proveedores
- Escenarios de reestructuración para adaptarse a su nueva realidad
- Las ayudas gubernamentales
- Carta compromisos de socios de seguir apoyando a la Cía.

Sin duda estas consideraciones brindaran resultados objetivos para valorar los efectos que se tendrán en el cumplimiento del principio de empresa en funcionamiento.

Al determinar que existen condiciones que hagan dudar la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, las notas a los estados financieros tendrán que revelar dicho hecho, o en su defecto si a juicio de la administración no existen incertidumbres materiales.

Para el profesional contable se convierte en un esfuerzo adicional, obligándolo a tener un rol más analítico en el desempeño de sus funciones. También es un mayor reto para el auditor, ya que de todos es conocido que debe concluir sobre lo adecuado de la utilización del principio de empresa en funcionamiento, posiblemente se dirá que siempre lo ha hecho, pero seguramente no en un entorno económico con tanta incertidumbre.

IV.3. Medición de activos y pasivos financieros

Los activos financieros y pasivos financieros son determinantes en las operaciones de una entidad, muchos los consideran controvertidos, pero sin duda en lo que todos podemos coincidir, es la importancia de su correcta medición, considerando la utilidad de esta para los usuarios de los estados financieros.

Antes de referirnos a sus métodos de medición recordaremos una de muchas definiciones de los mismos:

Activo financiero: cualquier activo que es efectivo, un instrumento de patrimonio de otra entidad, un derecho contractual de recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad, o intercambiar activos financieros o pasivos financieros de otras entidades en condiciones favorables.

Pasivo financiero: es una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad, o de intercambiar activos financieros con otra entidad en un plazo determinado.

Adicional a las anteriores definiciones y porque las mediciones que estaremos tratando están relacionadas directamente con los instrumentos financieros que son los que originan las definiciones descritas, nos referiremos a estos, como un contrato del que surge un activo financiero en una empresa y un pasivo financiero o instrumento de patrimonio en otra.

A qué tipo de instrumentos financieros nos referimos:

- El efectivo
- Los instrumentos de deuda (clientes, proveedores, acreedores, préstamos, obligaciones adquiridas o emitidas, entre otros)
- Un compromiso de recibir un préstamo – hay condiciones que cumplir
- Una inversión en acciones preferentes no convertibles y acciones preferentes u ordinarias sin opción de venta
- Derivados
- Opciones de cobertura

Las normas que establecen los principios y tratamiento de estos son: la sección 11 y sección 12 ambas de las NIIFPYME, NIIF7, NIIF9, NIC 39, las cuales nos indican los diferentes tipos de medición y clasificación, atendiendo las diferentes categorías de los mismos.

Medición Inicial:

- *Costo de transacción*
- *Valor presente*
- *Costo amortizado(NIIF)*
- *Valor razonable(NIIF)*

Medición posterior:

- *Costo amortizado*
- *Costo menos deterioro*

La forma en que han de medirse además de considerar los diferentes tipos de instrumentos financieros, también se debe considerar la intención que se tiene con los mismos.

Un denominador común de las diferentes mediciones lo constituye el determinar al final de cada período pérdida de valor en los activos y pasivos financieros.

En el caso de las NIIF 9 el modelo de deterioro se basa en la pérdida esperada, indicando que una empresa medirá las pérdidas crediticias esperadas de un instrumento financiero de manera que refleje:

- Un importe de probabilidad ponderada, no sesgado, que se determina mediante la evaluación de un rango de resultados posibles
- El valor temporal del dinero
- La información razonable y sustentable que está disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado en la fecha de presentación sobre sucesos pasados, condiciones actuales y pronósticos de condiciones económicas futuras

La sección 11 NIIF PYMES en cuanto al reconocimiento del deterioro de valor de los instrumentos financieros medidos al costo o al costo amortizado, requiere que una entidad evaluará si hay

evidencia objetiva de deterioro del valor de los activos financieros que se midan al costo o al costo amortizado. Cuando exista evidencia objetiva del deterioro del valor, la entidad reconocerá inmediatamente una pérdida por deterioro de valor en resultados.

Para obtener evidencia objetiva del deterioro del valor de un activo financiero o grupo de activos se deben considerar los siguientes factores:

- Dificultades financieras del emisor o del obligado
- Infracciones del contrato, tales como incumplimientos o moras en el pago de los intereses o del principal
- El acreedor, por razones económicas o legales relacionadas con dificultades financieras del deudor, otorga a éste concesiones que no la habría otorgado en otras circunstancias
- Pase a ser probable que el deudor entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera
- Los datos observables que indiquen que ha habido una disminución medible en los flujos futuros estimados de efectivo de un grupo de activos financieros desde su reconocimiento inicial, aunque la disminución no pueda todavía identificarse con activos financieros individuales incluidos en el grupo, tales como condiciones económicas adversas nacionales o locales o cambios adversos en las condiciones del sector industrial

Adicional a los anteriores factores también puede ser evidencia de deterioro del valor, los cambios significativos con un efecto adverso que hayan tenido lugar en el entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en que opera el emisor.

IV.4. Medición de activos y pasivos no financieros

a. Deterioro

Los activos no financieros de acuerdo a la NIC 1 presentación de los estados financieros se presentan dentro de los activos no corrientes, los que corresponden principalmente a aquellos

activos que se esperan realizar, consumir y mantener dentro un proceso de operación o de negocio en un plazo mayor de un año. Es importante indicar que lo que indica la NIC1 “En esta Norma, el término “no corriente” incluye activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza son a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado sea claro.”¹

Entre las principales partidas o cuentas que se presentan dentro del activo no corriente y su norma contable de aplicación relacionada se presenta a continuación:

| Norma | Título | Cuentas |
|--------------|-------------------------------|---|
| NIC 16 | Propiedad, planta y equipo | Componentes del activo fijo (PP&E) |
| NIC 27 | Estados financieros separados | Inversiones en subsidiarias, Negocios conjuntos y asociadas |
| NIC 38 | Activos Intangibles | Activos intangibles de vida útil definida (Amortizables) y activos de vida útil indefinida. |
| NIC 40 | Propiedades de inversión | Inmuebles |
| NIC 41 | Activos Biológicos | Plantas consumibles, Productos agrícola, animales para la producción y reproducción. |
| NIIF 9 | Instrumentos financieros | Activos financieros (Instrumento en patrimonio) a valor razonable con cargo a resultados o con cargo a otros resultados integrales. |
| NIIF 16 | Arrendamientos | Derecho de uso por arrendamiento |

Con la finalidad de evaluar los aspectos que pueden afectar a las diferentes partidas o cuentas que se presentan dentro del activo no corriente se debe considerar los efectos que se generan por las decisiones tomadas por los gobiernos con la finalidad de controlar la pandemia COVID

19.

¹ NIC 1 Presentación de estados financieros, párrafo 67, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/ViewContent?num=1&fn=IAS01_TI0002.html&collection=Normas_Ilustradas_Requeridas_2020

Al inicio de la pandemia se tomaron medidas que limitaron las actividades económicas a la mayoría de los sectores del comercio, lo que ocasiono principalmente:

- Disminución de ventas locales, exportaciones y en ciertos sectores que no existan ingresos, que es el motor de las empresas.
- Despidos masivos en empresas al perder la capacidad de producción
- Aplicación de criterios de los asesores para el proceso de despidos que pueden generar contingencias futuras a las empresas.
- Desprendimiento de recursos para cubrir indemnizaciones que no están previstas en el corto plazo.
- Suspensión de los procesos productivos y consecuentemente la no utilización de los elementos de propiedad planta y equipo.
- La contracción de la economía generada por la disminución de los ingresos generó un cambio en los precios en el mercado de los activos, así como, cambios en las valoraciones de riesgo en función de los acontecimientos que se van generando en la medida que se desarrolla la pandemia.
- La incorporación de las modalidades como el teletrabajo, ha llevado a replantear el uso de inmuebles (oficinas o sedes) como centro de operaciones, lo que ha llevado que el sector inmobiliario disminuyan sus ingresos, así como toda la cadena que se relaciona con la situación de estar fuera de un sitio específico de trabajo.

Es importante indicar que en la preparación de los estados financieros, los activos no deben presentar sobrevaloraciones, para lo cual se debe analizar si dependiendo de su medición posterior, que puede ser al costo, valor razonable, valor neto de realización, costo amortizado o revaluación, por los efectos de las decisiones de los gobiernos, estos activos pueden presentar deterioro, cambios en los valores razonables, disminución de valor en productos que no son requeridos en el mercado por las circunstancias de la pandemia o que se conviertan en obsoletos dado que el mercado se contrae para ciertos bienes o inmuebles.

Es también necesario revisar las valoraciones de riesgo de las empresas, que pueden afectar a los activos no corrientes , entre otras circunstancias.

En función de la medición posterior de los activos no corrientes que se tenga que aplicar, los saldos puedan afectarse por el deterioro, valor razonable y costo amortizado.

Deterioro

Con la finalidad de identificar que partidas o cuentas del activo no corriente pueden presentar deterioro es importante revisar el objetivo que define la NIC 36, Deterioro de activos.

“El objetivo de esta Norma consiste en establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta. Si este fuera el caso, el activo se presentaría como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo. En la Norma también se especifica cuándo la entidad revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar.” (IFRS, 2020)

Debido a los efectos económicos generados por la pandemia, los activos pueden haber disminuido la generación de beneficios económicos futuros, considerando que los mercados se han contraído y la baja de la demanda es generalizada para ciertas industrias, por lo cual es necesario evaluar si hay indicios de deterioro para factores internos y externos.

Para la evaluación de los indicios de deterioro, en aquellas cuentas de activo no corrientes cuya medición es al costo, podemos citar las siguientes:

| <i>Cuentas</i> | <i>Medición Posterior</i> |
|---|--|
| Terrenos Edificios Maquinaria Equipos de oficina, computación. Muebles enseres y oficina Vehículos | Se puede elegir como política contable el modelo del costo o modelo de la revaluación y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de <u>propiedades, planta y equipo</u> . |

| | |
|---|---|
| | El modelo del costo comprende el costo, menos la depreciación acumulada y deterioro acumulado. |
| <i>Inversiones en <u>subsidiarias</u></i> <i><u>Negocios conjuntos</u></i> <i>Inversiones en <u>asociadas</u></i> | En la preparación de los estados financieros separados, las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas se contabilizará al: (a) al costo (b) de acuerdo con la NIIF 9; o utilizando el método de la (c) participación tal como se describe en la NIC 28. |
| Marcas Patentes Plusvalía | Se puede elegir como política contable entre el modelo del costo o modelo de revaluación. El modelo del costo comprende el costo, menos la amortización acumulada y deterioro acumulado. |
| Inmuebles como inversión | Se puede elegir como política contable el modelo del valor razonable, o el modelo del costo, y aplicará esa política a todas sus <u>propiedades de inversión</u> , para quienes usan NIIFPYMES únicamente el modelo del valor razonable |

Análisis general del impacto

Uno de los principales aspectos en el cual se encuentra dificultades para la identificación de los efectos que se presenten en los estados financieros de las empresas es la incertidumbre de las diferentes situaciones que se vayan generando en el desarrollo de la pandemia, es decir las nuevas medidas económicas que adopten los gobiernos, empresas que cierran definitivamente las operaciones, empresas que empiecen a cambiar su giro de negocio, cierre de nuevos créditos, juicios y litigios laborales.

Considerando que las empresas no pueden generar ventas de acuerdo a los presupuestos que se han establecido para el año 2020 y no conocen cuál va a ser el comportamiento del mercado dentro del año 2021 y posteriores, se tiene que proceder evaluar si existen los indicios de deterioro establecidos bajo el marco de la NIC 36 sobre deterioro de activos.

Con la finalidad de analizar el tema de deterioro de manera general es importante tener en cuenta los dos conceptos que cita la norma: “el importe en libros “y “el importe recuperable”

“Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación (amortización) acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, que se refieran al mismo.

Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso.

Pérdida por deterioro del valor es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.

Valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición.”

Fuentes de información.

Dentro de estas fuentes de información por efectos de la pandemia se debería considerar lo siguiente:

Cambios significativos en un ejercicio y en los próximos pueden generar situaciones negativas para la empresa, ya sean estos de aspectos legales, económicos, regulatorios, mercados, la competencia, entre otros.

Una mirada en particular sobre Ecuador

En el caso del Ecuador los principales segmentos afectados son transporte, turismo y sus actividades relacionadas, como por ejemplo los restaurantes y otros las actividades económicas por el confinamiento se paralizaron en un 70% aproximadamente.

El Banco Central de Ecuador informó que la economía decrecerá entre 7,3% y 9,6%. En cuanto a las importaciones por destino, se espera una contracción de los “bienes de consumo (USD

1.637 millones), materias primas (USD 2.135 millones), bienes de capital (USD 1.818 millones) y combustibles y lubricantes por (USD 1.608 millones), como consecuencia de la desaceleración económica interna. Cabe indicar que se espera una caída en el volumen importado de derivados de petróleo en 12% (respecto al año 2019) y una caída en su precio del 30%.”ⁱ

Sobre el efecto de deterioro, las empresas deben efectuar las pruebas de valuación y probar su existencia.

Tomando en cuenta los conceptos descritos anteriormente, el deterioro es la pérdida de los beneficios futuros que puede generar un activo, y esto se produce cuando el importe en libro es mayor al importe recuperable, éste último es el mayor entre el valor de uso y el valor razonable menos los gastos de venta del activo.

Cabe indicar que debido a la incertidumbre en la cual se encuentra la economía a nivel mundial, establecer las estimaciones de un valor de uso o el mismo valor razonable pueden variar en función del manejo por parte de los gobiernos de las políticas relacionadas a la pandemia y además bajo un mercado contraído, resulta difícil tener un horizonte para poder establecer los presupuestos de ventas o debido a la falta de liquidez de las empresas, buscan de manera urgente de vender sus activos no corrientes a valores que no se encontrarían bajo el concepto de valor razonable.

b Valor razonable

Dentro de las principales cuentas de los activos no financieros medidos a valor razonable podemos identificar entre las más importantes a las siguientes:

| <i>Cuentas</i> | <i>Medición Posterior</i> |
|--------------------------|---|
| Instrumentos financieros | En esta categoría de activos dependiendo del modelo del negocio pueden existir: Activos financieros medidos a valor razonable con cargos a resultados. |
| Propiedades de inversión | Si en la medición inicial se procede a considerar llevar bajo el modelo del valor razonable con cambios en resultados, para NIIFPYMES no queda otra alternativa |

| | |
|---|--|
| Inversiones en subsidiarias – Estados financieros separados | En la presentación de estados financieros separados de la controladora, las inversiones pueden presentarse al valor razonable. |
| Activos biológicos | Relacionadas a las plantas consumibles y a los productos agrícolas que deben medirse a valor razonable con cargo a resultados. |

Análisis general del impacto

La recesión económica debido a las restricciones establecidas por los gobiernos para controlar la pandemia y su posterior reactivación parcial de las actividades económicas y la busca de obtener liquidez por parte de las empresas, generó que parte de los activos no corrientes se pongan a la venta, es decir se generó que exista una mayor oferta que la demanda de tales activos, con lo cual los valores razonables presentaron cambios que en ciertos casos generaron pérdidas contables.

Considerando que el valor razonable es un precio de salida de un activo, este puede disminuir si en un mercado existen varios activos de las mismas características que pueden generar una disminución del precio.

Es importante tener en cuenta lo que indica la NIIF 13 Valor Razonable que establece “Esta NIIF define valor razonable como el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.”

“Una medición del valor razonable es para un activo o pasivo concreto. Por ello, al medir el valor razonable una entidad tendrá en cuenta las características del activo o pasivo de la misma forma en que los participantes del mercado las tendrían en cuenta al fijar el precio de dicho activo o pasivo en la fecha de la medición. Estas características incluyen, por ejemplo, los siguientes elementos:

- (a) la condición y localización del activo; y

(b) restricciones, si las hubiera, sobre la venta o uso del activo.”

La norma cita que hay que tener en cuenta la condición, localización y restricción del activo para medir un activo a valor razonable y tomando en cuenta que existe un grado de incertidumbre en el mercado, el determinar la medición del valor razonable para activos que no se encuentren dentro del Nivel 1 de valor razonable, requerirá el establecimiento de mucho juicio y criterio por parte de los evaluadores, peritos y de los profesionales que tienen que validar estos informes que justifiquen los saldos contables y dar una opinión sobre los mismos, esto implicará que se requiera un equipo multidisciplinario en la preparación de los estados financieros y de igual manera en la revelación de los datos observables y no observables en el caso de la aplicación del Nivel 2 o 3.

c Costo amortizado

Dentro de las principales cuentas de los activos y pasivos no financieros medidos a costo amortizado podemos identificar entre las más importantes a las siguientes:

| <i>Cuentas</i> | <i>Medición Posterior</i> |
|---|----------------------------------|
| Cuentas por cobrar – Clientes largo plazo | Se miden al costo amortizado |
| Préstamos | Se miden al costo amortizado |
| Obligaciones financieras | Se miden al costo amortizado |

Análisis general del impacto

Los documentos, cuentas por cobrar y préstamos efectuados por parte de una empresa, se encuentran dentro de la categoría de un instrumento financiero que se miden al costo amortizado que para un activo que corresponde al capital más intereses menos pagos y cualquier pérdida por deterioro.

Debido a la disminución de las operaciones de las compañías a nivel global que están relacionadas a las ventas, esto genera que no exista disponibilidad de efectivo, consecuentemente el retraso de los pagos de las cuentas por cobrar en los términos normales de crédito, lo cual tiene su efecto en el incremento del riesgo de incobrabilidad a nivel general, el

cual deberá ser analizado con mucho detenimiento el entorno posible futuro de las actividades de los clientes con la finalidad de determinar el porcentaje de incobrabilidad generadas, ya sea por las pérdidas crediticias esperadas o incurridas.

Dentro de las medidas tomadas por las empresas se ha considerado realizar una renegociación de los plazos en las cuentas por cobrar una vez vencidas, ampliando el plazo para el pago y en mucho de los casos con la aplicación de los intereses.

Otra forma para poder efectuar la recuperación de la cartera todavía no vencida, es otorgar un descuento con la finalidad de que los clientes obtengan un beneficio, este descuento no fue considerado al inicio de la transacción.

Estos aspectos citados anteriormente deberán ser considerados en la medición al cierre del ejercicio pos pandemia, debido que tendrá un efecto en la medición del costo amortizado de un activo y principalmente en el reconocimiento de un deterioro de los instrumentos financieros.

IV.5. Estimaciones contables que quedan sujetas a incertidumbre

Las incertidumbres generadas por el brote de Covid-19 frente a las estimaciones contables es de mucha preocupación en el ámbito empresarial y mucho más del Contador Público en el desempeño de sus funciones en las distintas entidades, esta preocupación está dada por las medidas adoptadas en cada país para mitigar la propagación del virus.

El establecimiento de la cuarentena total y las restricciones al movimiento de personas, el control del abastecimiento de productos y el cierre de fronteras entre otros ha ocasionado cambios profundos en la forma de operar del comercio y la industria.

Las empresas en el desarrollo de sus actividades deben firmar diversos tipos de contratos que pueden ser contratos de; arrendamientos y/o alquileres de instalaciones de equipos y maquinarias, contratos de provisión de productos y servicios, contratos laborales y muchos otros según la necesidad de cada entidad.

Los contratos establecen obligaciones legales y de cumplimiento entre partes, la situación extraordinaria producto de la pandemia hace que las partes intervinientes del contrato puedan no

cumplir los acuerdos establecidos. Los incumplimientos de las partes a los acuerdos definidos en un contrato generan incertidumbres que deben ser contabilizadas como provisiones o ser reveladas como pasivos contingentes.

La NIC 37 prescribe el tratamiento de Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes en la cual se define una provisión como un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Una entidad debe reconocer una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

- Tenga una obligación presente como resultado de un suceso pasado;
- Es probable que tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y
- Pueda hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

a. Provisión para contratos onerosos

Una entidad puede tener un contrato oneroso cuando los costos de cumplimiento de la obligación contractual exceden a los beneficios económicos que se espera recibir bajo el mismo contrato.

Los impactos significativos producto de la pandemia han ocasionado el cierre temporal o cierre definitivo de negocios, la interrupción de suministros de bienes y servicios bajo contrato en los cuales la entidad no puede dejar de pagar lo establecido contractualmente, convirtiéndose en contratos de carácter oneroso.

La administración de la empresa debe revisar cuidadosamente los contratos para identificar y cuantificar cualquier indemnización o sanción que surja a raíz de algún incumplimiento con el contrato.

La provisión para el contrato oneroso debe reflejar la penalización por rescindir el contrato o el valor presente del costo neto de cumplir el contrato.

Condiciones de reconocimiento para una provisión de contratos onerosos:

| | |
|---|--|
| Existe la obligación presente derivada de un suceso pasado, al final del periodo sobre el que se informa. | El suceso que da origen a la obligación es la existencia de un contrato de carácter oneroso. |
| Es muy probable la salida de recursos que incorporan beneficios económicos. | Las estipulaciones del contrato, obliga a la entidad a seguir con los pagos del importe del contrato o incorpora penalizaciones o sanciones por el incumplimiento. |
| Conclusión. | La entidad debe reconocer la provisión por el importe de la mejor estimación de los pagos inevitables o la sanción por el incumplimiento. |

Los contratos que puedan cancelarse sin tener que pagar penalidades o indemnización alguna a la otra parte o si la administración no ha reconocido obligación alguna por la cancelación de un contrato, no se consideran onerosos porque no existe ninguna obligación.

b. Provisiones para juicios y litigios

En las relaciones comerciales que las empresas tienen con terceros, pueden surgir hechos litigiosos que pueden llevar a que la entidad deba asumir una responsabilidad que pueda implicar un alto costo financiero².

El Covid-19 ha ocasionado a muchas empresas demandas judiciales por diversas discrepancias, ya sea con los trabajadores, proveedores, clientes o terceros, estos hechos ocasionan incertidumbres sobre la forma en que fallará el juez de la causa, la administración de la entidad debe evaluar jurídicamente cada situación y en la medida en que se pueda anticipar su resultado, se podrá realizar una provisión adecuada. La provisión se realiza para afrontar las contingencias futuras derivadas en caso de que el fallo judicial pudiera ser desfavorable para la empresa.

² [Area Contable: Auditoria de Pasivos Contingentes \(vikonta.blogspot.com\)](http://vikonta.blogspot.com)

La administración de la entidad deberá efectuar un análisis de cada caso en particular basado en los informes del departamento legal sobre el cual se identificará si existe una obligación remota, posible o probable de un desembolso de recursos económicos.

Cuando se establezca que la obligación es remota, es decir que la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, entonces este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad.

Si se establece que la obligación es posible, es decir la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no perder el proceso, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente.

Cuando se establezca que la obligación es probable, es decir que la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida del proceso, la entidad deberá constituir una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requerirá para pagar la obligación.

Al final de cada periodo sobre el que se informa la entidad deberá efectuar nuevas evaluaciones sobre los diferentes casos litigiosos y determinar si una obligación continúa siendo probable o pasa a ser posible o remota.

Condiciones de reconocimiento para una provisión para juicios y litigios:

| | |
|---|---|
| Existe la obligación presente derivada de un suceso pasado, al final del periodo sobre el que se informa. | Una entidad que tiene un caso judicial (suceso pasado) producto del incumplimiento de contratos, los abogados determinan en su informe a la administración que es muy probable que el fallo sea desfavorable para la entidad (obligación presente). |
| Es muy probable la salida de recursos que incorporan beneficios económicos. | La entidad deberá desprenderse de recursos económicos para liquidar la obligación. |

| | |
|-------------|--|
| Conclusión. | La entidad debe reconocer la provisión por el importe de la mejor estimación de los costos que supondrá cancelar la obligación que surja del fallo judicial. |
|-------------|--|

c. Provisiones de garantías.

Las garantías son compromisos que adquiere una entidad ante sus clientes cada vez que realiza ventas, comprometiéndose a subsanar por medio de la reparación o reemplazo de los productos durante el periodo que cubre la garantía desde la fecha de venta.

Esta obligación que tiene la empresa con sus clientes, debe estar registrada en los estados financieros como una provisión por garantías y la estimación está en función de las estadísticas de reclamaciones presentadas considerando el tiempo del periodo de garantía y el valor presente de la obligación.

En muchos países producto de las restricciones al movimiento de personas por el Covid-19 se ha establecido la ampliación de plazos previstos en las garantías contractuales y legales de forma que el consumidor pueda ejercer sus derechos de garantías por los productos o servicios que adquieren.

Algunas marcas conocidas a nivel mundial han anunciado la ampliación de sus garantías de entre 1 a 3 meses para las compras cuyas garantías vencieran en el periodo de estado de alarma. La marca Hyundai estima que serán 1.2 millones de propietarios repartidos en 175 países los que se beneficien de esta medida a nivel global. El programa de Kia denominado “Kia Promise” cubre a 142 países e incluye todos los vehículos de la marca que se estiman en 500,000 vehículos. Otras marcas como Toyota han anunciado sus programas denominados “Extracare” y “Toyota Life”, Suzuki, Yamaha y Samsung que ha ampliado su período de garantía para reparación de dispositivos móviles con recogida y devolución gratuita en la casa del cliente entre otros.

Las empresas que tengan constituidas provisiones por garantías, deberán efectuar una revisión de cada situación y ajustar las provisiones al final del periodo sobre el que se informa para reflejar

la mejor estimación actual del importe que sería requerido para cancelar la obligación en esa fecha.

Condiciones de reconocimiento para una provisión de garantías:

| | |
|---|--|
| Existe la obligación presente derivada de un suceso pasado, al final del periodo sobre el que se informa. | La venta de productos con garantías es el suceso que da lugar a una obligación. |
| Es muy probable la salida de recursos que incorporan beneficios económicos. | Es muy probable para el conjunto de garantías. |
| Conclusión. | La entidad debe reconocer la provisión por el importe de la mejor estimación de los costos que supondrá la reparación o reemplazo de los productos vendidos antes de la fecha sobre la que se informa. |

V. EJEMPLOS DE APLICACIÓN EN PAISES DE AMERICA.

Casos detectados en la práctica profesional en nuestra región, que se muestran en el punto VI.4, juntos con los casos detectados de auditoría.

VI. ASPECTOS RELACIONADOS CON LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA

VI.1 Comentarios Generales de cuestiones Fundamentales de Auditoría.

La auditoría de estados financieros

a) Introducción y objetivos

La NIA 200 dice que “El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.”

Para llegar a expresar una opinión el auditor verifica que se cumplan los requerimientos de las normas profesionales contenidas por el Marco de Información Financiera adoptado en cada jurisdicción o país.

En las normas internacionales se requiere que el auditor exprese si los estados financieros se presentan en todos los aspectos significativos de conformidad con el marco, en muchas jurisdicciones esta expresión se toma como presentación razonable de todos los aspectos significativos requerida por las normas profesionales y por el código de ética.

Los estados financieros que se someten a auditoría, son preparados y de responsabilidad de los responsables del ente. Claramente el dueño y responsable de los estados financieros es el ente y el auditor es el dueño de su informe.

El auditor debe lograr una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de fraude o error, mediante la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes para reducir el riesgo que los estados financieros contengan incorrecciones significativas.

La auditoría no brinda un grado total o absoluto de seguridad, dado que el examen se realiza con técnicas de selectividad, con procedimientos que tienen limitaciones en cuanto a su aplicación. Estas limitaciones son aceptadas por los auditores y comunicadas en su informe.

El auditor no tiene la responsabilidad de detectar las incorrecciones que no sean significativas ya que su opinión se emite refiriendo a los estados financieros en su conjunto.

“Las NIA contienen objetivos, requerimientos y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas que tienen como finalidad ayudar al auditor a alcanzar una seguridad razonable. Las NIA requieren que el auditor aplique su juicio profesional y mantenga un escepticismo profesional durante la planificación y ejecución de la auditoría y, entre otras cosas:

- Identifique y valore los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, basándose en el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.
- Obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño y la implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados.
- Se forme una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida.”

b) Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros

La NIA 200 expresa que “El auditor está sujeto a los requerimientos de ética aplicables relativos a los encargos de auditoría de estados financieros, incluidos los relativos a la independencia.”

Los requerimientos están comprendidos en las partes A y B del Código de Ética Para Profesionales de la Contabilidad de la Federación Internacional de Contadores (el Código de la IFAC) [International Federation of Accountants’ Code of Ethics for Professional Accountants (the IFAC Code)] relativos a la auditoría de estados financieros,

También contempla la norma que pueden aplicarse los códigos de ética de cada jurisdicción nacional siempre que sean más exigente y limitacionistas.

c) Principios fundamentales y marco conceptual

Los principios fundamentales de ética para los profesionales están en la parte A del Código de la IFAC. Estos principios deben aplicarse en la realización de una auditoría de estados financieros.

Los principios son:

- (a) integridad;
- (b) objetividad;
- (c) competencia y diligencia profesionales;
- (d) confidencialidad; y
- (e) comportamiento profesional

El Código desarrolla un marco conceptual para ser aplicado en situaciones determinadas, el mismo se encuentra en la parte B.

d) Independencia

Por ser de interés público, el trabajo de auditoría, el Código de la IFAC exige que el auditor sea independiente de la entidad sometida a la auditoría, en el concepto del Código esta comprende una actitud mental de independencia como también una apariencia de independencia.

La independencia con respecto al ente auditado tiene por objeto preservar la opinión del auditor, para que la misma sea objetiva y no influenciada por ningún motivo que la transforme en parcial.

e) Calidad

También los trabajos de auditoría deben cumplir con los requisitos que establece la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC, International Standard Quality Control), los que obligan a las firmas profesionales a desarrollar en su ambiente de trabajo un esquema de actividades de control de calidad para la atención de los trabajos de auditoría, instruyendo a su personal, basados en política y procedimientos, para llevar adelante una auditoría de estados financieros brindando una seguridad razonable.

También en la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220 se determina la responsabilidad del profesional a cargo para seguir y respetar las disposiciones del Código de Ética de la IFAC, en el que se dispone mantener una especial observación ante sospechas de incumplimiento de las disposiciones del Código por parte del personal profesional interviniente y confirmar que se aplican los requisitos de independencia.

f) Escepticismo profesional

La Norma internacional de Auditoría 200, expresa que “El escepticismo profesional implica una especial atención, por ejemplo, a:

- La evidencia de auditoría que contradiga otra evidencia de auditoría obtenida.
- La información que cuestione la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones que vayan a utilizarse como evidencia de auditoría.
- Las condiciones que puedan indicar un posible fraude.
- Las circunstancias que sugieran la necesidad de aplicar procedimientos de auditoría adicionales a los requeridos por las NIA.”

La actitud de escepticismo profesional durante la auditoría es una condición necesaria para el profesional que realiza una auditoría, el auditor debe eliminar en medida razonable la posibilidad de no tener en cuenta cuestiones excepcionales, no quitar importancia a situaciones particulares que surgen en las distintas instancias de desarrollo del proceso de auditoría, basarse en premisas

que no sean las correctas para la selección de los procedimientos de auditoría y finalmente no evaluar en forma adecuada las evidencias obtenidas para su opinión.

Es necesario el escepticismo para evaluar las manifestaciones de los responsables del ente y la de la documentación obtenida.

La experiencia recogida en auditorías recurrentes, no quita al auditor la responsabilidad de tomar evidencia en cada ocasión de auditoría para confirmar sus conclusiones anteriores y obtener de esta manera una razonable estimación de la seguridad.

g) Juicio Profesional

En su Guía la Norma Internacional de Auditoría 200, expresa que “El juicio profesional es esencial para realizar una auditoría adecuadamente.

Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de las NIA, así como las decisiones informadas que son necesarias durante toda la auditoría no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes. El juicio profesional es necesario, en especial, en relación con las decisiones a tomar sobre:

- La importancia relativa y el riesgo de auditoría.
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir los requerimientos de las NIA y obtener evidencia de auditoría.
- La evaluación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las NIA y, de ese modo, los objetivos globales del auditor.
- La evaluación de los juicios de la dirección en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la entidad.
- Las conclusiones sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, por ejemplo, al valorar la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la dirección al preparar los estados financieros.”

El ejercicio de la auditoría requiere que el profesional que la ejecute tenga los atributos profesionales y de experiencia necesarios para alcanzar los objetivos razonables que se esperan de esta tarea.

También se espera que el auditor, cuando no posea los conocimientos y experiencia necesarios ante situaciones complejas que lo superan, acuda a la consulta de expertos idóneos en la materia.

El juicio profesional debe estar en consonancia con las disposiciones normativas y con los hechos y circunstancias del momento de su aplicación. También debe estar en línea con los hechos posteriores ocurridos entre el cierre y el momento de su opinión, más los períodos establecidos por la norma. El auditor debe dejar evidencias comprobables de la aplicación de su juicio, para el caso que el mismo deba ser evaluado por terceros experimentados puedan evaluarlo.

h) Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría

La Norma Internacional de Auditoría 200 expresa que “La evidencia de auditoría es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría.”

Las evidencias de auditoría son acumuladas por la aplicación de los procedimientos de auditoría durante el desarrollo del proceso de auditoría. Se obtienen de fuentes internas del ente y también de fuentes externas.

La experiencia y conocimiento del auditor determinan la suficiencia y valoración de las evidencias de auditoría, el mismo establece la medida necesaria para validar su opinión, sin dejar de tener en cuenta las disposiciones de normas legales y profesionales y lo que van determinando las buenas prácticas profesionales.

No se trata siempre de volumen de evidencias obtenidas, las mismas deben además tener un estándar de calidad razonable.

i) Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

La Norma Internacional de Auditoría establece que “El auditor cumplirá todas las NIA aplicables a la auditoría. Una NIA es aplicable a la auditoría cuando la NIA está en vigor y concurren las circunstancias a las que se refiere la NIA.”

“El auditor conocerá el texto completo de la NIA, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente.”

Las NIA consideran la aplicación de normas legales o reglamentarias locales, que el auditor deba cumplir, en estos casos en que las disposiciones difieran con las NIA y el auditor no pueda aplicarlas en su totalidad, no se considera el trabajo realizado como una auditoría realizada con NIA.

VI. 2. MANTENIMIENTO DE ESTANDARES DE CALIDAD PARA LO CUAL EL AUDITOR APLICARA:

- a) Limitaciones Impuestas por la Pandemia
- b) Los procedimientos alternativos necesarios ante el cambio de escenario.
- c) Otras dificultades que se plantean para lograr el alcance de sus procedimientos como consecuencia de las disposiciones sanitarias, preventivas y obligatorias surgidas a causa de la pandemia.

En párrafos anteriores planteamos el incremento en los riesgos debido a la Pandemia, la otra realidad innegable para la auditoría de estados financieros son las diversas limitaciones que han surgido para su ejecución originadas por la misma, sin embargo, el cumplimiento del estándar de calidad requerido por las Normas Internacionales de Auditoría(NIA) continúa siendo el mismo.

La NIA 200 - Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría, la cual trata de los objetivos generales del auditor al realizar una auditoría de los estados financieros, estableciendo para su logro la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, donde el escepticismo profesional y el juicio profesional deberán estar presentes en la planificación y ejecución de la misma, todo esto para que le permita concluir que los estados financieros no contienen incorrecciones materiales que afecten su razonabilidad.

a) Limitaciones Impuestas por la Pandemia

LA NIA 500: Evidencia de auditoría, establece que el objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. Este objetivo continúa siendo el mismo a pesar de la Pandemia resultante por el COVID -19, a raíz del surgimiento de esta, el auditor se ha visto limitado para alcanzar su objetivo, siendo algunas de las limitaciones las siguientes:

1. Planificación de la auditoría, principalmente en la valoración de riesgos y determinación del alcance
2. Incremento de riesgos por cambios significativos en el control interno
3. Obtención de evidencia de auditoría
4. Falta de presencia física en las instalaciones del cliente
5. Mayor inversión de tiempo en la ejecución de las auditorías

En la parte de la planificación de auditoría nos encontraremos con limitantes que requieren del juicio profesional, donde podemos citar:

i. La identificación y valoración de riesgos, para ello la NIA 315 indica que el auditor deberá identificar los riesgos de incorrección material debido a fraude o error, tanto a nivel de estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y su entorno incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuesta a los riesgos valorados de incorrección material; donde la posible falta de la aplicación de procedimientos de valoración de riesgos (indagaciones, observaciones, inspecciones, entre otros) por no asistir a las instalaciones del cliente, pueden influir en la identificación y valoración de riesgos.

ii. El cálculo de la determinación de materialidad, para cumplir con lo establecido con la NIA 320 la cual indica, que el objetivo del auditor es aplicar el concepto de importancia relativa de manera adecuada en la planificación y ejecución de auditoría, siendo una limitante el uso de los acostumbrados referentes para su determinación (ingresos, ingresos antes de impuestos, utilidad

neta, etc.). Los referentes usados tradicionalmente seguramente en aquellas empresas que han sido fuertemente impactadas por el COVID – 19 no podrán utilizarse, ya que sus valores estarán marcados por la anormalidad.

Para del sistema de control interno, es conocida la relevancia de su comprensión para efectos de la auditoría, ya que ayuda identificar ocurrencia de posibles errores de incorrección material, dar respuesta a esos riesgos, tal como lo requiere la NIA 330.

Los cambios en la modalidad de trabajo como consecuencia de la Pandemia obligo a muchas empresas a alterar sus sistemas de control interno y sus gestores de riesgo no reaccionaron para evaluar los riesgos que surgieron a partir de esas alternaciones, generando riesgos adicionales de incorrección material. Ante esta situación le surgen limitantes al auditor, relacionadas con la obtención de mayor información, los impactos a nivel de IT, que le permitan realizar su valoración de riesgos, debido a que, por la falta de visitas presenciales, se le dificultada realizar pruebas de recorrido, interactuar con el personal del cliente, validar la operatividad del control para medir la efectividad del mismo.

Todo el proceso de auditoría implica obtención de evidencia suficiente y adecuada, convirtiéndose en el sustento de la opinión del auditor, lo cual se enfatiza en las Normas Internacionales de Auditoria de la No. 500 a la No. 599 y es a partir de las exigencias de estas normas, donde resaltan más las limitantes surgidas por la Pandemia, justamente la obtención de evidencia suficiente y adecuada en el entorno de la Pandemia se convierte en todo en un desafío para el auditor, donde aparecen entre otras las siguientes limitaciones:

- i. Cumplir con lo establecido en la NIA 501 – Evidencia de auditoría Consideraciones específicas para determinadas áreas, en lo que respecta a la obtención de evidencia acerca de la existencia y condición del inventario, mediante la asistencia al conteo físico del inventario.
- ii. Cumplir con lo establecido en la NIA 505 – Confirmaciones externas, donde puede existir una imposibilidad o reducción en los procesos tradicionales de confirmación de saldos o lo que en auditoría denominamos el proceso de circularización.

iii. Las limitantes en la medición de los estimados contables, para cumplir con la NIA 540 revisada, donde la alta volatilidad y extrema incertidumbre se convierten en incrementos potenciales de riesgos, incluyendo el riesgo de fraude, estas limitantes surgen precisamente por la incertidumbre, ya que será mucho más complejo para la administración establecer suposiciones o plantear sus estimados basados en hechos históricos de la compañía, y es esto lo que impone una limitante al auditor, obligándolo a indagar si han existido cambios en el negocio del cliente, cambios en las regulaciones del sector en que opera y el análisis de los impactos en los clientes y proveedores con los que realiza negocios su cliente.

iv. Cumplir con la establecido en la NIA 600 – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes) es otra limitante más en el proceso de obtención de evidencia para los auditores de grupos, principalmente debido a las restricciones de viajes impuestas por los diferentes países.

v. Otra limitante y desafío a la vez para el auditor es la obtención de evidencia para el cumplimiento de la NIA 570 – Empresa en Funcionamiento, donde la volatilidad y la incertidumbre vuelven complejo la utilización del juicio profesional, para evaluar si existen indicios que afecten la continuidad de la empresa en funcionamiento, situación que es determinante en el informe del auditor.

Otra limitante es la determinación de la legalidad de las decisiones tomadas en reuniones de directorio y asambleas celebradas a distancia, sobre todo en aquellos países en los cuales legalmente no es permitido.

b) Los procedimientos alternativos necesarios ante el cambio de escenario.

En los párrafos anteriores hemos hablado de las limitantes para el auditor en el proceso de ejecución de la auditoría, que han surgido producto de la Pandemia, pero pese a estas limitantes el auditor siempre debe obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita emitir su opinión, tal como lo requieren las Normas Internacionales de Auditoría, por lo tanto el reto del auditor es

encontrar alternativas a la forma tradicional en que ha desarrollado la auditoría, en otras palabras su ejecución presencial.

Las exigencias de las Normas Internacionales de auditoría no han cambiado, lo que ha cambiado es la forma en que veníamos trabajando para su cumplimiento, por lo tanto, el auditor forzosamente debe realizar cambios o innovar en su forma de trabajar, para seguir cumpliendo con los requerimientos de la normativa.

La tecnología se convierte en una de las principales herramientas del auditor para el desarrollo de sus procedimientos alternativos en la búsqueda de continuar realizando una auditoría cumpliendo con los estándares de calidad requerido por las NIA., así como la búsqueda de eficiencia y eficacia en el desarrollo de sus auditorías.

Una de las primeras alternativas que surge para continuar ejecutando la auditoría aun con las restricciones por la Pandemia es el Teletrabajo, que implica el uso de la tecnología, lo que conlleva realizar lo que muchos denominan una auditoría remota; para realizarla existen consideraciones a tener en cuenta en esta nueva modalidad de ejecutar la auditoría:

i. En el proceso de planificación se debe considerar de que herramientas tecnológicas (cámaras, drones, big data, fotografías, videos, etc.), nos auxiliaremos para poder diseñar pruebas que nos ayuden a obtener la evidencia de auditoría suficiente y adecuada ante la falta presencial para obtenerla, incluyendo el alcance y oportunidad de la misma.

ii. Para casos como las limitantes a la observación física de los inventarios, se puede recurrir al uso de la tecnología diseñando pruebas que incluyan entre otros: fotografías de los productos, transmisiones de cámaras en vivo al momento de realización de los inventarios, uso de drones en zonas abiertas en las cuales se tenga que practicar conteos.

iii. Las limitantes en las confirmaciones de saldos, alternativamente pueden hacer directamente de manera personalizadas haciendo uso de cualquiera de las plataformas de video llamadas, dejando el video como parte de la evidencia del proceso, el uso de confirmaciones vía correo electrónico.

iv. Similares actividades se pueden hacer en las pruebas diseñadas para la valoración de riesgos y evaluación de control interno.

La innovación debe ser una de las características del auditor, para buscar alternativas ante las limitaciones que han surgido con la Pandemia, que le garanticen realizar su trabajo cumpliendo con la Normas Internacionales de Auditoría.

c) *Otras dificultades que se plantean para lograr el alcance de sus procedimientos como consecuencia de las disposiciones sanitarias, preventivas y obligatorias surgidas a causa de la pandemia.*

Las disposiciones sanitarias, preventivas y obligatorias surgidas a causa de la pandemia han ocasionado muchas limitaciones y dificultades al auditor para desarrollar su trabajo. Más allá del cumplimiento de las normativas y mantener los estándares de calidad de su auditoría, analizamos el nuevo entorno en los que tendrá que desenvolverse el auditor.

Ante estas situaciones ya comentadas, la auditoría remota cobra fuerza y es aplicada por los estudios contables y los auditores independientes para cumplir con sus labores, podemos decir que una auditoría remota es el empleo de la tecnología para realizar el trabajo de auditoría sin visitar las instalaciones del cliente.

La tecnología es indispensable en cualquier profesión y la auditoría hace muchos años la ha incorporado, las grandes firmas tienen sofisticados sistemas informáticos que permiten el análisis de datos en grandes volúmenes, con Data Analytics se pueden realizar pruebas de auditoría alcanzando porcentajes muy altos de una población generando mayor confianza en el resultado de las pruebas realizadas³.

El Teletrabajo es una modalidad de trabajo a distancia en la cual el trabajador desempeña su actividad sin la necesidad de presentarse físicamente en la empresa, no es una metodología de trabajo nueva, sino que la pandemia precipitó su utilización. En algunas empresas que ya se

³ <https://auditoria-audidores.com/articulos/articulo-auditoria-la-aplicacion-del-big-data-y-el-data-analytics-en-auditor-a/>

utilizaba esta modalidad fue necesario ampliarla y en otras se ha tenido que implementarla para no poner en riesgo sus actividades productivas o incluso su existencia.

Muchos países han normado esta modalidad de trabajo debido a la pandemia, aunque algunos países ya se tenían regulada la modalidad hace años, en otros se ha tenido que sancionar (establecer) normas de urgencia y otros han promovido acuerdos entre partes, en Bolivia se reguló el teletrabajo mediante el Decreto Supremo No 4218 de fecha 14/04/2020.

La auditoría remota como el teletrabajo tienen algo en común que es la tecnología que crece a pasos agigantados y que más allá de los beneficios que nos aportan en la auditoría también puede significar dificultades para el auditor, especialmente para pequeñas firmas y auditores independientes.

Las dificultades que se presentan en una auditoría remota principalmente es la falta de presencia física en las instalaciones del cliente, la revisión documental in situ, la observación del control interno del cliente, observaciones físicas de los inventarios y de activos fijos entre otros. El auditor debe evaluar las habilidades y conocimientos especiales y la capacidad para llevar adelante una auditoría remota.

i. Equipamiento.

Para ejecutar la auditoría remota o el teletrabajo se requiere de inversiones económicas en equipos como un buen computador con características de poder procesar grandes cantidades de datos, consultar transacciones e imágenes, se requiere también hacer inversiones de una buena impresora con escáner, equipos de comunicación para video llamadas, etc.

ii. Internet.

Es lo que nos mantiene conectados con el mundo, para el teletrabajo es necesario invertir en una buena conexión a internet, quizás la que se tenía en el hogar no pueda soportar las necesidades actuales siendo que también los hijos necesitan la conexión para sus clases virtuales u otros miembros de la familia que también pueden estar realizando teletrabajos.

iii. Software.

Es muy importante la inversión en software especializados en análisis de datos, software de almacenamiento en la nube, software de comunicación y otros necesarios para cumplir con nuestro trabajo.

iv. Espacio en el hogar

En muchas ocasiones será necesario invertir en adecuar un espacio en la casa para trabajar adecuadamente.

Otras dificultades que se presenta para el auditor en el teletrabajo dejando a un lado la tecnología es que la vida profesional se mezcla con la vida familiar. En el hogar existe un sinnúmero de distracciones que llevan al auditor a la procrastinación y luego tendrá que recurrir a horarios extendidos teniendo como consecuencia el estrés y el sedentarismo, los hijos que requieren consultas o guías en sus estudios es otra forma de distracción para el auditor que está trabajando en casa.

Las dificultades planteadas, nos proporcionan una gran oportunidad de adaptarnos a la nueva realidad, los cambios surgidos en tecnologías vinieron para quedarse y debemos tener una mente abierta para asumir estos cambios, tanto auditores como contadores hemos respondido positivamente a los cambios, nos hemos preparado, nos hemos autoformado, hemos compartido conocimientos y experiencias mediante videoconferencias gratuitas.

En cuanto a lo tecnológico existen muchas opciones para el trabajo digital que nos permiten crear nuestra propia plataforma de trabajo virtual a la que un equipo de trabajo puede acceder y compartir archivos que son usados por el resto del equipo, un auditor independiente puede crear su propia plataforma de trabajo para que los clientes puedan depositar información requerida por el auditor.

Las grandes compañías de software como Google y Microsoft han sido solidarias también y han puesto a disposición servicios que son necesarios para habilitar escenarios de teletrabajos como Microsoft que ha ofrecido licencias gratuitas por 6 meses de office 365 y Microsoft Teams que es un chat empresarial en el que se puede trabajar entre personas de un mismo equipo

compartiendo entre ellos sus recursos, por otro lado Google cuenta con espacios gratuitos en la nube con Google Drive y Google Meet para videoconferencias que pueden ser utilizadas por el auditor para reuniones virtuales con sus clientes.

La familia es el apoyo fundamental del auditor en esta crisis que estamos atravesando, existen muchas recomendaciones de gente especializada que nos ayudan a superar las dificultades del trabajo en casa planteadas en párrafos anteriores, algunas de estas recomendaciones son el tener bastante disciplina y definir horarios para el trabajo, para realizar ejercicios físicos, para compartir con la familia; vestirse adecuadamente para el trabajo, ya que esta recomendación permite mayor responsabilidad con las labores profesionales y evitar la procrastinación; tener un espacio en el hogar adecuado con bastante iluminación y pocas distracciones especialmente cuando se tenga reuniones virtuales con el equipo o con los clientes.

VI.3. Cuestiones para tener en cuenta en auditorías o revisiones de estados contables con fecha de cierre anterior y posterior a la declaración de la pandemia.

- a. La consideración del riesgo en la práctica de auditoría
- b. Riesgos acentuados por efectos de la pandemia (Ejemplos: Fraude y Empresa en Funcionamiento)
- c. Consideraciones en la evaluación del riesgo
- d. Conformación de equipos de auditoría multidisciplinarios
- e. Determinación del alcance de los procedimientos. Gabriel

a. La consideración del riesgo en la práctica de auditoría

La Norma Internacional de auditoría 315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”, establece que el auditor debe tener un suficiente y adecuado conocimiento y entendimiento de la entidad y en el entorno en la cual se desarrolla, así como, del control interno de la misma, con la finalidad de que con esta información, le permita identificar y determinar su valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, en los estados financieros y afirmaciones. De esta manera el

auditor deberá diseñar los procedimientos de auditoría que permita dar respuesta a los riesgos valorados.

El auditor para que pueda evaluar manera adecuada el riesgo, debe efectuar procedimientos de valoración de riesgos y otras actividades relacionadas, dentro de los que podemos indicar:

- Obtener conocimiento de los aspectos importantes donde se desarrolla la entidad, tanto en factores internos, externos y analizar los posibles impactos en su evaluación del riesgo.
- Indagaciones con el personal clave de la entidad que le permita obtener información sobre incorrección material, debida a fraude y error. En la aplicación de este procedimiento se debe obtener un conocimiento sobre los objetivos y estrategias de la entidad, así como, cuales son las políticas contables y si éstas se encuentran de acuerdo con el sector en donde se desarrolla la entidad y si son apropiados para la preparación de los estados financieros.
- El auditor debe aplicar procedimientos analíticos, que le permitan obtener información sobre el desempeño financiero de una entidad y si este se encuentra en función de los presupuestos establecidos.
- Revisar información sobre normas legales que pueden afectar directamente a la entidad en sus actividades, generadas por restricciones o beneficios a los que puedan tener acceso.
- Obtener información sobre nuevos proyectos que la entidad se encuentre realizando, por ejemplo: cierre de sucursales o segmentos de negocios.
- Reestructuraciones que el ente ha efectuado o está próximo a realizar.
- Revisiones analíticas que permitan identificar variaciones significativas, las que podrían derivar en riesgos de incorrección material.
- Tener un adecuado conocimiento y realizar la evaluación del control interno de la Compañía con la finalidad de diseñar los procedimientos de auditoría.
- Identificar los cambios tecnológicos efectuados en la entidad y evaluar los controles que se encuentran relacionados con estos.

La NIA 315 también establece que el auditor debe revisar si la entidad tiene un proceso de valoración del riesgo, para lo cual debe establecer si tiene un proceso para:

- “(a) la identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la **información financiera**; (b) la estimación de la significatividad de los riesgos;
- (c) la valoración de su probabilidad de ocurrencia; y
- (d) la toma de decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos.”

En caso de que no se haya establecido dicho proceso el auditor debe efectuar una revisión, con la administración de la entidad, con la finalidad de identificar los riesgos del negocio.

Es importante tener en cuenta la información que recopila el auditor en el proceso de aceptación y continuidad con un cliente, con la finalidad de determinar si se presentan cambios importantes a nivel gerencial, operacional y de personal clave. Esto permitirá al auditor establecer si esto puede generar nuevos riesgos a ser considerado dentro del riesgo de auditoría.

Resulta de interés citar el concepto del riesgo de auditoría “Riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.”

El riesgo de incorrección material puede estar relacionado de manera generalizada a los estados financieros en su conjunto o a las afirmaciones de transacciones, saldo de cuentas e información que se tenga que revelar.

Un incremento del riesgo en los estados financieros, pueden generarse por un entorno de control deficiente, lo cual puede generar incorrecciones materiales debidas a fraude.

El riesgo de incorrección material puede ser considerado significativo debido a su dimensión, naturaleza o circunstancias. Para esto se debe tener en cuenta que los riesgos de incorrección material pueden ser mayores en el caso de transacciones significativas no rutinarias y en el caso de cuestiones de juicio significativas que requieran la realización de estimaciones contables.

A los aspectos que pueden indicar la existencia de riesgo de incorrección material, que menciona la norma como ejemplos, serán analizados a continuación desde nuestro punto de vista, en función a cómo pueden verse afectados en el presente tiempo de la pandemia causada por el virus Covid -19.

b. Riesgos acentuados por efectos de la pandemia (Ejemplos: Fraude y Empresa en Funcionamiento)

Empresa en funcionamiento

Los efectos de la pandemia, tiene una afectación directa para el riesgo de empresa en funcionamiento, debido a que ciertas industrias que no son consideradas como prioridad o esenciales, han sido afectadas por la emergencia sanitaria y todas sus consecuencias.

La pandemia COVID-19 ha potenciado la concentración del examen de auditoría en los aspectos de fraude y de empresa en funcionamiento.

Las estructuras creadas para el control interno de las organizaciones han sufrido el impacto de las limitaciones y los distintos escenarios creados para la protección de la pandemia.

La obtención de elementos de juicio se tuvo que realizar de manera diferente, adecuando los procedimientos, el alcance y las modalidades al actual escenario radicalmente diferente de lo conocido y habitual, con lo cual el acopio de evidencias cambio de forma y volumen, aunque no de sustento para la opinión y conclusiones de las auditorías.

Para el profesional ejerciente, representa un reto, que lo obliga a enfrentar las dificultades con decisión y no perdiendo de vista que la tarea debe llevarse a cabo manteniendo la calidad y seguridad que las auditorías deben tener por definición.

Los riesgos pueden generarse en áreas diversas y se concentrará en algunas como la validación de las hipótesis de empresa en funcionamiento.

Ya antes de la pandemia quiebras y situaciones irregulares en las corporaciones a nivel global ocasionaron que se analice profundamente las causas y la forma en que operan los grandes

grupos económicos, de parte de organismos reguladores en los distintos países, así como también de quienes producen las legislaciones relacionadas y los organismos profesionales.

Esta situación pone en cuestionamiento a todos los que participan en el desarrollo y presentación de los estados financieros, tanto quienes lo emiten: responsables del ente, como los auditores que lo examinan y quienes emiten regulaciones y reglamentos para llevar a cabo las operaciones. También originan una brecha importante entre la mirada profesional y sus conclusiones. y las de los usuarios e interesados en la información contable.

El enfoque es sobre la responsabilidad que le cabe al profesional auditor en relación a la condición de empresa en funcionamiento, análisis que abarca a todos los que interactúan y definen la información de los estados financieros.

El propósito de una auditoria de estados financieros es brindar confianza a quienes utilizan la información contable que los estados proporcionan, bajo la condición de una seguridad razonable sobre si los estados están libres de incorrección material.

Las normas profesionales disponen las condiciones para el logro del mencionado propósito, por medio de la opinión que el profesional emite en cuanto al cumplimiento del marco financiero que corresponda, la entidad que emite los estados ha adoptado.

“...No obstante, una seguridad razonable no significa un grado absoluto de seguridad, debido a que existen limitaciones inherentes a la auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la cual el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión sea más convincente que concluyente.” Norma Internacional de Auditoría (NIA) 200, párrafo 5

El auditor al realizar su labor profesional toma en cuenta las disposiciones de las normas de auditoría vigentes que requieren que mantenga un escepticismo profesional, este es un concepto esencial cuando se trata de validar la hipótesis de empresa en funcionamiento.

En el escenario de pandemia que nos toca actuar la posibilidad del profesional que realiza la auditoría y que tiene que identificar las incorrecciones materiales significativas, se reduce. Lo mismo ocurre cuando tiene que evaluar la hipótesis de continuidad que maneja la empresa.

Ante esta situación el auditor deberá aplicar procedimientos adecuados como mantener reuniones con los responsables para la realización de preguntas relacionadas con la situación creada por la emergencia sanitaria, revisar los hechos posteriores al cierre, planificaciones realizadas por el ente para el corto plazo, con el agregado del aumento de su escepticismo profesional y de aquellos procedimientos que el auditor considere necesarios para su análisis de los efectos que el periodo que abarque la pandemia y sus consecuencias y medidas de prevención, como la restricciones en la circulación tanto local como entre jurisdicciones, causen en el ente.

Todas las situaciones que surgen en el actual contexto que son de impacto significativo tienen su efecto sobre los riesgos que la entidad debe identificar y valorizar y que los auditores deben mantener en niveles razonables.

Después de la realización del proceso de auditoría el profesional realizará su informe en base a la reunión de elementos de juicio y a las actuales circunstancias.

Son diversas las situaciones que se pueden producir, entre ellas se pueden citar:

- Si se tiene certeza de la continuidad como empresa en funcionamiento, pero la entidad ha tenido un impacto de importancia en su gestión y en la estructura general de sus actividades, la opinión será favorable, con el agregado de un párrafo de énfasis, dirigido a la nota que en la información complementaria la entidad debe agregar.
- En el mismo supuesto anterior, con la diferencia que el ente no haya redactado una nota, exponiendo la situación, en el supuesto que el impacto es significativo y que puede comprometer seriamente a la entidad, el auditor, considerando todos los elementos que cada circunstancia le planteé, puede llegar a emitir una salvedad por falta de exposición de la situación.
- Si la entidad entiende que no se mantiene la continuidad como empresa en funcionamiento y presenta los estados financieros con criterios de empresa que no estará en funcionamiento, la opinión del auditor será favorable. La empresa puede presentar una nota con el criterio empleado y el auditor en este caso agregará un párrafo de énfasis, NIA 800.

- Si existe una duda significativa en relación a la continuidad de la empresa en funcionamiento y se explica debidamente en la información complementaria, por parte de la empresa, el auditor emitirá su opinión favorable con un párrafo que enfatice la nota respectiva.
- En el mismo supuesto anterior, si la entidad no lo ha informado debidamente en notas en la información complementaria, el auditor incluirá en su informe una salvedad por la falta de revelación.
- Si la entidad conoce que no va a continuar y ha basado los criterios de las normas vigentes, la opinión del auditor será adversa.

Empresa en funcionamiento

En la tabla siguiente se presentan situaciones que se producen en los entes que constituyen riesgos que pueden estar relacionados con situaciones que ponen en duda la continuidad de las empresas en calidad de empresas en funcionamiento:

| |
|--|
| Cambios de responsabilidades sin considerar el principio de segregación de funciones |
| Controles de monitoreo eliminados para agilizar los procesos |
| Debilidades o ausencia de controles para los accesos remotos a los sistemas de información |
| Reducción de personal y concentración de funciones |
| Fallas en la implementación de los cambios en los procesos o de los nuevos procesos |
| Imagen negativa por manejo de la crisis con sus colaboradores, clientes y proveedores |
| Aplazamiento de proyectos estratégicos con inversiones previas |
| Implementación de nuevos proyectos en el menor tiempo para afrontar los cambios |
| Ejecución de proyectos sin un plan de ahorros y un análisis de riesgos |

| |
|---|
| Interrupciones en alguna de las etapas de la cadena de abastecimiento |
| Disminución de la productividad por problemas de salud de los colaboradores |
| Disminución en la calidad o el suministro de materias primas para mantener la producción |
| Falta de recursos para reactivar la producción y cubrir la demanda una vez se supere la crisis |
| Disminución de los ingresos en el mediano y largo plazo |
| Problemas de liquidez y/o de capital de trabajo para el mediano y en el largo plazo |
| Impacto en la organización por utilizar los apoyos ofrecidos por el gobierno |
| Nuevas amenazas de ataques con un mayor tiempo de respuesta para su mitigación. |
| Fallas en los protocolos de seguridad de los proveedores que acceden a la información de la organización. |
| Fallas de seguridad en los equipos asignados para teletrabajo |
| Instalación de software no autorizado en los equipos asignados para teletrabajo |
| Incumplimiento de los requerimientos regulatorios por la crisis y/o teletrabajo |
| Evaluación y actualización de riesgos tardía con las nuevas necesidades de la organización. |
| Clientes vulnerables a la crisis con los cuales no se puede tener una comunicación exitosa |
| Cambios en el comportamiento de los clientes por la pandemia (medios de pago, bienes sustitutos, priorización de necesidades) |
| Aplazamiento de lanzamientos de productos y/o servicios |
| Cancelación del plan de auditoría interna |

Fraude en tiempos de Covid 19

De acuerdo a la NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros con respecto al fraude, se indica que el fraude es un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

Los factores del riesgo del fraude, son los hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.

Es importante indicar que los aspectos relacionados al fraude pueden ser incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta o por una indebida apropiación de los activos.

Por lo cual el auditor debe obtener evidencia suficiente de la seguridad razonable de que los estados financieros se encuentren libres de incorrecciones materiales debida a fraude o error. Sin embargo, el proceso de auditoría tiene las limitaciones inherentes al riesgo de no detectar el fraude o error ya sea debido por parte de la administración o empleados, cuando dentro de los procesos se encuentran en colusión.

Dentro de todo el proceso de la evaluación del riesgo de fraude el auditor debe mantener su escepticismo profesional, efectuar una adecuada indagación con la administración, revisar las respuestas con la realidad de las operaciones de las compañías.

El profesional debe analizar el riesgo de auditoría considerando la situación creada por la pandemia, lo que lleva un aditamento originado en las restricciones y medidas tomadas en la emergencia sanitaria. Los objetivos establecidos pueden verse amenazados lo que trae como consecuencia riesgo en el financiamiento comercial y bancario, así como pérdidas de incentivos para los responsables de la gestión de la empresa. Esta posición podría inducir a los ejecutivos a realizar operaciones no autorizadas o legales, ante lo cual la planificación de auditoría debe introducir la evaluación de riesgos relacionados a las mencionadas situaciones, así como también procedimientos adicionales.

En relación a las inconsistencias que pueden ser indicativas de fraudes, las normas profesionales de auditoría establecen procedimientos especialmente relacionados que le permiten al profesional identificar y evaluar este tipo de situaciones.

No es esperable que las auditorías detecten todas las situaciones de inconsistencias originadas por fraude, sus limitaciones reconocidas y expresadas formalmente, revelan esta situación que puede ocurrir, aun cuando el auditor planifique y ejecute la auditoría, tomando las normas internacionales vigentes. Se debe considerar que los fraudes la mayoría de las veces provienen de procesos complejos diseñados para no ser detectados.

La revisión del cumplimiento de normas legales y reglamentaciones es parte de la planificación del auditor, sin embargo, la responsabilidad del cumplimiento es de la dirección de la empresa y sus responsables. Como cuando se habla de detección de fraudes, la detección total de normas legales y reglamentaciones no cumplidas no puede ser realizada por las auditorías.

No cumplir con las leyes y reglamentaciones puede estar directamente relacionada con situaciones de fraude, el auditor en su planificación prevé verificar el cumplimiento de aquellas que están directamente relacionadas con la información financiera.

Sobre la responsabilidad en la detección de fraude como en el cumplimiento de las normas legales y reglamentaciones, hay diferentes opiniones, por una parte hay usuarios que entienden que las responsabilidades del auditor deben ser ampliadas y por el otro se mantiene la posición de no ampliarlas, considerando las limitaciones propias de una auditoría.

En el mismo sentido de ampliación de examen, lo que implica ampliación de responsabilidades, desde épocas anteriores, se ha venido mencionando la necesidad que el auditor extienda sus análisis sobre aspectos de la gestión y sobre el diseño y cumplimiento de las actividades de control, la posición de los auditores se explicitó en todos los casos desde las normas profesionales vigentes, también existe entre la comunidad profesional la presunción de una falta de conocimiento de parte de los usuarios, acerca del alcance del proceso de auditoría.

La investigación sobre fraudes es una materia específica, que necesita de conocimientos y experiencias afines a su naturaleza por parte del profesional, los auditores en general están preparados para realizar investigación de tipo contable, sobre documentación y registros contables. Existen otros profesionales que realizan la llamada auditoría forense, preparados al efecto de las investigaciones de fraude, si bien las normas profesionales no lo incorporan como un participante obligado, si prevén que el auditor puede requerir de sus conocimientos.

Las sugerencias apuntan a que el auditor incorpore a investigadores forenses de fraude al momento de la discusión sobre el planeamiento de auditoría.

Cuando se analizan estas situaciones se debe tener presente que las firmas de auditoría profesionales, no tienen toda la misma capacidad económica, ni los mismos accesos a este tipo de colaboración con sus equipos de profesionales.

La discusión se profundiza cuando se llega al plano de la formación profesional y también de la capacitación a la que accede después de la etapa de formación universitaria.

A continuación, mostramos algunas situaciones que podemos considerar factores de riesgos relacionados con la posible existencia de fraude:

| |
|---|
| Imposición para mantener la continuidad del negocio |
| Imposición para mantener proveedores y empleados |
| Presión para mantener el pago de créditos |
| Posibilidad de modificar los resultados que han sido elaborados en teletrabajo |
| Modificación de transacciones para evitar su impacto en los estados financieros |
| Alteración de las copias digitales |
| Modificación en las proyecciones financieras para promover el negocio en marcha |

| |
|--|
| Capitalization inadecuada de gastos |
| Modificación de los resultados de los indicadores de desempeño |
| Modificación de los resultados para acceso a los beneficios del gobierno |
| Omitir opiniones en los estados financieros |
| Ocultar transacciones con partes relacionadas |
| Ausencia de personal encargado de la custodia del inventario |
| Vinculación de proveedores sin el cumplimiento de los requisitos |
| Pago a proveedores que no han sido aprobados |
| Actualización de información por parte de los proveedores que no corresponde a la realidad |
| Equipos de trabajo que tienen un desempeño inferior al esperado por falta de supervisión |
| Incremento de las reclamaciones de servicio al cliente |
| Sobornos para mantener negocios |
| Adquisición de productos con calidad inferior a la contratada |
| Dependencia excesiva de colaboradores |
| Reducción de los tiempos de supervisión |

c. Consideraciones en la evaluación del riesgo

El efecto de la pandemia con lleva a que el auditor tenga que efectuar una evaluación del riesgo considerando los cambios estructurales, administrativos y organizativos de las entidades para lo

cual es importante identificar ciertos aspectos que pueden afectar el riesgo inherente, control y su efecto al riesgo de detección de auditoría.

A continuación, se expone un cuestionario con algunas preguntas orientadas a evaluar la gestión de riesgos en las actuales circunstancias de pandemia y la aparición de nuevos riesgos.

| Preguntas |
|---|
| ¿La organización ha identificado riesgos existentes, en el periodo de pandemia, en sus procesos que no habían sido mapeados? |
| ¿Se han identificado los nuevos riesgos por los cambios en la operación en los últimos meses? |
| ¿Se han revisado los riesgos en industrias similares y se han comparado? |
| ¿La organización cuenta con un Comité de Riesgos? |
| ¿Se han revisado los seguros disponibles frente al nuevo escenario con la pandemia? |
| ¿Se ha vinculado un asesor externo en gestión de riesgos, que apoye la identificación, análisis, evaluación y tratamiento de los riesgos, de tal forma que pueda ajustar su plan de continuidad y la gestión de crisis? |
| ¿La organización ha priorizado la supervisión de los riesgos legales, de tal forma que se pueda ajustar al cumplimiento de las nuevas normas y a los cambios de las existentes, en líneas tales como salud, seguros, viajes, tributación, contratos comerciales y laborales, entre otros. |
| ¿La administración conoce la totalidad de los beneficios y apoyos del gobierno para la industria y ha evaluado la viabilidad de su acceso. |
| ¿Se han realizado reuniones con las diferentes áreas y en todos los niveles de la organización, para conocer sus preocupaciones y necesidades tanto desde la perspectiva de los nuevos riesgos para la organización como desde su necesidades personales? |
| ¿Se ha evaluado la capacidad de la infraestructura tecnológica de la organización para garantizar una comunicación segura y continua para los colaboradores en teletrabajo? |
| ¿Los miembros de la administración se han preparado para enfrentar nuevos escenarios de riesgos y gestionarlos? |

| |
|--|
| ¿La gestión de riesgos ha involucrado riesgos asociados con la innovación, el recurso humano y la imagen? |
| ¿La información sobre la gestión de riesgos de la organización se ha divulgado en todos los niveles de la organización, creando más conciencia frente al tema? |
| ¿Los principales riesgos de la organización son revisados con mayor frecuencia en los últimos meses? |
| ¿La organización ha definido un plan de responsabilidad social para acompañar a los más necesitados en la pandemia? |

d. Conformación de equipos de auditoría multidisciplinarios

En tiempos de pandemia las circunstancias agravadas por la situación sanitaria, las restricciones para prevenir contagios, los cambios de modalidad en los trabajos de las empresas y de las firmas de auditores, volvieron más complejas las situaciones para valuación de los recursos de las empresas.

Dentro de los principales problemas de valuación que se pueden presentar se encuentran a los instrumentos financieros, en el cual se tiene que probar las pérdidas crediticias esperadas ya sea aplicando un enfoque general o el enfoque simplificado.

Para los activos en instrumentos de patrimonio la evaluación y la revisión de la valoración del valor razonable, en los casos que estos no se encuentren cotizados, requiere de profesionales especializados.

Para los elementos de propiedad de planta y equipo, en los casos que se encuentren indicios de deterioro, ya sean por factores internos o externos que pueden haberse incrementado por los efectos de la pandemia, la determinación de las pérdidas por deterioro en función de la búsqueda de los valores de uso o del valor razonable menos los gastos de ventas, requieren un análisis especializado de las diferentes estimaciones utilizadas.

Uno de los principales impactos presentados por efecto de la pandemia fue la reducción del personal dentro las compañías, en los procesos de desvinculación se pueden generar los riesgos

de demanda de juicios por parte de los empleados que requieren los pagos de acuerdo a disposiciones legales de cada uno de los países.

Los temas presentados en los párrafos anteriores con lleva a que el auditor externo deba contar con un soporte externo del equipo de trabajo asignado al compromiso, para que pueda evaluar las estimaciones contables o que soporte de las diferentes valoraciones a las cuales se han efectuados a los estados financieros, entre los principales como soporte de parte de los equipos de auditoría podemos indicar:

Asesores legales

Debido a que las compañías efectuaron despidos de empleados, terminación de contratos de manera anticipada, retraso en la entrega de bienes o servicios, incumplimiento de contratos entre otros aspectos legales que pueden generar aspectos adverso a las Compañías.

El auditor externo debe proceder a resumir todos los casos de juicios como demandantes o demandados que se hayan presentado dentro de la pandemia, con la finalidad de solicitar que los asesores legales como parte del equipo de auditoría, evalúen las respuestas de las confirmaciones recibidas de los asesores legales de la compañía; con la finalidad de evaluar si estos juicios o litigios puedan requerir una provisión como pasivo o revelación en los estados como un pasivo contingente.

Profesionales de tecnología de información

La modalidad virtual de trabajar en los tiempos de pandemia con lleva a cambios en los sistemas informáticos, así como el manejo y acceso, a los diferentes procesos de la compañía, de los empleados puede generar impactos en el manejo de la información que incide en la preparación de los estados financieros de las Compañías.

El auditor externo dentro de los procesos de actualización del control interno, debe considerar los cambios a los que han sido expuestos los sistemas informáticos de las Compañías, que le permita identificar cuales pruebas de controles de ser actualizadas o modificarlas, dentro de los principales aspectos que se pueden considerar se puede mencionar:

- 1.- Indagar si se mantiene los mismos sistemas informáticos.
- 2.- Indagar si se han dado nuevos accesos al personal de la compañía.
- 3.- Indagar sobre las nuevas conexiones remotas.
- 4.- Revisar si se ha incrementado los niveles de seguridad a los sistemas informáticos.
- 7.- Revisión de la redistribución de acceso y claves a usuarios.
- 8.- Revisión de los controles informáticos que se encuentran vigentes.
- 9.- Revisión sobre cambios en el personal de tecnología de información.
- 10.- Revisión sobre soporte externo que haya contratado para el departamento de sistemas.

Peritos y evaluadores

Las pérdidas contables generadas por el efecto de la pandemia y la incertidumbre que se sigue presentando, genera escenarios desfavorables para ciertos sectores de diferentes industrias, lo que con lleva a determinar si existe alguna pérdida por deterioro.

La determinación del valor de uso de activos requiere supuestos en los cuales se debe analizar si los flujos de los beneficios futuros estimados han considerados los posibles riesgos a nivel de flujos o se considera los riesgos en una tasa descuentos, el poder proyectar flujo bajo una economía post pandemia genera una mayor incertidumbre en el proceso de estimación, se requiere análisis micro o macroeconómico, para determinar si se requiere efectuar algún ajuste.

La determinación del valor razonable menos los gastos de ventas, requiere que los peritos y evaluadores tenga un conocimiento y aplicación la NIIF 13 Valor razonable, cuyo principal objetivo es determinar el precio de salida de un activo, considerando que el valor razonable se refiere al precio que se recibiría por la venta de un activo la transferencia o cancelación de un pasivo entre participantes de mercado en una fecha determinada.

e. Determinación del alcance de los procedimientos

Inspecciones oculares de las auditorías en las tomas de Inventarios de Bienes de Cambio o Bienes de Uso en época de pandemia, dificultada por las restricciones en la circulación local o

entre jurisdicciones. Verificación del estado de los bienes, su rotación, obsolescencia y valuación razonable.

En las actuales circunstancias, año 2021 y el pasado año 2020, desde la declaración de pandemia causada por el virus COVID19, el 12 de marzo del 2020, la realización de procedimientos cuya eficacia está ligada a la presencia del auditor, las modalidades de trabajo, para mantener la calidad y seguridad de las auditorías, se tuvieron que adaptar a las restricciones impuestas por las autoridades gubernativas en cada país o jurisdicción.

Este es el caso de las inspecciones oculares, en las que se reforzaron los procedimientos habituales que pueden ser llevados a cabo de forma remota, como por ejemplo la revisión de documentación y registros digitalizados, controles globales de rotación, ratios y tendencias, pedidos de confirmaciones de existencias a terceros depositarios, con otras acciones como por ejemplo:

- Tomas fotográficas, filmaciones compartidas a tiempo real o diferidas, con las debidas referencias para la documentación de evidencias.
- Trabajo compartido con profesionales idóneos, independientes que residan localmente en el lugar de la sede o depósitos, quienes no se encuentren impedidos de asistir a los referidos espacios por disposiciones que limiten el traslado y esto les permita realizar las inspecciones oculares.
- Reuniones virtuales con los responsables de la custodia de los bienes relevados y con autoridades del ente para indagar sobre las existencias físicas solicitando manifestaciones escritas sobre el particular.

Procedimiento alternativo utilizado, ante las restricciones, en el proceso de circularización de saldos de cuentas por cobrar.

La NIA 505 – Confirmaciones Externas, requiere que el auditor utilice procedimientos de confirmación externa, para obtener evidencia relevante y fiable. Tradicionalmente realizar este procedimiento no implicaba ninguna grado de complejidad para el auditor, al contrario al realizarlo

por el tipo de evidencia que se obtiene, se logra eficiencia y eficacia en la auditoría, pero que por las limitante de las restricciones impuestas por la Pandemia, el proceso en algunos países y en clientes en particular se volvió complejo; esto obligó al auditor a innovar para cumplir con la obtención de evidencia, para ello algunas firmas para los saldos de cuentas por cobrar, de los cuales no habían recibido respuesta realizaron lo siguiente:

- Una vez seleccionada la muestra de los saldos a confirmar, coordinar con el cliente, que programara con funcionarios claves de sus clientes, reuniones virtuales, para realizar proceso de confirmación directo.
- En la reunión se proyectaba la confirmación del saldo, firmada por el funcionario responsable del cliente, y se le pedía que confirmara sobre la conformidad o inconformidad del saldo
- Se le pedía al cliente que se estaba confirmado, permiso para grabar la reunión, la cual se convertiría en evidencia de la confirmación
- Se le solicitaba al cliente que firmara y sellara la respuesta a la confirmación durante la reunión virtual.
- En aquellos clientes que manifestaban que no contaban con sello de la compañía, únicamente se pedía fuera firmada.
- En la misma reunión se le pedía al funcionario que al eliminar las restricciones de movilidad, permitiera presentar original de la respuesta, así como el envío de foto o escaneo de la respuesta.

VI.4. Análisis e iniciativas de los Organismos Técnicos para abordar problemas y desafíos surgidos como efectos de la Pandemia provocada por el virus COVID 19 relacionados con las auditorías de estados financieros, para apoyar a los auditores.

Los organismos internacionales emisores de normas como el Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) y la Junta de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), están abocados a la revisión de normas, creación de guías, que ofrezcan a

la comunidad internacional de contadores orientación y bases para el tratamiento de las situaciones surgidas por la aparición del virus COVID19 y posterior declaración de situación de pandemia a nivel global.

Algunos ejemplos de estos emprendimientos a los que están dedicados los grupos de trabajo, los mencionaremos a continuación:

Fraude Y Empresa En Marcha En Una Auditoría De Estados Financieros (IAASB)

El objetivo de este proyecto es “Explorar las Diferencias entre las Percepciones del Público sobre el Papel Del Auditor y las Responsabilidades del Auditor en una Auditoría de Estados Financieros”, según menciona el Borrador del Proyecto emitido por el IAASB.

Las preguntas de usuarios con frecuencia aluden al papel que desempeñan los auditores en la detección y solución de riesgos, con especial énfasis en los que dan origen al presente trabajo Fraude y Empresa en Funcionamiento. Especialmente en la presente situación de emergencia sanitaria, que coloca en emergencia a otras áreas de la existencia comunitaria en áreas de la economía y de las empresas en general.

Las organizaciones han cambiado su modalidad de trabajo, lo mismo ocurrió con los auditores en sus distintas estructuras de trabajo, desde las grandes firmas hasta las pequeñas y las individuales.

Si bien los auditores profesionales no tienen la misma percepción, la búsqueda tiene como objetivo revisar normas y procedimientos para darle mayor eficiencia, si fuera posible y para reflejar mayores seguridades para los usuarios.

Además de las modalidades de trabajo, influyen en las actuales circunstancias la tecnología y las innovaciones que se formularon para las operaciones en las actuales circunstancias.

VI.5 Situaciones particulares que se generan a partir de los efectos de la pandemia global:

El contexto de pandemia ha originado situaciones particulares a las que se vieron expuestos los auditores.

VI.5.1: Conceptos relevantes

La pandemia ocasionada por el corona virus identificado como COVID-19, ha influido en los trabajos que los equipos profesionales han realizado y realizan, en auditorías y revisiones externas de Estados Financieros, modificando sus procedimientos de auditoría en los programas de trabajo, adaptándolo a las circunstancias que provocaron cambios de funcionamiento de los equipos propios de los entes como los del grupo profesional que realiza las tareas de revisión y auditoría.

En los grupos profesionales ha incidido, las circunstancias actuales, ,para que se profundice el análisis en algunas cuestiones particulares, como por ejemplo: en la detección y evaluación de riesgos de fraudes, evaluación de la hipótesis de empresa en funcionamiento manifestada por los responsables de los entes emisores de los Estados Financieros y consideración de los hechos posteriores.

El control interno de los entes en general se ha visto afectado por los cambios producidos en la modalidad de trabajo y en muchas ocasiones por ausencias de recursos humanos claves dentro de la gestión y por estas razones las estructuras han tenido dificultades para funcionar con la eficiencia de tiempos anteriores, lo cual ha provocado un aumento considerable de los riesgos subyacentes.

Por otra parte, los elementos de juicio necesarios para fundamentar la opinión de auditoría, las evidencias que toda auditoría persigue, ha cambiado en algunos casos de manera importante, con lo que los elementos que identifican el riesgo también sufren transformaciones, particularmente con cuestiones como el fraude y cuestiones que producen incorrecciones significativas.

Un aspecto esencial en la situación creada por la pandemia es la incertidumbre originada, en lo referente a su extensión, efectos sobre medición de recursos, obligaciones, continuidad de mercados, forma de operar de los entes y hábitos de consumos y producción.

VI.5.2 Demandas de usuarios y responsabilidad del auditor

Hay una percepción del usuario de los Informes de Auditoría y grupos de interés que en muchas ocasiones difiere del punto de vista del Auditor, quien se guía por normas profesionales y presta mucha atención a la responsabilidad que deriva de su actuación profesional

En las actuales circunstancias esta diferencia en la percepción se ha agrandado y en esta situación el auditor busca las formas de comunicación más adecuada para transmitir la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos aplicados, diseñando sus líneas de planificación de manera que tengan una mayor profundidad para bajar los riesgos emergentes a niveles razonables.

VI.5.3 Procedimientos aplicables en las situaciones detectadas.

Se mencionan a continuación algunos procedimientos ante situaciones detectadas:

a. Las reuniones de directores y de accionistas, exigidas por normativas locales y societarias, que se realizaban con modalidad presencial y que por las limitaciones de circulación y presencialidad se realizan en modo virtual.

. Revisar las disposiciones de los Reguladores locales

- Utilizar alguna plataforma informática que permita seguir la reunión a tiempo real
- Disponer los medios necesarios, para que los miembros obligados a participar, firmen digitalmente, si las disposiciones de Reguladores locales lo prevén así
- Guardar el archivo de la filmación, con audio, en un soporte adecuado

Pedir a los responsables del ente que comuniquen a la auditoría las disposiciones tomadas para la realización de estas reuniones

b. Procedimientos de observación y participación en inventarios de bienes de cambio y bienes de uso, en los que el auditor no pudo estar de manera presencial.

- Utilizar alguna plataforma informática que permita seguir el procedimiento de toma de inventarios, en forma selectiva, basados en la muestra enviada y observar en forma general, las secuencias de la planificación comunicada por la empresa a la auditoría.
- Guardar el archivo de la filmación, con audio, en un soporte adecuado

- Pedir a la empresa el envío de la documentación digital correspondientes a las altas y bajas del período, en forma selectiva o total, de acuerdo a las características de los bienes inventariados
- Recurrir a la colaboración de corresponsales o profesionales idóneos del lugar en que se encuentran los bienes a inventariar, para que realicen la inspección ocular, para confirmar el estado y la existencia de los bienes que interesen a la auditoría.

c. Verificación de la registración de los libros contables y societarios, sin tener la posibilidad de disponerlos en su formato físico.

- Pedir a la empresa la manifestación del estado de los libros contables y societarios
- Pedir a la empresa el envío de los libros contables y societarios en formato digital
- Según la exigencia de los reguladores locales incluir o no en el Informe del Auditor.

d. Seguridad Informática, acceso de terceros ajenos a la empresa, clientes y proveedores al sistema informático de la empresa.

Pedir a la empresa detalles de medidas de seguridad informática que se haya implementado en época de pandemia, para evitar intrusiones en los sistemas informáticos, como consecuencia de haber habilitado accesos a clientes y proveedores.

e. Dificultad para revisar documentación física en sede del cliente

Pedir a la empresa auditada el envío de documentación en formato digital y el acceso remoto a los registros contables.

VI.5.4 Ejemplos y modelos de informes de auditoría y revisión para casos producidos en países de nuestra región-Todos

Caso de cierre de estados financieros, publicados, con cierre al 31 de diciembre de 2020, el ejercicio abarca época de pandemia.

Se puede apreciar en el caso que se expone a continuación, el contexto en el que se confeccionan los estados financieros y la aplicación de las normas correspondientes en el contexto actual.

GRUPO CLARIN S.A.

Consolidados Por el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2020, presentados en forma comparativa.

CONTEXTO MACROECONÓMICO 2020

La economía argentina cierra el 2020 transitando una crisis sin precedentes a escala global que complicó significativamente el primer año de desempeño de la gestión entrante. En efecto, la irrupción del COVID-19 agravó el frágil estado de situación de una economía que en los primeros meses del año se encontraba en proceso de re-estructuración de su deuda soberana emitida en moneda extranjera para intentar normalizar su funcionamiento y estabilizar sus variables fundamentales.

Bajo este complejo entorno de elevada incertidumbre, el foco de las políticas públicas locales se centró en intentar aplanar la curva de contagios y minimizar los efectos negativos de la pandemia sobre la población y las empresas. Para ello, se instrumentó el 20 de marzo un esquema de aislamiento social, preventivo y obligatorio (ASPO) desarrollado en diferentes fases de acuerdo a la situación particular de cada provincia.

Esta estrategia, si bien logró inicialmente cierto éxito a nivel contagios, provocó un colapso sin precedentes y sensiblemente mayor al de otros países de la región, del consumo privado y la actividad económica. En tanto y de manera de evitar el colapso social y el quiebre masivo de empresas se instrumentaron diversas medidas de contención...

.....

En una economía bimonetaria como la argentina que presenta una baja demanda genuina de la moneda que emite y registra elevadas restricciones cambiarias, los excesos de pesos suelen traducirse rápidamente en excesos de demanda de dólares. ...

EL AÑO 2020 Y LA INDUSTRIA DE MEDIOS EN LA ARGENTINA Y EL MUNDO

El complejo proceso de reconversión y convergencia de la industria de medios, sumado al fuerte impacto del brote del Covid-19 y el confinamiento, continúa impulsando a las empresas a repensar sus modelos de negocios para adaptarse a la era digital y a los cambios de consumo

derivados de las nuevas tecnologías. A su vez, la sostenida migración de la publicidad al entorno digital se concentra en pocos jugadores puramente digitales y de alcance global, en especial Facebook, Google y Amazon.

Frente a estos fenómenos, las tensiones de sustentabilidad y ciertos efectos colaterales negativos propios de la expansión de internet (como por ejemplo la propagación caótica de noticias – verdaderas y falsas – o los preocupantes sesgos informativos creados por los algoritmos de plataformas y redes sociales que retroalimentan las propias creencias de sus usuarios), los medios del mundo siguen trabajando para fortalecerse. Para ello, enfatizan activos diferenciales como la credibilidad de sus marcas, apuestan a incorporar nuevas tecnologías en sus redacciones (a nivel contenidos, comercial, marketing y big data) y destacan el rol institucional que históricamente han tenido en sociedades democráticas.

Durante los últimos años se ha terminado de consolidar el paradigma de la multimedia. La multiplataforma es la norma y, sin excepción, los medios tradicionales están explorando otros lenguajes. De esta forma, el consumo de contenidos se hace de manera simultánea, solapada y a través de ventanas múltiples. En 2020 esto se vio potenciado por la crisis del Covid-19 y el aislamiento social. Se experimentó un fuerte incremento en el consumo de contenido multimedia en todas las pantallas disponibles, sobre todo a través de formatos OTT. En virtud de ello, el principal desafío fue atraer y retener la atención de esas audiencias en todos los formatos posibles.

.....

A la vez, los principales análisis de las consultoras de medios mostraron que la pandemia aceleró y amplificó los cambios en el comportamiento de los consumidores. Esto forzó puntos de inflexión en la industria que, de otro modo, hubieran llegado más tarde

A pesar de todo, la perspectiva de largo plazo de la industria sigue siendo sólida, lo que habla de la agilidad y dinamismo del ecosistema. En los años previos a la pandemia, el crecimiento

global de medios y entretenimiento superó al crecimiento del PBI, ya que las experiencias de los medios se volvieron cada vez más centrales en la vida de los consumidores.

.....

Al respecto, y en línea con la nueva contracción que registró la economía durante 2020 y sumado al efecto cuarentena, vale destacar que la inversión publicitaria en términos reales también volvió a contraerse significativamente a lo largo del año. Este retroceso de los ingresos publicitarios, pronunciado en los de origen analógico (sobre todo de los diarios papel), resultó atenuado tan sólo en parte por la mayor pauta digital en algunos segmentos de la industria.

.....

De esta manera, los desafíos a los que se encuentra haciendo frente la industria local no difieren de lo observado en empresas del resto del mundo, salvo por la excepción del complejo entorno macroeconómico, sumado a la pandemia que parece continuar durante 2021.

.....

EL GRUPO CLARÍN Y SUS ÁREAS DE NEGOCIOS EN 2020

Para el Grupo Clarín, 2020 fue un año altamente desafiante. La crisis sin precedente desatada por el COVID-19 y la consecuente caída de la actividad impactaron fuertemente las fuentes de ingresos de la compañía.

....

En este contexto, las ventas netas consolidadas del Grupo cayeron el año un 23.1%, de 34.620 a 26.640 millones de pesos homogéneos al 31 de diciembre de 2020. Vale destacar que la variación se produjo principalmente debido al impacto de la mayor re-expresión de los ingresos de 2019 versus 2020 y a la caída de ingresos publicitarios en términos reales.

.....

Nota 2.15 Propiedades, planta y equipos

Las propiedades, planta y equipos mantenidos para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, o para fines administrativos, son registradas al costo, reexpresado de acuerdo

a lo mencionado en la Nota 2.1.1, menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada.

La depreciación de las propiedades, planta y equipos en utilización se reconoce en base al método de línea recta sobre su vida útil estimada.

La vida útil estimada, valor residual y método de depreciación son revisados al final de cada ejercicio, dando efecto a cualquier cambio en la estimación en forma prospectiva. Los terrenos no son depreciados.

Las obras en curso son registradas al costo, reexpresados de acuerdo a lo mencionado en la Nota 2.1.1, menos cualquier pérdida por deterioro reconocida. El costo incluye los honorarios profesionales y, en el caso de aquellos activos calificados, los costos financieros capitalizados conforme a la política contable de la Sociedad (Nota 2.13). La depreciación de estos activos, igual que en el caso de otras propiedades, planta y equipos, se inicia cuando los bienes están en condiciones para su uso.

Los bienes mantenidos bajo arrendamiento financiero son depreciados por el plazo de su vida útil estimada, igual a la del resto de los bienes similares, o por el plazo del arrendamiento, si este fuese menor.

Los gastos por reparaciones y mantenimiento son cargados a resultados en el momento en que son incurridos.

La ganancia o pérdida que surja del retiro o baja de un componente de propiedades, planta y equipos es calculada como la diferencia entre los ingresos por la venta del bien y el importe en libros del activo, y reconocida en la línea "Otros ingresos y egresos, netos" del estado de resultado integral.

El valor residual de un activo es desvalorizado a su valor recuperable si el valor residual reexpresados del activo supera su valor recuperable estimado (ver Nota 2.17).

NOTA 2.17 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO FINANCIEROS, EXCEPTO

LLAVE DE NEGOCIO

Al cierre de cada estado financiero, la Sociedad revisa el valor de libros de sus activos no financieros con vida útil definida para determinar la existencia de cualquier indicio de que estos activos podrían estar deteriorados. Si existe algún indicio de deterioro, el valor recuperable de los activos es estimado con el objeto de determinar el monto de la pérdida por desvalorización (en caso que el valor recuperable sea inferior al valor de libros). Cuando no resulta posible estimar el valor recuperable de un activo individual, la Sociedad estima el valor recuperable de la unidad generadora de efectivo (“UGE”) a la cual dicho activo pertenece. Cuando una base consistente y razonable de imputación puede ser identificada, los activos corporativos son también asignados a una unidad generadora de efectivo individual o, de otra forma, son asignados al grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo para las cuales una base consistente de imputación puede ser identificada.

El valor recuperable de un activo es el mayor entre el valor razonable menos los gastos de venta y su valor de uso. En la determinación del valor de uso, los flujos de fondos futuros estimados son descontados a su valor presente utilizando una tasa de descuento antes de impuestos, que refleja las evaluaciones actuales del mercado correspondiente respecto al valor del dinero en el tiempo y, de corresponder, los riesgos específicos del activo para los cuales los flujos de fondos futuros estimados no han sido ajustados.

Los activos con vida útil indefinida (por ejemplo, activos no financieros no disponibles para su uso) no son amortizados, pero son testeados anualmente por desvalorización.

Los activos no financieros, excepto llaves de negocio, que hubieran sufrido una desvalorización son revisados a cada fecha de cierre por una posible reversión de la desvalorización.

NOTA 22 – IMPACTO DEL CORONAVIRUS

Dada la magnitud de la propagación del virus denominado “Coronavirus” (Covid-19) a nivel mundial, en Argentina, el Gobierno Nacional implementó una serie de medidas tendientes a disminuir la circulación de la población, disponiendo el “Aislamiento Social Preventivo y Obligatorio” (ASPO) desde el 20 de marzo de 2020, permitiendo la circulación sólo de aquellas

personas vinculadas a la prestación / producción de servicios y productos esenciales o exceptuados; dicho aislamiento ha sido modificado y prorrogado en distintas etapas por regiones geográficas y será prorrogable por el tiempo que se considere necesario en atención a la situación epidemiológica de cada ciudad.

El 9 de noviembre de 2020, el Gobierno Nacional estableció el Distanciamiento Social, Preventivo y Obligatorio (DISPO) para todas las personas que residan o transiten en los aglomerados urbanos y en los partidos y departamentos de las provincias argentinas que no posean transmisión comunitaria sostenida del virus y verifiquen en forma positiva ciertos parámetros epidemiológicos y sanitarios. En los casos que no se cumplía con estos parámetros se mantuvo el ASPO. Durante la vigencia del DISPO se mantiene la declaración de “esenciales” a distintas actividades y servicios calificadas como tales durante la vigencia del ASPO.

Durante el presente ejercicio, la Sociedad ha desarrollado sus operaciones bajo las desafiantes circunstancias derivadas de la pandemia, y si bien los servicios de comunicación audiovisuales, radiales y gráficos, que constituyen los principales negocios de operación del Grupo, han sido exceptuados del ASPO, se han manifestado o se prevén los siguientes impactos:

- baja en la venta de pauta publicitaria en los distintos medios que conforman el Grupo principalmente por los recortes que efectuaron los clientes en sus presupuestos destinados a publicidad. ...
- baja de la circulación, con impacto en suscripciones a partir del segundo trimestre del año;
- incremento en la mora de las cobranzas de las cuentas por cobrar;
- los niveles de audiencia de televisión se vieron ...
- dificultades de distinto tipo que complejizan las operaciones, tales como:
 - o las relacionadas con la logística del traslado de colaboradores, artistas y periodistas;
 - o el distanciamiento social obligó a que el formato de algunos programas deba reconfigurarse;
 - o la implementación de home office principalmente para las áreas de staff;

- o los estrictos protocolos de sanitización, desinfección y prevención en las instalaciones;
- o la incorporación de las tecnologías requeridas para asegurar la presencia virtual de los talentos en la producción de contenidos.

Con el objetivo de ayudar a paliar los impactos económicos de la pandemia en las empresas, el Estado Nacional lanzó una serie de medidas de asistencia financiera. ..

Por otro lado, ciertas actividades de menor incidencia en las operaciones del Grupo en su conjunto se vieron altamente afectadas...

.....

De acuerdo con los lineamientos de la NIC 36, teniendo en cuenta que la caída de la actividad durante el año 2020 en las industrias en las que operan ciertas sociedades del Grupo, principalmente industria gráfica y producción audiovisual, constituye un indicador de desvalorización, la Gerencia de la Sociedad ha evaluado el valor recuperable de sus activos fijos al 31 de diciembre de 2020.

El monto recuperable de cada UGE ha sido determinado en función de su valor de uso, calculados sobre la base de flujos de fondos operativos estimados en función de presupuestos financieros, los cuales abarcan un período de entre uno y tres años. Los flujos de fondos más allá de dichos períodos son proyectados utilizando una tasa de crecimiento, determinada sobre la base de datos estadísticos e indicadores históricos del país, la cual no excede el crecimiento promedio de largo plazo de cada negocio.

El margen bruto utilizado en cada caso para el cálculo del valor de uso asignado a cada UGE, surge de presupuestos de cada negocio para el período considerado, los cuales son consistentes con los datos históricos y las expectativas de desarrollo de mercado y evolución de los respectivos negocios.

La tasa de descuento utilizada en cada caso para el cálculo del valor de uso asignado a cada UGE considera la tasa libre de riesgo, la prima por riesgo país y por riesgos específicos de cada negocio, y la estructura propia de endeudamiento de cada UGE.

Al 31 de diciembre de 2020, la evaluación de recuperabilidad descrita anteriormente dio como resultado el reconocimiento de pérdidas por desvalorización...

El alcance final del brote de Covid-19 y su impacto en la economía global y del país es desconocido e imposible de predecir razonablemente. Sin embargo, si bien han producido y se espera que produzcan efectos a corto plazo, no se prevé que los mismos afecten la continuidad de los negocios del Grupo.

INFORME DE AUDITORÍA

Informe de auditoría emitido por los auditores independientes

A los Señores Accionistas, Presidente y Directores de Grupo Clarín S.A.

Domicilio legal: Piedras 1743 Ciudad Autónoma de Buenos Aires CUIT: 30-70700173-5

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados

Opinión

Hemos auditado los estados financieros consolidados de Grupo Clarín S.A. y sus subsidiarias (en adelante “el Grupo”) que comprenden el estado de situación financiera consolidado al 31 de diciembre de 2020, los estados consolidados del resultado integral, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en esa fecha, y las notas a los estados financieros consolidados, las cuales incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

En nuestra opinión, los estados financieros consolidados adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la situación financiera consolidada del Grupo al 31 de diciembre de 2020, así como su resultado integral consolidado y los flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio finalizado en esa fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestro examen de conformidad con Normas Internacionales de Auditoría (NIAs). Dichas normas fueron adoptadas como normas de auditoría en Argentina mediante la

Resolución Técnica N° 32 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), tal y como fueron aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB por su sigla en inglés). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección “Responsabilidades de los auditores en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados” del presente informe.

Consideramos que los elementos de juicio que hemos obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para fundamentar nuestra opinión de auditoría.

CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados correspondientes al presente ejercicio. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre los mismos, y no expresamos una opinión por separado sobre estas cuestiones.

Cuestiones clave de la auditoría

Deterioro de Propiedades, planta y equipos, Activos intangibles, Llaves de negocio e Inversiones en sociedades

En los estados financieros consolidados del Grupo al 31 de diciembre de 2020, los activos vinculados a Propiedades, planta y equipos, Activos intangibles, Llaves de negocio e Inversiones en sociedades tienen un saldo de \$ 7.034.951.442, \$ 457.786.092, \$ 22.073.350 y \$ 2.688.625.846, respectivamente.

En particular, centramos nuestro esfuerzo de auditoría en la revisión del valor recuperable de los inmuebles, del valor llave reconocido en relación con las siguientes unidades generadoras de efectivo (“UGE”): ..., por la significatividad de los saldos involucrados.

Las políticas contables sobre “Propiedades, planta y equipos”, “Activos intangibles”, “Llaves de negocio”, “Inversiones en sociedades” y las relacionadas a “Deterioro del valor de los activos no financieros, excepto llave de negocio” se detallan en las Notas 2.15, 2.16, 2.8, 2.6. y 2.17 a los estados financieros consolidados, respectivamente.

El contexto actual provocado en gran parte por la pandemia de Covid-19, ha afectado las industrias en las que opera el Grupo, impactando directamente en las proyecciones y negocios del Grupo. Esta cuestión resulta clave debido a que la estimación del valor recuperable de esos activos involucra el ejercicio de estimaciones y juicio profesional por parte de la gerencia. A su vez, llevó a un alto grado de juicio y esfuerzo por parte del auditor en la realización de procedimientos para evaluar las proyecciones de flujo de efectivo realizadas por la gerencia y probar los supuestos significativos.

Respuesta de auditoría

Los procedimientos de auditoría realizados en relación a esta cuestión clave incluyeron entre otros:

- Evaluar el proceso de la gerencia para identificar las distintas UGE.
- Evaluar el proceso de la gerencia para desarrollar la estimación del valor en uso de las Propiedades, planta y equipos, los Activos intangibles y de las UGE.
- Evaluar que el modelo de flujo de fondos descontados sea apropiado.
- Probar la integridad, exactitud y relevancia de los datos subyacentes utilizados en el modelo.
- Evaluar los supuestos significativos utilizados por la gerencia, incluyendo la tasa de descuento, la tasa de crecimiento a largo plazo, la utilidad operativa proyectada, el valor de uso

al final de la vida útil de los activos fijos y ciertas variables macroeconómicas, como la inflación proyectada y los tipos de cambio.

- Realizar análisis de sensibilidad. Con respecto a la adecuada consideración de los ingresos de flujos de fondos futuros usados en el cálculo, obtuvimos satisfacción, entre otros procedimientos, cotejando esta información con el presupuesto actual del plan de un año adoptado por la gerencia y aprobado por el Directorio, así como mediante la comparación con las expectativas de mercado generales y específicas del sector, incluyendo las expectativas macroeconómicas del país. En relación con el valor de uso al final de la vida útil de los activos fijos, se cotejaron valores de ciertos inmuebles significativos con tasaciones inmobiliarias.

- Con el conocimiento de que incluso cambios relativamente pequeños en la tasa de descuento aplicada pueden tener efectos significativos en el monto así calculado del valor de uso, requerimos la participación de nuestros expertos en valuaciones y centramos nuestras pruebas en los parámetros utilizados para determinar la tasa de descuento aplicada, incluyendo el costo promedio ponderado del capital, y reprocesamos los

.....

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 11 de marzo de 2021.

Caso de cierre de estados financieros, publicados, con cierre al 31 de diciembre de 2020, el ejercicio abarca época de pandemia. – Ecuador

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los Accionistas de:

H.O.V. HOTELERA QUITO S.A.

Información en la opinión

Asunto de énfasis

4. Sin calificar nuestra opinión Informamos que, tal como se menciona en la Nota No. 1 a los estados financieros, el día miércoles 11 de marzo de 2020, la Organización Mundial de la Salud (OMS) a través de su Director General ha declarado el brote de coronavirus como pandemia global, pidiendo a los países intensificar las acciones para mitigar su propagación, proteger a las personas y trabajadores de salud, y salvar vidas. En concordancia, la presidencia de la República del Ecuador, mediante decretos ejecutivos Nos. 1 O 17 y 1052 de fechas 16 de marzo de 2020 y 15 de mayo de 2020, declaró "el estado de excepción por calamidad pública en todo el territorio nacional, por los casos de corona virus confirmados". Debido a la incertidumbre económica persistente en los mercados y a evolución permanente del COVID-19, desconocemos los posibles efectos que las situaciones descritas anteriormente, tendrían sobre los estados financieros adjuntos.

Información revelada en notas a los estados financieros

(1) IDENTIFICACIÓN DE LA EMPRESA Y ACTIVIDAD ECONÓMICA

Descripción:

H.O.V. HOTELERA QUITO S.A. fue constituida el 22 de febrero de 1983 e inició sus operaciones en septiembre de 1990 en la ciudad de Quito. El objeto de la Compañía es brindar servicios de hotelería turística, en todas sus fases, para lo cual opera en forma directa dos establecimientos hoteleros de su propiedad, el Swissotel Quito y el Hotel Plaza Grande, ambos en la Ciudad de Quito.

Swissôtel Quito, es un establecimiento ubicado en el centro norte de la ciudad de Quito. Es una franquicia de Accor Hotels, un distintivo grupo francés de más de 4,900 hoteles, con 33 cadenas de diferentes categorías, distribuidos alrededor del mundo. Posee 275 habitaciones y suites, restaurantes, bar, panadería y pastelería, spa y salones diversos para reuniones y eventos que durante el estado de excepción y por las medidas del COE Nacional, se tuvo que mantener algunos puntos de venta cerrados y/o con reducción de aforo.

El Hotel Plaza Grande, está localizado en la Plaza de la Independencia, al frente de la Catedral Metropolitana y diagonal al Palacio Presidencial. Consta de 15 suites, restaurantes y un gran salón para reuniones y eventos.

En el mes de mayo 2020, producto del impacto en la actividad económica del sector turístico como consecuencia de la pandemia por el COVID-19 se efectuó el cierre total de la operación del Hotel, a la fecha del presente informe no se cuenta con una fecha tentativa de reapertura.

Consecuencias e impactos de la pandemia COVID-19:

El día miércoles 11 de marzo de 2020, la Organización Mundial de la Salud (OMS) a través de su Director General ha declarado el brote de coronavirus como pandemia global, pidiendo a los países intensificar las acciones para mitigar su propagación, proteger a las personas y trabajadores de salud, y salvar vidas. En concordancia, la presidencia de la República del Ecuador, mediante decretos ejecutivos Nos. 1017 y 1052 de fechas 16 de marzo de 2020 y 15 de mayo de 2020, declaró "el estado de excepción por calamidad pública en todo el territorio nacional, por los casos de corona virus confirmados".

El COVID-19 ha ocasionado efectos importantes en la economía del país y mundial, la incertidumbre generada se sigue manteniendo hasta la fecha de emisión de los presentes estados financieros. Debido a la naturaleza de dicha incertidumbre, se desconocen los posibles efectos que pudieran ocasionar a las cifras presentados en los estados financieros y sus notas explicativas; sin embargo, la Administración de la Compañía ha implementado medidas de mitigación de los riesgos, buscando nuevos nichos de mercado, reestructurando estrategias y acciones tanto en la parte comercial como en la optimización de costos y gastos y negociaciones con instituciones financieras para atenuar y mantener un flujo de caja adecuado para la operación del Hotel.

Fecha de informe de auditoría: 24 de marzo de 2021

Información revelada en notas a los estados financieros

VALLEJO ARAUJO S.A.

NOTAS EXPLICATIVAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DEL 2020

(Expresado en dólares estadounidenses)

1. INFORMACIÓN GENERAL

1.2 Situación económica del país

Desde fines del año 2019, el surgimiento y la diseminación de un virus denominado Covid-19, ha generado diversas consecuencias en los negocios y actividades económicas a nivel mundial.

Con fecha 11 de marzo del 2020, la Organización Mundial de la Salud declaró al Covid-19 pandemia a nivel global y dada la magnitud de la propagación del virus, durante el mes de marzo del año 2020, todos los gobiernos a nivel global incluido el ecuatoriano implementó medidas para contener la propagación. El impacto súbito y generalizado de la pandemia del Covid-19 y las medidas de suspensión de las actividades que se adoptaron para contenerla han ocasionado una drástica contracción de la economía.

El Gobierno Nacional implementó una serie de medidas tendientes a disminuir la circulación de la población, entre ellas la definición de tres estados definidos por cada municipio denominada semaforización, haciendo analogía a las luces del semáforo con un conjunto de medidas de precaución.

Así, desde el 17 de marzo del 2020, se dispuso el aislamiento social, y se permitió la circulación sólo de aquellas personas vinculadas a la prestación/ producción de servicios y productos esenciales (semáforo rojo). Se dispuso la modalidad laboral de teletrabajo, con presencia física reducida en las instalaciones, el otorgamiento de vacaciones y reducciones de jornadas. La caída económica del país, estimada por el Fondo Monetario Internacional (FMI) se ubicaría en un 11% al cierre del 2020 causado por las complicaciones presentadas en el comercio mundial durante los primeros meses de la pandemia; sin embargo, las proyecciones de recuperación del Producto Interno Bruto (PIB) para el año 2021 se estiman en un incremento del 4.8%.

Las autoridades continúan enfrentando esta situación y han implementado varias medidas económicas

gubernamentales como: reducción de la jornada del sector público, reducción del tamaño del Estado, reestructuración de la deuda pública, reducción del gasto de seguridad, ajustes del sector público del exterior, entre otros. En este contexto, las autoridades realizaron la renegociación del pago de la deuda con los tenedores de bonos internacionales y China para reducir las necesidades inmediatas de financiamiento. Así mismo, el gobierno ecuatoriano ha logrado establecer un nuevo programa de mediano plazo con el Fondo Monetario Internacional, junto con el apoyo de otras instituciones financieras internacionales como el Banco Mundial y el Banco Interamericano de Desarrollo, para mitigar los efectos de la crisis, restaurar la estabilidad macroeconómica y garantizar la sostenibilidad de las finanzas públicas.

Implicaciones del COVID-19 en el negocio:

La Compañía presenta una disminución en sus ventas del XX% con respecto al año anterior, principalmente por efectos de la pandemia. A su vez, cerró con una participación del 3,1% respecto a la industria automotriz y 14,99% respecto a su participación con la franquicia de General Motors (GM). El objetivo para el año 2021 es regresar y mantener una participación en la Industria sobre el 4.5%.

En el año 2020, se tomaron varias medidas para enfrentar la crisis sanitaria y económica lo cual ha permitido estabilizar la compañía en base a una planificación de corto y largo plazo, entre las medidas que se han tomado están:

- Reducción de personal en un 20% respecto al 2019.
- Cierre de puntos de venta no rentables durante el año 2020.
- Se realizó una optimización de gastos para disminuir gasto operativo sobre el 30% respecto al 2019.
- Se renegóció arriendos, logrando descuentos importantes.

- Se trabajó en temas de liquidez evidenciando su evolución, sostenibilidad y crecimiento en sus Indicadores del año 2020 y 2021.

Entre las medidas que se ejecutan están:

- Reducción del inventario en un 48% respecto al 2019
- Reducción de la cartera en un 12% respecto al 2019
- Se disminuyó pasivos:
- Proveedores en un 12% respecto al 2019
- Obligaciones bancarias en un 18% respecto al 2019.
- Se refinanció obligaciones bancarias de corto plazo a largo plazo.

Adicionalmente, se ejecutaron varias medidas en el tema de salud para los colaboradores y clientes:

- Capacitación a la totalidad del personal acerca de medidas de prevención ante COVID-19. Previa al retorno de actividades.
- Implementación de señalética de seguridad.
- Desinfección programada y continua de las áreas de trabajo.
- Entrega de suministros de desinfección.
- Instalación de dispensadores de alcohol en gel en varios puntos de las instalaciones.
- Asignación y retorno paulatino del personal, tomando como prioridad el teletrabajo.
- Desinfección de vehículos externos que ingresen a talleres.
- Protocolo médico para todas las personas que ingresen a las instalaciones, con formulario del Ministerio de Trabajo.
- Toma de temperatura y desinfección de calzado y manos en los ingresos a cada sucursal.
- Comunicados semanales periódicos al personal como recordatorios.
- Control de morbilidad mensual con el departamento médico de la empresa para seguimiento y control de los casos.

31. EVENTOS SUBSECUENTES

A finales de 2020, surgieron noticias sobre una nueva cepa del virus denominado COVID-19 (Coronavirus) en el Reino Unido. La situación al final del año era que un número limitado de casos de esta nueva cepa habían sido reportados. Dados los efectos sanitarios de esta nueva cepa y en general de los rebrotes de la pandemia, el Gobierno del Ecuador se encuentra adoptando medidas tendientes a evitar su propagación, las cuales podrían tener impactos negativos en los niveles de actividad económica del país y, por consiguiente, en las operaciones de la Compañía. Por lo tanto, dependiendo de los desarrollos futuros, se podrían presentar impactos negativos y que en estos momentos no pueden ser determinados.

Excepto por lo antes mencionado, entre el 31 de diciembre del 2020 y la fecha de emisión de estos estados financieros no se produjeron eventos que, en opinión de la Administración de la Compañía, pudieran tener un efecto significativo sobre los estados financieros o que requieran revelación.

Fecha de informe de auditoría: 28 de abril de 2021

VII. GUÍA DE DISCUSIÓN CON ASPECTOS BÁSICOS A DELIBERAR. PREGUNTAS ORIENTADORAS

- a. ¿Cómo ha incidido la pandemia ocasionada por el virus COVID 19 en el mapa de riesgos de las empresas?
- b. ¿Cómo puede determinar el auditor la capacidad que tiene la empresa de seguir en marcha, en contexto de pandemia?
- c. ¿Qué procedimientos debe emplear el auditor para detectar, valorar y bajar a niveles razonables el riesgo de fraudes en contextos de pandemia?
- d. ¿Qué análisis debe de hacer el auditor desde la perspectiva legal del riesgo de negocio en marcha de una empresa y su contingencia legal?

VIII. CONCLUSIÓN DERIVADA DEL DESARROLLO DEL TEMA.

La pandemia, experiencia global inédita, en el nivel que tomó la originada por el virus conocido como COVID 19, vino acompañada por la incertidumbre creada por no conocer su final, el temor social por el riesgo de salud implícito, las diferentes respuestas políticas brindadas en cada país y las restricciones originadas como un medio para enfrentar el tremendo flagelo y sus consecuencias.

Los profesionales con ejercicio en auditoría, tuvieron que cambiar sus prácticas a trabajo virtual y remoto, afinando y enfocando sus procedimientos, habilitando las necesarias herramientas tecnológicas y procedimientos de auditoría, para mantener la calidad y seguridad que es condición de la auditoría, aún bajo condiciones que no son las acostumbradas.

En el presente trabajo se analizan como la pandemia originada por el coronavirus, con todas sus restricciones ha afectado el trabajo de auditoría, revisando aspectos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, sectores que más sufrieron el impacto de la pandemia o fueron afectados indirectamente, tipos de procedimientos contables aplicados, medición de activos y pasivos financieros y no financieros.

Se tomó en cuenta la consideración clave que se debe otorgar a las estimaciones contables, contingencias y el impacto de la incertidumbre de no conocer con precisión el fin temporal de la situación de emergencia.

La Pandemia ha causado que muchas empresas detengan o disminuyan sus operaciones, lo cual impacta su liquidez, sus niveles de rentabilidad y solvencia, comprometiendo su continuidad, sobre todo en aquellos sectores económicos que no son declarados esenciales.

En el proceso de evaluación, de la hipótesis de empresa en funcionamiento, la Gerencia deberá realizar un análisis del entorno de la Compañía, considerando toda la información disponible, tanto interna como externa, en esta última los planes de ayuda a la reactivación económica. Esta evaluación permitirá desde la óptica contable, revisar si se cumple con el requerimiento de la normativa legal y profesional vigente, si la conclusión de la evaluación es cesar sus operaciones o liquidar la Compañía.

En el difícil entorno que origina la pandemia, resulta más dificultoso establecer premisas y obtener datos para la medición de las estimaciones, especialmente los flujos futuros de fondos.

La responsabilidad del Auditor surge de la NIA 540 (Revisada) la que detalla las actividades obligatorias que los auditores deben realizar cuando realicen la auditoría de estimaciones contables y de información relacionada a revelar.

Los activos financieros y pasivos financieros son determinantes en las operaciones de una entidad, muchos los consideran controvertidos, pero sin duda en lo que todos podemos coincidir, es la importancia de su correcta medición, considerando la utilidad de esta para los usuarios de los estados financieros.

Con la finalidad de evaluar los aspectos que pueden afectar a las diferentes partidas o cuentas que se presentan dentro del activo no corriente se debe considerar los efectos que se generan, por las decisiones tomadas por los gobiernos con la finalidad de controlar la pandemia COVID 19. Debido a los efectos económicos generados por la pandemia, los activos pueden haber disminuido la generación de beneficios económicos futuros, considerando que los mercados se han contraído y la baja de la demanda es generalizada para ciertas industrias, por lo cual es necesario evaluar si hay indicios de deterioro.

En las normas internacionales se requiere que el auditor exprese si los estados financieros se presentan en todos los aspectos significativos de conformidad con el marco, en muchas jurisdicciones esta expresión se toma como presentación razonable de todos los aspectos significativos requerida por las normas profesionales y por el código de ética.

El juicio profesional debe estar en consonancia con las disposiciones normativas y con los hechos y circunstancias del momento de su aplicación. También debe estar en línea con los hechos posteriores ocurridos entre el cierre y el momento de su opinión, más los períodos establecidos por la norma.

Dentro de todo el proceso de la evaluación de riesgos el auditor debe mantener su escepticismo profesional, efectuar una adecuada indagación con la administración, revisar las respuestas con la realidad de las operaciones de las compañías.

El profesional debe analizar el riesgo de auditoría considerando la situación creada por la pandemia, lo que lleva un aditamento originado en las restricciones y medidas tomadas en la emergencia sanitaria. Los objetivos establecidos pueden verse amenazados lo que trae como consecuencia riesgo en el financiamiento comercial y bancario, así como pérdidas de incentivos

para los responsables de la gestión de la empresa. Esta posición podría inducir a los ejecutivos a realizar operaciones no autorizadas o legales, ante lo cual la planificación de auditoría debe introducir la evaluación de riesgos relacionados a las mencionadas situaciones, así como también procedimientos adicionales.

La revisión del cumplimiento de normas legales y reglamentaciones es parte de la planificación del auditor, sin embargo, la responsabilidad del cumplimiento es de la dirección de la empresa y sus responsables. Como cuando se habla de detección de fraudes, la detección total de normas legales y reglamentaciones no cumplidas no puede ser realizada por las auditorías.

Los organismos internacionales emisores de normas como el Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) y la Junta de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), están abocados a la revisión de normas, creación de guías, que ofrezcan a la comunidad internacional de contadores orientación y bases para el tratamiento de las situaciones surgidas por la aparición del virus COVID19 y posterior declaración de situación de pandemia a nivel global.

IX.REFERENCIAS.

(1) NIC 10 Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa

(2) NIC 10, párrafo 8

(3) NIC 10, párrafo 10

(4) NIC 10, párrafo 21

Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, Volumen I, Edición 2018, página 312.

Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, Volumen I, Edición 2018, página 14.

<https://www.auditool.org/herramientas/control-interno-docman/riesgos-matrices-y-alertas/1302-factores-para-la-identificacion-de-riesgos-en-tiempos-de-covid-19>

Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, Volumen I, Edición 2018, página 366 y 367.

<https://www.auditool.org/herramientas/control-interno-docman/riesgos-matrices-y-alertas/1473-factores-de-riesgos-de-fraude-en-tiempos-de-covid-19>

<https://www.auditool.org/inicio/control-interno/cuestionarios-y-evaluaciones/1319-checklist-para-revisar-la-gestion-de-riesgos-en-tiempos-de-covid-19>

Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, Volumen I, Edición 2018, página 312.

Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, Volumen I, Edición 2018, página 14.

<https://www.auditool.org/herramientas/control-interno-docman/riesgos-matrices-y-alertas/1302-factores-para-la-identificacion-de-riesgos-en-tiempos-de-covid-19>

Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, Volumen I, Edición 2018, página 366 y 367.

<https://www.auditool.org/herramientas/control-interno-docman/riesgos-matrices-y-alertas/1473-factores-de-riesgos-de-fraude-en-tiempos-de-covid-19>

<https://www.auditool.org/inicio/control-interno/cuestionarios-y-evaluaciones/1319-checklist-para-revisar-la-gestion-de-riesgos-en-tiempos-de-covid-19>

X. BIBLIOGRAFIA

-Auditoria 4ta Edicion - Slosse Y Otros - La Ley

-Enrique Fowler Newton – Cuestiones Fundamentales de Auditoría – Ediciones Macchi

-Antonio Juan Lattuca – Compendio de Auditoría – Editorial Temas

-Auditoría Un Enfoque Integral – Alvin Arens – James K. Loebbecke – Pearson Educación

XI.CURRÍCULUM VITAE DE LOS AUTORES



CURRICULUM VITAE ABREVIADO LUIS ANTONIO GODOY

1 - TITULOS

- Contador Público Nacional: Egresado de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNT.
- Magister en Auditoría de Sistemas: Egresado de la Universidad del Salvador. Buenos Aires.

2 – DESEMPEÑOS DOCENTES Y DE GESTION ACADEMICA ACTUALES

De Grado

- Profesor Titular por concurso de la Cátedra de “Auditoría” de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán, hasta el 31-07-2017.
- Profesor Titular por concurso de la Cátedra de “Auditoría” de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Catamarca, hasta el 31-07-2017
- Profesor Titular de la Cátedra de “Auditoría” de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Católica de Santiago del Estero, en desempeño.

De Posgrado

- Profesor Titular de Auditoría del Postgrado de Sindicatura Concursal de la Universidad Nacional de Tucumán.
- Director de la carrera de posgrado de Especialización en Auditoría de la UNT.
- Profesor de posgrado en Universidad Nacional de Tucumán, Universidad Nacional de Jujuy, Universidad Nacional del Comahue, Universidad Nacional de Cuyo, Universidad Nacional de Salta, Universidad Católica de Salta y Universidad Católica de Santiago del Estero.

Gestión académica

- Miembro consejo consultivo del Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán
- Miembro de la Comisión Permanente de Implementación de Plan de Estudio en la Universidad Nacional de Tucumán

3 – GESTION ACTUAL EN ORGANISMOS PROFESIONALES

- Director General del Centro de Estudios Científicos y Técnicos de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (CECYT).
 - Miembro invitado de la Comisión Elaboradora de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA), Comité de Auditoría, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).
 - Miembro titular de la Comisión Técnica de Auditoría de la Asociación Interamericana
 - Integrante del Comité de Traducción de Normas del IAASB de IFAC y pronunciamientos del IESBA
 - Integrante del Comité Editorial de la Revista Visión y Actuación de la AIC
-



CURRICULUM VITAE ABREVIADO GABRIEL UVILLÚS

Socio Principal de la Firma de Auditoría **AUDITIRICONT CIA. LTDA.**, Doctor en Contabilidad y Auditoría, graduado en la Universidad Central del Ecuador con veinte y dos años de experiencia en las áreas **Auditoría, Tributarias y Contables**. Magíster y Especialista Superior en Tributación de la **Universidad Andina Simón Bolívar**. Posee la certificación en Presentación de Información

Financiera Internacional otorgado por el **Association of Chartered Certified Accountants – ACCA**.

Como parte de su preparación profesional ha recibido capacitación local e internacional en Perú, Guatemala, Paraguay, Colombia, Costa Rica, Venezuela y en Argentina en NIIF para PYMES.

Ex Profesor de la Maestría Jurisprudencia, Tributación y Finanzas en la Universidad Central del Ecuador. Profesor de cursos de especialización de Universidad Politécnica Salesiana y Universidad Espíritu Santo.

Coordinador de la comisión técnica del Colegio de Contadores Públicos de Pichincha y del Ecuador.

Miembro de la comisión de Normas y Prácticas de Auditoría de la Asociación Interamericana de Contabilidad – AIC.

Instructor de NIIF e Impuestos en asociaciones gremiales a nivel nacional e internacionales y de centros de formación profesional.

Edgar Ibáñez Menacho



Auditor Financiero o Contador Público Autorizado graduado de la Universidad Autónoma Gabriel René Moreno de Santa Cruz, Bolivia; Magister en Auditoría y Control de Gestión; Diplomado en Gerencia y Finanzas Corporativas. Otros estudios en Ingeniería Informática en la Escuela Militar de Ingeniería y una especialidad en Base de Datos en la Universidad de San Francisco California.

Contador Interamericano Certificado en Normas Internacionales de Información Financiera para PYME de la AIC; Contador Certificado en Normas Internacionales de Información Financiera NIIF/NIC; Auditor Certificado en Normas Internacionales de Auditoría NIA por el Colegio de Auditores de Bolivia.

Socio principal de la firma GEIS Gestión Empresarial S.R.L.; Auditor Interno en la fábrica de productos plásticos Industrias Belén S.R.L.; Actual miembro del Directorio del Colegio de Auditores de Bolivia; Pasado Presidente del Consejo Técnico Departamental de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Santa Cruz.

Participante de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad en Santo Domingo - República Dominicana 1993; Cancún – México 1995; San Juan - Puerto Rico 1999; Punta del Este – Uruguay 2001; Panamá 2003; Salvador Bahía – Brasil 2005; Santa Cruz – Bolivia 2007; Cancún

– México 2009; San Juan de Puerto Rico 2011; Punta del Este – Uruguay 2013; Punta Cana – Republica Dominicana 2015; Lima – Perú 2017; Cartagena – Colombia 2019.

Participante de las Cumbres de las Américas de Contabilidad y Auditoría en: Montevideo – Uruguay 2008; San José – Costa Rica 2010; Punta Cana – República Dominicana 2012; Managua – Nicaragua 2014; Asunción - Paraguay 2016; Ciudad de Guatemala - Guatemala 2018.

Contador Vitalicio de la Asociación Interamericana de Contabilidad, actual miembro de la Comisión de Normas y Prácticas de Auditoría de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC).



Walter Ernesto Guerrero

Formación profesional:

- ✓ Maestría en administración financiera - Universidad de El Salvador
- ✓ Licenciatura Contaduría Pública - Universidad de El Salvador
- ✓ Certificación Internacional Auditor Forense Antifraude - IIAFA
- ✓ Certificación en auditoría Internacional - ACCA
- ✓ Certificación Internacional NIIF para PYMES – ICAEW
- ✓ Diversos cursos nacionales e internacionales en auditoría, contabilidad y finanzas impartidos por: Deloitte y PricewaterhouseCoopers

Experiencia:

Trayectoria que supera los 25 años de experiencia profesional en: auditoría, consultoría y finanzas, mi practica de auditoría y consultoría durante 12 años fue desarrollada en las firmas Deloitte y PricewaterhouseCoopers, misma que he continuado desempeñando con la firma WG Consultores de la cual soy el socio fundador; atendiendo una diversidad de clientes nacionales e internacionales.

En finanzas además de prestar el servicio de asesoría financiera a diversos clientes, me desempeñe como director financiero regional para un importante grupo de empresas que operan franquicias de restaurantes a nivel centroamericano.

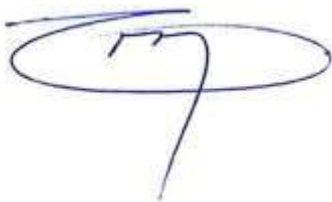
Como facilitador he impartido una diversidad de eventos relacionados con temas de auditoría, finanzas y contabilidad, localmente y a nivel internacional. En cuanto a docencia impartí clases en la maestría de auditoría y en diplomados de finanzas y de alta gerencia.

Distinciones:

Contador del año 2018 – Otorgado por la Corporación de Contadores de El Salvador

Otros:

Miembro adherente de AIC, integrante de la Comisión de Normas y Prácticas de Auditoría.



MG-CPN Luis Antonio Godoy



MG LC Walter Ernesto Guerrero



MSC CPA Edgar Ibáñez Menacho



MSC. Dr. CPA Gabriel Uvillús



ASOCIACION INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
INTERAMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION
ASSOCIAÇÃO INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE

**ASOCIACIÓN INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
COMISIÓN TÉCNICA DE NORMAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA - AIC**

XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad

BRASIL, Porto Alegre, Rio Grande do Sul

“Contabilidad y Tecnología: Alianza para el desarrollo de las naciones”

TRABAJO INTERAMERICANO

ÁREA 2: NORMAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA

2 a. Auditoría externa

2.a.2. Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría

**“TECNOLOGÍA DIGITAL APLICADA EN AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS PARA
FIRMAS MEDIANAS Y PEQUEÑAS DE LA REGIÓN INTERAMERICANA”**

Autores Interamericanos y Miembros de la Comisión Técnica de Normas y

Prácticas de Auditoría:

Diego Andrés Boada Gallardo - Ecuador



Firmado electrónicamente por:
DIEGO ANDRES
BOADA GALLARDO

Maria Liliana Beriguete E. - República Dominicana

César Urbano Ventocilla - Perú

Presidente de la Comisión Técnica Interamericana de Auditoría

Ángel Devaca Pavón - Paraguay

ANGEL
DEVACA
PAVON

Firmado digitalmente
por ANGEL DEVACA
PAVON
Fecha: 2021.09.30
13:43:08 -04'00'



INDICE

| REF. | CONTENIDO | PAG. |
|-------|---|------|
| | | |
| I | RESUMEN | 1 |
| I.1 | RESUMEN EJECUTIVO | 1 |
| I.2 | PALABRAS CLAVES | 2 |
| I.3 | FUNDAMENTO DEL TRABAJO | 2 |
| | | |
| II | DESARROLLO DEL TEMA | 5 |
| II.1 | INTRODUCCION | 5 |
| II.2 | MARCO TEORICO | 8 |
| II.3 | FORMULACIÓN DE HIPÓTESIS | 36 |
| II.4 | METODOLOGÍA | 37 |
| | | |
| III. | PROPUESTA DE TRABAJO PARA UNA AUDITORÍA CON EL USO DE HERRAMIENTAS TECNOLÓGICAS | 53 |
| III.1 | PLANIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE RIESGOS DE AUDITORÍA | 53 |
| III.2 | EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA | 71 |
| III.3 | NUEVO PERFIL DEL AUDITOR | 89 |
| | | |
| IV | CONCLUSIONES DERIVADAS DEL DESARROLLO DEL TEMA | 101 |
| | | |
| V | GUÍA DE DISCUSIÓN, CON LOS ASPECTOS BÁSICOS A DELIBERAR | 103 |
| | | |



**ASOCIACION INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
INTERAMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION
ASSOCIAÇÃO INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE**

| | | |
|----|----------------------------|-----|
| VI | REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 104 |
| | | |
| | CURRICULUM DE LOS AUTORES | 106 |



I. RESUMEN

I.1 RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo tiene como objetivo analizar la forma de aprovechar la tecnología, a fin de agregar valor en nuestra práctica profesional de auditoría de los estados financieros, en firmas de auditores medianas y pequeñas de la región interamericana.

El tema de estudio parte del hecho que, debido a la adopción de la modalidad de teletrabajo ocasionado por la pandemia de Covid-19, los auditores tuvieron que modificar sustancialmente su forma de desarrollar la práctica profesional.

En el desarrollo de este trabajo de investigación, hemos estudiado y evaluado diversas innovaciones tecnológicas. Con esto, nos referimos a conceptos de inteligencia de negocios, machine learning, analítica de datos, almacenamiento en la nube, uso de herramientas para videoconferencias, entre otros. De igual manera, hemos analizado cómo estas aplicaciones tecnológicas afectan las competencias técnicas del auditor y sus habilidades blandas, que en este nuevo contexto mundial de la era del conocimiento-digital, requiere de un nuevo perfil para el auditor.

Finalmente, consideramos importante para mantener la confianza de nuestros clientes, y asegurar la sostenibilidad de nuestra práctica profesional, la necesidad de incorporar en nuestra cultura profesional el hábito de la educación continuada, y el afianzar que nuestros talentos dominen el uso de las herramientas tecnológicas emergentes.



I.2 PALABRAS CLAVE

Almacenamiento nube, Analítica datos, Innovaciones tecnológicas, Inteligencia negocios, Tecnología digital.

I.3 FUNDAMENTO DEL TRABAJO

I.3.1 Formulación del problema

Como consecuencia de la pandemia por Covid-19; a nivel global, se experimentó una aceleración de la transformación digital de las empresas, que se venía dando gradualmente y que impacta en las diversas prácticas profesionales, entre las cuales, están aquellas que realizan los auditores financieros. Aceleró el cambio tecnológico que se esperaba en el mediano plazo, entre 5 y 7 años después. La práctica de la auditoría financiera no es ajena a este cambio disruptivo por el cual atraviesan las empresas, potenciado exponencialmente por el avance de la tecnología y su consecuente impacto en la forma de vivir y trabajar, definiendo nuevas formas de realizar los encargos por parte de los equipos y firmas de auditoría medianas y pequeñas. Entre lo más destacable ha sido indudablemente la aceptación del teletrabajo, la masificación de documentación electrónica, y el uso de datos para creación de información y conocimiento.

En tal virtud, el presente trabajo se enfoca en definir *cómo la tecnología establece nuevos desafíos, oportunidades y lineamientos para realizar auditoría financiera*, y cómo ello impacta en la práctica de las firmas medianas y pequeñas de auditoría, a fin de presentar alternativas de enfoques y trabajo que tendrán que evaluar los socios de las firmas auditoras, para adecuarse a este nuevo contexto de los negocios y de trabajo de manera virtual; utilizando la tecnología y casi sin la presencia física del auditor, y con procedimientos que van dejando de lado el trabajo repetitivo, el “vouching”, el muestreo; a cambio del uso del trabajo compartido en línea entre el



auditor y el computador, que entre otros prioriza el enfoque de lecturas eficientes de datos, para identificar y atenuar los riesgos de auditoría de forma eficiente.

I.3.2 Sistematización del problema

A fin de resolver la problemática general determinada, se ha desagregado las siguientes sub-preguntas para la presente investigación, orientada a la práctica de las firmas de auditores medianas y pequeñas de la región:

- ¿Conocen y manejan los auditores financieros las herramientas tecnológicas emergentes, distintas a las basadas en hojas de cálculo, y que pueden y son aplicables para el desarrollo de auditoría de estados financieros?
- ¿Cuál es el perfil del auditor y sus competencias duras y blandas, en la era actual dominada por la digitalización y las tecnologías que la subyacen, para afrontar trabajos de auditoría utilizando plataformas de comunicación, gestión de información y herramientas de análisis de datos?
- ¿Cómo debe cambiar la forma de efectuar la auditoría financiera, y por ende cuáles son los procedimientos de auditoría de estados financieros, que pueden ser realizados con las diversas herramientas vigentes?
- ¿Hasta dónde están comprometidos los socios y directores de firmas de auditoría medianas y pequeñas; para llevar a cabo los cambios necesarios en la transformación digital en su práctica profesional?



I.3.3 Objetivo general

Identificar nuevas formas de enfocar la ejecución de un compromiso de auditoría de estados financieros, basada en el uso de tecnología; aplicable en firmas de auditoría medianas y pequeñas de la región iberoamericana, a fin de asegurar su sostenibilidad.

I.3.4 Objetivos específicos

- Dar a conocer herramientas, aplicaciones y plataformas tecnológicas; que a juicio de los autores de este trabajo, pueden ser aplicables en el trabajo de auditoría.
- Proponer un perfil para el auditor de estados financieros que se adapte a la era digital, y que considere el establecimiento de un nuevo requerimiento de competencias “duras” y “blandas”.
- Analizar la capacidad y predisposición al cambio, de parte de líderes de las firmas medianas y pequeñas de auditoría.
- Evaluar las tecnologías disruptivas emergentes actuales, como medio para agregar valor en nuestra práctica profesional, logrando incluso eficiencia económica en los honorarios.

I.3.5 Justificación e importancia del estudio

Esta investigación se desarrolla con el objetivo de dar a conocer el impacto de las tecnologías disruptivas emergentes en la práctica de la auditoría de estados financieros en las firmas de auditoría medianas y pequeñas de la región, a fin de que los socios y directores de las citadas firmas analicen el tema en toda su dimensión, y aseguren la sostenibilidad de su práctica



profesional; reenfocando el modo de realizar los trabajos y de atender a los clientes en este nuevo contexto digital.

II. **DESARROLLO DEL TEMA**

II.1 **INTRODUCCIÓN**

Recientemente la Revista Forbes Insights - asociado con KPMG, “Auditoría 2025: el Futuro es ahora”, textualmente menciona lo siguiente: *“...nos ha tocado vivir, el ritmo acelerado del cambio en el avance de las tecnologías relacionadas con los datos, la automatización de procesos robóticos; las innovaciones cognitivas y emergentes desempeñarán un papel fundamental. Las nuevas tecnologías son importantes y deben combinarse con personas que sepan cómo usar estas herramientas de manera efectiva. Los empresarios esperan cada vez más que el auditor financiero brinde una visión más prospectiva del mundo y conocimientos que puedan agregar valor a medida que la administración y los directorios buscan para hacer avanzar eficazmente sus organizaciones”*. La era digital obliga a reformular el estilo de vida actual y también la forma de trabajar.

La tecnología ha transformado el mundo como lo conocemos, modificando de manera sustancial la forma que tenemos de relacionarnos y de ejecutar nuestros modelos de negocio. Las buenas prácticas empresariales, las estrategias de los líderes empresariales y las actuales tendencias, sugieren que, para estar preparados para estos momentos y el futuro mediano (2030), debemos anticiparnos y ser proactivos, pensar diferente, alejarnos de nuestra zona de confort. Hoy en día gracias a una tecnología llamada 5G, denominada la quinta generación de telefonía móvil, permitirá dar un salto en la tecnología inalámbrica similar al que supuso la



invención del computador personal-PC para la informática. Esta nueva tecnología cambiará el paradigma de la conectividad.

La robótica ya está integrada en muchas actividades que los humanos *“no querían hacer: tareas peligrosas, repetitivas o que no requieren habilidades cognitivas especiales”*. Estamos avanzando hacia una revolución industrial más avanzada en la que muchos procesos serán automatizados. Las principales universidades americanas ya comenzaron a ofrecer formación específica en inteligencia artificial en vista al déficit que existe en esta materia. El aprendizaje automático o “machine learning” desarrolla técnicas que permiten a las máquinas aprender comportamientos para posteriormente actuar y tomar decisiones por iniciativa propia. El uso de las herramientas informáticas para la práctica de la auditoría financiera hasta el momento tendría como finalidad gestionar los datos generados internamente en los Enterprise Resource Planning, más conocido como ERP. El machine learning supone el uso de algoritmos para el análisis de los datos, el aprendizaje de estos con el fin de establecer patrones para llevar predicciones futuras. El siguiente paso, es el análisis de los denominados “Big data”, que implica no sólo el análisis de datos internos de la empresa, extraídos de los ERP, sino de un gran volumen de datos externos que cambiarán a gran velocidad, serán de variada procedencia y requerirán para un análisis certero que sean veraces y aporten valor para la toma de decisiones de nuestros compromisos. Será necesario realizar inversiones en herramientas de trabajo y plataformas de relación e intercambio con los clientes.

Como lo menciona el reconocido intelectual argentino, Andrés Oppenheimer, en su libro ¡Crear o Morir! – La esperanza de América Latina y las cinco claves de la Innovación, en su quinta impresión del 2018: *“...para que una empresa se mantenga, tiene que innovar y optimizar*



sus procesos mediante la diferenciación, recurriendo a tecnologías disruptivas, ya que de no hacerlo la empresa estará destinada a fracasar en un mundo donde el cambio es inevitable”.

Un estudio realizado por los Auditores del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en un trabajo efectuado el año 2019, el cual a la letra dice que *“la adopción de nuevas tecnologías redundará en que se podrá dedicar más tiempo a la planificación y elaboración de conclusiones (en detrimento de la realización de pruebas), y los perfiles actuales de los profesionales de auditoría deberán evolucionar hacia un mayor nivel de conocimiento y capacidades tecnológicas, y que actualmente existe un abanico de tecnologías disponible muy amplio pero su aplicación a la auditoría tiene grados de madurez muy diversos”.*

Diversas investigaciones, especialistas en tecnología emergentes, los gremios que respaldan la práctica de la auditoría financiera, así como las “Big Four”, coinciden con la necesidad de desarrollar nuevas herramientas y formas de trabajo para la práctica de la auditoría financiera, con el fin de adaptarse a los cambios que se están produciendo en este entorno empresarial y tecnológico complejo.

Además, como lo comenta Carlos Mas, presidente de PwC España, en un artículo escrito hace un par de años, intitulado “La auditoría del futuro y el futuro de la auditoría”, señala que: *“el futuro de la auditoría pasa por reforzar el papel del auditor financiero como generador de confianza, por lo que éste debe adaptar su actividad a un contexto más complejo”.* En este sentido consideramos que el perfil del auditor financiero debe evolucionar a un mayor nivel de conocimiento y capacidades tecnológicas. Los futurólogos predicen que para el 2030, no solo la capacidad o la experiencia del trabajador serán tomadas en cuenta, también las denominadas “soft skills”, serán cruciales para diferenciarse a la hora de buscar empleo.



Finalmente, consideramos que la implementación de estas tecnologías en la práctica de la auditoría financiera, es una realidad de aplicación forzosa y de evaluación periódica, que si la hacemos a la velocidad de los cambios tecnológicos será de mucha ayuda y creará valor a nuestra práctica profesional, nuestro enfoque y los procedimientos de auditoría, lo que redundará en auditorías más eficientes, profundas, y con clientes más satisfechos no solo por el producto que recibirán sino también por negociaciones más ajustadas.

II.2 MARCO TEÓRICO

II.2.1 La era digital, oportunidades en el campo de auditoría

Anteriormente vivíamos en un mundo análogo en el cual dependíamos de dispositivos para manipular la información. Hoy para nadie es un secreto que el avance tecnológico tan acelerado ha provocado la revolución digital que ha venido para cambiar el mundo. Los impactos han sido tan grandes sobre todo en las relaciones personales y la forma en que desenvolvemos nuestras vidas y nuestros trabajos. Estos cambios además han generado impulso en los procesos productivos, en la forma de prestar servicios, realizar comercialización de productos y transformar materias primas en productos terminados. Quizás se desconozca cien por ciento el impacto que ha tenido esta revolución en el mundo, pero lo seguro es que hoy en día, ha sido tan rápido el cambio que la adaptación prácticamente ha sido obligatoria.

¿Pero qué es la era digital, la cual también se conoce como era de la información y era informática? Es el período en el que se han desarrollado las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), y debido al impacto que éstas han causado, también se ha conocido como la cuarta revolución industrial.



Utilidad específica en el trabajo de auditoría

Los efectos positivos de la era digital han sido vistos en todas las disciplinas laborales y en lo que nos concierne, que es el servicio de auditoría financiera externa, podemos decir que hemos tenido que evolucionar y adaptarnos al manejo de las TIC, no solo para hacer más eficiente nuestro trabajo, sino también para poder satisfacer a nuestros clientes con procesos menos complejos y de mayor efectividad. Este nuevo reto ha requerido para nuestros profesionales, nuevas capacidades y talentos, así como el aprendizaje del manejo de herramientas de trabajo, principalmente tecnológicas, las cuales han sido diseñadas tanto por las grandes firmas de auditores con sus equipos o asociados tecnológicos como por las empresas de desarrollo tecnológico.

Ahora bien, el reto de la era digital para los auditores va más allá de contar con las herramientas tecnológicas necesarias. Como profesionales, debemos anticiparnos para enfrentar los constantes cambios que van surgiendo, de modo que podamos diseñar nuevas estrategias junto con el personal de apoyo, para ejecutarlas en la prestación de los servicios de auditoría de estados financieros. Esto, sin duda alguna, ha tenido los siguientes efectos:

a. En lo que respecta al conocimiento, destrezas y forma de trabajo:

- Formación académica y técnica con mayor enfoque al uso de las TIC. Es la necesidad de aprendizaje en el manejo de las nuevas herramientas y técnicas para nuestros colaboradores, lo cual modificará el perfil del auditor, requiriendo no solo



conocimientos y manejo de normas contables, de auditoría y disposiciones legales aplicables, sino también de capacidades tecnológicas.

- Adaptación a los cambios. Una de las principales barreras a enfrentar.
- Reenfoco de los trabajos de auditoría. El profesional utilizará sus conocimientos y deberá aprovechar de las oportunidades que nos depara la tecnologías disruptivas emergentes para aplicarlas en el compromiso de nuestras auditorias en todas sus fases; puesto que la realización de las pruebas de auditoría y el aseguramiento de los saldos que se muestran en los estados financieros sujetos a nuestras auditorías, debemos utilizar al máximo las TIC mediante la validación de una mayor cantidad de información.
- Nuevo modelo de trabajo orientado al teletrabajo o trabajo a distancia. Incluye la estandarización de las metodologías de auditoría, sin requerir movilidad hacia las locaciones de los clientes, debido a la interconectividad con los mismos, mayor colaboración entre los equipos de trabajo, disponibilidad de información en tiempo real y cumplimiento con las normativas.
- Mayor eficiencia, eficacia y calidad en el trabajo. El uso de TIC puede disminuir los tiempos de trabajo de auditoría, resultados precisos, análisis de la totalidad de transacciones sin recurrir a muestreo; y generación de conclusiones y recomendaciones de mayor valor agregado para los clientes.



- Reducción del riesgo de auditoría. Debido a que la población a verificar será mayor o en algunos casos, se revisará la totalidad.

b. Relacionados al aspecto económico:

- Inversión económica para las firmas de auditoría medianas y pequeñas. Dedicada principalmente para potenciar y mejorar los equipos de cómputo que se requiere para aplicar las herramientas tecnológicas disponibles; puesto que en referencia al software, muchos son ofrecidos bajo la modalidad de “software as a service”, lo cual hace que su costo sea asequible.
- Maximización de rentabilidad al negocio de auditoría. Generación de mayores beneficios, ya que se podrán atender más clientes con el uso de las TIC.
- La competitividad de las firmas de auditoría dependerá de la transformación digital que se realice. Las firmas que no se adapten a los cambios, corren el riesgo de desaparecer por falta de competitividad en precios, así como en calidad de servicios.
- Posibilidad de recibir requerimiento de nuevos servicios acorde con el nuevo contexto digital y recibir mayor demanda de servicios tradicionales con mayores expectativas de los clientes. Nuevos servicios relacionados con el análisis de datos, predicción de escenarios, presupuestos, planificación tributaria; ampliando las posibilidades de ingresos económicos.
- Reorganización de firmas, generando fusiones o absorciones con empresas que brindan soluciones tecnológicas. Además, podría haber la oportunidad de absorber a



firmas con carteras de clientes valiosas, pero que lamentablemente no adoptaron el cambio tecnológico.

c. Oportunidades tecnológicas:

- Surgimiento de gran variedad de empresas que han desarrollado software y aplicaciones de auditoría, las cuales pueden ser adaptadas a los requerimientos de cada firma de auditores.
- Posibilidad de readecuación de los procesos que anteriormente eran manuales o semi-sistematizados; hacia procesos totalmente automáticos.
- Disponibilidad de herramientas de análisis de datos. Facilita la revisión de mayor cantidad de datos y validar la totalidad de la información, en lugar de utilizar el enfoque de muestreo; así como la creación de proyecciones y estimaciones con el objeto de profundizar en las pruebas analíticas y lograr el aseguramiento de saldos de cuenta.
- Nuevas modalidades de almacenamiento de información en la nube. Más capacidad de archivo, y disposición a cualquier hora y en cualquier lugar para todos los miembros del staff de auditoría.
- Digitalización de la documentación. Disminuyendo espacios y generando mejor gestión de la información.



- Asociaciones estratégicas con entidades especialistas en tecnología, manejo y uso de aplicaciones.

d. Cuestiones de regulación:

- Necesidad de robustecer el sistema de control de calidad interno de las firmas de auditores medianas y pequeñas, y adaptarlo a la utilización de tecnologías.
- Emisión de nuevas regulaciones por parte de los organismos de control locales en cada país, para asegurar el debido cumplimiento de las normativas y procesos ya establecidos; dando énfasis a la digitalización del trabajo.
- Requerimiento de mayores niveles y controles de seguridad para la información.
- Presión ante el cumplimiento de nuevos requerimientos para evaluar y confirmar la independencia y privacidad del auditor.
- IFAC ha publicado en su website en abril de 2021, la relevancia de blockchain y cómo éste dará forma en el futuro a la profesión contable. Ante esto, muchas organizaciones miembros han iniciado procesos de educación para establecer guías de contabilidad y auditoría para blockchain y activos digitales. El principal ente emisor de normas de auditoría, ha empezado, por lo tanto, a dar pasos en firme para la comprensión y adaptación de estas tecnologías.



Luego de mencionar los efectos de la era digital, para el trabajo de auditoría, no cabe duda de que se ofrece ventajas importantes para nuestra práctica profesional, así como retos importantes a superar.

Actualmente existen herramientas para el control y flujo de información, así como su digitalización, procesamiento y almacenamiento, que pueden aprovecharse gracias a la tecnología, dentro de ellas podemos mencionar:

- Sistemas gestores para el almacenamiento de datos.
- Sistemas gestores para la digitalización de documentos.
- Hojas de cálculo para el análisis de datos ante cantidades numerosas de datos.
- Uso del almacenamiento en la nube.
- Uso de correos electrónicos para mantener la comunicación e intercambio tanto con los clientes como con los colaboradores internos y externos.
- Plataformas de gestión del trabajo y de los equipos.
- Software de gestión de clientes que permite también la evaluación de resultados.
- Software para gestión de la auditoría, los cuales contienen el proceso y las distintas etapas que conlleva el proceso de auditoría.
- Movilidad de datos con el uso de memorias portátiles, laptops y otros dispositivos.
- Conectividad a través de videollamadas o videoconferencias.
- Sistemas y hojas electrónicas para la determinación de muestreos.

Factibilidad de adopción en firmas de auditores medianas y pequeñas

En cuanto a la adopción de nuevas tecnologías, por parte de las firmas de auditores medianas y pequeñas, podemos decir que aún se encuentran en la etapa de adopción, lo cual



entendemos que es un reto y una gran oportunidad para innovar nuestra práctica profesional y brindar un servicio a la altura del nuevo contexto de los negocios. Según los resultados de la investigación realizada por Loreta Calero (Presidenta de la Comisión de Innovación y Tecnología) en el mes de marzo de 2019 denominado “*La transformación digital en el sector de auditoría*” en colaboración con el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, algunas opiniones obtenidas de parte de las firmas de auditores medianas y pequeñas sobre la situación actual y la adopción tecnológica fueron:

- La transformación digital se considera absolutamente necesaria.
- El actual nivel de madurez tecnológico es medio o medio - bajo.
- Se están empezando a realizar inversiones en soluciones tecnológicas.
- Se aborda la digitalización sin una estrategia u hoja de ruta predefinida para el proceso de implementación.
- Las principales barreras son:
 - La necesidad de inversión.
 - La preparación, adaptación al cambio y la formación.
 - El riesgo al robo o fuga de información.
 - Reticencia por parte de los clientes.

Estos puntos serán tratados y analizados en nuestra investigación, mientras tanto, sirven de referencia para conocer las proyecciones globales sobre este tema.

II.2.2 Inteligencia de negocios

Consiste en el acceso y análisis de la información para mejorar la toma de decisiones y por consiguiente el rendimiento de los negocios. Comprende el análisis del desempeño actual,



así como de anticipación de eventos futuros; con inputs provenientes de datos que son extraídos de los sistemas de información principales, que posteriormente son depurados para ser almacenados en un “Data Warehouse”.

El funcionamiento adecuado de Inteligencia de negocios se basa en:

- Generación de un sin número de análisis y reportes, conocidos como “dashboards”. Los reportes pueden estar predefinidos, o customizados para cada usuario.
- Interfaces intuitivas, en las que no sea necesario amplios conocimientos informáticos para su utilización.
- Accesibilidad de parte de los usuarios, a cualquier hora y en cualquier lugar.
- Beneficio financiero para los negocios (ahorros o generación de beneficios económicos).

Utilidad específica en el trabajo de auditoría

- Planificación de auditoría y evaluación de riesgos; con lo cual se puede verificar el comportamiento actual del negocio en contraposición con sus números históricos.
- Pruebas de controles, con lo cual se puede estratificar transacciones que respondan a aprobaciones que incrementan nivel jerárquico a medida que se incrementan valores monetarios.
- Trabajo de pruebas analíticas sustantivas, para definir expectativas. Entre las cuales destaca análisis de ventas y costo de ventas, tendencias de gastos por nómina, costos de producción, entre los principales.



Factibilidad de adopción en firmas de auditores medianas y pequeñas

En este punto se deben evaluar dos cuestiones: que las herramientas de inteligencia de negocios sean accesibles para los clientes de las firmas de auditorías; y, que las herramientas de inteligencia de negocios sean accesibles para las propias firmas.

Esto debido a que, si el cliente posee una herramienta de análisis, el auditor puede tomar partido de la información que se genere, siempre y cuando pueda acceder a un perfil de usuario proporcionado para consulta. Si el cliente no posee herramientas de inteligencia de negocios, y el auditor posee una, deberá evaluar la posibilidad de extraer información confiable desde el sistema del cliente, para procesarla de manera independiente.

La adopción de este tipo de tecnología puede ser manejable para presupuestos medios y bajos, citando algunos ejemplos, de acuerdo al “Gartner Magic Quadrant”, con un top de herramientas con versión gratuita:

- Microsoft Power BI
- Tableau Creator
- Qlik Sense

Existen sistemas de información financiera contables de nivel medio, que incluyen reportería gráfica basada en datos actuales e históricos.



II.2.3 Analítica de datos

Es una ciencia, en la cual se obtienen resultados a través de fuentes de datos; revelando métricas y estadística. Es analizar masas de datos (Big Data) para sacar conclusiones.

“Data Analytics”, inicialmente hace una limpieza de datos, procede a la extracción de aquellos que son justos y necesarios, mediante el uso de lenguajes de programación apropiados; y termina descubriendo conocimiento e información, para análisis presente o con fines predictivos. Aquí es donde toma protagonismo un programador o una aplicación denominada “Data Scientist”, que se encarga de realizar predicciones de datos mediante análisis de patrones del pasado; utilizando para ellos los conocidos “algoritmos”.

Utilidad específica en el trabajo de auditoría

- Pruebas sobre registros de diario, en búsqueda de registros de ajuste inusuales o como evaluación anti fraude.
- Reproceso de mayores contables y estados financieros.
- Evaluación de estimaciones contables de deterioro de activos financieros o inventarios.
- Presupuestos y análisis de flujos futuros de efectivo.

Factibilidad de adopción en firmas de auditores medianas y pequeñas

Existen en el mercado herramientas gratuitas, pero necesitan de un programador para extraer datos, depurarlos y ponerlos en condiciones de generar información. Debido a que la



analítica de datos centra su importancia en la extracción y depuración de datos masivos y útiles, puede ser poco eficiente y costoso si se aplica a pequeñas y medianas entidades; donde debido a la cantidad de datos, éstos pueden ser cargados, limpiados y procesados en un archivo Excel sin mayores inconvenientes.

Adicionalmente, al ser un campo de mayor especialización, es necesario que el staff encargado de extraer los datos a conveniencia, tenga un conocimiento apropiado sobre el software que utilice la firma; lo cual implicaría que ciertos ejecutivos sean más onerosos para la firma que otros.

Finalmente, el hecho de trabajar con “Big Data” de los clientes, podría suponer un obstáculo en referencia a restricciones que surgirían para la extracción y uso de sus datos. El mejor escenario en este aspecto, corresponde a la formalización de acuerdos de confidencialidad entre la firma de auditoría y el cliente, con las respectivas sanciones por incumplimiento.

Dentro de las aplicaciones utilizadas para análisis de datos, podemos citar:

- R+R Commander
- Rapidminer
- Tanagra (código libre)
- Itlassi
- Weka



II.2.4 Machine Learning

Es una rama de la inteligencia artificial, en la cual se busca que las computadoras “aprendan” a través de ciertos patrones y experiencia, resumidos en algoritmos. Podemos decir, que el machine learning es el siguiente paso obligado, luego de una analítica de datos. Cabe resaltar que un algoritmo constituye instrucciones específicas que permiten solucionar un problema o procesamiento de datos.

Por lo tanto, cada vez que la computadora procesa, automáticamente incrementa su conocimiento para resolver problemas futuros, y el objetivo final, es que el modelo resultante sea capaz de generalizar comportamientos para un conjunto de datos amplio y potencialmente infinito.

El machine learning tiene infinidad de aplicaciones en varios ámbitos como, por ejemplo, en generación de diagnósticos médicos, detección de fraude en uso de tarjetas de crédito, comportamiento de clientes, localización geográfica, entre otros.

Utilidad específica en el trabajo de auditoría

- Definición de todo tipo de expectativas, para todas las cuentas de los estados financieros; desde estado de resultados, hasta balance general y flujos de efectivo.



- Valoración de activos financieros mediante análisis de comportamiento crediticio de clientes.
- Valoración de inventarios mediante análisis de comportamiento de venta de cada una de las existencias.
- Determinar problemas de empresa en funcionamiento, o en su defecto, cálculos de deterioro de activos no financieros automáticos, incluyendo intangibles
- Valoración de pasivos a largo plazo por beneficios definidos a los empleados, mediante comportamientos de permanencia de personal, rotación, y tendencia de incrementos salariales.
- Verificación de registros contables inusuales o fraudulentos.

Factibilidad de adopción en firmas de auditores medianas y pequeñas

Para iniciar con machine learning, es necesario lenguajes de programación para la implementación de los algoritmos de aprendizaje automático. Dentro de estos lenguajes, de los más populares lo constituye Python, con licencia de código abierto.

Machine learning implica programación, por lo tanto, requiere de la creación de sistemas adaptados a la operación, y lo que espera la firma de auditoría producto del aprendizaje continuo de la computadora. Esto implica una inversión alta en personal muy especializado tanto para creación como para mantenimiento del software. Es probable que una firma mediana o pequeña



no pueda contar con recursos para iniciar este tipo de proyectos, sin embargo, a mediano y largo plazo, puede representar trabajos de auditoría muy eficientes y con utilización mínima de personal en staff.

II.2.5 Almacenamiento en la nube

Está relacionado básicamente con archivar, organizar y distribuir datos en el internet, los cuales serán manejados por personas que tengan los permisos requeridos.

En la actualidad esta modalidad de almacenamiento de datos es utilizada por muchas empresas en todo el mundo. Su funcionamiento es como sigue:

- a. Existen proveedores que poseen espacios en el internet, los cuales pueden ser adquiridos para su uso.
- b. La capacidad o espacio dependerá de las necesidades y demanda de las personas o empresas.
- c. Se establecen tarifas o precios dependiendo de la capacidad requerida y el uso que se le dará.
- d. Se establecen protocolos tanto para el archivo, la organización y distribución de los datos. En este caso el acceso a los datos puede hacerse desde cualquier punto, siempre y cuando el usuario tenga las credenciales necesarias.



Utilidad específica en el trabajo de auditoría

Las firmas pueden tener múltiples beneficios como son:

- Manejo de costo. No hay necesidad de adquirir equipos o hardware para el almacenamiento de datos, esto representa una disminución en la línea de inversión para las firmas. De igual manera, no requiere la planificación de los costos de mantenimiento tal como se haría si se poseyeran servidores u otros equipos.
- Uso relativamente sencillo. El personal de Tecnología de la Información (TI) u otro personal calificado con conocimientos moderados de informática, tendrá la oportunidad de realizar movimientos de datos de una forma rápida y en el momento que sea necesario.
- Gestión de datos. Podrá realizarse de acuerdo a la necesidad de cada negocio y adaptarse a los requerimientos particulares.
- Seguridad. El proveedor del servicio brinda la seguridad necesaria para preservar la integridad de la información. Posee un riesgo bajo para los usuarios debido a los niveles de seguridad que poseen los proveedores.
- Disponibilidad. El acceso a la nube está disponible en cada momento. Se puede manejar cantidades de datos según se requiera; y la extracción de la información es más rápida y segura.



Factibilidad de adopción en firmas de auditores medianas y pequeñas

Para las firmas de auditores medianas y pequeñas, la implementación del proceso de almacenamiento en la nube es sin duda un desafío. Los impactos de su adopción están relacionados a:

- a. Condiciones de los encargos de auditoría. Los clientes de firmas medianas y pequeñas, son también Pymes, y como tal, en algunos casos no disponen de accesos ágiles al internet; con el fin de compartir grandes volúmenes de información.
- b. Regulaciones locales o internacionales para el manejo y el cumplimiento normativo de seguridad de la información de los clientes. Algunos clientes eventualmente no permitirán el almacenamiento de su información confidencial, en un lugar virtual externo como lo es la nube.
- c. Aunque la inversión en este tipo de tecnología se sugiere sea menor, debido a que no hay necesidad de adquirir equipos; esto representa en primera instancia que la dirección de las firmas de auditoría deberá asumir el compromiso de migrar de una modalidad de trabajo física a una virtual; teniendo que posiblemente disponer de las oficinas y equipos físicos que actualmente se tienen en uso. En ese sentido, algunas firmas de auditoría podrían ver este paso como doble inversión.
- d. Costos adicionales para poseer la seguridad y los respaldos necesarios.
- e. Los espacios ofrecidos por los proveedores de este tipo de servicio de almacenamiento, pueden estar ubicados en lugares geográficamente distintos. Esta consideración empuja



a los socios de firmas a no optar por este tipo de almacenamiento y seguir utilizando los mecanismos tradicionales.

- f. Confianza plena en los niveles de controles que los proveedores especifican. Será necesario un análisis profundo y detallado para contratar el mejor servicio de almacenamiento en referencia a seguridad de la información. Hay que resaltar que un error en este aspecto, provocaría la pérdida de datos valiosos y confidenciales de todos los clientes de la firma de auditoría.
- g. Uso de especialistas de TI que manejen el concepto y lo que involucra el almacenamiento en la nube; que en la forma tradicional de trabajo, casi no eran necesarios.

II.2.6 Herramientas de videoconferencias

El surgimiento de la crisis sanitaria internacional y las restricciones de viaje en todo el mundo, junto con la necesidad existente de realizar auditorías remotas sea por normativa societaria, requerimientos legales o simplemente orientadas a las necesidades de control interno; incentivaron y reforzaron el método de la conversación directa con personal clave del cliente, con el objeto de centrar los esfuerzos de la práctica de la auditoría financiera en encontrar alternativas a la auditoría presencial tradicional, misma que estaba basada en la revisión de documentos en las locaciones de los clientes.

La auditoría remota puede ser una buena alternativa, especialmente porque la mayoría de las empresas han restringido los viajes a funciones críticas para el negocio, de acceso a sus



instalaciones por temor al contagio del Covid 19 de su personal, y en muchas jurisdicciones del mundo han cerrado temporalmente las fronteras.

El uso de esta tecnología definitivamente ayuda mucho al auditor a realizar ciertos procedimientos de auditoría necesarios para realizar su práctica profesional como se comenta en el siguiente párrafo.

Utilidad específica en el trabajo de auditoría

El uso de las videoconferencias permite actualmente al auditor efectuar auditorías remotas permitiendo compartir y revisar las evidencias necesarias para ejecutar su trabajo, y realizar reuniones virtuales con una o más personas de los clientes realizando preguntas y respuestas en tiempo real.

Las entrevistas remotas se realizan de la misma manera que las entrevistas en persona y se pueden realizar programando videollamadas con personas claves utilizando los diversos tipos de videoconferencias accesibles en el mercado, inclusive gratuitas como, por ejemplo, Google Meet, Skype, Zoom, Microsoft Teams, entre otros. Esto ayuda al auditor a obtener información relevante para su auditoría, y las evidencias necesarias que después deberán ser complementadas con otros procedimientos de auditoría. Utilizar videollamadas tiene ventajas sobre las llamadas de voz, debido a que permite al auditor leer el lenguaje corporal del auditado, lo cual es una parte importante de la comunicación y a menudo no puede ser evaluado si no se cuenta con la opción del video.



Una breve lista de los aspectos positivos de la implementación del uso de esta tecnología incluye:

- Reducción de los costos de desplazamiento.
- Cobertura ampliada sin límites geográficos
- Mayor disponibilidad de especialistas.
- Revisiones de documentos mejoradas con posibilidad de compartir pantalla en tiempo real.
- Fortalece la documentación y la presentación de informes y avances de trabajo.

- La carga de auditoría en las instalaciones se reduce.
- Eficiencia de tiempos tanto para el auditor como para el ente auditado.
- Utilización de la opción del grabado de la conferencia para dejarla como evidencia de lo ocurrido y que sea parte de los papeles de trabajo.

Algunas de las limitaciones del uso de estas tecnologías, pero que se podrían superar con el tiempo serían:

- Las observaciones de primera mano no se pueden sustituir. No hay nada como observar los procesos personalmente. La auditoría en línea también tiene límites bajo ciertas condiciones, como cuando las operaciones son seguras, altamente restringidas, o en entornos sensibles. No se puede atravesar una sala esterilizada con un dispositivo de video, ni se puede llevar a muchas plantas químicas o refinerías.



- La auditoría remota hace difícil crear relaciones con los entes auditados. Se pierden oportunidades de proporcionar sugerencias, consejos y observaciones para mejorar.
- La falta de interacción en persona abre otras oportunidades de fraude. Se aumenta la oportunidad de presentar documentos adulterados y omitir la información pertinente. Esto puede requerir planificación adicional, algunos procedimientos de auditoría adicionales/diferentes, o un seguimiento una vez que las barreras de movilidad se levanten.
- Cuando más de un auditor participan en una entrevista, se debe tener cuidado para evitar redundancias. Además, hay que considerar que muchas personas pueden no estar cómodas comunicándose por video, especialmente siendo auditado.

Factibilidad de adopción en firmas de auditores medianas y pequeñas

Consideramos que no existiría mayor problema para la aplicación de este tipo de tecnologías para la práctica de las firmas de auditoría medianas y pequeñas, que la de las capacitaciones necesarias del personal que conforma el equipo de auditores, en especial, desarrollar las habilidades blandas para su aplicación.

II.2.7 Paperless office

El término “paperless office” proviene de un eslogan que se usó en 1964 para ensalzar el IBM 2260 (1964), un antecesor del ordenador. Una *paperless office*, es una oficina en la que se hace el mínimo o ningún uso del papel. Este término ya existe desde hace medio siglo, pero, desde las últimas décadas, cada vez más empresas ponen este concepto en práctica, por



diversas razones, entre las cuales se destaca crear una estrategia más amplia de Green IT, relacionado con el cuidado del medio ambiente o con la reducción del uso de espacio por almacenamiento de documentos.

En la actualidad, con gran parte del trabajo realizándose de manera virtual y con utilización extensiva de documentos digitales; el *paperless office* prácticamente se convirtió en el estilo de trabajo normal en las compañías.

Utilidad específica en el trabajo de auditoría

Consideramos que la aplicación de este tipo de tecnología en la práctica de la auditoría financiera conlleva a la eficiencia, desde el punto vista de ahorros de costos y de tiempo. A continuación, las ventajas de utilizar esta forma de trabajo:

- Menor necesidad de espacio físico para el almacenamiento o archivo;
- Menor producción de basura (conciencia medioambiental);
- Los documentos digitales se pueden consultar más rápido;
- La colaboración es más fácil entre los miembros del equipo de auditoría;
- Se pierde menos tiempo en la búsqueda de documentos;
- Se limita la cantidad de versiones del documento;
- La seguridad de la información es más estricta.

Factibilidad de adopción en firmas de auditores medianas y pequeñas

Consideramos factible la aplicación de esta modalidad de trabajo para las firmas de auditoría medianas y pequeñas, en el futuro mediato. Las posibles barreras para el uso de este tipo de tecnologías serían:

- a. El contar con un sistema digital bien diseñado.



- b. Invertir en la digitalización, la resistencia al cambio que esto produciría.
- c. Otro tema para considerar es que una *paperless office* puede tener impacto en la salud de los empleados, puesto que en la mayoría de los casos, los papeles se reemplazan por pantallas, las cuales causan muchas molestias al ojo humano. Afortunadamente, la tecnología también está mejorando, y las pantallas son cada vez menos nocivas.

Los documentos impresos siguen esperando en carpetas y archivadores, se almacenan en armarios y no están accesibles cuando son necesarios. Ésta situación, permite darse cuenta de que el cambio no es tan complicado, ya que las firmas de auditoría se han reorganizado para trabajar sin ellos en un tiempo récord, el cual representa otro de los cambios forzados provocados por la pandemia del Covid 19.

Existirían dos líneas principales de actuación: para aquellos procesos internos que se mantienen en papel, hay que rediseñar el proceso para llevarlo a un sistema de *Process Automation*, con flujos y formularios que recojan la información contextualizada. Y para los documentos que se reciben en papel de terceros o que deben guardarse por motivos legales, iniciar una estrategia *Paperless* de digitalización, para que todo papel pueda eliminarse y evolucionar hacia un ciclo de vida digital. Una metodología de transición de los procesos junto a un conjunto de aceleradores que se configuran en la plataforma Office 365 de Microsoft y que forman parte de la solución de *Modern Workplace* de Raona.

La digitalización del ciclo de vida de los documentos, conlleva no sólo a grandes ahorros en costos derivados de papel, impresión, almacenamiento, manipulación; sino que permite rediseñar los procesos para evitar los grandes males que ocasiona: pérdida de información, incumplimiento de normativas de seguridad y errores por extravío de papeles. Y eso sin



contabilizar la falta de capacidad de seguimiento y análisis, necesitando revisiones recurrentes de pilas de papeles para encontrar lo necesario.

II.2.8 Blockchain

El Blockchain trae consigo un emocionante potencial para los auditores. Es una tecnología que puede brindar una verificación permanente e inmutable acerca de las transacciones financieras y operativas en tiempo real. Es un registro digital en tiempo compartido de transacciones e información de cualquier valor entre dos o más partes. Un libro mayor descentralizado y distribuido, lo que implica que las transacciones se comparten y replican en tiempo real en ordenadores ubicados en cada nodo, lo que brinda una única fuente de veracidad independiente y verificable. Las transacciones se almacenan en bloques que pasan a formar parte de una cadena contigua y cada bloque cuenta con una marca temporal que se verifica continuamente por los bloques que lo preceden y anteceden. Esto hace que el libro mayor se encuentre práctica y permanentemente protegido frente a falsificaciones, una fuente de veracidad compartida que utiliza la criptografía pública para firmar transacciones digitalmente.

Utilidad específica en el trabajo de auditoría

Esta tecnología, si cuenta con el diseño adecuado, podrá ofrecer un registro de transacciones permanente e inmutable. Por lo tanto, tiene el potencial de impulsar la confianza de los usuarios en los datos. Por ejemplo, la Gerencia de una Compañía podría desarrollar un contrato en el marco de la implantación de un sistema de contabilidad distribuido, basándose en el Blockchain, mostrando así de forma veraz e independiente los controles relativos a su uso, así como cualquier cambio y actualización.



Esto ayudaría al auditor financiero a obtener evidencia adecuada sobre las transacciones que componen el balance de las cuentas de los estados financieros. Además, de presentar una serie de consideraciones con respecto al uso de la tecnología Blockchain para la presentación de informes financieros, como, por ejemplo:

- La identificación de todas las cadenas de bloques relevantes.
- Establecer la fiabilidad de cualquier cadena de bloques utilizados. Esto se verá influenciado por diversos factores, por ejemplo:
 - a) La complejidad de las transacciones y la precisión de los bloques utilizados para registrarlos.
 - b) Los métodos de validación para los consensos utilizados.
 - c) Los controles sobre la gestión del cambio y el acceso a la cadena de bloques para evitar transacciones no autorizadas o inapropiadas.
 - d) El diseño de interfaces entre la cadena de bloques y otros sistemas utilizados para la información financiera.

La verificación de la aplicación de protocolos de los consensos de la cadena de bloques puede realizarse mediante la aplicación de la “contabilidad de Triple entrada”, en donde a los tradicionales registros contables entre dos partes, se les puede unir una tercera entrada utilizando los denominados “Smarts Contracts”. La capacidad del Blockchain para brindar fiabilidad y adaptabilidad adicionales que contribuirá a la calidad de la auditoría.



Tener acceso constante al Blockchain ayudaría a realizar una auditoría en tiempo real y a las garantías (Assurance) constantes. Por ejemplo, las empresas, podrían mantener un entorno de control con respecto de sus sistemas financieros mediante el monitoreo constante de las cadenas de bloques, y la identificación de cuándo se elude un control.

Los reguladores y demás partes interesadas, a nivel nacional e internacional tienen que ponerse de acuerdo para supervisar y desarrollar un consenso sobre la obtención de ventajas de uso de tecnologías más avanzadas como el Blockchain en la auditoría.

Factibilidad de adopción en firmas de auditores medianas y pequeñas

La aplicación del Blockchain para la práctica de la auditoría de las firmas de auditoría medianas y pequeñas en estos momentos, es poco probable por que esta se encuentra en su etapa de estudio para fines de implementación de parte de las Big Four, y por ahora limitada al negocio de las Bitcoins. Por otro lado, su aplicación deberá ser normada por los reguladores y adoptada en gran medida principalmente por las empresas, junto con la voluntad de compartir potencialmente un nivel de información superior al que resulta habitual hoy en día. Esto llevará a un nivel de transparencia mayor al actual.

II.2.9 Controles Generales de Tecnología de la Información (CGTI)

Es importante conocer algunos conceptos, los cuales serán planteados de acuerdo a la Guía de seguridad CCN-STIC 804:



“CGTI: son aquellos controles relacionados con el uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC).

Controles generales: son políticas y procedimientos diseñados para asegurar el funcionamiento de los sistemas de información de una empresa. Esto incluye la infraestructura y las plataformas tecnológicas y ayudan a asegurar su correcto funcionamiento

El objetivo de la auditoría de los CGTI será obtener una seguridad razonable de que el sistema de control interno proporciona una seguridad razonable sobre la confidencialidad, integridad, autenticidad, disponibilidad, y trazabilidad de los datos, la información y los activos de los sistemas de información.

Los objetivos de los CGTI son proporcionar una garantía razonable de que los datos, la información y los activos de los sistemas de información cumplen con las dimensiones de la seguridad de la información que establece el Esquema Nacional de Seguridad: confidencialidad, integridad, autenticidad, disponibilidad, y trazabilidad de los datos.”

Los controles generales de tecnología de la información (CGTI) abarcan principalmente el entorno general de control de los sistemas de información. Los mismos suponen la existencia de políticas y procedimientos del manejo de las aplicaciones e infraestructura, así como los procesos de soporte, operaciones, seguridad y gestión de la información. En conclusión, son aquellos que están directamente relacionados con el uso de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), con un efecto general sobre todas las aplicaciones que se encuentren implementadas en la estructura tecnológica.



Utilidad específica en el trabajo de auditoría

Para los trabajos de auditoría, la revisión de los CGTI significa el obtener una seguridad razonable sobre los datos bajo análisis, y confirmar que la estructura funciona apropiadamente.

Las ventajas se relacionan a lo siguiente:

- Reducción de riesgos significativos, identificados en el diseño de la estrategia de auditoría.
- Confirmación de las aseveraciones de los estados financieros, principalmente las relacionadas con existencia, totalidad y exactitud.
- Mayor confianza en el control interno y por ende disminución de los procesos sustantivos que requieren mayor inversión de tiempo para su ejecución.
- Documentación que sustente el riesgo de existencia o no de fraude.
- Identificación de oportunidades de mejoras para comunicar al gobierno corporativo.

Factibilidad de adopción en firmas de auditores medianas y pequeñas

Para las firmas de auditores medianas y pequeñas, la implementación de la revisión de los controles generales de tecnología de la información (CGTI) es más que un reto, es un paradigma que todas deben superar. Se tiene la creencia de que solo las grandes firmas tienen equipos de revisión de CGTI. Pero en el entorno actual, donde casi todo está digitalizado, se hace necesario que esta revisión sea realizada en los procedimientos de planificación de todas las auditorías. Ante todo, deben contar con lo siguiente para poder utilizar esta metodología de revisión y análisis, como parte de los trabajos en la planificación de la auditoría:

- Aplicaciones necesarias para el análisis de datos.
- Personal calificado y con el perfil apropiado.



- Dirección constante para hacer cumplir los objetivos del trabajo.
- Inversión en hardware y software.
- Inversión en capacitación.
- Disposición al cambio de mentalidad y metodología.

Los beneficios inmediatos en la incursión de la revisión de los CGTI como parte de los trabajos de auditoría para las firmas de auditores medianas y pequeñas, se enfocan en lo siguiente:

- Disminución en los presupuestos de tiempo de auditoría.
- Proyectos más rentables.
- Competencia con firmas que utilicen de igual manera esta metodología de trabajo.
- Plantilla de personal con capacidades técnicas más acorde a la realidad del uso de las TIC.
- Mejores resultados en la auditoría.
- Mayor conocimiento de las operaciones generales de los clientes.
- Confiabilidad en los resultados de la auditoría.
- Colaboración en cuanto al cumplimiento de los estándares para el cumplimiento normativo y de control de calidad.

II.3 FORMULACIÓN DE LA HIPÓTESIS

En la presente investigación se plantearon las siguientes hipótesis:

- **Hipótesis 1:** Los auditores externos de las firmas de auditoría medianas y pequeñas de la región, no tienen un adecuado nivel de conocimiento sobre el uso de las nuevas herramientas tecnológicas disruptivas para el desarrollo de los trabajos de auditoría.



- **Hipótesis 2:** El uso de herramientas tecnológicas disruptivas emergentes en el trabajo de auditoría, no es extensivo en la actualidad para las firmas de auditoría medianas y pequeñas de la región.
- **Hipótesis 3:** La gestión de las firmas de auditoría medianas y pequeñas en la región, producto de la coyuntura global, se ha involucrado respecto a la adopción de herramientas tecnológicas para optimizar la práctica de la auditoría financiera.

II.4 METODOLOGÍA

II.4.1 Tipo de estudio

La presente investigación se basa en la combinación de varias técnicas de investigación:

- a. Descriptiva, utilizada para documentar los hechos tal como son a través de las exploraciones.
- b. Analítica mediante la explicación y análisis de varias hipótesis.
- c. Y, por último, experimental, utilizada para la documentación de los resultados analíticos aplicados a las hipótesis.

II.4.2 Fuentes y técnicas de investigación

Las fuentes y técnicas de investigación utilizadas fueron:



- a. Primarias: sustentadas en la encuesta aplicada a una muestra de población de auditores externos de firmas medianas y pequeñas de varios países de América Central, América del Sur y el Caribe.
- b. Secundaria: libros, documentos, boletines, artículos e información en páginas de internet.
- c. Encuesta: diseñada para ser aplicada a dueños y/o socios de firmas medianas y pequeñas de auditores externos. La misma está sustentada en un cuestionario que recopila la situación actual de los encuestados en relación al tema sujeto de investigación.

II.4.3 Población y muestra de estudio

La población estudiada en nuestra investigación sustancialmente fue dirigida a los socios y directores que forman parte de la Comisión Interamericana de Normas y Prácticas de Auditoría de AIC y Foro de Firmas Interamericanas, por considerarlos líderes de la práctica de las firmas de auditoría medianas y pequeñas de la región. Por ello se procedió a circularizar una encuesta en los medios electrónicos en los que se disponía de grupos de profesionales del área, y que podrían suministrar las respuestas necesarias para la conclusión documental. En tal virtud, la muestra no *probabilística* y *a criterio*, debido al alcance a través de los medios electrónicos.

Los resultados de las encuestas, se obtuvieron 34 respuestas de los encuestados, cuyos datos fueron tabulados y graficados para fines de una adecuada presentación.

II.4.4 Limitación al trabajo

Consideramos que la limitación del presente trabajo de investigación se circunscribe a que está referida sustancialmente a las respuestas obtenidas desde las encuestas cursadas y descritas en el párrafo anterior; y que las conclusiones correspondientes deberían ser materia de



otras investigaciones para analizar cómo impactan en la práctica de la auditoría de los estados financieros a nivel mundial, y cómo vienen manejando este tipo de retos y oportunidades por las “Big Four”.

II.4.5 Resultados y discusión

II.4.5.1 Análisis e interpretación de resultados

Los resultados obtenidos para sustentar las hipótesis diseñadas en la investigación, se presentan a continuación:

- **Hipótesis 1:** Los auditores externos de las firmas de auditoría medianas y pequeñas de la región, no tienen un adecuado nivel de conocimiento sobre el uso de las nuevas herramientas tecnológicas disruptivas para el desarrollo de los trabajos de auditoría.
 - La Figura 1 detalla que el 100% de los socios/directores encuestados conocen lo que es una conferencia virtual y el 97% conocen de hojas electrónicas. Por otro lado, lo menos conocido es el concepto de “big data” e “inteligencia de negocio” con 69.7% y 72.7%, respectivamente.
 - El 78.8% de los socios/directores ha recibido capacitaciones relativas a uso de tecnología en el último año, como se observa en la Figura 2.
 - La Figura 3 muestra que la capacitación más recibida por los socios/directores es sobre analítica de datos con 74.1%; lo menos estudiado es inteligencia de negocio con 40.7%.



- El 51.5% de los socios/directores, en referencia a la Figura 4, aseveran que sus firmas poseen plan de capacitación que incluye temas relacionados con tecnología.
- La Figura 5 establece que las capacitaciones van alrededor de 40 horas anuales, en temas de analítica de datos y muestreo, principalmente.
- El 69.7% de los socios/directores cree que su staff tiene formación adecuada sobre el uso de tecnologías; tal como se grafica en la Figura 6.
- En la Figura 7 se observa que el 63.6% de los socios/directores afirma que tienen especialistas de IT.
- El mismo 63.6% de socios/directores creen que su equipo de auditoría puede realizar una auditoría total en teletrabajo y soportado en tecnologías; basados en lo resumido en la Figura 8.
- A decir de la Figura 9, el 90.9% de socios/directores tienen más de 10 años de ejercicio como auditores externos.

Interpretación - Las conferencias virtuales han ganado popularidad no solo en el ámbito de la práctica de auditoría de estados financieros, sino en casi la totalidad de aspectos cotidianos de la vida. El conocimiento de esta herramienta fue casi una reacción natural al confinamiento ocasionado por la pandemia del Covid 19.



Sin embargo, aún no se masifica la capacitación en herramientas digitales para los profesionales de auditoría; en donde no se ha dado la importancia que merece el uso de inteligencia de negocios –por ejemplo-, como medio para realizar pruebas analíticas sustantivas de mayor eficacia. Temas de “big data”, son de poco conocimiento; a pesar de que muchos auditores utilizan tecnología para realizar analítica de datos, y que se consideraría el paso previo para un manejo de datos de mayor nivel y con capacidades predictivas.

Aún falta completar una brecha de conocimiento de tecnologías, que es de alrededor de 30%; a fin de que los auditores puedan desenvolverse en un ambiente digital en su totalidad, y en muchos casos, sin necesidad de su presencia física en la locación del cliente.

- **Hipótesis 2:** El uso de herramientas tecnológicas disruptivas emergentes en el trabajo de auditoría, no es extensivo en la actualidad para las firmas de auditoría medianas y pequeñas de la región.
 - Según lo explica la Figura 10, el 54.8% de las firmas de auditoría, usan papeles de trabajo digitales en sistemas de auditoría; mientras que 38.7% usan papeles y evidencia digital pero sin un sistema de auditoría.
 - En la Figura 11 se explica, que frente al confinamiento por la pandemia de Covid-19, el 87.1% de socios/directores encuestados reaccionaron en su trabajo de auditoría con el uso de conferencias virtuales con sus clientes; 67.7% potenciaron el movimiento de



información por email y 64.5% utilizaron repositorios digitales. Lo menos utilizado fueron las herramientas de inteligencia de negocio y analítica de datos en 32.3%

- Tal como lo detalla la Figura 12, herramientas novedosas utilizadas por las firmas de auditoría son: Sistema Came de Auditoría, Caseware, IDEA, Power BI. La Figura 13 muestra que son utilizadas en 76.2% para evaluar la integridad de la información y en 71.4% para realizar pruebas analíticas sustantivas; y en menor extensión se utilizan para muestreo o pruebas de fraude, como finalmente lo resume la Figura 14.

Interpretación - Si bien la mayoría de las firmas de auditoría están evidenciando su trabajo en documentos digitales, algo más de la tercera parte no las ingresa en un sistema de auditoría con la estructura de seguridad adecuada de información.

En concordancia con el análisis de la hipótesis anterior, relacionada al conocimiento de herramientas tecnológicas; lo más utilizado por los auditores en la práctica profesional, son las aplicaciones de videoconferencia. Necesario resaltar que esta facilidad tecnológica, por sí sola, no constituye una prueba de auditoría, aunque es vital para procedimientos de planificación y evaluación de riesgos. Interesante la utilización de repositorios digitales por casi las 2 terceras partes de los auditores para intercambiar información cada vez de mayor tamaño. Consideramos que el uso de alguna herramienta tecnológica como medio de obtener evidencia de auditoría propiamente dicha, es apenas de la tercera parte. Por lo tanto, se está utilizando la tecnología con un enfoque administrativo, en lugar de un enfoque técnico en la práctica de auditoría.



- **Hipótesis 3:** La gestión de las firmas de auditoría medianas y pequeñas en la región, producto de la coyuntura global, se han involucrado respecto a la adopción de herramientas tecnológicas para optimizar la práctica de la auditoría financiera.
 - El 92.9% de los socios/directores afirma que poseen estructura tecnológica para afrontar un trabajo de auditoría totalmente digital, como se observa en la Figura 15.
 - La Figura 16 muestra que el 85.7% de los socios/directores participan activamente para la inversión en tecnologías.
 - En la Figura 17 se detalla que el 92.9% de los socios/directores considera que hay riesgos de seguridad de información al usar tecnología en el trabajo de auditoría.
 - En la Figura 18 se muestra que los socios/directores consideran las siguientes ventajas, en orden de importancia, sobre el uso de tecnología: 1) Confiabilidad de resultados; 2) Eficacia y eficiencia en el trabajo; 3) Disminución de errores en el trabajo; 4) Validación de datos al 100% y no por muestreo.
 - La Figura 19 especifica que los socios/directores consideran los siguientes retos, en orden de importancia, para adoptar tecnología en el trabajo de auditoría externa de estados financieros: 1) Inversión en infraestructura, hardware, software y capacitación; 2) Información disponible y confiable desde el cliente; 3) Profesionales escasos para el nuevo perfil requerido.



Interpretación - En referencia al involucramiento de los socios/directores ante los cambios tecnológicos, hay una respuesta mayoritaria en referencia a la aceptación de la tecnología, la necesidad de inversión, y la cautela con la que se deben manejar los datos.

La principal ventaja de utilizar tecnología en la práctica de auditoría radicará en resultados confiables en menor tiempo. Resumido en una palabra: “Eficiencia”. El reto, por tanto, se centrará en la inversión que se deberá efectuar, tanto en las herramientas de mayor adaptabilidad para la firma, así como en la capacitación del personal.

II.4.5.2 Presentación de los resultados

La tabulación de los resultados de la encuesta y la representación gráfica, se presentan de acuerdo a los subtemas en los que la misma fue dividida, y se detalla a continuación:

Figura 1. Conocimiento de conceptos y herramientas tecnológicas

1. Favor señale si usted conoce los conceptos de:

Número de participantes:

33

32 (97.0%): Hoja
Electrónica

33 (100.0%): Conferencia
Virtual

24 (72.7%): Inteligencia de
Negocio

27 (81.8%): Analítica de
Datos

25 (75.8%): Gestión
Documental

23 (69.7%): Big Data

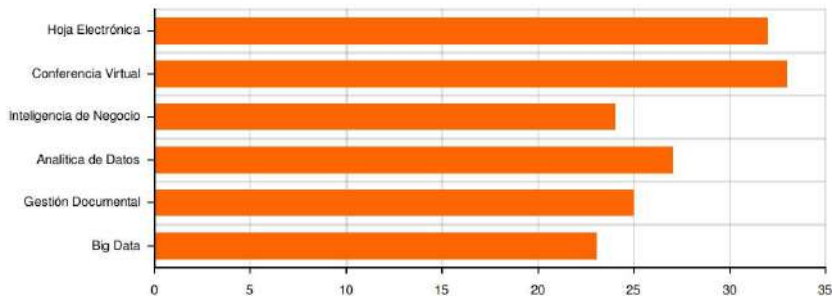




Figura 2. Capacitación especializada en uso de herramientas tecnológicas

2. 1. ¿Ha recibido usted o su staff de auditoría, capacitaciones especializadas en el uso de las tecnologías en el último año?

Número de participantes:

33

26 (78.8%): sí

7 (21.2%): no

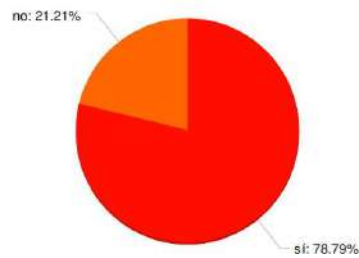


Figura 3. Tipos de capacitación recibida sobre uso de herramientas tecnológicas

3. 1.1 Si su respuesta es SI, indicar el tipo de curso:

Número de participantes:

27

15 (55.6%): MS Excel

15 (55.6%): Estadística y muestreo

20 (74.1%): Analítica de datos

11 (40.7%): Business Intelligence

10 (37.0%): Otros

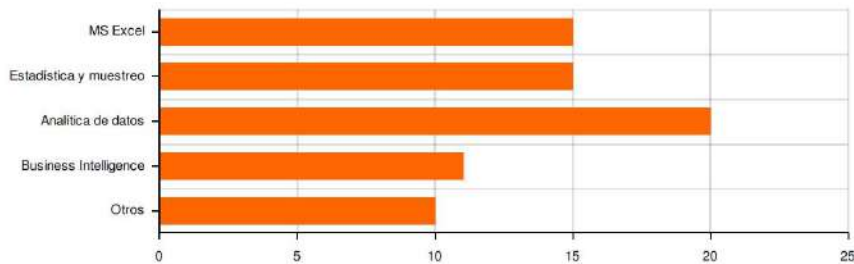




Figura 4. Programas de capacitación relacionados al uso de herramientas tecnológicas

4. 2. ¿Posee su firma un plan/programa de capacitación que incluya las actualizaciones en relación al uso de tecnologías?

Número de participantes:

33

17 (51.5%): sí

16 (48.5%): no

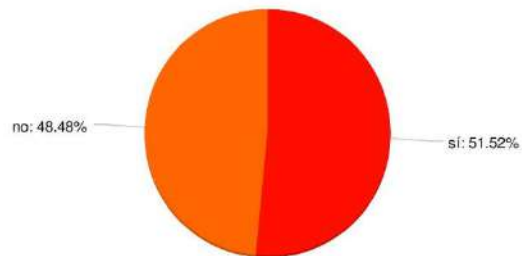


Figura 5. Número de horas y temas de capacitación relativa al uso de herramientas tecnológicas

5. 2.1. Si su respuesta es SI, favor especifique el número de horas y los temas

Número de participantes: 16

- 15
- 20 por persona
- 60 horas anuales
- 36 horas
- 1.000
- 20 horas año
- 10 CADA UNO MINIMO 40 AL AÑO
- 36 en cada mes
- 30
- 1. Analítica y muestro en aplicación working paper, 1. Inteligencia artificial en auditoría de bancos y entidades cotizantes en bolsa de valores, 1. Analítica de datos. Total horas previstas 24 horas reloj
- 4 horas
- 60 horas anuales, IFRS, NIAS, mercado de valores y metodología de auditoría
- 8 IDEA, 4 My Cloud, 2 Sophos; 8 Analítica de datos
- 60 horas
- 40 HORAS OBLIGATORIAS EN CONJUNTO
- 175 horas



Figura 6. Percepción sobre la formación en el uso de tecnología que poseen los staff de auditoría

6. 3. ¿Cree usted que su staff de auditoría tiene formación adecuada sobre uso de tecnologías?

Número de participantes:

33

23 (69.7%): sí

10 (30.3%): no

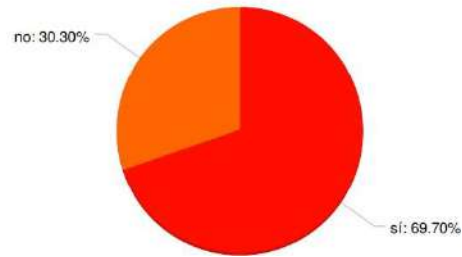


Figura 7. Acompañamiento de especialistas de IT.

7. 4. Tiene en su firma, especialistas de IT que acompañan al equipo de auditores?

Número de participantes:

33

21 (63.6%): sí

12 (36.4%): no

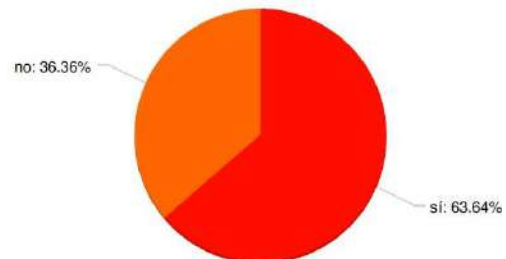




Figura 8. Percepción sobre la capacidad de trabajar en teletrabajo y soportado en tecnología

8. 5. ¿Cree usted que su staff de auditoría está listo para realizar una auditoría casi total en teletrabajo y soportado en tecnologías?

Número de participantes:

33

21 (63.6%): sí

12 (36.4%): no

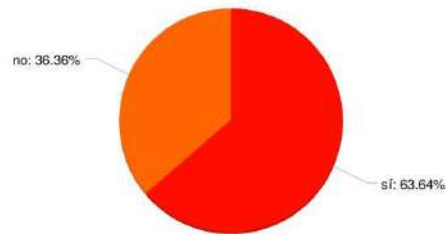


Figura 9. Tiempo de ejercicio profesional

9. 6. Qué tiempo tiene usted de ejercicio en el área de auditoría externa?

Número de participantes:

33

2 (6.1%): Menos de 1 año

- (0.0%): De 1 a 5 años

1 (3.0%): De 5 a 10 años

30 (90.9%): Más de 10 años

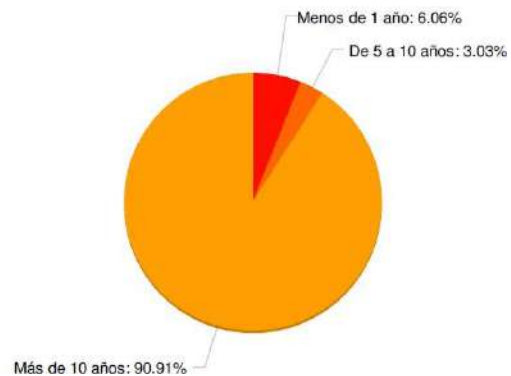




Figura 10. Modalidad de preparación de papeles de trabajo

10. 7. Para la preparación de los papeles de trabajo de auditoría, ¿cuál es la modalidad que utiliza?

Número de participantes:

31

2 (6.5%): Papeles de trabajo impresos y organizados en carpetas

12 (38.7%): Papeles de trabajo en MS Excel, y evidencia digital *pdf o *jpg

17 (54.8%): Papeles de trabajo digitales en el sistema de auditoría de la firma

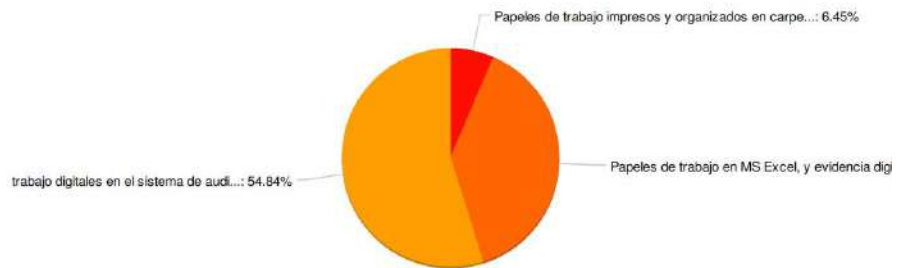


Figura 11. Reacción frente al Covid 19

11. 8. Cómo fue su reacción en el trabajo de auditoría, al inicio del confinamiento por la pandemia de Covid-19 (abril-junio 2020)?

Número de participantes:

31

21 (67.7%): Solicitudes y recepciones de información por e-mail

20 (64.5%): Solicitudes y recepciones de información por repositorios digitales

27 (87.1%): Conferencias virtuales con personal del cliente

18 (58.1%): Pruebas analíticas y cálculos en mayor extensión

10 (32.3%): Uso de herramientas de inteligencia de negocio y analítica de datos

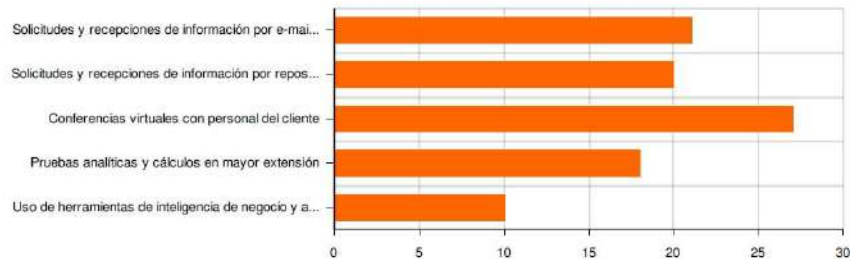




Figura 12. Herramientas tecnológicas conocidas por los auditores

12. 9. Si usted conoce y aplica alguna tecnología o herramienta novedosa para el desarrollo del trabajo de auditoría externa; cuál es el nombre de dicha aplicación?

Número de participantes: 17

- PBI, IDEA
- PBI e IDEA
- Team
- APT Next Generation , Caseware, Data Analytics
- Sesame controla de horas
- Working Papers
- PowerBI
- SISTEMA CAME
- NO CONOZCO
- Came Auditors
- Camen
- Working papers
- Uso Came Audit
- Solo herramientas normalmente utilizadas
- Power BI, IDEA, caseware
- IDEA, AUDIDESK
- NO

Figura 13. Aplicación de herramientas tecnológicas conocidas por los auditores

13. 9.1. Si su respuesta es SI, qué tipo de procedimiento de auditoría externa realiza con el uso de dicha aplicación?

Número de participantes:

21

15 (71.4%): Pruebas analíticas sustantivas

16 (76.2%): Evaluación de la integridad de la información

11 (52.4%): Revisión de controles

12 (57.1%): Generación de balanzas de comprobación

13 (61.9%): Análisis de datos masivos

3 (14.3%): Otros

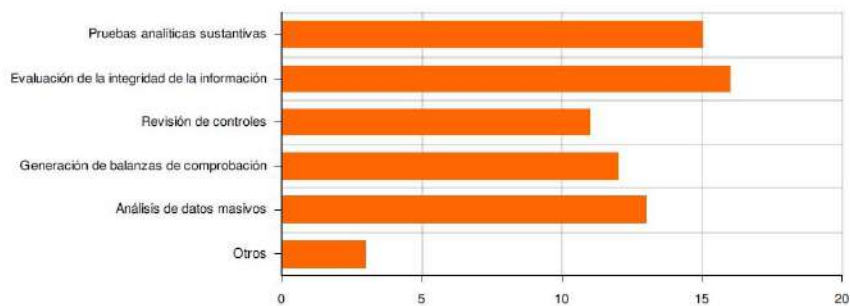




Figura 14. Detalle de otros tipos de procedimientos

14. 9.2. Para la respuesta OTROS, favor especifique

Número de participantes: 5

- Fraude
- Planeación, determinación y valoración de riesgos, materialidad, muestreo, asuntos clave de auditoría, etc.
- No aplica
- No aplica
- BD Access

Figura 15. Estructura tecnológica de las firmas

15. 10. ¿Dispone su firma de estructura tecnológica (computadores, servidores, o servicios en la “nube”) para afrontar un cambio paulatino hacia una metodología 100% digital en la auditoría?

Número de participantes:

28

26 (92.9%): sí

2 (7.1%): no





Figura 16. Involucramiento de los Socios

16. 11. ¿Se cuenta con la participación de los Socios o Directores de la firma, para la inversión en tecnologías?

Número de participantes:

28

24 (85.7%): sí

4 (14.3%): no



Figura 17. Consideración de riesgos de seguridad de información

17. 12. ¿Considera usted que existen riesgos de seguridad de la información, con el uso de tecnología en el trabajo de auditoría financiera?

Número de participantes:

28

26 (92.9%): sí

2 (7.1%): no





Figura 18. Ventajas en el uso de herramientas tecnológicas en auditoría

18. 14. Favor numerar de 1 a 4 (siendo 1 la más importante), en relación a las ventajas sobre el uso de tecnologías en el trabajo de auditoría financiera. (Favor numerar todos los puntos individualmente, aunque el sistema haga un ordenamiento inicial)

Número de participantes: 28



Figura 19. Retos en el uso de herramientas tecnológicas en auditoría

19. 15. Favor numerar de 1 a 3 (siendo 1 el más importante), en relación a los retos para las firmas de adoptar el uso de tecnologías en el trabajo de auditoría financiera (Favor numerar todos los puntos individualmente, aunque el sistema haga un ordenamiento inicial)

Número de participantes: 28



III. PROPUESTA DE TRABAJO PARA UNA AUDITORÍA CON EL USO DE HERRAMIENTAS TECNOLÓGICAS

III.1 PLANIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE RIESGOS DE AUDITORÍA

La parte inicial de una auditoría, y en la que se basa toda la estrategia a ser aplicada en la ejecución del trabajo, constituye la planificación de auditoría. Una buena planificación permite aplicar procedimientos enfocados y exhaustivos en áreas de mayor riesgo. El valor agregado



que consideramos aportará la adopción generalizada de la aplicación de las herramientas tecnológicas disruptivas emergentes en la práctica de la auditoría para las firmas medianas y pequeñas de la región será; una auditoría que minimice el error en el dictamen, una práctica rentable por el mejor uso del tiempo y clientes que puedan confirmar que sus auditores están en sintonía con el contexto actual de los negocios, es decir la Era Digital.

A continuación, identificamos cómo utilizar tecnología en esta parte del proceso de auditoría:

III.1.1 Revisión analítica como identificador de riesgos de auditoría por saldo de cuenta

Una parte importante en el proceso de planificación y evaluación de riesgos de auditoría es la revisión analítica; misma que consiste en analizar estados financieros comparativos, sea mensuales, trimestrales, anuales; a fin de determinar tendencias en los saldos de cuentas, y que permitan visualizar si existen registros inusuales, o falta de registros.

La revisión analítica se basa en análisis vertical y horizontal de estados financieros.

- *Análisis vertical* - Consiste en evaluar porcentualmente a cada saldo de cuenta relevante, en base a un 100% que usualmente es el total de activos en el estado de situación financiera, o el total de ingresos en el estado de resultados; tal como se observa en la Figura 20. Cuando estos porcentajes son evaluados en el transcurso del tiempo, se pueden establecer tendencias.

Un ejemplo de análisis vertical es como sigue:



Figura 20. Análisis vertical de estados financieros

| ESTADO DE RESULTADOS | (Ajustado) | Ajustes | 31-dic-19 | % | Variación | 30-sep-19 | % | Variación |
|------------------------------|-------------|---------|-------------|-----|-----------|-------------|-----|-----------|
| Ventas | (2.027.162) | - | (2.027.162) | | (489.378) | (1.537.784) | | 297.835 |
| Costo de ventas | 1.231.212 | - | 1.231.212 | 61% | 287.359 | 943.853 | 61% | (184.534) |
| Margen Bruto | (795.950) | - | (795.950) | | (202.019) | (593.932) | | 113.300 |
| Gastos administrativos | 626.189 | - | 626.189 | 31% | 159.540 | 466.648 | 30% | (69.057) |
| Gastos de ventas | 138.482 | - | 138.482 | 7% | 71.128 | 67.354 | 4% | (3.865) |
| Gastos financieros | 67.619 | 3.954 | 63.665 | 3% | 61.456 | 2.209 | 0% | (13.113) |
| Utilidad operacional | 36.339 | 3.954 | 32.385 | | 90.106 | (57.721) | | 27.266 |
| Otros ingresos | (70.840) | (8.567) | (62.273) | -3% | (60.839) | (1.434) | 0% | 58.895 |
| Otros gastos | 1.910 | 22 | 1.888 | 0% | 82 | 1.807 | 0% | (178) |
| Utilidad antes de impuestos | (32.590) | (4.591) | (27.999) | -1% | 29.349 | (57.347) | -4% | 85.983 |
| IMP. RENTA | 12.498 | 12.498 | - | | - | - | | (46.917) |
| Impuesto a la renta diferido | (7.008) | - | (7.008) | | (7.008) | - | | - |
| PART. TRABAJADORES | 5.940 | 5.940 | - | | - | - | | (28.666) |
| UTILIDAD NETA | (21.161) | 13.846 | (35.007) | | 22.341 | (57.347) | | 10.400 |

- *Análisis horizontal* - Consiste en evaluar los saldos de cuenta en unidades monetarias, en el transcurso del tiempo. De igual forma, se establecen tendencias que permiten determinar registros inusuales o pendientes.

Un ejemplo de análisis horizontal aparece en la Figura 21:



Figura 21. Análisis vertical de estados financieros

| Código | Nombre | 2020 | | | | | | |
|-------------------|--------------------------------|-----------|-----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| | | ENERO | FEBRERO | MARZO | ABRIL | MAYO | JUNIO | JULIO |
| 4.1.1.1.01.01.01. | VENTA DE MERCADERIAS | (137.970) | (133.530) | (80.217) | (55.367) | (76.953) | (79.005) | (95.711) |
| 4.1.1.1.01.01.09. | SERVICIO DE ENTREGA | (381) | (296) | (238) | (85) | (54) | (214) | (49) |
| 4.1.1.1.01.01.12. | PRESTACIÓN DE SERVICIO TÉCNICO | | | | | | (650) | (285) |
| 4.2.1.1.02.01.01. | POR AJUSTES DE CENTAVOS | | | | | | | |
| 4.2.1.1.02.01.02. | POR AJUSTES DE CUENTAS | 295 | 190 | (13.116) | (2) | (6) | | (31) |
| 4.2.1.1.02.01.05. | DIFERENCIA DE INVENTARIOS | | | | | | (90) | 90 |
| 4.2.1.1.02.01.06. | INGRESOS POR IMPUESTOS | | | | | | | |
| 4.2.1.1.02.01.04. | OTROS INGRESOS | | (51.327) | (30) | (402) | 437 | 0 | (106) |
| 4.2.1.1.04.01.01. | DIFERENCIA EN CAMBIO | 18 | 10 | (28) | | | (119) | 0 |
| 5.1.1.1.01.01.01. | COSTOS DE VENTAS MERCADERIAS | 34.221 | 34.667 | 25.635 | 16.503 | 14.227 | 25.039 | 22.962 |
| 5.1.1.1.01.01.02. | COSTO DE VENTAS MERCADERIAS | 48.131 | 41.545 | 25.533 | 12.577 | 28.824 | 22.850 | 33.568 |
| 6.1.1.1.01.01.01. | SUELDOS | 16.305 | 14.990 | 14.990 | 14.990 | 12.590 | 12.590 | 12.590 |
| 6.1.1.1.01.01.03. | DECIMO TERCER SUELDO | 1.816 | 1.360 | 1.348 | 1.190 | 1.103 | 1.145 | 1.166 |
| 6.1.1.1.01.01.04. | DECIMO CUARTO SUELDO | 500 | 467 | 467 | 467 | 433 | 433 | 433 |
| 6.1.1.1.01.01.05. | VACACIONES | 908 | 680 | 674 | 595 | 551 | 573 | 583 |
| 6.1.1.1.01.01.06. | APORTE PATRONAL | 2.430 | 1.819 | 1.804 | 1.593 | 1.476 | 1.532 | 1.561 |
| 6.1.1.1.01.01.07. | IECE SECAP | 218 | 163 | 162 | 143 | 132 | 137 | 140 |
| 6.1.1.1.01.01.08. | FONDO DE RESERVA | 1.736 | 1.309 | 1.298 | 1.273 | 1.053 | 1.095 | 1.116 |
| 6.1.1.1.01.01.09. | INDEMNIZACION | | | | | | | |
| 6.1.1.1.01.01.11. | UNIFORMES | | | | | | 642 | |
| 6.1.1.1.01.01.12. | HOSP Y ALIMENT LOCAL | 10 | 475 | 37 | | 77 | 21 | |
| 6.1.1.1.01.01.13. | HOSP Y ALIMENT EXTERIOR | | | | | | | |
| 6.1.1.1.01.01.18. | SERVICIO DE ALIMENTACION | 364 | 400 | 533 | 123 | 37 | 344 | 383 |
| 6.1.1.1.01.01.19. | CAPACITACION | | 580 | | 580 | 50 | | 580 |
| 6.1.1.1.01.01.21. | ATENCIONES EMPLEADOS | 119 | 7 | | | | | |
| 6.1.1.1.01.01.22. | HONORARIOS DIRECCION | 6.800 | 6.800 | | | | 27.200 | 6.800 |
| 6.1.1.1.01.01.23. | ATENCIONES CLIENTES | 78 | | | | | | |
| 6.1.1.1.01.01.25. | BONOS | 100 | | 50 | | 100 | | 100 |

Como se observa en los ejemplos, puede efectuarse un análisis vertical u horizontal en hojas electrónicas básicas.

Aplicaciones tecnológicas a considerar

Como una forma de agregar valor al trabajo de auditoría y lograr más eficiencia, pueden utilizarse herramientas de “Inteligencia de negocios”; que, de una manera gráfica, con mayor técnica y rapidez, nos faciliten el trabajo de revisión analítica; y no solamente con información de saldos de cuentas, sino también con indicadores financieros, segmentación de información, indicadores claves de desempeño (KPI's), entre otros. El análisis resumido y rápido de toda esta información, optimiza el tiempo del auditor para determinar posibles riesgos de auditoría, haciendo que su etapa de planificación sea más eficiente.



En la Figura 22 se puede observar un ejemplo de display de herramientas de inteligencia de negocios es como sigue:

Figura 22. Display de inteligencia de negocios



Fuente: (Tableau, 2019)

Por lo tanto, si la entidad auditada posee este tipo de herramientas, será de gran ayuda para el auditor revisar conjuntamente con el personal clave de la entidad, y determinar de primera mano riesgos de auditoría que llamarán la atención al enfoque de auditoría.

En caso que la entidad auditada no posea este tipo de herramientas, puede el auditor o la firma de auditoría realizar una inversión en software, de tal forma que sea alimentado con la



información financiera de cada uno de sus clientes; y aplicar estos procedimientos de análisis de manera eficiente.

De todas maneras, la inversión de la firma en una herramienta de inteligencia de negocios, le puede mejorar la perspectiva de análisis, y hacer que los números hablen por sí solos.

III.1.2 Evaluación de riesgos desde los Controles Generales de Tecnología de la Información (CGTI)

Luego del entendimiento de los conceptos generales, es preciso iniciar indicando que la revisión que pueden realizar los auditores, confiados en la identificación de riesgos a través de la verificación de los CGTI, se ha convertido en una actividad de gran importancia y más para aquellas empresas que han realizado una importante inversión creando una robusta estructura tecnológica para el desarrollo de sus actividades y de la cual depende el soporte al sistema de control interno existente. Es por ello que la auditoría de entornos completamente tecnológicos y complejos, es una de las consideraciones principales en la etapa de planificación de la auditoría, el cual permitirá reducir riesgos que puedan mitigarse a un nivel aceptable.

Para determinar que los controles generales realmente funcionan, nos enfocaremos en la revisión de los CGTI, que debe realizarse por un experto de auditoría de sistemas. Los trabajos de este experto estarán direccionados en las siguientes subdivisiones de los CGTI:

- a. Marco organizativo
- b. Gestión de cambios



- c. Operaciones de TI
- d. Acceso lógico o control de acceso
- e. Continuidad de servicios o de negocios

¿Qué buscamos con utilizar este enfoque dentro del trabajo de auditoría?

- Validez de la información
- Integridad de los datos
- Exactitud de los datos
- Confidencialidad de la información, y
- Disponibilidad de la información

El auditor debe basarse en la NIA 315 y 330 sobre metodología de trabajo para entornos tecnológicos, las cuales están enfocadas para ser aplicadas a entidades cuyo entorno de TI, es complejo. En el caso de las entidades medianas y pequeñas, que normalmente no cuentan con entornos tecnológicos complejos, este marco conceptual no sería de su aplicación.

Otro marco de referencia es el COBIT, el cual consiste en comprobar que los controles y las mejores prácticas de TI implementadas en una entidad, proporcionan seguridad con el uso de la estructura o recursos tecnológicos existentes, de modo que la información que se genere sea confiable. En este caso, la desventaja que existe es que el COBIT está orientado al gobierno de TI o para auditorías de TI.



Aplicaciones tecnológicas a considerar

Para las firmas de auditores medianas y pequeñas, incluir en su estrategia de auditoría el proceso de revisión de los CGTI, resultaría un reto, debido a las siguientes circunstancias:

- a. Estructura débil en relación a los equipos tecnológicos de trabajo, así como de aplicaciones o softwares requeridos.
- b. Estructural laboral con deficiencias en el personal o sin un personal que posea competencias en el área de TI.
- c. Decisiones de inversión económica.
- d. Desconocimiento del personal sobre este tipo de prácticas, lo que dificulta la prestación apropiada del servicio o, la opción de subcontratación o alianzas estratégicas con otras firmas u oficinas de consultoría.

¿Pero cuál es el origen de todas estas limitaciones?

- Cartera de clientes con poca o escasa estructura tecnológica, o ningún entorno de TI complejo.
- Poca inversión en tecnologías por parte de las empresas medianas y pequeñas.
- Poca regulación y emisión de normativas sobre los entornos complejos de TI.
- Ausencia de incentivos tanto para las empresas como para las firmas de auditores.



Sin embargo, de las limitaciones mencionadas, si las firmas medianas y pequeñas quieren dar el gran paso, y tomar ventaja sobre sus competidores, se sugiere trabajar con software de interrogación o análisis de datos.

Existen en el mercado aplicaciones gratuitas o con modalidad SAS (software as a service), donde se puede reducir la inversión. Este tipo de software permite:

- Importar datos desde cualquier base o “data warehouse”
- Identifica patrones y tendencias en los datos; para ubicar excepciones de manera sencilla.
- Se realizan pruebas de controles sobre conjuntos completos de datos.

El resultado es un procedimiento de evaluación de riesgos y controles generales de la computadora íntegro; asegurando que todos los datos ingresados sean procesados y que generen información financiera confiable.

III.1.3 Evaluación de la seguridad de la información previo a la auditoría

Evaluar la seguridad de la información requiere de mucho esfuerzo e intención por parte de la alta gerencia de las empresas y sus equipos de trabajo, principalmente el de tecnología. Esto dependerá de la infraestructura tecnológica con que se cuenta y la complejidad de los procesos implementados.



Para los auditores de IT, componentes claves en el proceso de auditoría, el primer paso a realizar para determinar la situación actual del nivel de seguridad de la información, que tiene una entidad auditada en particular, es:

- a. Realizar un diagnóstico donde se documente los niveles de protección existentes, así como las aplicaciones y herramientas utilizadas por la empresa para lograr dicha protección. En este paso salen a la luz todas las limitaciones identificadas, a las que se les deberá proponer planes de mejora.
- b. Diseñar el plan de mejora considerando cada una de las limitaciones identificadas y asignando los recursos necesarios para su corrección, tanto económicos como el personal necesario. Este plan debe ser analizado y consensuado con la alta gerencia para dar paso a su implementación.
- c. Implementación del plan de mejoramiento: el cual puede ser realizado mediante proyectos pilotos, implementación en paralelo de los sistemas y procesos existentes, o implementación inmediata, el cual consiste en la sustitución del sistema o proceso existente por las nuevas propuestas de mejora.
- d. Por último, existe la etapa de mantenimiento, en la que se evalúa y se da seguimiento al plan de mejora; en esta etapa se corrigen y modifican los pasos que sean necesarios.

¿Entonces qué bases o principios fundamentales deben conocer y utilizar los auditores de IT para realizar este trabajo de evaluación de la seguridad de la información? Veamos el detalle:



- ISO/IEC 27001/2013 - La cual trata del sistema de gestión de seguridad de la información (SGSI).
- ISO/IEC 27002/2013 - La guía de buenas prácticas.
- Aspectos de ciberseguridad.

Otro paso muy importante a considerar, es definir en qué momento se debe realizar la evaluación de la seguridad de la información, en el proceso de la auditoría. Lo mejor, en cada intervención planificada del trabajo de auditoría, pero, sobre todo, cuando se den las siguientes circunstancias:

- a. Cliente de primer año de auditoría.
- b. Cliente con situaciones críticas identificadas en evaluaciones de auditorías anteriores.
- c. Cuando la entidad revisada, haya adquirido servidores o aplicaciones nuevas que sean muy importantes en los procesos operativos.
- d. Si se han implementado nuevos procesos de negocio que hayan implicado la inversión de equipos tecnológicos, contratación de nuevo personal y nuevas tareas o funciones.
- e. Si la entidad está sometida por regulación local a realizar evaluaciones periódicas.

Algunas pruebas a realizar por parte de los auditores de IT

- Revisión de la vulnerabilidad de la infraestructura interna y de las aplicaciones usadas.
- Pruebas generales de acceso.
- Evaluación de riesgos existentes en el manejo de la información.



Ventajas para la auditoría

- Reducción de riesgos e impactos.
- Seguridad de la información usada en el trabajo de auditoría.
- Disminución de procesos en el trabajo de auditoría.
- Seguridad y confianza en la entidad revisada.

La adopción de la revisión de la seguridad de la información representa una línea de inversión que deberá ser incluida en los presupuestos operativos de las firmas de auditores medianos y pequeños; que no necesariamente es rentable. Esta consideración, significa tanto la contratación de personal calificado con las competencias requeridas a nivel tecnológico; así como la designación de tiempo en los presupuestos de trabajo, para incluir estos procesos.

Algo importante a considerar, es que no necesariamente todos los clientes de la firma auditora requerirán el procedimiento de evaluación de seguridad de la información. El primer paso, por lo tanto, es definir qué clientes necesitan ser evaluados, en referencia al grado de complejidad del entorno digital y de información del ente auditado.

En vista que los honorarios de firmas medianas y pequeñas no son tan altos, es posible realizar estos procedimientos mediante:

- Outsourcing con especialistas de IT; contratados por la firma para el servicio de evaluación de seguridad de la información en clientes específicos.



- Contratación a través de agremiaciones de contadores y auditores. Los especialistas pueden reducir sus honorarios cuando se realiza una contratación por volumen, en donde participen varias firmas con clientes específicos.

Aplicar estos procedimientos pueden representar un componente diferenciador para con la competencia. El siguiente paso, será consolidar este tipo de revisiones, con el objetivo de:

- Mejorar la cartera de clientes, captando aquellos de mejor nivel y renombre
- Lograr eficiencia en tiempos, y tener disponibilidad de horas en el presupuesto para la atención de nuevos clientes.
- Satisfacer a los clientes con una propuesta de valor agregado.
- Mejorar el posicionamiento de la firma en el mercado.

III.1.4 Entrevistas por videoconferencia

En un mundo hiperconectado, las entrevistas por videoconferencias son un recurso imprescindible dentro de las empresas y para nuestra práctica profesional, la auditoría. Ahora más que nunca se han convertido en nuestro mejor aliado para nuestro trabajo, es una de las maneras más sencillas de mantener cohesionado al equipo e interactuar con nuestros clientes. La lista de usos de las videoconferencias es muy extensa: reuniones con clientes, reuniones de trabajo, encuentros en nuestro ámbito personal, meet ups, webinars, clases. Lo único es que se debe asegurar de contar con los procesos y herramientas adecuados para que todo el equipo esté sincronizado y evitar contratiempos.



Como es de conocimiento de todos los profesionales que están en la práctica de la auditoría financiera, la comunicación es un tema vital para realizar la auditoría de calidad y eficiente. El uso de las videoconferencias se ha convertido en algo indispensable; en esta nueva forma de comunicarnos con nuestros clientes y con terceros necesarios para el proceso de la auditoría, en todas sus fases; planificación, ejecución e informes. De allí la importancia de su adecuado uso en nuestro trabajo. Recordar que, en la planificación de auditoría, las entrevistas tienen relevancia, cuando se logra conectar con personal clave de la entidad auditada.

Consideramos que las principales ventajas de hacer videoconferencias son las siguientes:

- *Ahorro de tiempo:* No hay necesidad de desplazarse a las oficinas de los clientes y la reunión comienza en el momento en el que todos se ponen delante de cámara.
- *Evita distracciones:* Es más fácil concentrar la atención en los temas principales, el formato no permite salirse del tema.
- *Facilita la participación de los asistentes:* Que en otras circunstancias jamás podrían hacerlo.

Otro tema importante para realizar videoconferencias es decidir qué plataformas vamos a utilizar. Existen muchas plataformas en el mercado, lo importante es analizar los pros y contras de cada una de ellas, entre las cuales destacan: costo, número de participantes, tiempo, seguridad y facilidad en los usos.



A continuación, detallamos una lista resumida de aquellas que por la experiencia de los autores de este trabajo, han resultado accesibles, amigables y útiles para nuestra práctica profesional:

- Google Meets
- Zoom Meeting
- Microsoft Teams
- Skype
- Cisco Webex

Finalmente, consideramos necesario compartir con ustedes algunos consejos para superar el reto de situarnos frente a la cámara con éxito:

Sé humano y conecta con el equipo

- La clave de toda buena videoconferencia es ser humano y natural, la clave es crear conexión entre los participantes.

Atención a la vestimenta

- Piensa en la videoconferencia como en una reunión en persona y sigue los hábitos correctos.
- Cuida tu aseo antes de sentarte a la reunión.
- Usa ropa cómoda, pero «presentable» y evita colores que sean demasiado brillantes u oscuros. Ajusta bien la exposición y el brillo de la webcam para que se te vea lo mejor posible.
- Mira a la cámara con una buena postura.



Arregla tu entorno

- Comprueba el fondo que se verá detrás de ti y asegúrate de que no haya nada inapropiado.
- Elige un espacio aislado, preferiblemente con una puerta, para que puedas celebrar la reunión sin distracciones.
- Silencia tu teléfono móvil para evitar interrupciones.
- Informa a la familia sobre el horario de la reunión.
- Si tienes hijos pequeños, asegúrate de que permanezcan ocupados durante la duración de la videoconferencia.
- Mantén a tus mascotas alejadas del área de la reunión.
- Elija un fondo virtual en aplicaciones como Microsoft Teams o Zoom, para ocultar fondos desordenados.
- Ten agua y té / café a mano por si la videoconferencia se alarga.

Configura tu equipo

- Elige una silla cómoda para sentarte.
- Usa un monitor que te permita ver diapositivas y hojas de cálculo fácilmente.
- Invierte en un buen auricular con cancelación de ruido.
- Aprende a manejar con soltura la aplicación de chat que vayas a usar.
- Presta especial atención a la configuración que puedas necesitar durante la reunión.
- Nada es tan importante en videoconferencia como un buen ancho de banda. Cualquier conexión inferior a 20 Mbps puede pixelar el vídeo.
- Si la reunión es muy importante, ten preparada una conexión alternativa.
- Prueba tu equipo con alguien de confianza antes de la reunión real.
- Prueba la cámara web. El fondo, el marco que se verá y el efecto de la luz en interiores.



- Coloca tu cámara web a la altura de los ojos para que puedas hacer contacto visual con otras personas de la reunión.
- Si planeas compartir tu pantalla, asegúrate de mantener lejos tus datos personales, o contenido inapropiado.

Maneja tu tiempo y el de los demás

- Programa la videoconferencia con mucha antelación.
- Hay un límite en cuanto al tiempo que razonablemente puedes prestarle atención a algo.
- Cuanto más tiempo duren tus reuniones, más probabilidades habrá de que los participantes no retengan toda la información.
- Sé respetuoso con el tiempo de las personas.
- Llega a tiempo siempre. Es útil estar en línea unos minutos antes de que comience la reunión.
- Si no puedes asistir a la reunión o llegarás tarde, informa a la persona que la dirige con anticipación.
- Evita videoconferencias fuera del escritorio. No es apropiado una videoconferencia en el autobús o en el vehículo.
- Considera una reunión de audio como último recurso.

Organiza tus pensamientos

- Si vas a liderar la reunión, establece una agenda clara con las horas de inicio y finalización.
- Tener abierto solo los documentos o pantallas que vas a compartir en la sesión.
- Tener a la mano la secuencia de actividades que vas a realizar
- Introducir el contenido, presentar y cerrar
- Mantén todos los datos necesarios lo más accesibles posible.



- Marca todo lo relevante para la reunión.
- Anota las consultas para poder presentarlas en el momento adecuado.
- Comparte contenido y archivos antes de la reunión para asegurarte que todos los participantes están preparados para la discusión.

Cuida los modales

- Preséntate si todos los miembros del equipo no están familiarizados entre sí.
- Recuerda que las expresiones faciales transmiten tus pensamientos en ausencia de otros gestos o audio.
- Usa señales visuales (como una palma levantada) para indicar que deseas hablar.
- Participa hablando claramente en el micrófono. Permanecer en silencio o deshabilitar la cámara web es como estar de relleno en una reunión real.
- Silencia tu micrófono cuando no estés hablando si no es capaz de cancelar el ruido de fondo.
- Si necesitas desplazarte en medio de una reunión para realizar tareas personales, apaga el vídeo para evitar distracciones.
- Espere a que la otra persona termine de hablar. Es complicado hablar todos juntos en una reunión virtual.
- No comas durante una reunión. Solo agua, líquidos, café o té.

Mantenerse presente

- Evita la multitarea, la deriva de redes sociales, o el uso de apps de mensajería; cuando estés en una videoconferencia.
- Para hacer contacto visual con un participante de la reunión, mira a la cámara y no a la cara de la persona o a su fondo.



- Utiliza la función de chat de texto si está disponible, como soporte para consultas y para vincular a documentos relevantes.
- Si has liderado la reunión, asegúrate de cerrar la sesión en último lugar. Y una sonrisa o saludo afectuoso al final de la reunión, aunque no haya ido tan bien como esperabas.

III.2. EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA

El valor agregado que consideramos aportará la adopción generalizada de la aplicación de las herramientas tecnológicas disruptivas emergentes en la fase de ejecución de la auditoría de los estados financieros para las firmas medianas y pequeñas de la región será; una práctica rentable por el mejor uso del tiempo y clientes satisfechos. A continuación, identificamos cómo utilizar tecnología en esta parte del proceso de auditoría:

III.2.1 Documentación electrónica

Evolución de la evidencia de auditoría

- *Papeles físicos* - Hasta hace unos 25 años, cuando empiezan a aparecer las computadoras, la evidencia documental de auditoría se basaba en papeles físicos preparados normalmente en hojas cuadriculadas que permitían recoger los datos de balance, y las diversas pruebas de auditoría. Adicionalmente, se recoge información relevante mediante fotocopias, o cartas de confirmación de saldos, con la debida referencia hacia los papeles de trabajo. En aquellos tiempos, se archivan todos los documentos físicos en carpetas y cajas con las clasificaciones adecuadas de archivos permanentes o perpetuos, y aquellos archivos que corresponden exclusivamente a la auditoría del período actual.
- *Documentos mixtos* - Desde inicios de este milenio, a medida que se siguen popularizando las computadoras, y, sobre todo, las computadoras portátiles o laptops; la evidencia de



auditoría se convierte en mixta. Esto quiere decir, que todo lo relacionado a hojas de balance, sumarias, y análisis de información; se guarda en documentos magnéticos, principalmente en hojas electrónicas, y entre ellas aquellas de mayor aceptación a nivel mundial las conocidas en formato .xls. La documentación relevante puede ser obtenida en documentos físicos, como fotocopias; o cartas formales de confirmación de saldos.

- *Documentación electrónica* - A partir de la última década; en donde se ha empezado a digitalizar casi la totalidad de documentación; en el que todos los procedimientos y trámites también se realizan vía internet; y existe aceptación a facturación electrónica, firmas electrónicas, y documentos electrónicos en general; la evidencia de auditoría es ahora totalmente electrónica, en formatos .xls, .jpg, .pdf; entre los principales.

Conceptualización de documentación electrónica

Entiéndase documentación electrónica, a toda aquella que no tiene apariencia física, y que está guardada en formatos digitales; la cual puede ser leída o editada desde diversas aplicaciones informáticas.

La documentación electrónica, actualmente constituye evidencia de auditoría, y como tal, debe ser obtenida, procesada y archivada; de manera que constituya prueba fehaciente sobre la razonabilidad de los distintos saldos de cuenta que conforman los estados financieros.

Documentación electrónica como evidencia en cada saldo de cuenta

Adicional a las hojas electrónicas en donde se analiza la mayoría de los saldos de balance; a continuación, citamos otro tipo de evidencia, completamente digital y que reemplaza a



los papeles o fotocopias que tradicionalmente se obtenía de parte del ente auditado.

Exploramos opciones en cada saldo de cuenta relevante:

Caja y equivalentes

- Estado de cuenta bancario, obtenido desde el Website de la institución financiera.
- Confirmación de saldos bancarios, firmados electrónicamente.
- Estado de cuenta de inversiones en activos financieros, obtenido desde el Website de la institución financiera.

Cuentas por cobrar

- Confirmación de saldos de cartera, firmados electrónicamente.
- Facturas electrónicas que sustentan la validez de cuentas por cobrar.

Inventarios

- Fotografías y videos que sustentan la verificación física de inventarios.

Propiedades, planta y equipo

- Fotografías y videos que sustentan la verificación física de propiedad, planta y equipo.

Cuentas por pagar

- Confirmación de saldos de proveedores, firmados electrónicamente.
- Facturas electrónicas que sustentan la validez de cuentas por pagar.

Obligaciones financieras

- Estado de cuenta de obligaciones, y tablas de amortización; obtenidos desde el Website de la institución financiera.



- Confirmación de saldos de obligaciones, firmados electrónicamente.
- Contratos que avalan los compromisos asumidos, firmados electrónicamente.

Impuestos

- Declaraciones tributarias obtenidas desde el Website de la autoridad tributaria.

Ingresos y gastos

- Facturación electrónica.
- Planillas de seguridad social con información de salarios de personal, obtenidas desde el Website de la institución.
- Contratos firmados electrónicamente.

III.2.2 Confirmaciones de saldos con soporte electrónico

La utilización de este método de confirmación se sustenta en la NIA 505 sobre “Confirmaciones externas para obtener evidencia de auditoría fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas”, en los siguientes párrafos:

- A4: Sobre el diseño de las solicitudes de confirmaciones, el cual cita: *“uno de los factores a considerar en el diseño de las solicitudes de confirmaciones, está el método de comunicación usada y dentro de estos métodos se encuentra el formato en papel, con soporte electrónico u otro medio.”*



- A11 sobre la fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmaciones, menciona que pueden existir circunstancias que afecten la fiabilidad de los resultados, llevando riesgos de interceptación, alteración o fraude, tanto para el modelo en papel, como para el soporte electrónico u otro método.
- A12 detalla que sobre las respuestas recibidas electrónicamente, por medio de fax o correo electrónico; pueden conllevar riesgos sobre su fiabilidad, ya que puede ser difícil de demostrar su procedencia y la autoridad de quien contesta; y las alteraciones pueden ser difíciles de detectar. Estos riesgos pueden mitigarse mediante el uso tanto por el auditor y por quien contesta, de un proceso de seguridad para las respuestas recibidas electrónicamente. Si el auditor se satisface de la seguridad de dicho proceso y de su adecuado control, la fiabilidad de las correspondientes respuestas, aumenta. Un proceso de confirmación electrónica podría incorporar varias técnicas para validar la identidad de un remitente de información en forma electrónica, como por ejemplo a través del uso de encriptaciones, firmas digitales y procedimientos para verificar la autenticidad de las páginas web.

Si el auditor mantiene dudas de la fiabilidad, deberá modificar los procedimientos o aplicar procesos adicionales, tales como:

- Verificar la fuente.
- Verificar el contenido de la respuesta.
- Llamada telefónica al remitente para confirmar que realmente es la persona que envió la respuesta.



Recomendaciones para el auditor

En el proceso de confirmaciones de saldos con soporte electrónico, se recomienda la firma electrónica, la cual pudiera no representar un costo elevado para los usuarios o las terceras partes que deberán dar respuestas. En este caso, para que las firmas de auditores medianas o pequeñas, puedan ejecutar este proceso, es necesario realizar una inversión económica en aplicaciones tecnológicas utilizadas para estos fines. Algunos ejemplos de firmas electrónicas o e-firmas, pueden ser:

- a. Firmas biométricas
- b. Firmas electrónicas
- c. Marcar casillas en computadoras, con perfiles de usuario adecuados
- d. Tarjeta de coordenadas
- e. Código secreto para contenido encriptado.

Son muchos los beneficios que pueden generar para las firmas de auditoría, el uso de la digitalización completa del proceso de confirmaciones, dentro de estos podemos mencionar:

- Generar un historial de auditoría que incluye la verificación de quien envió el documento para la confirmación, el confirmante, quien da respuesta, seguimiento, firma del documento, fechas y horas del proceso y momento de cierre del proceso. En esta parte, para dar cumplimiento a la NIA 505, se valida la fuente y el confirmante y se deja la documentación fiable de dicha validación.
- Permite identificar al confirmante y detectar cualquier cambio a los datos firmados.
- Reducción de riesgos, gastos, y almacenamiento.
- Seguridad, eficiencia y controles de los procesos.



- Beneficia al medio ambiente con un proceso totalmente sistematizado.
- Es un medio legalmente permitido. La Tabla 1 muestra ejemplos de países en que estos métodos de firmas electrónicas o digitales, están reguladas:

Tabla 1

Leyes y regulaciones en ciertos países del mundo sobre firmas electrónicas

| País | Regulación |
|----------------------|---|
| Unión Europea | Documento 1999/93/CE |
| España | Ley 59/2003 sobre firma electrónica |
| Canadá | Ley PIPEDA |
| Estados Unidos | Ley ESING: Ley de firmas electrónicas en las relaciones comerciales internacionales y domésticos, de fecha 1/10/2000 |
| Argentina | Ley 25506 de fecha noviembre de 2001 |
| Chile | Ley 19.799 de fecha 15-9-2003, sobre Documentos electrónicos, firma electrónica y servicios de certificación de dicha firma |
| Colombia | Ley 527 de fecha 18/8/1993, sobre mensaje de datos, comercio electrónico y firmas digitales |
| Ecuador | Ley de comercio electrónico, firma electrónica y mensajes de datos del 2002 |
| Perú | Ley 27269: Ley de firmas y certificados digitales |
| Uruguay | Ley de documento electrónico y firma electrónica de fecha 21/8/2009 |
| Venezuela | Decreto del 2001 sobre mensajes de datos y firmas electrónicas |
| Guatemala | Decreto 47-2008: Ley para el reconocimiento de las comunicaciones y firmas electrónicas |
| Honduras | Decreto 149-2013 de julio 2013 |
| Nicaragua | Ley 729 y su reglamento sobre firma electrónica de fecha 30/8/2010 |
| Costa Rica | Ley 8454 sobre Ley de certificados, firmas digitales y documentos electrónicos de fecha 22/8/2005 |
| República Dominicana | Ley 126-2 de comercio electrónico, documentos y firmas digitales, de fecha 29/9/2002 |

Algunas aplicaciones que pueden ser utilizadas para cubrir el proceso de firma de documentos de manera electrónica y sus descripciones generales, se detallan en la Tabla 2:



Tabla 2

Aplicaciones para aseguramiento de firma electrónica

| Proveedor | ADOBE | VIAFIRMA | IMPRIVATA | EDICOM | IVNOSYS SOLUCIONES |
|---|--|----------------------------------|--------------------------------|--|---------------------------------------|
| Aplicación | Adobe Sing | Viafirma Documents | One Span Sign | e-invoice | Ivcert |
| Uso | Enviar firmas electrónicas, dar seguimiento y recopilarlas | Recolectar evidencia electrónica | Gestión de firmas electrónicas | Firma electrónica para asegurar la integridad y autenticidad | Enviar, firmar y gestionar documentos |
| Almacenamiento | Nubes | Nubes | Nubes | Nubes | Nubes |
| Dirigido a | Todo público | Todo público | Todo público | Todo público | Todo público |
| Costo anual por licencia | US\$420 | US\$200 | No disponible | No disponible | No disponible |
| Cantidad de usuarios | 1 | 10 | No disponible | No disponible | No disponible |
| Cantidad de transacciones por año/por usuario | 150 | 150 | No disponible | No disponible | No disponible |



III.2.3 Procedimientos analíticos

La Norma Internacional de Auditoría 520, se enfoca en los procedimientos analíticos; como metodología para obtener razonabilidad sobre los saldos presentados en los estados financieros.

Los procedimientos analíticos, consisten en realizar cálculos aritméticos, generar tendencias, buscar relación entre variables, entre otros métodos; de tal forma que el auditor pueda formar una expectativa sobre determinado saldo de cuenta, para luego compararlo con las cifras reales expresadas en los estados financieros y evaluar las diferencias.

Producto de esta comparación, el auditor podría ubicar diferencias materiales que deben ser analizadas mediante indagación corroborativa con el personal clave de la entidad auditada, acompañada de revisión de documentos. Posterior a ello, podría quedar satisfecho y formarse una opinión favorable sobre el saldo de cuenta, o en caso contrario, encontrar asuntos y diferencias que pueden calificar su opinión de no ser justificados.

Los procedimientos analíticos, en la práctica, tienen mayor efectividad y eficiencia en la práctica de auditoría; sin embargo requieren de un conocimiento adecuado del comportamiento de la entidad auditada, y de su evolución tanto en micro como en macro ambiente. Se definen como procedimientos de mayor criterio y por lo tanto, deben ser realizados por personal experimentado.



III.2.3.1 Herramientas informáticas para aplicación de procedimientos analíticos

Los procedimientos analíticos son diversos; pueden ir desde un cálculo sencillo de expectativa de comisiones financieras por transacciones de venta cobradas con tarjeta de crédito, en el que simplemente se calcula como un producto entre las ventas realizadas con tarjeta y el porcentaje de comisión que cobra el banco; hasta una estimación de ingresos utilizando modelos estadísticos, tomando como base información histórica de ventas. En el primer caso, es necesario solamente disponer de una hoja de cálculo, mientras que para el segundo caso, se requiere una herramienta de inteligencia de negocios con aplicaciones relativas a predicción.

Hojas de cálculo - De mayor aceptación a nivel mundial. Manejadas por casi la totalidad de auditores. Son de gran utilidad para establecer cálculos por ejemplo:

- Determinar el costo y gasto por depreciación, así como la cuenta valuadora de depreciación acumulada; a partir de una hoja de cálculo que contenga el listado de propiedades, planta y equipo; y con campos de información relativos a costo de compra, fecha de adquisición, vida útil y valor residual.
- Determinar el costo y gasto por nómina y beneficios sociales; a partir de una hoja de cálculo que contenga el listado de empleados, sus sueldos y bonificaciones; así como un listado de empleados ingresados y salidos en el transcurso del año para afinar el cálculo.



- Determinar el ingreso; a partir de una hoja de cálculo que contenga información relativa a despachos de inventario clasificados por producto, y la lista de precios aprobada por parte del área comercial de la entidad auditada.

Se entiende que el manejo de las hojas de cálculo es básico en el trabajo de auditoría, y no implica una tecnificación en todo el sentido de la palabra, para la firma que las utiliza.

Herramientas de Inteligencia de negocios - Consisten en aplicaciones informáticas destinadas al procesamiento de “Big Data”, a fin de generar información y conocimiento; y visualizaciones claras mediante dashboards. Su manejo requiere de mayores habilidades informáticas, y un muy buen criterio contable; a fin de sacar el mejor provecho a este tipo de herramientas. Su potencial está en la agrupación de datos, definición de tendencias y predicción de comportamientos. En aplicación de auditoría citamos los siguientes ejemplos:

- Determinar el ingreso mediante bases de datos de facturación de años anteriores. Con información de al menos dos (2) años previos, con el fin de captar movimientos estacionales, se puede establecer una predicción razonable de un (1) año posterior; aunque las mejores prácticas requieren 3 años previos de información para que los modelos predictivos sean más afinados.
- Determinar pérdidas crediticias esperadas, como valuadora de activos financieros; mediante bases de datos de facturación, con campos de información relativos a fechas de vencimiento y fechas de pago. Los criterios de cantidad de información previa, se manejan de forma similar a lo establecido en el párrafo anterior.



- Determinar estados financieros; mediante bases de datos de los registros de diario de la entidad auditada. Todos los datos se agrupan y se generan estados financieros, que son comparables con aquellos proporcionados por la entidad auditada.
- Adicionalmente, el procedimiento de agrupación de datos en base a cierto criterio, puede generar información sensible sobre registros de ajuste inusuales y que constituyen indicadores de fraude.

El potencial de análisis con herramientas de inteligencia de negocios es muy amplio. Los anteriores son solamente ejemplos de las bondades que puede ofrecer el uso de tecnología de análisis de “Big Data” a través de estas herramientas. El entorno gráfico es algo importante de resaltar, puesto que llevan al análisis de auditoría a un nivel intuitivo.

III.2.3.2. Modelos estadísticos predictivos - Profundizando Inteligencia de negocios

Como una evolución de las pruebas analíticas, teniendo como centro a la predicción basada en datos históricos; se puede escalar a otro nivel de pruebas, más profundas, y sustentadas en estadística y algoritmos.

Inicialmente, se debe conceptualizar que en términos de trabajo con “Big Data”, se puede aplicar una escalera de analítica de datos:

- Analítica descriptiva: *¿Qué ha pasado?*
- Analítica diagnóstica: *¿Por qué ha pasado?*
- Analítica predictiva: *¿Qué va a pasar?*
- Analítica prescriptiva: *¿Qué debería hacer?*



- Analítica cognitiva: *¿Cuál es la decisión automática?*

A fines de administración financiera, la analítica de datos puede escalar hasta el último peldaño; sin embargo, para objetivos de auditoría de estados financieros, bastaría con llegar al tercer eslabón, a la analítica predictiva; con el fin de obtener las mejores expectativas y que sirvan para contrastar con información registrada en los sistemas de información contable.

Las herramientas de inteligencia de negocios incluyen algoritmos que permiten realizar este tipo de analítica avanzada; y que utilizan estadística en referencia a modelos de series de tiempo; entre los más utilizados. Esto quiere decir que para dar el siguiente paso en la aplicación de pruebas analíticas sustantivas de auditoría, se hace necesario utilizar una aplicación de inteligencia de negocios, y sobretodo, tener el conocimiento apropiado para generar resultados favorables con eficiencia en el tiempo de trabajo.

Modelos de pronóstico de series de tiempo - Una serie de tiempo se entiende como un listado de fechas, cada una asociada a un número. Un ejemplo didáctico es la visualización de ventas a través del tiempo.

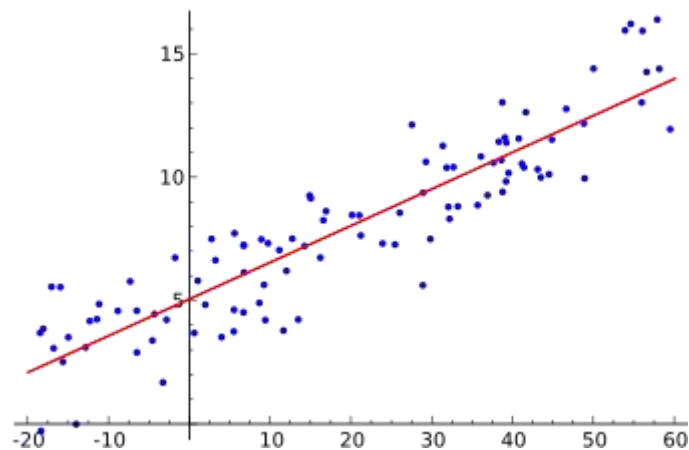
Por lo tanto, un modelo de pronóstico de series de tiempo, lo que hace es extender la lista de fechas, con datos obtenidos mediante predicción.

- Modelos de regresión lineal - Permite calcular series de tiempo de una forma básica, puesto que el resultado es una línea recta en tendencia. Cuando existe solamente una variable independiente, es una *regresión lineal simple*, mientras que con dos o más variables independientes, se obtiene una *regresión lineal múltiple*.



El modelo de regresión lineal es sencillo, y sobretodo útil cuando la tendencia de los datos es evidente. La Figura 23 muestra el resultado de un modelo de regresión lineal.

Figura 23. Ilustración de regresión lineal



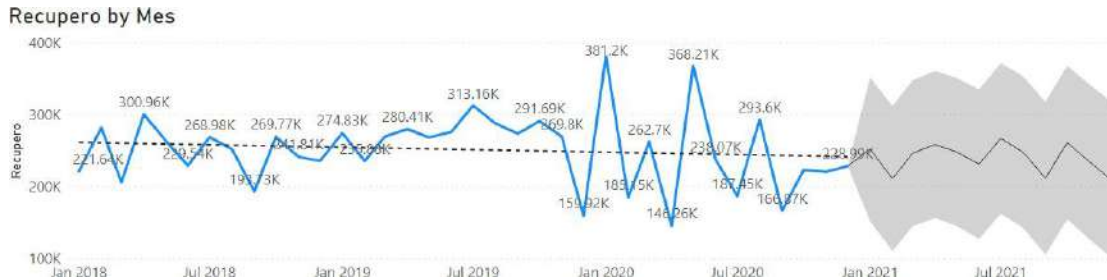
Fuente: (Wikipedia,2021a)

- Modelo ARIMA - Siglas en inglés para *Autoregressive Integrated Moving Average*, o en español *Modelo Autorregresivo Integrado de Promedio Móvil*; permite calcular series de tiempo mediante la identificación de patrones de los datos en el pasado. El resultado de la predicción es una línea quebrada que responde a los patrones históricos

Este modelo de regresión lleva mayor complejidad, es útil para identificar estacionalidades. La Figura 24 presenta el resultado de un modelo ARIMA, con mayor especificidad, al no ser necesariamente una recta.



Figura 23. Ilustración de regresión ARIMA



Fuente: Diego Boada

Tanto modelos sencillos como complejos, se desarrollan en sistemas de inteligencia de negocios disponibles en el mercado, y en algunos casos con suscripciones gratuitas; lo cual puede reducir ostensiblemente el presupuesto de las firmas de auditoría en su aplicación, sin embargo, será necesaria una capacitación adecuada al personal para que su utilización aporte a la eficiencia en el trabajo de auditoría.

III.2.5 Verificaciones de inventarios “On-line”

El riesgo que tenemos en relación con los procedimientos de las verificaciones de inventarios “On-line”, está centrado sustancialmente en la posible falta de fiabilidad del proceso. Hay que tener claro que las verificaciones de inventarios han sido un procedimiento que requiere presencia física de nuestros auditores. En la coyuntura actual de pandemia, lo mínimo será seguir de manera estricta los protocolos de bioseguridad contra el Covid-19.

Si queremos ser artífices del avance tecnológico aplicado a este procedimiento, tendremos que evaluar la forma de hacerlo de manera más efectiva minimizando el tiempo de nuestro personal para realizar estos procedimientos de auditoría, para lo cual será necesario evaluar la necesidad y posibilidad de utilizar herramientas tecnológicas que se puedan aplicar en



nuestros clientes, dependiendo de la naturaleza, tipos de inventarios, lugares donde se almacenan, entre otros.

En la medida que sea posible, habría que pensar en el uso de:

- Drones, cámaras, videos, entre otros. Estos dispositivos actualmente son accesibles y pueden cambiar el paradigma de las verificaciones físicas de inventarios.
- “Software” disponible en el mercado, que reduce el tiempo para realizar los conteos de los inventarios; y son fácilmente instalables en smartphones o tablets.

También, sería muy útil participar en la planificación de la toma de los inventarios de los clientes revisando los instructivos para su ejecución, y allí realizar aportes que garanticen su ejecución de manera adecuada y eficiente. Los demás riesgos que afronta la auditoría del rubro de existencias, serán los mismos que teníamos antes de la pandemia, y lo diferente será el impacto en nuestras auditorías producto de la automatización de los procesos relacionados con el control de inventarios que tengan nuestros clientes, como consecuencia de la transformación digital que hayan realizado.

III.2.6 Digitalización y archivo digital de evidencia de auditoría

Antes de hablar del archivo de evidencia digital, es importante que comprendamos las implicaciones de la digitalización de los documentos, que iniciaron su proceso a partir del 2016, cuando los diseñadores y programadores de software incluyen esta opción, y que al día de hoy ha incrementado su inclusión y consideración en las estructuras actuales de los softwares



usados, no solo en el trabajo de auditoría, sino también en los procesos operativos de las entidades.

¿Pero qué es la digitalización de documentos? Simplemente es pasar documentación física a documentación digital, y para ello será necesario utilizar herramientas para realizar el proceso de digitalización de documentos, dentro de las que podemos mencionar:

- Scanners propios o subcontratados.
- Software de digitalización específicos que pueden ser gratuitos o con el pago de una tarifa
- Gestores de documentos, los cuales ayudan a mantener organizada y en orden la documentación digitalizada.

La digitalización y archivo digital de documentos ha cambiado también el enfoque y forma de realizar el proceso de auditoría, al igual que ha impactado en los nuevos requerimientos del perfil del auditor para poder manejar la gran cantidad de datos en el proceso de auditoría.

Aplicaciones útiles para el auditor

Cada día que pasa, las firmas de auditores están haciendo más uso de las tecnologías, ocasionado por la adaptación a los cambios y el mayor volumen de datos para realizar una auditoría. Es de aquí, que principalmente las firmas grandes, han desarrollado software para gestionar la documentación de la planificación y los resultados de la auditoría; los cuales contienen gestores para la documentación digital y que les permite tener en un mismo lugar, todos los documentos que se derivan de la auditoría de cada cliente individual. En ese sentido, las firmas medianas y pequeñas podrían utilizar software y gestores de documentos más



económicos, donde se puede comprar sus licenciamientos, o se encuentran en formato libre de costos en el mercado tecnológico. Algunos de estos aplicativos de software o gestores de documentos, son:

- Caseware
- IDEA
- AuditBrain
- iAuditoría
- Auge Software Auditoría
- Quality Team Auditoría
- ASD Auditor

El uso de la digitalización de documentos por las firmas de auditores, es un recurso factible que representa los siguientes beneficios:

- Protección del medio ambiente. Paperless office.
- Reducción de espacios que anteriormente eran utilizados para el almacenaje de papeles, que eran necesarios mantener en archivo en función a la legislación vigente en cada país, para el soporte de la auditoría.
- Localización rápida y oportuna del documento requerido. En carpetas digitales organizadas por cliente, por año, por tipo de servicio.
- Ahorro de tiempo y dinero. No más bodegas, no más archivos pasivos.



- Mayor seguridad de la información. Toda la documentación de auditoría encriptada en la nube; y con acceso a personal autorizado mediante perfiles de usuario.
- Acceso remoto a la información. A cualquier hora y en cualquier lugar, podemos acceder a los documentos de cualquier encargo de auditoría.

¿Por qué es factible que las firmas de auditores medianas y pequeñas tengan un software o gestor de documentos? Esto brinda al trabajo de auditoría lo siguiente:

- Estandarización de sistemas, la movilidad y la interconectividad de los equipos de auditoría,
- Ayuda a la colaboración entre los equipos y con los clientes.
- Incremento de calidad y reducción de riesgos.
- Cumplimiento con la presión regulatoria.
- Es necesario debido al volumen de información que cada vez es mayor para gestionar.
- Efectividad en la ejecución de los presupuestos de los trabajos, debido a la exigencia de los clientes en un mayor nivel de eficiencia.
- Se puede dedicar más tiempo a la planificación y elaboración de conclusiones.

En resumen, permite realizar auditorías de alta calidad administrativa, y la dedicación o énfasis en la identificación de riesgos y la visión comercial de las firmas.

III.3. NUEVO PERFIL DEL AUDITOR

Según Peter Hinssen, consultor reconocido internacionalmente, autor de varios libros, experto en innovación radical, y en todo lo digital *“en los pasados 20 años ser digital era una ventaja competitiva, en los siguientes 20 años tenemos que saber cómo ser inteligentes con lo*



digital". Además, la UNESCO 2015 – Educación del Futuro, ha concluido, que son necesarias el aprendizaje de las siguientes habilidades:

- Cimentar conocimientos de contenidos sólidos e integrados.
- Comprometerse con el aprendizaje a lo largo de la vida.
- Ser capaz de aprender en el ámbito de la interdisciplinariedad.
- Ser capaz de desarrollarse en cuatro ámbitos relevantes: (i) concienciación mundial (ii) finanzas, economía, empresa y emprendimiento; (iii) civismo; (iv) salud y bienestar.
- Buscar y valorar la diversidad.
- Trabajar en equipo e interconexión.
- Ciudadanía cívica y digital.
- Competencia global.
- Competencia intercultural.
- Capaz de tomar la iniciativa, tener autonomía y responsabilidad.
- Ser creativo e innovador.

Es común en estos tiempos conocer casos de robots capaces de hacer tareas que pensábamos que solo los humanos podríamos realizar. De ahí la creciente necesidad de invertir continuamente en nuestro capital humano, los cuales son cada vez más escasos por que la tendencia del conocimiento ahora está más relacionada con la ciencia y la tecnología, lo cual anima a nuestros potenciales talentos a migrar a otra especialidad diferente que la contable.

Y si a eso le sumamos que las mallas curriculares de las universidades que forman a los futuros contadores también están desfasadas, en las competencias necesarias para enfrentar la Era Digital; en realidad estamos ante una amenaza grande que tenemos que convertir en una



oportunidad. Una palabra de moda en este momento en las escuelas intermedias y secundarias es “STEM”, que significa ciencia, tecnología, ingeniería y matemáticas. Las empresas de ingeniería han capitalizado esta popularidad y están atrayendo nuevos talentos en masa. Por ello, es imprescindible que *“las firmas contables deben conectarse con un tema actual, el big data, por ejemplo, y generar ese mismo interés a los potenciales talentos. La profesión contable está obligada a verse como más avanzada, futurista y de alta tecnología para capturar el interés y la imaginación de los jóvenes”*. Sin duda, nuestra práctica profesional seguirá cambiando, a una gran velocidad, y solo aquellos que evolucionen e innoven tendrán éxito.

Además de las habilidades digitales y las competencias técnicas que el mercado laboral requiere, en la actualidad los auditores necesitan también tener las llamadas “habilidades blandas”, que son esenciales para navegar en un mundo cambiante y cada vez más incierto. El término de habilidades blandas se relaciona con la inteligencia emocional de la persona, con la capacidad de interactuar socialmente con sus semejantes, dentro y fuera del entorno laboral; se consideran como rasgos de la personalidad y con los hábitos personales, valores y la forma de comunicarse del individuo.

Hoy en día, si un candidato quiere acceder con éxito al mercado laboral debe saber diferenciar las habilidades blandas de las duras. Durante los procesos de selección, los reclutadores buscan candidatos que cuenten con dos tipos de habilidades: las técnicas o duras y las sociales o blandas. No obstante, es importante señalar que, al inicio de la carrera del profesional, este será contratado por sus habilidades duras, es decir, conocimientos que son relevantes para la posición que ocupa. Cuando los jóvenes están recién egresados de la universidad, o incluso tienen pocos años de experiencia, factores como el dominio del sector y el conocimiento que se ha adquirido durante las prácticas son realmente importantes. Cabe



resaltar, que es más sencillo entrenar a un nuevo empleado en una destreza en particular (utilizar un determinado programa de ordenador) y más difícil prepararlos para competencias transversales (como la paciencia).

A continuación, en los siguientes párrafos, detallaremos de manera resumida algunas conclusiones de los resultados de la encuesta realizada en el 2016 por FORBES INSIGHTS en asociación con KPMG – Audit 2025 – The Future is Now. Se encuestó a 200 directores financieros, directores de auditoría, directores de impuestos, miembros del comité de auditoría y otros ejecutivos financieros con sede en EE.UU. Las respuestas provinieron de una variedad de sectores, incluidos, entre otros, servicios financieros, productos de consumo, atención médica, tecnología y venta minorista. Todos provinieron de organizaciones con ingresos anuales de \$500 millones o más, para descubrir qué esperan las organizaciones de los auditores financieros.

Según la encuesta antes mencionada, las tres habilidades principales que los clientes buscan en un auditor se encuentran en las áreas de tecnología, comunicación y pensamiento crítico, seguidas por habilidades financieras de investigación. Los clientes esperan que sus auditores estén al día con la nueva tecnología y miren hacia el futuro a medida que la tecnología evoluciona. Los clientes también buscan otros beneficios de la tecnología, incluido el seguimiento de tendencias y la alerta a las organizaciones sobre problemas emergentes. Nuevamente, esto significa que los auditores deben adoptar una visión más holística y prospectiva al recopilar y analizar datos.

Los clientes esperan auditorías mejores y más completas. Sin embargo, para agregar valor, los auditores deben enfocarse en sus habilidades de pensamiento crítico, investigación y comunicación. No es suficiente tener la última tecnología; los auditores deben poder extraer



datos en busca de información que sea importante para los clientes, como la que afecta los riesgos relevantes, los controles internos y los procesos importantes; pero al final del día, deben tener la capacidad de comunicarnos claramente.

Han pasado los días en que los auditores simplemente se centraban en la presentación de informes financieros y el cumplimiento de las normas contables y proporcionaban una visión histórica de una organización.

Según esta encuesta, para satisfacer las demandas de auditoría del futuro, las empresas y los auditores deben:

- Mantenerse a la vanguardia de la tecnología en evolución y el entorno regulatorio cambiante
- Agudizar la tecnología, el pensamiento crítico y las habilidades de comunicación.
- Aportar ideas para hacer que una organización sea más eficiente y mejorar el control interno.
- Visión de riesgos y de los datos con tendencia a futuro.
- Más información sobre el aseguramiento proactivo de la calidad.
- Señalar los problemas y desafíen la administración de una manera constructiva.
- Ayudar a evaluar los riesgos y las prácticas de gestión de riesgos.
- Visión más holística del estado y las perspectivas de la organización.
- Utilizar tecnologías más sofisticadas para la recopilación y el análisis de datos.
- Realizar un análisis más profundo en las áreas que ya cubren.
- Expresar un punto de vista claro sobre cuestiones críticas.
- Aprovechar los datos y el análisis para obtener información procesable.
- Traducir sus hallazgos en información procesable para la organización



- Expresar un punto de vista claro sobre temas críticos.
- Aprovechar los datos y la analítica en información procesable.
- Brindar información valiosa sobre los desafíos y oportunidades de los clientes.
- Demostrar una profunda experiencia en la industria.
- Desarrollar relaciones a largo plazo con clientes y otras partes interesadas, basadas en la integridad, la franqueza, el profesionalismo, la objetividad y su capacidad para compartir conocimientos valiosos basados en estas capacidades.

Por las razones antes citadas consideramos importante y necesario alinear ambas habilidades; duras y blandas, con la finalidad de innovar y evolucionar el perfil del auditor financiero.

III.3.1 Habilidades duras

Las habilidades duras que todo auditor debe tener para ser competente, además de ser Contador Público especializado en auditoría financiera, son el dominio del idioma inglés, el dominio del uso de las tecnologías, y de preferencia estar acreditado en una especialidad requerida por la práctica de la auditoría financiera.

Según un estudio realizado en el año 2018 por los Auditores del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el cual a la letra dice que *“la adopción de nuevas tecnologías redundará en que se podrá dedicar más tiempo a la planificación y elaboración de conclusiones (en detrimento de la realización de pruebas), y los perfiles actuales de los profesionales de auditoría deberán evolucionar hacia un mayor nivel de conocimiento y capacidades tecnológicas, y que actualmente existe un abanico de tecnologías disponible muy amplio pero su aplicación a la auditoría tiene grados de madurez muy diversos”*.



Según el estudio antes citado, para aprovechar al máximo el uso de la tecnología en los trabajos de auditoría es necesario que los auditores adquieran capacidades específicas en las herramientas tecnológicas emergentes. Este estudio presenta una propuesta de habilidades técnicas necesarias que el auditor debe adquirir, los cuales presenta a nivel de las diversas categorías de miembros de un equipo de auditoría, con los cuales concordamos plenamente y presentamos de a continuación de manera resumida:

- Formación general sobre tecnología que todo auditor debería adquirir a través de formación en universidades y cursos de posgrado
- Formación que es necesaria adquirir en función de la categoría profesional del auditor, definiendo tres grupos: auditor junior, auditor senior y gerente de auditoría
- Conocimientos de parametrización o programación con herramientas requieren de capacidades muy específicas que requieren del desarrollo de una carrera profesional de carácter técnico.
- Dotar a los equipos de auditoría de estos conocimientos puede, en determinados casos, tener sentido hacerlo acudiendo a empresas terceras especializadas, algo que ya fuera expuesto previamente al analizar los procedimientos de controles generales de computadora y seguridad de la información.



Formación académica

- Dotar al auditor de conocimiento general sobre las tecnologías existentes y sobre gestión y seguridad de IT.
- Ofrecer formación básica en aquellas herramientas que son imprescindibles para el trabajo del auditor.
- Educación continuada en temas de tecnologías emergentes disruptivas aplicadas a la auditoría y al aseguramiento.

Formación sugerida para los distintos niveles de personal de auditoría

Auditor junior

Objetivo:

- Desarrollar una visión sobre la tecnología y las principales tendencias, mediante el conocimiento de sistemas, procedimientos, organización y control interno en una empresa.
- Desarrollar una visión general sobre las principales herramientas que afectan al auditor en su trabajo tanto a nivel de gestión interna como del proceso de auditoría (sistema de auditoría, gestión documental, herramientas de inteligencia de negocios).
- Conceptualizar temas de seguridad de la información.



Formación propuesta:

- Conocimientos a nivel usuario de los módulos financieros del ERP de la entidad auditada, y de los principales informes y métodos de consulta de la información.
- Conocimientos a nivel usuario básico de CRM de la entidad auditada.
- Conocimientos de gestión documental.
- Conocimientos a nivel de usuario de paquetes de gestión de auditoría.
- Técnicas de extracción de información mediante rutinas prediseñadas de herramientas de analytics.
- Creación de cuadros de mando e informes con herramientas de inteligencia de negocios.
- Técnicas de muestreo y su uso en herramientas y creación de un proceso de circularización, importación de información, elaboración de cartas, gestión y control de envíos.

Auditor senior

Objetivo:

- Proporcionar al auditor senior los conocimientos tecnológicos necesarios para desarrollar su labor
- Gestionar el equipo de trabajo y supervisar el trabajo de miembros del equipo con menos experiencia; con aplicaciones administrativas como los gestores documentales.
- Ofrecer formación específica en las herramientas que tengan adoptadas para la realización de los trabajos de auditoría. La formación es incremental, el auditor senior debe adquirir previamente la capacitación descrita para el auditor junior.



Formación propuesta

- Conocimientos de los módulos financieros del ERP de la entidad auditada.
- Informes y métodos de consulta de la información, tanto interna como externa
- Establecimiento de la parametrización de gestor documental (clasificación y búsqueda de documentación, control de versiones, programación de tareas).
- Evaluación básica del entorno de ciberseguridad (continuidad de negocio, gestión de incidentes de seguridad, gestión de riesgos).
- Análisis de entornos tecnológicos, su gobierno y control.
- Conocimientos de diseño de rutinas para el análisis de datos mediante herramientas de analytics.

Gerente de auditoría

Objetivo

- Obtener un nivel de conocimiento que conjugue aspectos contables y tecnológicos
- Gestionar el equipo de trabajo y supervisar el trabajo de miembros del equipo con menos experiencia; con aplicaciones administrativas como los gestores documentales.
- Ofrecer formación completa en las herramientas que tengan adoptadas para la realización de los trabajos de auditoría. La formación es incremental, el gerente de auditoría debe adquirir previamente la capacitación descrita para el auditor senior.

Formación propuesta

- Uso intensivo de software de inteligencia de negocio y analítica de datos.
- Conocimientos de analítica descriptiva y analítica predictiva.



- Vinculación de la técnica de estimaciones contables con la analítica predictiva.
- Conocimientos a nivel super usuario en los sistemas de auditoría; en sus funcionalidades de gestión de los encargos, procedimientos de aceptación de clientes, conclusiones y cierre de los encargos de auditoría.

Especialistas de apoyo

Objetivos

- Dotar cuando sea necesario, a los equipos de auditoría, de especialistas de apoyo en capacidades tecnológicas avanzadas, en las principales herramientas descritas de aplicación a la auditoría.

Formación propuesta

- Conocimientos avanzados en el diseño de rutinas, combinando distintas fuentes de información y utilizando elementos de programación avanzada.
- Análisis predictivo.
- Creación de cuadros de mando mediante herramientas avanzadas de reporting (inteligencia de negocios) combinando distintas fuentes de información.
- Modelado de procesos para la aplicación de técnicas de minería de datos.
- Arquitecto de soluciones de automatización de procesos con capacidad de comprensión para el diseño del producto, reutilización de componentes, etc.

III.3.2 Habilidades blandas

Además de la ética, inteligencia emocional, escepticismo, independencia, objetividad, juicio profesional y pasión por lo que hacemos, habilidades blandas que siempre has sido



competencias básicas que todo auditor; consideramos que en esta época es necesario adquirir y/o conseguir como hábito las siguientes habilidades:

- *Disruptivo*: Pensar fuera de la caja.
- *Pensamiento crítico*: Es la capacidad para poder analizar la información e intentar esclarecer la veracidad de dicha información.
- *Adaptabilidad al cambio*: Esta habilidad nos hace adecuarnos a las nuevas circunstancias. Cada auditoría es un mundo distinto. Estamos en un mundo empresarial dinámico, las áreas, los procesos, las personas y hasta el entorno de una investigación puede cambiar en todo momento.
- *Creativo*: Es la capacidad de generar nuevas ideas o conceptos, de nuevas asociaciones entre ideas y conceptos conocidos, que habitualmente producen soluciones originales.
- *Liderazgo*: Todo equipo requiere contar con auditores que posean la habilidad de influir en la manera de pensar y actuar en beneficio de los resultados.
- *Sociable*: Habilidad de relacionarnos con cualquier persona y proporciona la capacidad de crear redes de contacto o networking.
- *Comunicación*: Habilidad de transmitir ideas, puntos de vista y conocimientos de una manera comprensiva a los demás a cualquier nivel.



- *Trabajo en equipo:* Capacidad de contar con auditores que hagan sinergia para lograr un único fin. Deben de ser motivados adecuadamente.
- *Empatía:* Nos ayuda a entender los sentimientos y emociones, ponerse en el lugar de los demás.
- *Responsabilidad:* Cumplir con las obligaciones y tareas con diligencia.
- *Seguridad:* Es la confianza que una persona actúa durante sus actividades.

IV. CONCLUSIONES DERIVADAS DEL DESARROLLO DEL TEMA

- La práctica de auditoría, a nivel regional que tiene un desafío importante que tiene y puede convertir en una oportunidad adoptando de adoptar las tecnologías disruptivas emergentes existentes para brindar un nivel de servicio a la altura de la necesidad del contexto actual que asegure la sostenibilidad de la práctica.
- El perfil del auditor financiero debe cambiar, incorporando nuevas habilidades duras y blandas, que le permitan ser competitivos y brindar un servicio que asegure la confianza de nuestros clientes.



- Necesidad de incorporar en la cultura de las firmas medianas y pequeñas de la región, la importancia de la capacitación continuada en temas relacionados con el conocimiento y uso de las tecnologías disruptivas emergentes existentes y que promueve el IAASB.
- No se ha explotado las potencialidades de la inteligencia de negocios, como herramienta tecnológica que puede optimizar el trabajo de auditoría de estados financieros.
- La oportunidad de cambio aún está vigente; dado a que no hay una adopción definitiva de tecnología en las firmas de auditoría medianas y pequeñas. La mayoría de los socios de las firmas la apoyan.
- Las herramientas utilizadas para conferencias virtuales se masificaron, y son de gran ayuda para hacer eficiente el trabajo de auditoría.
- Los profesionales con las habilidades necesarias serán más costosos, sin embargo, pueden ser más eficientes en el trabajo y generar mejores rendimientos a las firmas.
- Las firmas deben motivar a su staff de auditoría para ser capacitados en nuevas herramientas; de forma que puedan potenciar su estructura de profesionales.
- Será necesaria la consideración en los presupuestos económicos anuales de las firmas de auditores medianas y pequeñas, de una partida para la inversión en tecnología y su capacitación.



V. GUÍA DE DISCUSIÓN, CON LOS ASPECTOS BÁSICOS A DELIBERAR

1. ¿Se ha visto la firma mediana o pequeña de auditores externos, en la necesidad de realizar trabajos de auditoría de manera remota?
2. ¿Se cuenta con los equipos tecnológicos necesarios, así como la estructura de personal, para continuar con la implementación de trabajo remoto?
3. ¿Cómo puede contribuir el uso de tecnologías a las firmas medianas y pequeñas de auditores externos?
4. ¿Existe disposición de los directivos y socios de las firmas medianas y pequeñas de auditores externos, en realizar las inversiones económicas necesarias para mantenerse a la vanguardia en términos de tecnología?
5. ¿Cuáles son las diferentes capacitaciones en el uso de tecnologías, justas y necesarias para el adecuado trabajo del auditor externo de firmas medianas y pequeñas?



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS CONSULTADAS

- IFAC; (2021, 28 agosto); *Maintaining Trust & Confidence During a Crisis*;
<https://www.ifac.org/what-we-do/speak-out-global-voice/points-view/maintaining-trust-confidence-during-crisis>
- Colaboradores de Wikipedia; (2021, 6 septiembre); *Era de la información*;
https://es.wikipedia.org/wiki/Era_de_la_informaci%C3%B3n
- del Fresno, B. G.; (2021, 1 marzo); *Impacto digital en la era de las oportunidades*; BBVA NOTICIAS; <https://www.bbva.com/es/impacto-digital-en-la-era-de-las-oportunidades/>
- Martínez, V.; (2021, 16 mayo); *Retos de las investigaciones en la nube*; Auditool.
<https://www.auditool.org/blog/fraude/4542-retos-de-las-investigaciones-en-la-nube>
- *¿Qué es el almacenamiento en la nube?*; (2020, 14 septiembre) (s. f.). Amazon Web Services; <https://aws.amazon.com/es/what-is-cloud-storage/>
- *¿Qué es el almacenamiento en la nube?* (2020, 14 septiembre) (s. f.). Red hat;
<https://www.redhat.com/es/topics/data-storage/what-is-cloud-storage>
- Scarfe, Dan; Morris, Sean; Bennet, Frank; Bricknell, Ray; (2019); *Thinking of building a digital operating model with the Microsoft Cloud adoption framework for Azure*; Editora Smart Questions.
- Lopez, María de los Angeles; Albánese, Diana; Durán, Regina; (2014); *Auditoría financiera en entornos de computación en la nube*.
- Instituto Censores Jurados de Cuentas de España; (2019); *La Transformación Digital en el Sector de Auditoría*; <https://www.icjce.es/adjuntos/transf-digital.pdf>



- LOKAD (2021, 14 septiembre); *Series de tiempo (Cadena de suministro)*;
<https://www.lokad.com/es/series-de-tiempo-en-cadena-de-suministro>
- Betancourt, D. F. (2016, 24 de febrero). *La regresión lineal para pronosticar la demanda*;
<https://www.ingenioempresa.com/regresion-lineal>.
- Colaboradores de Wikipedia; (2020, 6 septiembre); *Analytics*;
<https://en.wikipedia.org/wiki/Analytics>
- DELOITTE; (2021, 24 de febrero). *Robotic process automation*;
<https://www2.deloitte.com/es/es/pages/operations/solutions/robotic-process-automation.html>
- CCFP; (2021, 24 de febrero). *Automatización de procesos y robótica*;
<https://www.ccpp.org.ec/2019/04/10/automatizacion-de-procesos-y-robotica/>
- *Tableau para análisis financieros*. (2019, 9 mayo). Tableau Public.
<https://public.tableau.com/es-es/s/tableau-finance>
- Colaboradores de Wikipedia; (2021, julio 8); *Regresión lineal*;
https://es.wikipedia.org/wiki/Regresi%C3%B3n_lineal
- Pereira Ordóñez; Sebastián; (2020); *Introducción al Business Intelligence y Big Data*
- PWC España; (2014); *La auditoría del futuro y el futuro de la auditoría*;
<https://www.pwc.es/es/publicaciones/auditoria/assets/informe-temas-candentes-auditoria.pdf>
- Oppenheimer, Andrés; (2014); *¡Crear o Morir!*



CURRICULUM DE LOS AUTORES



Diego Andrés Boada Gallardo - Ecuador

- Ingeniero Comercial - Escuela Politécnica del Ejército 2003.
- Ingeniero en Finanzas y Auditoría - Escuela Politécnica del Ejército 2012.
- Auditor Certificado en NIA - Asociación Interamericana de Contabilidad 2018.
- Contador Certificado en NIIF Pymes - Federación Nacional de Contadores del Ecuador 2020.
- Certificación Big Data & Business Intelligence - Universidad Hemisferios 2020
- Maestrante en Tecnologías de la Información con mención en transformación digital e innovación - Universidad Hemisferios 2021.
- Socio de la División de Auditoría de la Firma Martínez Chávez y Asociados, Quito- Ecuador.
- Presidente de la Comisión Técnica de Investigación de Normas y Prácticas de Auditoría de la Federación Nacional de Contadores del Ecuador. (2019-actualidad)
- Miembro de la Comisión Técnica de Investigación de Normas y Prácticas de Auditoría de la Asociación Interamericana de Contabilidad. (2019-actualidad)
- Ponente internacional en conferencias desarrolladas por la Asociación Interamericana de Contabilidad.



- Diversos seminarios en referencia a NIIF, NIA, Administración Financiera y Metodologías de Auditoría; para el Colegio de Contadores Federados de Pichincha así como para la Federación Nacional de Contadores del Ecuador.
- Cursos promovidos por Martínez Chávez y Asociados Cía. Ltda., dirigidos a clientes y staff de colaboradores; relativo a finanzas, normativa contable y tributación



María Liliana Beriguete - República Dominicana

- Es Licenciada en Contabilidad, egresada de la Universidad Autónoma de Santo Domingo (UASD), República Dominicana.
- Posee Maestría en Gerencia y Productividad y Post-grado en Alta Gestión Empresarial, realizados en la Universidad Acción, Pro-Educación y Cultura (UNAPEC), Santo Domingo, República Dominicana.
- Está certificada en NIAS por el ICAEW y en NIIF por el IACAFM y el ICPARD.
- Actualmente se desempeña como Socia de la Firma de Auditores BDO en la República Dominicana. Posee más de 20 años de ejercicio profesional, ha trabajado con diversas empresas de los sectores: Comercial, Manufacturera, Servicios, Financieras, Gobierno Sin Fines de Lucros, entre otras. También ha realizado trabajos de consultoría relacionados con la adopción e implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs).
- Más de 10 años como Catedrática Universitaria de la UASD, en la República Dominicana.



- Es miembro de las siguientes comisiones: IFRS LATAM de BDO, Comisión Interamericana de Normas y Prácticas de Auditoría de la AIC, Comisión de Normas del ICPARD y Comisión de Comisaria de la UASD.



César Urbano Ventocilla - Perú

- Es Contador Público Colegiado Certificado.
- Candidato a Doctor en Ciencias Contables y Empresariales.
- Magister en Administración de Empresas.
- Con estudios concluidos en la Maestría de Contabilidad de Gestión.
- Acreditado internacionalmente por el Institutos de Auditores Internos Global en control Interno COSO y Gestión de Riesgos COSO ERM.
- Certificado en Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF por el ICAEW.
- Formado profesionalmente en Price Waterhouse, Ernst & Whinney y RSM International, retirándose de PW cuando ocupaba el cargo de Gerente Principal del departamento de Auditoría.
- Socio de la División de Assurance de UHY INTERNATIONAL con una experiencia de más de 35 años auditando diversas empresa públicas y privadas peruanas.
- Con más de 30 años dictando cátedras de auditoría y doctrina contable en las principales Universidades del Perú.



- Ha sido Decano de la Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad Tecnológica del Perú.
- Docente en el Colegio de Contadores Públicos de Lima y en la Escuela Nacional de Control de la Contraloría General de la República del Perú, formando auditores financieros por más de 10 años.
- Ha sido presidente del Comité de Auditoría del Colegio de Contadores Públicos de Lima y miembro de los Comités de Normas Internacionales de Auditoría - NIAS, NIIF del Colegio de Contadores Públicos de Lima y de los Comités de Auditoría y Educación de la Junta de Decanos de Colegio de Contadores Públicos del Perú.
- Director del Instituto de Auditores Internos, capítulo Lima-Perú.
- Miembro del Comité de Auditoría de la Junta de Decanos de los Colegios de Contadores Públicos del Perú ante la Asociación Interamericana de Contabilidad.
- Escribe artículos de la profesión contable en revistas las Facultades de Contabilidad de Universidades Peruanas y ha escrito en el Diario Gestión, principal medio de comunicación periodístico de negocios en el Perú, diversos artículos relacionados con la práctica de la auditoría y la contabilidad en la columna Conversando con la Gerencia.

**DETERMINANTES NA FORMAÇÃO DOS HONORÁRIOS DE AUDITORIA NAS
EMPRESAS LISTADAS NA B3**

TRABALHOS NACIONAIS

AREA TEMATICA 2: NORMAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA

TEMA 2a: Auditoría externa

Tema Específico 2a.3: Modelos de calidad para auditorías generales, no listadas

ANDRÉ GUSTAVO MACEDO SIMÕES

Brasil

AZIZ XAVIER BEIRUTH

Brasil

JOAQUIM DE ALENCAR BEZERRA

Diretor Nacional do Brasil - AIC

RESUMO

Este estudo teve o objetivo de analisar os principais fatores determinantes na formação dos honorários de auditoria cobrados das empresas não financeiras listadas na bolsa de valores de São Paulo (B3). Além das variáveis de controle já amplamente avaliadas em estudos anteriores, este estudo se debruçou sobre outros três possíveis determinantes na formação dos honorários de auditoria até então pouco explorados no mercado Brasileiro. A amostra utilizada neste estudo contempla 1.849 observações extraídas entre os anos de 2010 e 2019, conferindo ao estudo uma maior robustez frente aos demais estudos nacionais sobre o tema, que usualmente não utilizaram amostras maiores que 350 observações. Os resultados obtidos demonstram que o valor dos honorários de auditoria é positivamente relacionado com o nível salarial médio da região onde a Empresa auditada está localizada e negativamente com seu nível de estoque físico. Não foram obtidas evidências estatísticas de relação entre o PIB per capita do país e os honorários de auditoria.

Palavras-chave: Honorários de auditoria; auditoria externa; governança corporativa.

1. INTRODUÇÃO

Antes de aprofundar o estudo sobre a importância da formação dos honorários de auditoria, é importante contextualizar a importância da auditoria externa propriamente dita. A auditoria externa é um dos pilares da governança corporativa, que tem sua origem na teoria da agência criada por Jensen e Meckling (1976), que fundamentou o conceito que uma empresa é regida por uma espécie de contrato entre os detentores do capital (principal), e os executivos responsáveis por sua gestão (agentes), e que existe um conflito de interesse natural entre esses dois grupos. Ou seja, enquanto os acionistas têm como objetivo principal de maximizar o retorno do capital investido, os agentes podem adotar práticas que visam interesse próprio e que não vão necessariamente ao encontro dos interesses dos acionistas. Os referidos autores definiram ainda como “custo de agência” os gastos em que as empresas incorrem com o objetivo de mitigar o efeito desse conflito, dos quais se destacam os custos com a implantação da estrutura de governança corporativa, um conjunto de mecanismos,

tanto de incentivos como de monitoramento, que servirá de instrumento para assegurar que o comportamento dos executivos esteja sempre alinhado ao interesse dos acionistas, sendo os honorários de auditoria um exemplo desse custo de agência.

Para Holm e Scholer (2010), a divulgação de informações relevantes e confiáveis é fundamental para o funcionamento de um mercado de capitais eficiente. Em 1999, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) aprovou os “Princípios da OCDE sobre o Governo das Sociedades”, que reforçam, em sua seção 22, a importância da transparência das empresas e do auditor externo no processo de verificação das informações. e consequente redução da assimetria de informação entre os acionistas, os executivos das empresas e o restante do mercado.

A contratação de auditores externos, além de ser obrigação legal de todas as empresas listadas na B3, é fundamental para o funcionamento do mercado, na medida em que os acionistas e o mercado creem que o auditor será capaz de identificar e reportar distorções relevantes constatadas nas informações financeiras da empresa auditada, reduzindo-se assim os gastos provenientes de comportamentos oportunistas dos gestores (custos de agência) (Watts & Zimmerman, 1983).

Cabe ressaltar que, para que a empresa de auditoria externa realize seu trabalho de maneira independente e com a qualidade esperada pelos *stakeholders* envolvidos no processo, é de suma importância que o valor dos honorários cobrados seja suficiente para a realização de serviços (Gotti et al., 2011).

Hollingsworth, Neal e Reid (2020), destacam que a qualidade da auditoria realizada nos Estados Unidos está sendo novamente questionada por investidores, reguladores e outros *stakeholders*, assim como ocorreu após a crise financeira de 2008.

Estudos sobre os determinantes dos honorários de auditoria no mundo tiveram início com Simunic (1980) e possuem vasta literatura disponível. No Brasil, somente a partir da Instrução Normativa nº 480/2009 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), as companhias que possuíam ações listadas na Bolsa de Valores de São Paulo (Atual B3) passaram a ser obrigadas a divulgar o montante de remuneração da auditoria (Dantas et al., 2016, p. 70)

possibilitando o aprofundamento dos estudos sobre o tema que começar a ser publicados por Hallak e Silva (2012) e, posteriormente, com Castro, Peleias e Silva (2015), Dantas et al., (2016), Kaveski e Cunha (2016).

Estudos sobre os determinantes na formação de honorários de auditoria são importantes porque criam bases de avaliação para os executivos das empresas, que passam a contar com uma base de indicadores que mostram se os honorários pagos estão comparáveis com o mercado, considerando as características de suas empresas. Além disso, permitem aos *stakeholders* avaliarem se os honorários cobrados são suficientes para a realização de um trabalho de alto desempenho por parte da firma de auditoria para que ela atinja o objetivo de assegurar que as informações divulgadas são fidedignas.

Como será demonstrado ao longo deste estudo, existe grande convergência na literatura nacional e internacional sobre alguns determinantes dos honorários de auditoria, principalmente no que se refere ao tamanho da empresa auditada, a existência de ações na bolsa americana por meio ADRs e o tamanho da firma de auditoria (se é uma big4, ou não). Entretanto, esses mesmos estudos divergem em relação ao real impacto de outras características das empresas na mensuração dos honorários dos auditores, por exemplo, o nível de governança corporativa da empresa auditada e seus índices financeiros de liquidez e rentabilidade.

O presente estudo tem o objetivo de acrescentar à discussão sobre os principais determinantes para a formação dos honorários de auditoria nas empresas brasileiras, buscando relacionar os honorários a algumas variáveis até então pouco exploradas no mercado Brasileiro como a localização geográfica, o estoque das empresas auditadas e o desempenho da economia no país.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 HONORÁRIOS DE AUDITORIA

Este estudo definiu como honorários de auditoria a contrapartida recebida pelos auditores independentes para a emissão dos relatórios de auditoria trimestrais e anuais. Existe extensa literatura no Brasil e no mundo sobre os principais determinantes na formação

dos honorários de auditoria. De acordo Simunic (1980) e Venkataraman, Weber e Willenborg (2008), o custo de prestação de serviços para as empresas de auditoria é uma função do número de horas necessárias à realização, que por sua vez é uma função do tamanho, complexidade e nível de risco das empresas auditadas. Desta forma, quanto maior, mais complexa e com maior nível de risco for a empresa, maior será o valor dos honorários cobrados pelo auditor externo.

2.2 DETERMINANTES DOS HONORÁRIOS DE AUDITORIA

2.2.1 Literatura prévia

Os estudos mais relevantes já realizados sobre os determinantes na formação dos honorários de auditoria são convergentes na conclusão de que eles são positivamente relacionados ao tamanho da empresa auditada, uma vez que, quanto maior for a empresa, maior será a quantidade de horas incorridas pelos auditores na execução do trabalho (Francis, 1984; Chaney, Jeter & Shivakumar, 2004; Köhler & Ratzinger-Sakel, 2012; Kwon, Lim & Simnett, 2014; Hallak & Silva, 2012).

André et al. (2011) realizou estudo comparando os honorários de auditoria praticados por firmas Big4 na França e na Inglaterra, e mostrou que, em mercados onde existe proteção legal maior para os acionistas, os honorários de auditoria são maiores. A análise apontou ainda que empresas francesas e inglesas com ações negociadas na bolsa de Nova York, que possui forte proteção aos investidores, apresentando honorários de auditoria superiores às empresas que não negociavam nesse mercado.

Outro ponto de relevante impacto nos honorários de auditoria foi levantado por Kohler e Ratzinger-Sakel (2012), que avaliaram empresas alemãs nos anos de 2005-2007 e demonstraram que eles eram reduzidos no primeiro ano do contrato e que essa redução era mais significativa em grandes contratos de auditoria. Contudo, esses honorários eram reajustados de maneira diferenciada em relação aos contratos onde não havia sido realizada a troca de auditor.

Em relação ao impacto nos honorários de auditoria em função do nível de governança corporativa da empresa auditada os resultados de estudos anteriores não são uníssonos. De

acordo com Wu (2012), que pesquisou sobre o impacto da governança corporativa em empresas listadas na bolsa de Shanghai, existem duas correntes distintas sobre o tema, a teoria da substituição argumenta que os honorários dos auditores serão menores em empresas com alto nível de governança, uma vez que o risco de fraudes ou inconsistências foi mitigado pelo trabalho de outros órgãos de controles dentro da organização, já a teoria do *report* afirma que empresas com maior nível de governança tendem a demandar auditorias mais rigorosas, aumentando dessa forma o trabalho dos auditores externos e, por consequência, seus honorários, entretanto autores como Bedard e Johnstone (2004), Chung e Wynn (2014) e Goodwin-Stewart e Kent (2006) encontraram relação negativa entre honorários de auditoria e grau de governança corporativa, indicando que, para atender a mais camadas internas de controle (conselhos e comitês), os auditores incorrem em mais horas para realizar seu trabalho, o que levaria a um aumento dos honorários cobrados.

Outra variável já analisada na literatura disponível, e que também será incluída no modelo estatístico deste estudo, é o impacto dos honorários no caso de a empresa contratada ser uma Big4. De acordo com Yao, Percy e Hu (2015), o honorário de auditoria é impactado se a empresa contratada for uma Big4. Espera-se que auditores de empresas Big4 sejam diferenciados no mercado e capazes de oferecer serviço mais qualificado, fatores que podem ser utilizados na determinação do valor dos honorários.

Martinez e Moraes (2014) e Hallak e Silva (2012) argumentam que os auditores devem considerar o risco financeiro associado da empresa no momento de mensurar os honorários para a realização da auditoria. A relação entre a alavancagem financeira e honorários de auditoria possui resultados pouco convergentes em estudos anteriores, Antle et al. (2006) encontraram relação negativa, ou seja, quanto menor a alavancagem financeira da Empresa maior seriam seus honorários de auditoria. Já a pesquisa de Gotti et al., (2011) identificou relação positiva entre alavancagem e honorários. Por fim, Zerni (2012) e Hallak e Silva (2012) encontraram resultados alinhados com os resultados supracitados de Dantas et al. (2016), que honorários de auditoria e alavancagem financeira não apresentam relação estatisticamente significantes. Ao analisarmos o impacto da rentabilidade nos honorários de

auditoria, alguns estudos como Rusmanto e Waworuntu (2015) e Goodwin-Stewart e Kent (2006) e por Borges, Silva e Nardi (2017) concluíram que a rentabilidade está negativamente relacionada com os honorários de auditoria, e concluíram que empresas com maior rentabilidade tenderiam a ser menos agressivas na preparação de seus demonstrativos contábeis, reduzindo desta forma o risco do auditor externo. Por outro lado, Gotti et al. (2011), Martinez e Moraes (2014), Wang, Sewon e Chu (2012) e Zerni (2012) identificaram uma relação positiva entre ROA e honorários de auditoria, enquanto Kaveski e Cunha (2016) em estudo realizado com Empresas Brasileiras não encontraram significância estatística.

2.2.2 Novas variáveis

A primeira relação até então pouco explorada no mercado Brasileiro que este estudo avalia é o impacto do nível salarial médio e os honorários de auditoria. Choi, Kim e Zang (2010) realizaram estudo com empresas americanas e verificaram que o tamanho do escritório firma de auditoria é positivamente relacionado ao valor dos honorários cobrados, mesmo depois de controlar estatisticamente o tamanho da empresa de auditoria nacionalmente. Já Hoopes et al. (2018) mediram o salário dos auditores externos pagos por diferentes escritórios de empresas Big4 nos Estados Unidos, entre os anos de 2004 e 2013, e descobriram que existia relação positiva com a qualidade da auditoria e com os honorários de auditoria praticados. Ou seja, os escritórios que pagavam maiores salários tinham mais qualidade da entrega da auditoria e, conseqüentemente, cobravam maiores honorários de seus clientes.

De acordo com a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNAD Contínua), realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) no primeiro trimestre de 2020, dentre os profissionais com formação superior completa, grupo que concentra a imensa maioria dos funcionários das empresas de auditoria, a remuneração média no Estado de São Paulo foi de R\$ 7.020, sendo a mais alta do país. A segunda maior remuneração média foi do Estado do Rio de Janeiro, que apresentou remuneração média desse mesmo grupo de R\$6.120, o que representa aproximadamente 87% da remuneração do Estado de São Paulo. Desta forma, a primeira questão de pesquisa apresentada pelo

estudo é:

- H1: os honorários de auditoria cobrados de empresas localizadas no Estado de São Paulo são superiores aos honorários das empresas dos demais estados da federação.

No ano de 2010, em função da crise econômica iniciada nos EUA em 2008, o PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board), órgão de controle americano que tem por objetivo regular as auditorias realizadas em empresas sujeitas a SOX, em seu comunicado 2010-006, reforçou que existia por parte do órgão grande preocupação com a pressão do mercado pela obtenção de descontos nos honorários de auditoria, e que essa redução poderia trazer redução de investimentos em educação, ferramentas de tecnologia e metodologia por parte das empresas de auditoria, levando à consequente redução na qualidade da auditoria.

Ettredge, Fuerherm e Li (2014), em linha com a preocupação do PCAOB supracitada, demonstraram que, em função da crise financeira de 2008 os auditores aplicaram descontos em seus honorários quando comparado ao período pré-crise, e que esse fato acarretou redução da qualidade dos honorários de auditoria. Desta forma, este estudo avaliará se existe relação entre a variação do PIB do país e o valor dos honorários de auditoria praticados no período.

Com o objetivo de avaliar o impacto de crises financeiras no valor dos honorários praticados no mercado Brasileiro este estudo propõe a segunda hipótese de pesquisa de pesquisa:

- H2: honorários de auditoria são positivamente relacionados a variação do PIB per capita do Brasil no ano anterior.

Cabe ressaltar que foi utilizado o PIB defasado, uma vez que os trabalhos de auditoria são negociados antes do ano corrente.

Outra análise realizada no presente estudo é o impacto do estoque das empresas contratantes dos serviços de auditoria nos honorários praticados por seu auditor.

De acordo com a NBC TA 300 (R1) – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis, durante a etapa de planejamento de uma auditoria o Auditor precisa avaliar os

recursos a alocar a áreas de auditoria específicas, tais como o número de membros da equipe alocados para observar as contagens de estoque em locais relevantes. Ou seja, nas empresas que possuem saldo de estoque material, o auditor deverá incluir em seu orçamento horas adicionais para a realização de inventário físico dos estoques.

No primeiro estudo internacionalmente reconhecido sobre determinantes dos honorários de auditoria, Simunic (1980) demonstrou que a proporção entre o total de estoque de uma empresa e o total de seu ativo era positivamente relacionada ao valor dos honorários de auditoria pagos. Esse mesmo resultado foi obtido por Wu (2012) ao analisar o comportamento dos honorários de auditoria de empresas chinesas.

Entretanto, Zhu e Guo (2006), ao realizaram o mesmo tipo de análise, comparando o percentual que o estoque das empresas chinesas sobre o total dos seus ativos e seus honorários de auditores, não encontraram relação estatisticamente significativa.

Desta forma, este estudo propõe a terceira e última questão de pesquisa:

- H3: o percentual de representação do estoque no total de ativos é positivamente relacionado ao valor dos honorários de auditoria pagos pela empresa.

| VARIÁVEL DEPENDENTE | | | |
|-------------------------|---|---|-------------|
| LN.HON | Representa o logaritmo dos honorários de auditoria pago pelas Empresas | | |
| VARIÁVEIS INDEPENDENTES | | ESTUDOS ANTERIORES | EXPECTATIVA |
| TAMANHO | Logaritmo do total de ativos da Empresa auditada | Francis (1984) Chaney, Jeter e Shivakumar (2004) Köhler & Ratzinger-Sakel (2012) Kwon, Lim, & Simnett (2014) | Positivo |
| ADR | Variável dummy que assume o valor 1 caso a Empresa possua ADR | André At al (2011) Ghosh e Pawlewicz (2009) Huang et al. (2009) | Positivo |
| NOVO.AUD | Variável dummy que assume o valor 1 caso seja o primeiro ano do auditor na empresa | Kohler e Ratzinger-Sakel (2012) Huang et al. (2014) Corbella et al. (2015) | Negativo |
| NM | Variável dummy que assume o valor 1 caso a empresa seja listada no Novo Mercado (índice de classificação da B3) | Wu, X. (2012) Bedard e Johnstone (2004) Chung e Wynn (2014) | Positivo |
| BIG4 | Variável dummy que assume o valor 1 caso a firma de auditoria contratada seja uma das quatro maiores empresas de auditoria do mundo (PwC, EY, KPMG e Deloitte). | Yao, Percy e Hu (2015) de Lima et al (2015) | Positivo |
| LIQUI | Representa o índice de liquidez corrente da Empresa no ano analisado | Martinez e Moraes (2014) Dantas et al. (2016) Hallak e Silva (2012) | Negativo |
| ROA | Representa o valor do lucro líquido da empresa dividido pelo total do seu ativo. | Hay, Knechel, e Wong (2006) Goodwin-Stewart e Kent (2006) Rusmanto e Waworuntu (2015) Whisenant et al., 2003 | Negativo |
| ESTADO | Variável dummy que assume o valor 1 caso a sede da Empresa auditada esteja no estado de São Paulo | Choi, Kim e Zang (2010) Hoopes et al. (2018) | Positivo |
| PIB | Representa o produto interno bruto do Brasil no ano anterior a prestação do serviço de auditoria | Salehi, M., Komeili, F., & Daemi Gah, A. (2019) Ettredge, Fuerherm e Li et al (2014) | Positivo |
| ESTOQUE | Representa o percentual que o saldo do estoque da Empresa representa sobre o seu total do ativo. | Simunic (1980) Wu (2012) Zhu e Guo (2006) | Positivo |

Quadro 1: Resumo das Variáveis Pesquisadas

Fonte: O Autor

3. METODOLOGIA

3.1 FORMAÇÃO DA AMOSTRA

Este trabalho é uma pesquisa descritiva e quantitativa que tem como objetivo identificar os principais fatores que impactam a formação dos honorários de auditoria cobrados das Empresas listadas na Bolsa de valores de São Paulo (B3). A base de dados foi desenvolvida partindo da base “Governança corporativa das Companhias listadas na B3 2010_2018” disponibilizada pela Doutora Tatiana Albanez em seu endereço eletrônico (tatianaalbanez.com).

Em linha com estudos anteriores sobre o tema, foram excluídas da amostra empresas do setor financeiro como bancos e seguradoras. Essa exclusão se deve a existência de regulamentações específicas que regem os procedimentos a serem realizados por seus auditores independentes, prejudicando a comparabilidade entre a extensão dos trabalhos e, por consequência, a análise dos honorários praticados, resultado em uma amostra inicial de 2.270 observações.

Adicionalmente, conforme apresentado na tabela abaixo, com o objetivo de evitarmos qualquer viés estatístico na amostra, foram excluídas observações que apresentaram valores discrepantes conforme descrito abaixo:

- ROA maior que 50% e menor que -50%;
- Receita líquida ou total do ativo menor que um milhão de Reais;
- Observações que correspondem a anos anteriores ao IPO (Initial Public Offering) da Empresa e
- Ações que são negociadas apenas em mercado de balcão.

TABELA 1: TAMANHO DA AMOSTRA

| | |
|--------------------------------|--------------|
| População Inicial | 2.270 |
| ROA maior que 50% | 8 |
| ROA menor que -50% | 23 |
| Observações Pré-IPO | 87 |
| Receita menor que R\$ 1 milhão | 70 |
| Ativo menor que R\$ 1 milhão | 118 |
| Mercado Balcão | 115 |
| Amostra Final | 1.849 |

Fonte: Elaborada pelo Autor

A robustez da amostra obtida é inédita no mercado brasileiro, os estudos mais referenciados sobre o assunto no país (Castro, Peleias & Silva, 2015; Santos & Souza de Souza, 2018; Kaveski & Cunha, 2016; Dantas et al., 2016; Hallak & Silva, 2012) utilizaram amostras que não ultrapassaram 350 observações.

3.2 DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS

A variável que este estudo busca explicar é o valor monetário cobrado pela firma de auditoria para a realização auditoria anual das informações financeiras das Empresas listadas na B3 entre os anos de 2010 e 2019, desta forma, face o longo período abrangido pelo estudo, a variável dependente (honorários de auditoria) será corrigida pelo Índice de Preço Amplo ao Consumidor (IPCA) entre a data base do honorário e o ano de 2019

Além disso, uma vez que o valor dos honorários de auditoria apresenta números extremos dentro da amostra, este estudo optou por utilizar o logaritmo natural desses honorários em linha com os principais estudos sobre o tema (Kaveski & Cunha, 2016).

3.3 MODELO ESTATÍSTICO

Com o objetivo de avaliar os determinantes dos honorários de auditoria das empresas não financeiras listadas na B3 entre os anos de 2010 e 2019, foi utilizado o modelo de regressão linear evidenciado abaixo:

$$\text{Honorário} = \beta_0 + \beta_1 \text{Tamanho} + \beta_2 \text{ADR} + \beta_3 \text{Novo.Aud} + \beta_4 \text{NM} + \beta_5 \text{BIG4} + \beta_6 \text{Liqui} + \beta_7 \text{ROA} + \beta_8 \text{Estado} + \beta_9 \text{PIB} + \beta_{10} \text{ESTOQUE} + e.$$

Onde:

- Honorário representa o logaritmo dos honorários de auditoria pago pelas empresas;
- Tamanho foi definida como sendo o logaritmo do total de ativos da empresa auditada;
- *ADR* é uma *Dummy* que assume o valor 1, caso a empresa possua ADR;
- *Novo.Aud* é uma variável *Dummy* que assume o valor 1, caso seja o primeiro ano do auditor na empresa;
- *NM* é uma variável *Dummy* que assume o valor 1, caso a empresa seja listada

no Novo Mercado (índice de classificação da B3);

- *BIG4* também é uma variável *Dummy* que assume o valor 1, caso a firma de auditoria contratada seja uma das quatro maiores empresas de auditoria do mundo (PwC, EY, KPMG e Deloitte);
- *Liqui* representa o índice de liquidez corrente da empresa *ROA* representa o valor do lucro líquido da empresa dividido pelo total do seu ativo;
- *Estado* é uma variável *Dummy* que assume o valor 1 caso a sede da empresa auditada esteja no Estado de São Paulo
- *PIB* representa a variação percentual do PIB per capita do Brasil no ano anterior a prestação do serviço de auditoria;
- *Estoque* representa o percentual que o saldo do estoque da empresa representa sobre seu total do ativo.

4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

A tabela abaixo apresenta a estatística descritiva da amostra utilizada neste estudo:

TABELA 2: ANÁLISE DESCRITIVA

| VARIABLES | N | Mean | min | max |
|-----------|-------|-------|-------|-------|
| Honorario | 1,849 | 13,43 | 9,83 | 17,97 |
| ADR | 1,849 | 0.21 | 0 | 1 |
| Estado | 1,849 | 0.55 | 0 | 1 |
| Novo.Aud | 1,849 | 0.23 | 0 | 1 |
| NM | 1,849 | 0.47 | 0 | 1 |
| BIG4 | 1,849 | 0.78 | 0 | 1 |
| Liqui | 1,849 | 2,15 | 0,01 | 155 |
| Tamanho | 1,849 | 14,76 | 9,04 | 20,62 |
| ROA | 1,849 | 0,03 | -0,45 | 0.48 |
| Estoque | 1,849 | 0,08 | 0 | 0.57 |
| PIB | 1,849 | 0,32 | -4,40 | 6,50 |

Fonte: Elaborada pelo Autor

Conforme apresentado na tabela acima, 21% das observações possuem ADRs, 55% delas estão no estado de São Paulo e 78% são auditadas por Big4.

4.2 ANÁLISE DE REGRESSÃO

Realizamos o teste de Hausman que indicou a utilização do modelo de análise de regressão com efeito fixo, entretanto nos resultados da regressão foram omitidas as variáveis

“ADR”, “NM” e “Estado”, desta forma, optou-se pela realização da regressão pelo efeito aleatório complementada com uma regressão por mínimos quadrados ordinários (OLS) controlando os efeitos pelo setor de atuação da Empresa e por ano da observação.

Os resultados obtidos na análise de regressão OLS são apresentados nas tabelas abaixo:

TABELA 3: REGRESSÃO OLS

| Honorario | Coef. | p-value |
|-----------|---------|---------|
| Tamanho | 0.4270 | 0.000 |
| ADR | 0.5068 | 0.000 |
| NovoAud | -0.1158 | 0.009 |
| NM | 0.0326 | 0.474 |
| BIG4 | 0.7198 | 0.000 |
| Liqui | -0.0054 | 0.182 |
| ROA | -0.2694 | 0.192 |
| Estoque | -0.4161 | 0.082 |
| PIB | 0.0064 | 0.351 |
| Estado | 0.1587 | 0.000 |
| Cons | 7.2971 | 0.000 |
| R-sq: | 0.6953 | |
| Adj R-Sq: | 0.6877 | |
| Prob>F | 0.0000 | |

Fonte: Elaborada pelo Autor

Conforme apresentado nas tabelas acima, a variável “Tamanho”, neste estudo medida através do logaritmo natural do total do ativo das empresas, se mostrou estatisticamente significativa e com coeficiente positivo, corroborando os estudos de Francis (1984), Chaney, Jeter e Shivakumar (2004), Köhler e Ratzinger-Sakel (2012) e Kwon, Lim e Simnett (2014). Esta relação se deve ao fato de os auditores precisarem incorrer em mais horas na realização da auditoria em Empresas maiores, elevando desta forma o valor de seus honorários, Zaman, Hudaib e Haniffa (2011).

A existência de ADRs negociadas no mercado acionário americano, neste modelo representados pela variável “ADR”, em linha com os estudos de Ghosh e Pawlewicz (2009), Huang, Raghunandan e Rama (2009) e André et al. (2011), também se mostrou estatisticamente significativa. De acordo com os autores, por possuírem ambiente mais regulado, os auditores tendem a cobrar maiores honorários de auditoria precificando desta forma a maior exposição ao risco de eventuais sanções dos órgãos reguladores.

Ao avaliarmos o impacto da substituição dos auditores em relação ao ano anterior,

neste estudo representado pela variável “Novo.Aud”, corroboramos os estudos anteriores sobre o tema que essa substituição está negativamente relacionada com os honorários de auditoria. Huang et al. (2014), Corbella et al. (2015) e Kohler e Ratzinger-Sakel (2012) que chegaram a mesma conclusão em estudos realizados respectivamente na China, Itália e Alemanha. Essa redução, segundo os autores, se deve pela concorrência gerada entre as firmas de auditoria durante o processo de contratação, prática identificada como *Low Balling*.

Em relação ao impacto do nível de governança corporativa nos honorários de auditoria não houve significância estatística. Contrariando os apontamentos de outros autores como Bedard e Johnstone (2004), Chung e Wynn (2014) e Goodwin-Stewart e Kent (2006) que justificam em seus estudos que empresas com maiores níveis de governança corporativa teriam seus honorários majorados por demandarem dos auditores maiores esforços de *report* do trabalho realizado.

Alinhado à expectativa inicial, este estudo corroborou que as empresas cujos auditores são uma das quatro maiores empresas de auditoria do mundo, as chamadas Big4, possuem maiores despesas com honorários de auditoria. De acordo com Yao, Percy e Hu, (2015) diversos fatores explicam a diferença de honorários praticados entre as empresas de auditoria Big4 e não Big4, entre eles a qualidade do serviço prestado (serviços *premium*) e a maior percepção de risco de imagem que as empresas Big4 possuem face a notoriedade de suas marcas.

A variável “Liqui” não apresentou relação estatisticamente significativa com o valor dos honorários de auditoria. Este resultado é contraditório com estudos anteriores sobre o tema que afirmaram que níveis menores de liquidez poderiam indicar risco de continuidade das empresas, o que aumentaria no auditor sua percepção de risco, fazendo com que ele cobrasse honorário adicional para assumir esse risco (Dantas et al., 2016; Hallak & Silva, 2012).

Conforme evidenciado acima, a variável ROA, que representa o lucro líquido das empresas dividido pelo total de seu ativo, não foi estatisticamente significativa na formação dos honorários de auditoria. Este resultado está alinhado com os resultados obtidos por

Kaveski e Cunha (2016). Já outros estudos, como Hay, Knechel e Wong (2006) Goodwin-Stewart e Kent (2006), Hassan e Naser (2013), Rusmanto e Waworuntu, (2015), concluíram que empresas com maior equilíbrio financeiro, causam no auditor redução em sua percepção de risco, levando à redução em seus honorários.

Seguimos a análise dos resultados apresentando as conclusões deste estudo sobre as variáveis ainda pouco exploradas no mercado brasileiro no que tange a formação dos honorários de auditoria e que foram objeto das hipóteses apresentadas no referencial teórico deste estudo.

A primeira hipótese de pesquisa deste estudo foi construída a partir da avaliação da variável “Estado”, que representa se a Empresa auditada está localizada no Estado de São Paulo ou não. Os resultados obtidos demonstram que essa variável está positivamente relacionada com os honorários de auditoria praticados incorridos pelas empresas não financeiras listadas na B3 entre os anos de 2010 e 2019, confirmando a hipótese H1. Resultados similares foram encontrados por Hoopes et al. (2018) e Choi, Kim e Zang (2010). Este resultado reforça o entendimento que quanto maior for a média salarial da região em que a firma de auditoria está localizada maior tendem a ser o valor dos honorários de auditoria praticados, uma vez que a média salarial de profissionais de nível superior em São Paulo é 20% maior que no estado do Rio de Janeiro (segundo maior média salarial do país).

A segunda hipótese de pesquisa deste estudo sugeriu que os honorários de auditoria estariam positivamente relacionados com o PIB per capita do Brasil no ano anterior a realização da auditoria, neste estudo representado pela variável “PIB”. Conforme apresentado, a variável não se mostrou estatisticamente significativa, rejeitando desta forma a hipótese de pesquisa número 2, segundo a qual, quanto maior o PIB do país, maiores serão os honorários de auditoria praticados. Este resultado vai de encontro do estudo de Ettredge, Fuerherm e Li (2014) que demonstrou que a crise financeira de 2008 gerou redução nos honorários de auditoria e na qualidade dos serviços prestados.

A terceira e última hipótese de pesquisa deste estudo sugeriu que empresas que possuem saldos de estoques relevantes, por imputarem em seus auditores a necessidade de

realização de trabalhos específicos, por exemplo, a realização de inventário físico, levariam ao aumento do valor dos honorários de auditoria. Além disso, estudos anteriores sobre o tema, como o de Wu (2012), indicaram o percentual estoque/total do ativo estão positivamente relacionados aos honorários de auditoria pelo aumento na percepção de risco dos auditores. O resultado da regressão mostrou que, com nível de significância de dez por cento, existe relação negativa entre o valor dos honorários e o percentual do ativo sobre o total dos ativos das empresas. Rejeitando desta forma a terceira hipótese de pesquisa.

TABELA 4: RESUMO DOS RESULTADOS OBTIDOS

| VARIÁVEIS DEPENDENTES | | EXPECTATIVA INICIAL | RESULTADO OBTIDO |
|-----------------------|---|---------------------|-------------------|
| SIZE | Logaritmo do total de ativos da Empresa auditada | Positivo | Positivo |
| ADR | Variável Dummy que assume o valor 1 caso a Empresa possua ADR | Positivo | Positivo |
| NEWAUD | Variável dummy que assume o valor 1 caso seja o primeiro ano do auditor na empresa | Negativo | Negativo |
| NM | Variável dummy que assume o valor 1 caso a empresa seja listada no Novo Mercado (índice de classificação da B3) | Positivo | Não Significativo |
| BIG4 | Variável dummy que assume o valor 1 caso a firma de auditoria contratada seja uma das quatro maiores empresas de auditoria do mundo (PwC, EY, KPMG e Deloitte). | Positivo | Positivo |
| LIQUI | Representa o índice de liquidez corrente da Empresa no ano analisado | Negativo | Não Significativo |
| ROA | Representa o valor do lucro líquido da empresa dividido pelo total do seu ativo. | Negativo | Não Significativo |
| STATE | Variável dummy que assume o valor 1 caso a sede da Empresa auditada esteja no estado de São Paulo | Positivo | Positivo |
| PIB | Representa o produto interno bruto do Brasil no ano anterior a prestação do serviço de auditoria | Positivo | Não Significativo |
| ESTOQUE | Representa o percentual que o saldo do estoque da Empresa representa sobre o seu total do ativo. | Positivo | Negativo* |

Nota: *O resultado foi negativo com nível de significância de dez por cento

Fonte: Elaborada pelo Autor

5. CONCLUSÃO

Este estudo colaborou para o avanço da avaliação dos determinantes na formação dos honorários de auditoria no mercado brasileiro pela utilização de uma base que inclui 1.849 observações. Corroborando estudos anteriores sobre o tema, foi evidenciado que características como (i) o tamanho da empresa, (ii) o fato de o auditor ser uma das quatro maiores empresas de auditoria do mundo e (iii) a empresa possuir ADRs no mercado americano estão positivamente relacionadas ao valor dos honorários de auditoria. Enquanto

o fato de o auditor atual ser diferente do auditor anterior se mostrou negativamente relacionado, fato também alinhado com a literatura sobre o tema, indicando que os auditores tendem a aplicar a estratégia comercial de reduzir seus honorários para iniciar o trabalho em novo cliente, prática conhecida como *Low Balling*.

Em relação as variáveis relacionadas à performance financeira das empresas (Liqui e ROA) e a inclusão da empresa dentro da classificação do “novo mercado” na B3, não se mostraram estatisticamente significantes em relação aos honorários de auditoria praticados.

Este estudo avaliou ainda três variáveis até então pouco exploradas em estudos nacionais sobre o tema. Sendo elas o impacto do nível de estoque da Empresa auditada, do PIB do Brasil no ano anterior e sua localização geográfica na formação dos honorários de auditoria. Os resultados demonstraram que os honorários estão positivamente relacionados com os salários médios praticados na região onde a Empresa está localizada e negativamente com o nível de estoque da Empresa. Em relação ao PIB do país no ano anterior a realização da auditoria não foi obtida evidência estatística com os honorários de auditoria.

REFERÊNCIAS

- André, P., Broye, G., Pong, C. & Schatt, A. (2011) Audit fees, big four premium and institutional settings: the devil is in the details. *Big Four Premium and Institutional Settings: The Devil is in the Details*. SSRN Electronic Journal, mar. DOI:10.2139/ssrn.1554842.
- Antle, R.Ç., Gordon, E., Narayanamoorthy, G., & Zhou, L. (2006). The joint Determination of audit fees, non-audit fees, and abnormal accruals. *Review of Quantitative Finance & Accounting*, 27(3), 235–266. doi.org/10.1007/s11156-006-9430-y.
- Bedard, J., & Johnstone, K. (2004). Earnings Manipulation Risk, Corporate Governance Risk, and Auditors' Planning and Pricing Decisions. *The Accounting Review*, 79(2), 277-304.
- Borges, V. P., Silva, R. L. M., & Nardi, P. C. (2017). Determinantes dos Honorários de Auditoria das Empresas Brasileiras de Capital Aberto. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 20(2), 216–230. doi.org/10.21714/1984-3925_2017v20n2a3
- Castro, W. B. L., Peleias, I. R., & Silva, G. P. da. (2015). Determinantes dos Honorários de Auditoria: um Estudo nas empresas Listadas na BM&FBOVESPA, Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, 26(69), 261-273.
- Chaney, P., Jeter, D., & Shivakumar, L. (2004). Self-selection of auditors and audit pricing in private firms. *The Accounting Review*, 79(1), 51-72.
- Choi J-H., Kim, C., & Kim J-Bç Zang, Y. (2010). Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing. *AUDITING: A Journal of Practice*, 29(1), 73–97. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.73>.
- Chung, H. H., & Wynn, J. P. (2014). Corporate governance, directors'and officers' insurance premiums and audit fees. *Managerial Auditing Journal*, 29(2), 173-195.
- Corbella, S., Florio, C., Gotti, G., & Mastrolia, S. A. (2015). Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies. *Journal of International*

- Accounting, Auditing & Taxation*, 25, 46–66. doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2015.10.003.
- Dantas, J. A., Carvalho, P. R. M., Couto, B. A. & Silva, T. N. (2016). Determinantes Da Remuneração Dos Auditores Independentes No Mercado De Capitais Brasileiro. *Revista Universo Contábil*, [s. l.], 12(4), p. 68–85.
- Ettredge, M., Fuerherm, E. E., & Li, C. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations & Society*, 39(4), 247–263. https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.04.002.
- Francis, J. R. (1984). The effect of audit firm size on audit prices: A study of the Australian market. *Journal of accounting and Economics*, 6(2), 133-151.
- Gotti, G., Han, S., Higgs, J., & Kang, T. (2011). Managerial ownership, corporate monitoring and audit fee. *Working Paper*. SSRN e Library.
- Goodwin-Stewart, J., & Kent, P. (2006). Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit. *Accounting & Finance*, 46(3), 387-404.
- Hallak, R. T. P., & Silva, L. C. (2012). Determinantes das Despesas com Serviços de Auditoria e Consultoria Prestados pelo Auditor Independente no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, 23(60), 223-231.
- Hassan, Y. M., & Naser, K. (2013). Determinants of audit fees: Evidence from an emerging economy. *International Business Research*, 6(8), p.13.
- Hay, D., Knechel, W., & Wong, N. (2006). Audit fees: a meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141-191.
- Hollingsworth, C. W., Neal, T. L., & Reid, C. D. (2020). The Effect of Office Changes within Audit Firms on Clients' Audit Quality and Audit Fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(1), 71–99. https://doi.org/10.2308/ajpt-52591.
- Holm, C., & Schøler, F. (2010). Reduction of Asymmetric Information Through Corporate Governance Mechanisms – The Importance of Ownership Dispersion and Exposure toward the International Capital Market. *Corporate Governance: An International Review*, 18(1), 32–47. https://doi.org/10.1111/j.1467-8683.2009.00777.x.
- Hoopes, J. L., Merkley, K. J., Pacelli, J., & Schroeder, J. H. (2018). Audit personnel salaries and audit quality. *Review of Accounting Studies*, 23(3), 1096–1136. doi.org/10.1007/s11142-018-9458-y.
- Huang, H.-W., Raghunandan, K., Huang, T.-C. & Chiou, J.-R. (2014). Fee Discounting and Audit Quality Following Audit Firm and Audit Partner Changes: Chinese Evidence. *The Accounting Review*, 90(4), 1517–1546. doi.org/10.2308/accr-50958.
- Jensen, M., & Meckling, W. (1976). The theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Kaveski, I. D., & Cunha, P. R. (2016). Fatores determinantes dos honorários da auditoria das empresas listadas no Novo Mercado da BM&FBOVESPA. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 19(1), 49-63
- Köhler, A. G., & Ratzinger-Sakel, N. V. S. (2012). Audit and Non-Audit Fees in Germany — The Impact of Audit Market Characteristics. *Schmalenbach Bus Ver.*, 64, 281–307. https://doi.org/10.1007/BF03396843.
- Kwon, S. Y., Lim, Y., & Simnett, R. (2014). The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 167-196.
- Martinez, A. L., & Moraes, A. J. (2014). Remuneração de auditores e a qualidade de auditoria no Brasil. *Anais do Congresso ENANPAD*, Rio de Janeiro, RJ, 38.
- Rusmanto, T., & Waworuntu, S. R. (2015). Factors influencing audit fee in Indonesian Publicly Listed Companies applying GCG. *Contemporary Issues in Management and Social Science Research*, 172(27), 63-67.
- Santos, H. M. S., & Souza de Souza, P. V. (2018). Fatores Determinantes dos Honorários de Auditoria Independente das Companhias Brasileiras de Capital Aberto Listadas Na B3. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 23(3), 3–17.
- Simunic, D. (1984). Auditing, consulting, and auditor independence. *Journal of accounting Research*, 22(1), 679-702.
- Venkataraman, R., Weber, J. P., & Willenborg, M. Litigation (2008). Risk, Audit Quality, and Audit Fees: Evidence from Initial Public Offerings. *Accounting Review*, 83(50), 1315–1345.

- Wang, K., Sewon, O., & Chu, B. (2012). The impact of audit firm size and locality on audit fees in an emerging economy: evidence from China. *Journal of Academy of Business and Economics*, 12(4), 92-104.
- Watts, R., & Zimmerman, J. (1983). Agency problems, auditing and the theory of the firm: some evidence. *Journal of Law & Economics*, 26(3), 613-634.
- Wu, X. (2012). Corporate governance and audit fees: evidence from companies listed on the shanghai stock Exchange. *China Journal of Accounting Research*, 5(4), 321-342.
- Yao, D. F., Percy, M. & Fang H. F. (2015) Fair value accounting for non-current assets and audit fees: Evidence from Australian companies, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(1), 31-45. doi.org/10.1016/j.jcae.2014.12.003.
- Zaman, M., Hudaib, M., & Haniffa, R. (2011). Corporate Governance Quality, Audit Fees and Non-Audit Services Fees. *Journal of Business Finance & Accounting*, 38(1/2), 165–197. <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2010.02224.x>.
- Zerni, M. (2012). Audit Partner Specialization and Audit fees: some evidence from Sweden, *Contemporary Accounting Research*, 29(1), 312-340.

CURRICULUM VITAE DO AUTOR



Andre Gustavo Macedo Simoes

Mestre em Ciências Contábeis, pela Fucape Business School. Possui graduação em Abi - Ciências Atuariais e Estatística pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (2008). Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Ciências Contábeis.

Pseudônimo: Steve Jobs



Aziz Xavier Beiruth

Professor Associado III da Fucape Business School. Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - USP (2015). Possui graduação em Engenharia Civil pela Universidade Federal do Espírito Santo (2009) e graduação em Ciências Contábeis pela Fucape (2009). Mestrado em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - USP (2012). Professor da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI/SP). Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Administração Financeira, atuando principalmente nos seguintes temas: finanças, IFRS, avaliação de empresas e análise de crédito.

Pseudônimo: James Bond

**XXXIV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
DEL 19 AL 21 DE OCTUBRE, 2021
PORTO ALEGRE, RS – BRASIL**

**“CONTABILIDAD Y TECNOLOGIA: ALIANZA PARA EL DESARROLLO DE LAS
NACIONES”**

**TRABAJO INTERAMERICANO
AREA 2a: AUDITORIA EXTERNA**

TEMA 2.3 Modelos de calidad para auditorías generales, no listadas

TITULO: Modelo de calidad para pequeñas y medianas firmas en auditoría de estados financieros de PYMES

AUTORES:

Angel Devaca Pavón, Paraguay

Carlos Ruiz, Perú

ANGEL
DEVACA
PAVON

Firmado digitalmente
por ANGEL DEVACA
PAVON
Fecha: 2021.09.29
19:12:05 -04'00'



**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN TÉCNICA INTERAMERICANA DE
NORMAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA:**

ANGEL DEVACA PAVON (PARAGUAY)

ANGEL
DEVACA
PAVON

Firmado digitalmente
por ANGEL DEVACA
PAVON
Fecha: 2021.09.29
19:12:35 -04'00'

Tema 2.3 Modelo de calidad para pequeñas y medianas firmas en auditoría de estados financieros de PYMES

INDICE

| Contenido | | Página |
|-----------|---|--------|
| 1 | Resumen ejecutivo | 3 |
| 2 | Palabras clave | 3 |
| 3 | Introducción | 4 |
| | - Planteamiento de la problemática a abordar | 4 |
| | - Propósito del estudio | 9 |
| | - Justificación del estudio | 10 |
| 3 | Desarrollo del tema | 12 |
| | - Definiciones | 12 |
| | - Significado de siglas utilizadas en este trabajo | 14 |
| | - Antecedentes de control de calidad de auditoría | 15 |
| | - Cambios en la NIA 220 Control de calidad de encargo de auditoría | 16 |
| | - Nueva norma de gestión de la calidad de firmas de contadores independientes | 24 |
| | - Revisiones de calidad del compromiso según las nuevas normas de gestión de la calidad | 30 |
| 4 | Resultados | 38 |
| | - Propuesta teórica estructural de los autores | 39 |
| | a. Monitoreo de calidad a ser ejercido por el gremio de contadores | 43 |
| | b. Monitoreo de calidad del Comité de socios de firmas | 44 |
| | - Documentación del programa de supervisión y seguimiento de calidad | 48 |
| 5 | Discusión de resultados y guía de discusión con aspectos básicos a deliberar | 53 |
| 6 | Conclusión derivada del desarrollo del tema | 54 |
| 7 | Referencias. | 56 |
| 8 | Currículum vitae de los autores | 57 |
| | | |

Modelo de calidad para pequeñas y medianas firmas en auditoría de estados financieros de PYMES

Resumen ejecutivo

Los interesados claves de los estados financieros de las entidades que han sido afectados por eventos que los ha perjudicado por tomar decisiones sobre la base de información financiera que ha sido auditada y no informa sobre las malas prácticas contables seguidas por la administración de la entidad, les genera dudas sobre la calidad del auditor en la ejecución de su servicio. Esa misma sensación le genera al inversionista que es afectado por tomar decisiones erradas en base a información financiera auditada que contiene errores materiales en la preparación de los estados financieros y con frecuencia significan litigios con costos no vinculados con el negocio que, por lo menos, con conocimiento de esa información no hubieran tomado las decisiones sobre dicho negocio.. Con frecuencia los usuarios de la información financiera auditada relacionan la calidad del servicio del auditor, con la capacidad de respuesta de éste para ejecutar su trabajo. El tamaño de la organización del auditor, la conformación del equipo para desarrollar el servicio, el uso de especialistas necesarios en función a las características del negocio de la empresa y a su capacidad para desarrollar el servicio con los standards de calidad establecidos en las normas que regulan su actividad, son factores que se miden para generar confianza en el usuario del servicio y todo ello, tiene una fuerte relación con la inversión que tiene que realizar el auditor para brindar un servicio de calidad. Cuando ello no ocurre se presenta un alto riesgo que el servicio no sea ejecutado con los standards de calidad requeridos por los interesados claves y usuarios de la información financiera auditada a fin de generar confianza y transparencia en dicha información que es propósito general.. A modo de paliar la cuestión, los autores presentan ideas para establecer un modelo de supervisión y seguimiento de la calidad en la ejecución de los compromisos de auditoría financiera ejecutados por I auditores individuales, y firmas cuyo

tamaño requieren un esfuerzo importante para cumplir con las normas de auditoría relacionadas a la calidad del servicio.

Palabras clave

Supervisión, seguimiento, programa, gremio, comité, reporte, adhesión.

Introducción

La historia nos cuenta de la actuación de los primeros comerciantes, miles de años atrás, también nos cuenta de la evolución de sus desempeños, así como el florecimiento del comercio que en época más primitiva no se exigía documentos que garantiza el cumplimiento del compromiso pactado, las palabras empeñadas eran suficientes, el comercio se basaba en la confianza de las partes.

En cualquier intercambio entre las personas debe haber cierto grado de confianza, de la gradación de ésta depende en gran medida el éxito de aquel. Es así que en la medida en que la confianza suba en su grado cualitativo, disminuye el costo de transacción y el éxito en el negocio es más factible, caso contrario, cuando la confianza se aproxima más a lo malo, el costo se incrementa y se asegura el fracaso en la transacción.

Los grandes desarrollos de la humanidad se deben al capital invertido en investigaciones y en los negocios, si bien es con el afán de incrementar la riqueza de sus poseedores, sin proponerse en muchos casos, se llegan a importantes invenciones, a extraordinarios descubrimientos que hicieron el desarrollo de los pueblos y diversas formas surgir nuevas necesidades.

Planteamiento de la problemática a abordar

Con frecuencia los usuarios de la información financiera auditada relacionan la calidad del servicio del auditor, con la capacidad de respuesta de éste para ejecutar su trabajo. El tamaño de la organización del auditor, la conformación del equipo para desarrollar el servicio, el uso de especialistas necesarios en función a las características del negocio de la empresa y a su capacidad para desarrollar el servicio con los standards de calidad establecidos en las normas que regulan su actividad, son factores que se miden para generar confianza en el usuario del servicio y todo ello, tiene una fuerte relación con la inversión que tiene que realizar el auditor para brindar un servicio de calidad. Cuando ello no ocurre se presenta un alto riesgo que el servicio no sea ejecutado con los standards de calidad requeridos por los interesados claves y usuarios de la información financiera auditada a fin de generar confianza y transparencia en dicha información que es propósito general.. Los auditores en la ejecución de una auditoría de estados financieros cuentan actualmente con la NIA 220 Control de calidad de la auditoría de estados financieros, que seguirá vigente hasta que entre en vigor la versión modificada en diciembre de 2020, con vigencia a partir del 15 de diciembre de 2022, con una nueva denominación de “Gestión de calidad para una auditoría de estados financieros”; asimismo, la NICC 1 Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados, será derogada por la nueva norma, la NIGC 1 Gestión de calidad para empresas que realizan auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados, con vigencia a partir de la misma fecha de aquella. Esta norma requerirá que los auditores preparen un sistema de calidad que asegure el logro y mantenimiento de calidad de los encargos de aseguramiento que preste a sus clientes. Igualmente, los auditores tendrán a su disposición la nueva NIGC 2 Revisiones de calidad del compromiso (Efectivo para auditorías y revisiones de estados financieros para períodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2022; y efectivo para otros trabajos de

aseguramiento y servicios relacionados que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2022) que les permitirá la supervisión de la calidad de los encargos.

Las normas de calidad citadas arriba, sumadas a las políticas y procedimientos establecidos por el auditor, fortalecerán los servicios de aseguramiento, y en general otorgarán un nivel de calidad apropiado a los servicios que prestan; sin embargo, no todas las firmas ejercientes de servicios de aseguramiento independiente observan ni observarán las normas internacionales citadas y con frecuencia las entidades que supervisan las actividades del auditor, no cuentan con los recursos necesarios para supervisar la correcta aplicación de dichas normas. Por otra parte, las pequeñas y medianas firmas de auditoría carecen de recursos suficientes como para pretender la aplicación integral de las normas internacionales tal como requieren su aplicación, consecuentemente, se impone la necesidad de encontrar un modelo aplicable para estas firmas y que al mismo tiempo ofrezca un grado suficiente de calidad en los encargos conducidos por éstas acorde con la capacidad de las pequeñas y medianas firmas. Por otra parte, es importante señalar que, la baja calidad del servicio de auditoría ocurre por la falla en la ejecución de los encargos, pues las normas, guías, procedimientos son orientaciones, no ejecuciones, por lo que su sola presencia no resuelve el problema de baja calidad, que se observa en todos los niveles de firmas, afecta a pequeñas, medianas y grandes firmas; por tanto, es esencial asumir la cultura de calidad para ofrecer auditoría de calidad, que asegure razonable de la ausencia de inexactitudes materiales en los estados financieros a, y la consecuente satisfacción de, los usuarios.

a. Identificación del problema

Tal como se detalla en el tópico de “Justificación del estudio del fenómeno”, más adelante, existe un gran volumen de empresas en América Latina y el Caribe cuyos tamaños son Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), cuyos negocios no son complejos y por lo general debido a sus expectativas de crecimiento demandan los servicios de auditoría a

profesionales contables independientes o a firmas de auditoría de menor tamaño, los cuales por lo general no son sometidas a un proceso de control de calidad de sus servicios como a aquellas firmas de auditoría que atienden a entidades que están en un mercado de valores cuyo regulador exige y examina la aplicación estricta de las normas de auditoría incluyendo las normas relativas a la calidad del servicio; consecuentemente, surge una gran necesidad de plantear algún modelo de calidad en los encargos de auditoría a los auditores independientes y a las firmas de auditoría que no cuentan con un sistema propio de aseguramiento de la calidad del servicio en concordancia con las normas asociadas a este concepto. Esta es la razón principal que motiva a los autores a presentar sus ideas para la creación de un modelo que permita a aquellos auditores cuyos tamaños no cuentan con la capacidad de cumplir con la totalidad de los requerimientos exigidos en las normas de auditoría relativas a la calidad del servicio que brindan casi en exclusividad, a pequeñas y medianas empresas.

b. Valoración del tema de estudio

Las entidades de interés público son supervisadas por su órgano natural de control y por el mercado en que cotizan, aquellas que son listadas, y los auditores que las auditan aplican las normas internacionales de auditoría y las de control de calidad (hasta el 15 de diciembre de 2022 la Norma Internacional de Control de Calidad y de allí en adelante las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad 1 y 2), sin embargo, los auditores que asisten profesionalmente a las entidades fuera de ese ámbito si bien utilizan las normas de auditoría, se encuentran con las limitaciones naturales en su aplicación integral, incluyendo las normas de calidad por la falta de recursos y de información, así como la falta de supervisión por parte de un organismo regulador que exija y apoye dicho proceso en beneficio del mercado en que se desenvuelven los auditores y las empresas. Por consiguiente, los autores creen que es tan pertinente, importante y relevante buscar algún medio de control para los auditores que

asegure de manera razonable un grado significativo de calidad y que sea de cumplimiento general por los profesionales independientes que practican la auditoría externa a estas entidades pequeñas y medianas. En el capítulo de propuestas de los autores se estará presentando las ideas para la creación de un modelo que podría responder a esta valoración de la problemática estudiada en este trabajo interamericano.

Las normas de calidad emitidas por IAASB son aplicables a cualquier entidad, no solo a las de interés público, la principal dificultad radica en la actitud y la capacidad de los auditores para mantener un standard de calidad, que desde luego requiere un nivel de inversión, que muchas de las firmas por su tamaño no están dispuestas a llevar adelante, por tanto el nivel de calidad depende de la conducta del profesional ante su responsabilidad de ofrecer calidad a los usuarios de sus informes. Los autores entienden que es relevante plantear algunas ideas que son alternativas que minimicen el riesgo de falta de calidad en los servicios de aseguramiento de estados financieros históricos prestados a entidades y se , incrementa la confianza de los usuarios en los informes de auditoría emitidos por los profesionales que realizan una auditoría de estados financieros.

c. **Formulación del objeto de estudio**

Las auditorías generales a entidades menos complejas, ¿requieren un modelo de calidad diferente al sistema de gestión de calidad y su correspondiente monitoreo requeridos por las normas internacionales de auditoría?, El modelo puede asegurar ¿un nivel apropiado de calidad cuyos recursos no excedan a sus beneficios?

El modelo a definir ¿permitiría una escalabilidad de aquellas firmas a las que estaría destinado el modelo a ser propuesto?

d. **Definición del problema**

Conforme a los breves antecedentes del control de calidad de los servicios de auditoría citados en el tópico de **Planteamiento de la problemática a abordar** y en el de **Valoración del tema de estudio** y a lo que se planteará en el capítulo del marco teórico propuesto, los autores consideran que el abordaje a estudiar con el título de “Modelo de calidad para pequeñas y medianas firmas de auditoría de estados financieros de PYMES” es pertinente al temario definido como área de investigación en el plan de trabajo de la Comisión de Normas y Prácticas de Auditoría, identificada como Área 2.3, por ello, se propone presentar este trabajo a los Delegados participantes de la XXXIV CIC.

e. **Delimitación del problema**

El presente trabajo de investigación pretende analizar la conveniencia de diseñar un modelo de calidad para pequeñas y medianas firmas en auditoría de estados financieros de PYMES, que sea aplicado por auditores independientes y por pequeñas y medianas firmas, con el propósito de asegurar un nivel de calidad apropiado para incrementar la confianza de los usuarios mediante una comunicación transparente y de calidad de los informes de auditoría de dichas entidades.

Propósito del estudio

El presente trabajo tiene como propósito central ofrecer a los participantes de la XXXIV CIC un marco de debate tendiente a concienciar de la importancia de lograr y mantener la calidad en todos los encargos de aseguramiento en general, en particular en las auditorías generales a entidades menos complejas, como las PYMES mayoritariamente, que ayude a los

profesionales del ramo a lograr la escalabilidad mediante la confianza de los usuarios de sus servicios, por ello, se formula unas ideas para la creación de un modelo de calidad que implica una serie de procesos formales no tan complejos para que sea aplicable por todos los auditores de las Américas, especialmente de los que practican la auditoría de estados financieros en forma individual o en pequeñas y medianas organizaciones o estudios contables. Es bosquejar cómo la profesión podría diseñar un programa de revisión de calidad de los trabajos de auditoría externa de estados financieros de entidades de pequeña o mediana dimensión o aquellas menos complejas, en América Latina. Los autores son conscientes de lo dificultoso que podría significar llevar a cabo esta tarea que es un gran desafío, un cambio de actitud y de mentalidad y un fuerte compromiso de los profesionales auditores, pero su puesta en proceso podría significar la escalabilidad deseada y generar un impacto positivo en la región.

La propuesta consiste en implementar los estándares de calidad cuyo monitoreo estaría a cargo de un ente externo, como el gremio de contadores al que pertenece la firma, dando cumplimiento en general y a un nivel razonable las normas internacionales de calidad o aquellas emitidas en los países o jurisdicciones si ese fuera el caso, el principal propósito es instalar la cultura de calidad como base de restaurar la confianza de los usuarios de sus servicios.

Justificación del estudio

América Latina y el Caribe se caracterizan por su economía basada en las pequeñas y medianas empresas, que según estudio publicado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y llevado a cabo conjuntamente con el Banco de América Latina (CAF) y el Sistema Económico Latinoamericano y del Caribe (SELA), denominado “Índice de Políticas PYME”, el 99,5% de las empresas de la región son PYMEs en 2019.¹

¹ Recuperación <https://www.oecd.org> el 26 de enero de 2021.

Normalmente, las pequeñas y medianas empresas no cotizan en una bolsa de valores y en general se requiere la auditoría de sus estados financieros para propósito de presentación en bancos y algunas entidades públicas.

Si bien el tamaño de una organización no es condicionante para ser considerada como listada o no listada, en general forman parte de las no listadas.

El plan de trabajo de la Comisión de Normas y Prácticas de Auditoría, identificada en la nomenclatura de la AIC como Área 2, al que pertenece este estudio, dispone que “el propósito del presente trabajo es bosquejar cómo la profesión podría diseñar un programa de revisión de calidad de los trabajos de auditoría externa de estados contables. Llevar a cabo esta tarea implica un gran desafío, un profundo cambio de mentalidad y un fuerte compromiso político. Pero confiamos en que los resultados que se obtendrán de esta iniciativa pueden llegar a superar ampliamente los costos de su implementación.

Se trata de implementar estándares de calidad que se apliquen a las actividades de auditoría realizadas sobre estados contables de tipo general, llevadas a cabo por organismos profesionales o por aquellos que sean más adecuados normativamente en los diferentes países de nuestra región, siguiendo los estándares que hoy se aceptan internacionalmente y tratando de tener en cuenta las características profesionales de nuestros países.

En los últimos años han crecido de un modo significativo el pedido de servicios de auditoría y las Pequeñas y Medianas firmas atienden dicha demanda., Por ello, es que se impone un modelo adecuado a firmas con esos tamaños tendientes a una mejora continua de su práctica.

Se espera de los autores una propuesta sencilla que no difiera tanto de los requerimientos de la Norma Internacional de Control de Calidad y de la Norma Internacional de Auditoría n° 220 pero que les dé cumplimiento sustantivo y sean aplicables a las firmas tipo de las Américas adecuando a su realidad.”²

² Comisión Técnica Interamericana de Normas y Prácticas de Auditoría, plan de trabajo periodo 2019 - 2021

Los autores creen que esta breve justificación es suficientemente válida para la presentación de esta propuesta profesional a los señores participantes de la máxima cita de los contadores americanos.

Este trabajo no pretende agotar la discusión del tema en la cita ecuménica sino apenas ser el comienzo de un plan coordinado y dinámico que tenga como horizonte el fortalecimiento de la confianza de los usuarios en el trabajo de los auditores dedicados a la práctica de auditoría de estados financieros de entidades denominadas PYMES.

Desarrollo del tema

Definiciones

En este trabajo los siguientes términos tienen los significados que figuran en cada uno de ellos, para otro propósito pueden tener conceptos, alcance o significados diferentes.

Auditoría general. Auditoría de estados financieros de entidades no listadas conducidas bajo las normas internacionales de auditoría y de control de calidad o bajo normas locales en las jurisdicciones en las que se practica.

Calidad de auditoría. Atributo o propiedad que distingue al encargo de auditoría de estados financieros, que implica el nivel de excelencia alcanzado adecuado para su uso, y que está relacionado con la satisfacción de los usuarios.

Control de calidad. Cualquiera de las políticas y procedimientos, especialmente los relacionados con las características de diseño de una planta y del producto respectivo y la inspección de la operación y la producción, utilizados para determinar y conservar un nivel deseado y satisfactorio de las operaciones o en los productos.³

³ Diccionario para contadores. Eric Kolher, en español 1990

Diseño de sistema de calidad. Proceso estratégico para el desarrollo y la definición de aseguramiento de la calidad de un encargo de auditoría de estados financieros, sustentado en la minimización de riesgos de auditoría.

Entidad que informa. Una entidad que informa es una entidad a la que se le requiere, u opta, por preparar estados financieros. Una entidad que informa puede ser una única entidad o una parte de una entidad o puede comprender más de una entidad. Una entidad que informa no es necesariamente una entidad legal.⁴

Entidades pequeñas y medianas. Son empresas que emplean relativamente poca cantidad de recursos humanos, lleva a cabo un volumen limitado de transacciones, especialmente de ventas, consecuentemente generan un monto no muy significativo de flujos de efectivo.

Entidades listadas. Son entidades que cotizan sus acciones u otros instrumentos en la bolsa de valores.

Entidades no listadas. Entidades que no comercian sus instrumentos ni sus productos en mercados de valores.

Entidad cotizada. Entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.⁵

Entidad de interés público. (a) Una entidad cotizada o (b) Una entidad:

- (i) definida por las disposiciones legales y reglamentarias como entidad de interés público o
- (ii) cuya auditoría se requiere por las disposiciones legales y reglamentarias que sea realizada de conformidad con los mismos requerimientos de independencia que le son aplicables a la auditoría de las entidades cotizadas. Dicha normativa podría ser promulgada por cualquier regulador competente, incluido el regulador de la auditoría. Otras entidades podrían ser

⁴ Marco Conceptual 2018 IFRS Foundation, en español 2021

⁵ Glosario de términos del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, en español, 2018. Misma definición del GLOSARIO Y LISTA DE ABREVIATURAS del Código internacional de ética para profesionales de la contabilidad.

consideradas entidades de interés público, porque cuentan con una amplia variedad de grupos de interés. Los factores a considerar incluyen: La naturaleza del negocio, como por ejemplo la tenencia de activos actuando como fiduciario para un elevado número de interesados. Los ejemplos podrían incluir las instituciones financieras, como bancos y compañías aseguradoras, y los fondos de pensiones, el tamaño y el número de empleados.

Firma de auditoría. Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad.⁶

Modelos de calidad. Diseño de un conjunto de procedimientos simplificado que permita lograr y mantener un grado apropiado de calidad de los encargos de auditoría de estados financieros cuyo costo no exceda el beneficio, ni sea muy elevado para las pequeñas y medianas firmas.

Revisión de control de calidad del encargo. Proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. El proceso de revisión de control de calidad del encargo es aplicable a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, a aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo.⁷

Significado de siglas utilizadas en este trabajo

En la presentación de las siglas y sus significados para los fines de este trabajo se sigue el orden del abecedario en español.

AIC. Asociación Interamericana de Contabilidad

⁶ Glosario de término del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, en español, 2018.

⁷ Norma Internacional de control de calidad 1, en español, 2018.

CIC. Conferencia Interamericana de Contabilidad
IAASB. International Auditing and Assurance Standards Board
IESBA. International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC. International Federation of Accountants
IFRS. International Financial Reporting Standards
NIA. Norma Internacional de Auditoría
NICC. Norma Internacional de Control de Calidad
NIGC. Norma Internacional de Gestión de Calidad
OMS. Organización Mundial de la Salud
PYMES. Pequeñas y Medianas Empresas

Antecedentes de control de calidad de auditoría

No se pretende desarrollar un relato cronológico de la historia desde el nacimiento y su estado actual del control de calidad en los servicios de auditoría de estados financieros, simplemente se expone algunos aspectos relevantes de su desarrollo, en particular desde el nacimiento de IFAC.

Es de conocimiento de la comunidad contable universal de que la profesión como fuente generadora de información tiene miles de años, algunos vestigios de la historia que relatan su evolución de unos cinco mil años de existencia, otros estudiosos como Francisco Esculies⁸ hablan de 3.500 años antes de Cristo, lo cual significa unos 5.500 años a la fecha, otros autores incluso estiman unos diez mil años antes de Cristo, lo cual significaría cerca de 12.000 años de existencia.

En cuanto al control de la calidad de la información generada por la contabilidad se estima que apareció en la misma época de la de ésta, es decir, la vigencia de los controles de

⁸ Apuntes de Historia y Fundamentos de la Contabilidad. Editado por el Colegio de Contadores del Paraguay, segunda edición en 1993

la información y, consecuentemente, del trabajo de los profesionales de la contabilidad para asegurar una serie de atributos que requieren los usuarios de la información que utilizan como base para la toma de sus decisiones económicas.

Un acontecimiento relevante de no hace mucho tiempo, unos 50 años atrás, merece ser subrayado, cuando un grupo de visionarios contadores tuvieron la idea de crear un Comité Internacional de Coordinación Contable en 1967, idea que dio origen a la creación de dos entes jurídicos independientes hoy día, el Comité Internacional de Normas Contables (IASB, en sus siglas en inglés), predecesor de la actual IFRS Foundation y de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, en sus siglas en inglés), en 1973 y 1977, respectivamente. Para la construcción de su propuesta teórica los autores del presente trabajo se apoyarán fundamentalmente en los pronunciamientos más reciente de la segunda entidad, IFAC, específicamente en los asuntos referidos al control de calidad de la auditoría de los estados financieros.

Cambios en la NIA 220 Control de calidad de encargo de auditoría

La cuestión de control de calidad ya ha sido considerada en las primeras guías de procedimientos de auditoría, antecesoras de las actuales normas internacionales de auditoría, que al recodificar ha pasado a ser la NIA 220, cuya predecesora fue la NIA 7 Control de Calidad para el Trabajo de Auditoría.

En diciembre 2020, el IAASB ha emitido el pronunciamiento final sobre la NIA 220 (Revisada) Gestión de la Calidad de la Auditoría de Estados Financieros, con vigencia a partir del 15 de diciembre de 2022, simultáneamente ha emitido otras dos normas, NIGC 1 Gestión de calidad para firmas que realizan auditorías o revisiones de estados financieros u otros aseguramientos o compromisos de servicios relacionados y NIGC 2 Revisiones de calidad de compromisos, ambas con vigencia, igualmente, a partir del 15 de diciembre de 2022, que serán abordados más adelante.

La norma modificada (NIA 220 Revisada) trata sobre las responsabilidades específicas del auditor con respecto a la gestión de la calidad al nivel del encargo para una auditoría de estados financieros, las responsabilidades relacionadas con el socio del encargo y pretende aclarar y fortalecer los elementos clave de la gestión de la calidad en el encargo, enfocándose en la función críticamente importante del socio encargado de la gestión y el logro de la calidad en el servicio de auditoría, y reforzando la importancia de la calidad para todos los miembros del equipo del encargo. La NIA 220 (R) se adecua a las definiciones y requerimientos de las NIGC 1 y 2, en los aspectos pertinentes, creando así una estructura armónica y complementaria entre tales normas.

En la introducción misma ya se plantea cambios importantes al adecuar el sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo por otro de gestión de la calidad adecuando a la definición del objetivo de la firma de auditoría contemplada en la NIGC 1, de diseñar, implementar y operar el sistema de gestión de la calidad para las auditorías o revisiones de estados financieros, otros encargos de aseguramientos o servicios relacionados realizados por la firma de auditoría, que le proporcionen una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen con sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con esas normas y requerimientos; y que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias, consecuentemente, esta norma revisada, asume que la firma de auditoría está sujeta a las NIGC o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes a aquellas. Cabe aclarar, sin embargo, que las cuatro normas, dos modificadas -NIA 220 y 315- y dos nuevas -NIGC 1 y 2- (una derogada por la aparición de la NIGC 1) dan un tratamiento especial a las pequeñas y medianas firmas dedicadas en general a realizar

auditoría de estados financieros a entidades de pequeñas y medianas dimensión y a entidades menos complejas, como una base de la escalabilidad de tales firmas.

Las modificaciones incorporadas asignan al equipo del encargo, con el liderazgo del equipo del encargo, como responsable del encargo de auditoría mediante el cumplimiento de la NIA a través de:

Implementar las respuestas de la firma a los riesgos de calidad (es decir, las políticas o procedimientos de la firma) que aplican a un encargo de auditoría usando la información comunicada u obtenida por la firma; Dada la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría, determinar si diseñar e implementar respuestas más allá de las que establecen las políticas o procedimientos de la firma; y Comunicar a la firma información sobre el encargo de auditoría que se requiere que sea comunicada por las políticas o procedimientos de la firma para respaldar el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de calidad de la firma. Ver párrafo 4 de la NIA 220 Revisada.

La norma considera que con los requerimientos contemplados por otras NIA, como la 315 Revisada “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material” se puede proporcionar información relevante para la gestión de la calidad en el encargo y permitiría, entre otros, la determinación de la naturaleza de los recursos a utilizar en aspectos como en áreas específicas de la auditoría, tanto de la cantidad de tales recursos como la naturaleza, la oportunidad y el alcance del monitoreo del trabajo realizado, en función de los riesgos valorados.

Por considerar relevante los requerimientos de los párrafos 6 y 7 se transcriben a continuación, así el párrafo 6 prescribe, “Se sirve al interés público mediante la realización consistente de encargos de auditoría de calidad a través del logro del objetivo de esta norma y de otras NIA para cada encargo. Los encargos de auditoría de calidad se logran a través de la planeación y realización de encargos y la presentación de informes de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar los objetivos de esas normas y cumplir con los requerimientos legales o reglamentarios aplicables implica el ejercicio del juicio profesional y el escepticismo profesional”.

Por su parte, el párrafo 7 dispone “De conformidad con esta NIA, se requiere que el equipo del encargo planea y lleve a cabo una auditoría con escepticismo profesional y que ejerza el juicio profesional. El juicio profesional se ejerce al tomar decisiones informadas sobre los cursos de acción que son apropiados para gestionar y lograr la calidad dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. El escepticismo profesional apoya la calidad de los juicios emitidos sobre el encargo y, a través de estos juicios, la efectividad general del equipo del encargo al lograr la calidad en el encargo. El ejercicio adecuado del escepticismo profesional se puede demostrar a través de acciones y comunicaciones del equipo del encargo. Esas acciones y comunicaciones pueden incluir acciones específicas para mitigar los impedimentos que pueden perjudicar el ejercicio apropiado del escepticismo profesional, tal como el sesgo inconsciente o las limitaciones de recursos”.

Además de las modificaciones y ampliaciones ya comentadas, existen otras que la norma revisada incorpora, tales como: Gestionar y lograr la calidad en el encargo, aclarar las responsabilidades del socio del encargo, la consideración del escepticismo profesional es central para la gestión de la calidad, incorporación de nuevos elementos como recursos del encargo y la escalabilidad.

Se verá brevemente los dos últimos.

1. Recursos del encargo

El socio del encargo es responsable de determinar que existen los recursos suficientes y adecuados, asignados o puestos a disposición de manera oportuna y es responsable de su correcta utilización, así como de tomar las medidas adecuadas cuando la firma proporciona recursos insuficientes o inapropiados, entre otras cuestiones. Se consideran recursos del encargo a:

Recursos humanos. Abarcan a los miembros del equipo de encargo como también a expertos y a integrantes con responsabilidad en la función de auditoría interna de la entidad cuyos estados financieros están siendo auditados por el equipo del encargo, siempre que brindan asistencia directa a la auditoría, aunque no forman parte del, o no integran el, equipo del encargo. La NIA define a equipo del encargo a todos los socios y empleados que realizan el encargo de auditoría, así como cualquier persona que realiza procedimientos de auditoría en el encargo, excluyendo un experto externo del auditor y los auditores internos que proporcionan asistencia directa sobre un encargo.

Recursos tecnológicos. Se considera recursos del encargo a la aplicación en la auditoría de tecnologías, el uso de recursos tecnológicos, que incluyen equipos informáticos y aplicaciones informáticas y de comunicación, puede ayudar al auditor a obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Las herramientas tecnológicas pueden permitir al auditor el gestionar de forma más eficiente y eficaz la auditoría. Las herramientas tecnológicas también pueden permitir que el auditor evalúe grandes cantidades de datos con mayor facilidad para, por ejemplo, brindar información más detallada, identificar tendencias inusuales o desafiar de manera más efectiva las afirmaciones de la dirección, lo que mejora la capacidad del auditor para ejercer el escepticismo profesional. Las herramientas tecnológicas también se pueden utilizar para realizar reuniones y proporcionar herramientas de comunicación al equipo del encargo. Posiblemente la aplicación de recursos tecnológicos sea de entre los recursos del encargo la que más requiere del debido cuidado en su uso, pues fácilmente puede poner a riesgo la confidencialidad de la información sin dejar pista, por lo menos de forma inmediata.

Recursos intelectuales. La norma considera como recursos intelectuales a metodologías de auditoría, herramientas de implementación, orientaciones de auditoría, programas modelo, plantillas, listas de verificación o formularios, manuales de auditoría, matrices de riesgos y otra producción de la firma mediante la aplicación de su capital intelectual.

Con la aplicación de los recursos tecnológicos necesariamente se recurre a los recursos intelectuales en el encargo de auditoría que pueden facilitar la aplicación y el entendimiento consistentes de las normas profesionales, leyes y regulaciones, y las políticas o procedimientos de la firma correspondientes. Para esta finalidad, se puede requerir que el equipo del encargo, de acuerdo con las políticas o procedimientos de la firma, utilice la metodología de auditoría de la firma, las herramientas y orientaciones específicas. El equipo del encargo también puede considerar si es adecuado y relevante el uso de otros recursos intelectuales en función de la naturaleza y las circunstancias del encargo, por ejemplo, la metodología específica de la industria o las orientaciones correspondientes y ayudas al desempeño.

Utilización adecuada de los recursos. Conforme se dispone en las normas de gestión de la calidad de un encargo de auditoría, el socio a cargo es responsable de la correcta aplicación de todos los recursos destinados para el encargo. En ese sentido, un uso inadecuado de dichos recursos generaría un riesgo elevado para la correcta realización de la auditoría, especialmente de los tecnológicos que puede aumentar el riesgo de un exceso de confianza en la información producida para fines de la toma de decisiones, o puede crear amenazas para cumplir con los requerimientos de ética aplicables, por ejemplo, los requerimientos relacionados con la confidencialidad.

Recursos insuficientes. Las modificaciones a la NIA 220 considera como asunto clave a la responsabilidad del socio de gestionar y lograr la calidad en un encargo de auditoría, ahora, asignar responsabilidad sin recursos suficientes y apropiados es de cumplimiento difícil.

La norma contempla que al determinar si se ha asignado o puesto a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y apropiados para realizar el encargo, generalmente el socio del encargo puede depender de las políticas o procedimientos de la firma (incluyendo recursos), por ejemplo, con base en la información comunicada por la firma, el socio del encargo puede depender de los programas de desarrollo, implementación y mantenimiento tecnológico propio cuando utiliza tecnología aprobada por la firma para realizar los procedimientos de auditoría, adicionalmente, podrá analizar si los recursos humanos

asignado al encargo podrán manejar de modo apropiado tales recursos tecnológicos, pero, en el supuesto a que los recursos fueran insuficientes o inadecuados, el socio deberá manifestar esa situación a la firma y demás socios, de modo a evitar inconveniente por falta de comunicación. Si la firma no da respuesta satisfactoria a lo manifestado por el socio a cargo éste podrá aplicar los recursos que estén a su alcance y que aseguren el logro de la calidad en el servicio.

2. Escalabilidad

La escalabilidad es una palabra utilizada por la norma en el sentido de crecimiento, de subir posiciones, de engrandecimiento, no solo en volumen de transacciones, de clientes, de facturaciones, de cantidad de recursos humanos, sino, y fundamentalmente, en la calidad de los encargos llevados a cabo por los auditores, sean éstos, individuales, pequeñas o medianas firmas. La norma incluye material introductorio sobre la escalabilidad que pretende que se aplique en el contexto de la naturaleza y circunstancias de cada auditoría, tanto en las realizadas íntegramente por el socio del encargo y aquellas cuya naturaleza y circunstancias son más complejas en las que puede designar a otros miembros del equipo del encargo el diseño o ejecución de algunos procedimientos, tareas o acciones de las auditorías.

Podría generar dudas acerca del significado de “auditorías realizadas íntegramente por el socio” y de “cuando una auditoría no la realiza en su totalidad el socio del encargo”, por eso se considera pertinente comentar parte de los párrafos A13 y A14 de la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de la propia NIA 220 revisada, a fin de buscar luz a esa duda. Al respecto, la previsión de la norma está dirigida hacia pequeña firma, especialmente de estructura y recursos humanos en que se confía al socio el diseño de mucha de las respuestas a los riesgos de calidad de la firma, especialmente, en atención a que las políticas y procedimientos normalmente son menos formales. Por otra parte, las políticas y procedimientos requieren intervención de otro socio en la dirección, supervisión y revisión del trabajo de los

otros integrantes del equipo solo son relevantes si hay miembros del equipo distintos al socio del encargo, más aún si los miembros asignados son de otra firma de la red o apoyo facilitado por empresa prestadora de servicios en recursos humanos.

Impactos esperados de los cambios de la NIA 220

Tal como se comenta en líneas arriba los cambios planteados en la norma son muy importantes, ahora bien, ¿qué resultado se espera de estos cambios?, a continuación, se trata de puntualizar algunas de las expectativas del IAASB, en dos aspectos que los autores consideran relevantes:

1. Alentar la gestión proactiva de la calidad en el encargo. Se espera que las firmas, a través de las responsabilidades asignadas al socio y al equipo del encargo un esfuerzo proactivo, ya no retroactivo como se viene haciendo hasta la fecha, auditar el pasado es importante como aseguramiento de calidad, pero es más significativo auditar mirando el futuro, eso significa considerar las debilidades detectadas y actuar en consecuencia para corregir los errores, adoptar las medidas que minimicen la posibilidad de nueva ocurrencia de casos similares en la conducción de una auditoría en futuras asignaciones.

2. Enfatizar la importancia del escepticismo profesional y mejorar la documentación de los juicios del auditor. Históricamente estos dos conceptos representan elementos de trabajo de los auditores, mantener elevado el escepticismo profesional no solo ayuda al auditor a cumplir con las normas, políticas y procedimientos adoptados por la firma sino a incrementar de manera sustantiva la calidad de su servicio. Por su parte la construcción del juicio del auditor es un ejercicio significativo en la debida diligencia, no dejarse influenciar por manifestación externa y prevalecer su propio juicio también contribuye a la mejora importante en su trabajo, formarse el juicio propio es un requerimiento ético relevante en el ejercicio profesional

del contador público que el Código de Ética Internacional así lo considera en uno de sus principios fundamentales, la objetividad. Se espera que cuando entre en vigencia esta norma modificada contribuya positivamente al crecimiento en calidad de las firmas que realizan encargos de auditoría a las PYMES.

Nueva norma de gestión de la calidad de firmas de contadores independientes

Al igual que la NIA 220 (Revisada), en diciembre del año pasado el IAASB publicó dos nuevas normas y una modificada, todas referidas a gestión de la calidad orientadas al fortalecimiento de las firmas independientes de contadores que ofrecen servicios de aseguramiento y de alcance convenido o servicios relacionados. Al plantear en líneas anteriores las modificaciones incluidas en la NIA 220 (Revisada), denominada ahora Gestión de la Calidad de la Auditoría de Estados Financieros, adecuándola a los requerimientos de la nueva norma denominada NIGC 1 Gestión de la calidad de firmas que realizan auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados, que a seguir será abordada brevemente.

La Comisión de Normas y Prácticas de Auditoría y el Foro de Firmas Interamericanas, ambos de la AIC, en todas las charlas ofrecidas analizan tales normas, con el ánimo de que los colegas de la AIC estén consustanciados con el nuevo enfoque de la calidad, que de control pasa a un estadio muy superior de gestionar, lograr, implementar y mantener la calidad en la firma y en los servicios que prestan los profesionales contables independientes.

En un abordaje primario, se señala que la nueva NIGC 1 trata de las responsabilidades de la firma de dos asuntos particularmente importantes: 1. El diseño de un sistema de gestión de la calidad para auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados y 2. implementar y operar dicho sistema. Además, la norma considera que las revisiones de la calidad del encargo forman parte del sistema de gestión de la calidad, para cuyo propósito la firma asume la responsabilidad de establecer

políticas o procedimientos que aborden los encargos que deben estar sujetos a revisiones de la calidad del encargo.

En el siguiente tópico será analizada la NIGC 2 Revisiones de la calidad del encargo que trata del nombramiento y la elegibilidad del revisor de la calidad del trabajo y del desempeño y documentación de la revisión de la calidad del trabajo, que complementa la última parte de la que trata la NIGC 1 señalada en el párrafo anterior, que considera a las evaluaciones de la calidad del encargo como parte esencial del sistema de calidad requerido.

La nueva norma de calidad cuando entre en vigencia sustituirá a la actual NICC 1 y requiere que los sistemas de gestión de la calidad que cumplen con la NIGC 1 deben diseñarse e implementarse antes del 15 de diciembre de 2022, y la evaluación del sistema de gestión de la calidad requerida sus párrafos 53 y 54 debe realizarse dentro de un año siguiente al 15 de diciembre de 2022. Fecha de entrada en vigor. Subrayado es de los autores.

De esto se infiere dos asuntos significativos que debe agendarse el colega que actúa como líder principal de su firma: 1. Diseñar e implementar el sistema de calidad, y 2. Evaluar el sistema de gestión de la calidad.

El primero debe llevar a cabo antes del 15 de diciembre de 2022 y el segundo debe ejecutar dentro de un año después del 15 de diciembre de 2022. Es decir, independiente a la fecha de entrada en vigor de la NIGC 1 las firmas deben iniciar lo antes posible el proceso de definir el modelo de calidad apropiado a su práctica e implementar el sistema antes de dicha fecha. A hoy se tiene un poco más de un año para diseñar, elaborar e implementar su sistema de calidad conforme a los requerimientos de la nueva norma. Posterior a esta primera etapa, que se puede señalar como periodo de diseño e implementación del sistema, vendrá la primera evaluación de dicho sistema a llevarse a cabo dentro de los doce meses posteriores a partir de la entrada en vigencia de la nueva norma; la evaluación de calidad deberá adecuarse a las exigencias de la NIGC 2, que igualmente entrará en vigor a partir del 15 de diciembre de 2022, pues allí se definen los requerimientos para la elegibilidad y nominación del revisor de la calidad. El tiempo apremia.

Para enfrentar este apasionante desafío de gestionar y asegurar la calidad es conveniente debatir con los colegas afines y que mejor hacer con los colegas de la AIC, con ese propósito este trabajo planteará algunos procedimientos y modelo de diseño de gestión de calidad en la auditoría de estados financieros a pequeñas y medianas organizaciones y entidades menos complejas.

Las firmas de contadores independientes adquieren diversas naturalezas y características, como desempeñarse en distintos entornos y ambientes y realizan encargos, igualmente diversos, la nueva NIGC 1 aborda esta realidad, por lo que dispone que al aplicar un enfoque basado en el riesgo, se requiere que la firma tenga en cuenta su propia naturaleza y circunstancias en que se desenvuelve y la naturaleza y circunstancias de los encargos que realiza, así como las complejidades o no de las entidades cuyos estados financieros u otra información financiera, si se da el caso, que audita; por tanto, el diseño del sistema de gestión de la calidad de la firma, en particular en cuanto a su complejidad y formalidad, variará en cada caso; así, si una firma realiza diferentes tipos de trabajos para una amplia variedad de entidades, incluyendo auditorías de estados financieros de entidades cotizantes en bolsa de valores, probablemente necesitará tener un sistema complejo, estructurado y formalizado de gestión de la calidad y documentación de respaldo apropiada y voluminosa, pero, si realiza solo revisiones de estados financieros o trabajos de compilación su sistema de calidad será simple y menos formales. Es decir, no todas las firmas de auditoría, en particular aquellas de pequeñas y medianas estructuras, requerirán de un sistema de calidad muy sofisticado ni complejo de estructuras, que desde luego escapa del alcance de ellas por el elevado costo. Sin embargo, esto no significa que las pequeñas y medianas firmas de contadores independientes que adoptan las normas NIA y las de calidad deban ignorar sus requerimientos, pues la NIGC 1 plantea la forma de cumplimiento de sus requerimientos con sistemas mucho menos complejos y complicados, que a juicio de los autores del presente trabajo son adecuables a las auditorías generales a las PYMES.

La nueva NIGC 1 se aplica a todas las firmas que realizan auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados (es decir, si la firma realiza alguno de estos encargos, se aplica a dicha NIGC y el sistema de gestión de calidad que se establece de acuerdo con sus requisitos permite el desempeño consistente por parte de la firma de todos estos compromisos).

Es importante repasar dos definiciones que trae esta NIGC, las referidas a **Sistema de gestión de la calidad** que significa aquel sistema diseñado, implementado y operado por una firma para proporcionarle una seguridad razonable de que:

- (i) La firma y su personal cumplen con sus responsabilidades de acuerdo con las normas profesionales y los requisitos legales y reglamentarios aplicables, y realizan trabajos de acuerdo con dichos estándares y requisitos; y
- (ii) los informes del encargo emitidos por la firma o los socios del encargo son apropiados en función de las circunstancias.

La otra definición a repasar se refiere a la **Revisión de la calidad del trabajo** que la considera como una evaluación objetiva de los juicios importantes hechos por el equipo del trabajo y las conclusiones a las que se llegó al respecto, realizada por el revisor de la calidad del trabajo y completada en la fecha del informe del trabajo o antes. Negritas son de los autores.

Según esta nueva norma un sistema de gestión de la calidad opera de manera continua e iterativa y responde a los cambios en la naturaleza y circunstancias de la firma y sus compromisos, para los propósitos de esta NIGC, un sistema de gestión de la calidad aborda más elementos y de una manera abarcante hacia la obtención y mantenimiento de la calidad mediante su gestión, tal como se presenta en el cuadro, más adelante.

Principales cambios con relación a la Norma Internacional de Control de calidad que trae la NIGC 1

Existen varios cambios relevantes entre la nueva NIGC 1 y la actual NICC 1, la primera incorpora una introducción con informaciones materiales que junto a la guía de aplicación y otros materiales explicativos constituyen un elemento orientador para comprender mejor el alcance de los requerimientos normativos, también las definiciones ampliadas en relación a la norma de calidad vigente facilitan ampliamente su aplicación.

En el siguiente cuadro se visualiza los cambios planteados:

| | |
|---|--|
| NICC 1 Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. | NIGC 1 Gestión de la calidad para firmas que realizan auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados |
| Seis elementos | Ocho componentes |
| Responsabilidades de liderazgo en la calidad de la firma | El proceso de evaluación de riesgos de la firma; |
| Requerimientos de ética aplicables | Gobierno y liderazgo; |
| Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y encargos específicos | Requisitos éticos relevantes; |

| | |
|-----------------------------|--|
| Recursos humanos | Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y compromisos específicos; |
| Realización de los encargos | Ejecución del encargo |
| Seguimiento | Recursos (comprenden: Humanos, tecnológicos e intelectuales) |
| | Información y comunicación |
| | El proceso de seguimiento y corrección |

Esta nueva producción normativa de IAASB ofrece nuevas herramientas de fortalecimiento de la confianza de los usuarios de los informes de las firmas de contadores independientes, incorpora nuevos conceptos de calidad, siempre en busca de una profesión fuerte y coherente en todo el mundo y, por sobre todo, recuperar la confianza deteriorada por malas prácticas de algunos contadores de parte de la comunidad usuaria de sus servicios profesionales.

El desafío que se enfrenta en América Latina está, una vez más, centrado en la capacitación y debate del alcance de las normas, así como de su aplicación, que para los adherentes individuales e institucionales de la AIC se dispone a través de las jornadas ofrecidas y a ofrecer mensualmente por la Comisión de Normas y Prácticas de Auditoría y por el Foro de Firmas Interamericanas, ambos de la AIC, a todos aquellos adherentes interesados en ampliar y compartir su conocimiento acerca de estas normas de gestión y aseguramiento de la calidad, pero el modelo que se planteará, más adelante, en este trabajo no tiene destinatario específica, no tiene condicionante, sino en general va dirigido a todos aquellos colegas contadores que puedan necesitar fortalecer la calidad de sus servicios y creen que el modelo a ser sugerido podrá serle útil en su desempeño en las auditorías.

Los autores entienden que, más que nunca, se tiene una magnífica oportunidad de escalabilidad de la práctica, y como mencionan en la justificación del estudio que les impulsa a esta investigación y presentación de propuesta, esta presentación de la problemática analizada

no pretende agotar el debate sino apenas reconocer la cuestión para conducir un trabajo coordinado y dinámico que permita dar presencia a aquellas firmas de auditores individuales y de pequeñas firmas mediante la robustez de la calidad de su auditoría; no se debe desaprovechar.

Revisiones de calidad del compromiso según las nuevas normas de gestión de la calidad

La NIGC 2 Revisiones de calidad del compromiso completa el juego de normas de gestión y logro de calidad en los encargos de aseguramiento y servicios relacionados que ya se han considerado las otras en tópicos anteriores.

Esta nueva norma al igual que las anteriores citadas, entrará en vigor para auditorías y revisiones de estados financieros para períodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2022; y efectivo para otros compromisos de aseguramiento y servicios relacionados que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2022. Esta aparente repetición de fecha de entrada efectiva de la norma no es tal, pues al referirse su vigencia para las auditorías y revisiones subraya a periodos (ejercicios para algunas jurisdicciones) que en todos los casos de auditorías y revisiones de estados financieros comprende un tiempo limitado en meses, generalmente, o días como ocurre en algunas circunstancias; mientras que para los otros compromisos de aseguramiento no siempre se requiere un periodo de cobertura, a veces puede responder a una fecha específica y nada de rango temporal que lo limite su cobertura.

Como es de conocimiento generalizado de los delegados participantes y de los futuros lectores de este trabajo interamericano, muchos dedicados a la auditoría de estados financieros históricos y otros servicios profesionales independientes, las normas de aseguramientos y otros pronunciamientos internacionales son desarrollados y aprobados por el IAASB.

Tal como declaran los pronunciamientos, el “objetivo del IAASB es servir al interés público estableciendo estándares de auditoría, aseguramiento y otros relacionados de alta

calidad y facilitando la convergencia de los estándares de aseguramiento y auditoría internacionales y nacionales, mejorando así la calidad y consistencia de la práctica en todo el mundo y fortalecer la confianza pública en la profesión global de auditoría y aseguramiento.”

Y, que “el IAASB desarrolla normas y guías de auditoría y aseguramiento para su uso por todos los contadores profesionales bajo un proceso compartido de establecimiento de estándares que involucra a la Junta de Supervisión del Interés Público, que supervisa las actividades del IAASB, y al Grupo Asesor Consultivo del IAASB, que proporciona información de interés público el desarrollo de estándares y guías. Las estructuras y procesos que apoyan las operaciones del IAASB son facilitados por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).”⁹

Respecto a la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 2, objeto de este abordaje como marco teórico, trata de:

- (a) El nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del trabajo; y
- (b) las responsabilidades del revisor de la calidad del trabajo en relación con el desempeño y la documentación de una revisión de la calidad del trabajo.”¹⁰

Tal como se ha comentado en el tópico referido a la NIA 220 Revisada, su aplicación por una firma de contadores públicos independientes o de un auditor independiente supone (la norma asume) que la labor realizada por los profesionales citados está sujeta al cumplimiento de los requerimientos de las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad NIGC- 1 y 2 o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes a éstas, se considera pertinente recordar que varios países emiten normas profesionales en su jurisdicción, algunos, o varios, emiten con base a las internacionales, otros emiten normas absolutamente autóctonas basados en su propia realidad; en general estas normas emitidas por los gremios

⁹ IFAC Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, Volumen I. Edición 2018, español.

¹⁰ Párrafo 1 de la Norma Internacional de Gestión de Calidad 2 Revisiones de calidad del encargo.

tienen un nivel de requerimientos muy significativos, aunque no alcanzan el de las internacionales.

En ese mismo tópico se hizo notar que en la introducción misma de la NIA 220 Revisada ya se plantean cambios importantes al adecuar el sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo por otro de gestión de la calidad adecuando a la definición del objetivo de la firma de auditoría contemplada en la NIGC 1, de diseñar, implementar y operar el sistema de gestión de la calidad para las auditorías o revisiones de estados financieros, otros encargos de aseguramientos o servicios relacionados realizados por la firma de auditoría, que le proporcionen una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen con sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con esas normas y requerimientos; y que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias, consecuentemente, dicha norma revisada (NIA 220 Revisada), asume que la firma de auditoría está sujeta a las NIGC o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes a aquellas, consecuentemente, todas las firmas de auditoría o aquellos auditores independientes que declaran en su informe la aplicación de las NIA deben observar los requerimientos de la NIGC 2 Revisiones de calidad del compromiso, al igual que los requerimientos de las otras normas de gestión de calidad y de cualquier otra norma internacional de auditoría.

La NIGC 2 se aplica a todos los trabajos para los que se requiere realizar una revisión de la calidad del trabajo conforme a los requerimientos vigentes, pues se basa en la premisa de que la firma está sujeta a la NIGC 1 o a requisitos nacionales que son al menos igual de exigentes y como todas normas internacionales de auditoría debe leerse junto con los requisitos éticos relevantes para los encargos de aseguramientos.

La norma de gestión de calidad considera que una revisión de la calidad del trabajo realizada de acuerdo con dicha norma es una respuesta específica que es diseñada e implementada por la firma de acuerdo con la NIGC 1 y que el revisor de la calidad del trabajo nominado de entre los socios u otra persona con competencia y autoridad de un socio elegibles lleva a cabo la revisión de la calidad del trabajo en el nivel del compromiso en nombre de la firma de acuerdo a la naturaleza y circunstancias del encargo y de la firma. Se hace la aclaración de que las tres normas analizadas (NIA 220 Revisada, NIGC 1 y NIGC 2) consideran a aquellas firmas de profesionales que cuentan con un solo socio o incluso a un auditor individual que actúa solo y realizan integralmente el encargo, disponiendo la forma del cumplimiento de sus requerimientos y señalan que el diseño del sistema de gestión, logro y mantenimiento de calidad no requiere ser tan complejo como sería para aquellas firmas con mayores estructuras y recursos.

La NIGC 2 dispone de los siguientes requerimientos que deban ser atendidos en las revisiones de calidad de los encargos:

- a. Aplicación y cumplimiento de los requisitos relevantes.
- b. Nombramiento y elegibilidad de los revisores de calidad del compromiso.
- c. Realización de la revisión de calidad del compromiso.
- d. Documentación

Aplicación y cumplimiento de requisitos relevantes

Según este requerimiento, la firma y el revisor de la calidad del trabajo deben tener conocimiento integral de la norma, incluida la aplicación y otro material explicativo, para comprender el objetivo que se busca alcanzar y aplicar adecuadamente los requerimientos que impone y sean aplicables a la firma, al revisor designado y al encargo en cada caso, salvo que tales requerimientos sean irrelevantes en las circunstancias particulares. Este requerimiento es

consistente con el párrafo 19 de la NIA 200, que en su edición 2020, publicada en abril de este año dispone cuanto sigue (traducción libre del inglés al español por los autores) “El auditor deberá tener conocimiento del texto completo de una NIA, incluyendo su aplicación y otro material explicativo, para comprender sus objetivos y para aplicar sus requisitos correctamente.”¹¹

En los eventuales casos en que tanto la firma como el revisor consideran con base fundamentada de que los requerimientos de las políticas o procedimientos de la firma no serían suficientes para alcanzar los objetivos definidos en la norma como sigue: “El objetivo de la firma, mediante la designación de un revisor de calidad del trabajo elegible, es realizar una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas al respecto”¹², podrán aplicar otros recursos que aseguren el logro de calidad de sus servicios.

Nombramiento y elegibilidad de los revisores de calidad del trabajo

Otro de los requerimientos importantes de la norma dispone que la firma deberá establecer políticas o procedimientos que definan que la asignación de la responsabilidad para el nombramiento de revisores de calidad del trabajo esté a cargo de una persona con la competencia, capacidades y autoridad apropiada dentro de la firma para cumplir con la responsabilidad.

También la norma requiere que la firma establezca las políticas o procedimientos que contemplan los criterios de elegibilidad para ser nombrado revisor de la calidad del trabajo y que el revisor nombrado no sea miembro del equipo del trabajo, para evitar que se autoevalúe su propio trabajo, y que tenga la competencia y las capacidades, incluido el tiempo suficiente, y la autoridad apropiada para realizar el trabajo de revisión de calidad; que cumple con los

¹¹ NIA 200 Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría, edición 2020, publicado en abril 2021, en inglés.

¹² Párrafo 12 de la NIGC 2

requisitos éticos relevantes, incluso en relación con las amenazas a la objetividad y la independencia del revisor de la calidad del trabajo; y que además cumple con las disposiciones legales y reglamentarias, si las hubiera, que sean relevantes para la elegibilidad del revisor de la calidad del trabajo. Nuevamente aquí se puede pensar que la posibilidad de aplicar este requerimiento por las pequeñas y medianas firmas se aleja de la realidad, sin embargo, se recuerda que las normas estudiadas contemplan mecanismos de cumplimiento de sus requerimientos por las firmas individuales y por aquellas de pequeñas estructuras y escasos recursos. Definitivamente, no es excusa ser pequeña firma o trabajar en forma individual para no lograr la calidad, tampoco es argumento disponer escaso recurso porque el sistema de calidad no requiere ser complejo para estos casos, lo esencial siempre es la cultura de calidad.

De igual manera, esta norma requiere que las políticas o procedimientos de la firma establecidos abordarán las amenazas a la objetividad creadas por una persona designada como revisor de la calidad del trabajo después de haber servido previamente como socio del compromiso mediante el establecimiento de un plazo mínimo que deba transcurrir desde el momento en que dejó de actuar como integrante del equipo del encargo del trabajo y la fecha de designación como revisor de calidad del encargo. Dicho plazo no debe ser inferior a dos años, incluso debe ser superior si los requisitos éticos relevantes así requieran. Este requerimiento es aplicable a aquella firma que tenga más de un socio, mínimo dos, y una disciplina significativa, de tal suerte que uno de los socios que sea designado revisor se abstenga en conducir un encargo, pues la amenaza de autoevaluación sería relevante y de gran impacto para el deterioro de la credibilidad de la firma que no respeta.

Un aspecto significativo relacionado con este requerimiento es el deterioro de la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo; al respecto, dispone que la firma establecerá políticas o procedimientos que aborden las circunstancias en las que la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se vea afectada y las acciones que deban ser tomadas por la firma, incluyendo el proceso para identificar y nombrar al reemplazante para estos casos. El

deterioro de elegibilidad se puede dar por varias causas, una de ella podría ser la edad avanzada del revisor que permanece por largos años en ese rol, otro puede ser de que en el periodo inmediato anterior al año de elección no se tenga socio que cumpla con el requisito mínimo de dos años de no conducción de un encargo sujeto a la revisión, existen otros más, como la falta de debida competencia del socio para el cargo, el conflicto de interés que podría tener algunos de los postulantes o potenciales candidatos.

Desempeño de la revisión de la calidad del trabajo

La revisión de calidad de un encargo es una auditoría de auditoría, supone una planificación de las tareas, la conducción/ejecución o desempeño del trabajo, la elaboración del informe de revisión, la discusión con el socio a cargo del encargo, la emisión del informe de calidad, así como de producción de recomendaciones para mejoras de aquellas debilidades o de incumplimiento de la calidad en el encargo y su posterior seguimiento.

Para medir el desempeño del revisor de calidad, la norma requiere de la firma que el establecimiento de políticas o procedimientos determinen:

a. Las responsabilidades del revisor de la calidad del trabajo de realizar procedimientos de acuerdo con los requisitos de los párrafos 25-26 de la norma en momentos apropiados durante la realización del encargo que proporcione una base adecuada para una evaluación objetiva de los juicios importantes realizados por el equipo del encargo y las conclusiones a las que se llegue;

b. Las responsabilidades del socio del encargo en relación con la revisión de la calidad del encargo, incluido el hecho de que el socio del encargo no pueda fechar el informe del encargo hasta que se haya recibido la notificación del revisor de la calidad del encargo de acuerdo con el párrafo 27 de que la revisión de la calidad del encargo está completa; y

c. Circunstancias en las que la naturaleza y el alcance de las discusiones del equipo del trabajo con el revisor de la calidad del trabajo sobre un juicio significativo dan lugar a una

amenaza para la objetividad del revisor de la calidad del trabajo, y las acciones apropiadas a tomar en estas circunstancias.

Escalabilidad

Escalabilidad, es una palabra que describe la capacidad de un negocio o sistema de crecer en magnitud. Aunque la palabra escalabilidad no es de uso frecuente en el español y el diccionario de la RAE no contempla específicamente, el significado frecuente que se le asigna es “ampliable”, en el contexto de la norma debemos entender como crecimiento en calidad por parte de la firma o del auditor individual, su capacidad de adecuarse a los requerimientos de la gestión de calidad y lograr un crecimiento continuo sin perder la calidad de los encargos.

Al igual que la NIA 200 (Revisada) la NIGC 2 considera que “la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos del revisor de la calidad del trabajo requeridos por esta NIGC varían dependiendo de la naturaleza y circunstancias del trabajo o de la firma. Por ejemplo, los procedimientos del revisor de la calidad del trabajo probablemente serían menos extensos para trabajos que involucren menos juicios significativos hechos por el equipo del trabajo”¹³, es dable entender que también la escalabilidad también se logra atendiendo a la naturaleza y circunstancias de la entidad emisora de los estados financieros y otra información financiera sujetas a la auditoría, encargo que a su vez es sometida a la revisión de la calidad.

El contenido de esta nueva norma, de los requerimientos propiamente, hacen la gran diferencia con el último elemento de un sistema de control de calidad de la NICC 1, seguimiento o monitoreo de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, al establecer una clara independencia del auditor, definir sus responsabilidades como tal, exigir la emisión de su informe de revisión de calidad y de hacer el seguimiento a la implementación de las medidas prometidas por el socio a cargo de un encargo, en respuesta al informe del revisor.

¹³ Párrafo 4 de la NIGC

Documentación de la ejecución de la revisión

La documentación de la actuación del auditor en todos los encargos siempre es esencial, solo la evidencia documentada se puede utilizar para justificar la razón del sentido y del contenido del informe, en efecto, la NIGC 2 requiere la documentación apropiada que justifica que el revisor de la calidad del trabajo asuma la responsabilidad de la documentación de la revisión de la calidad del trabajo y que dicha documentación se incluya con la documentación del trabajo, es aplicable el principio de existencia que manejan los abogados en un juicio, que sostiene “que lo que no está en el expediente de un juicio, no existe para los fines de tal juicio”, parafraseando esta máxima, se puede sostener que la evidencia que no está documentada en los archivos del auditor no existe para los fines de la auditoría.

Igualmente dispone que el revisor de la calidad del trabajo determinará que la documentación de la revisión es suficiente para permitir que un profesional experimentado, que no tenga conexión previa con el trabajo, comprenda la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos realizados por el revisor de la calidad del trabajo y, cuando corresponda, las personas que ayudaron al revisor y las conclusiones a las que se llegó al realizar la revisión. El revisor de la calidad del trabajo también deberá determinar que la documentación de la revisión de la calidad del trabajo incluye: la identificación del revisor y de las personas que ayudaron con la revisión de la calidad del trabajo; la identificación apropiada de la documentación del trabajo revisada; de la base para la determinación del revisor de la calidad del trabajo; de las notificaciones requeridas; y la fecha de finalización de la revisión de la calidad del trabajo.

Resultados

Con base a los antecedentes del arte, resumidos en líneas arriba, a continuación, se presentan los resultados del estudio que comprende dos partes esenciales:

1. La propuesta teórica que ensayan los autores para sustentar la solución a la problemática definida como objeto de estudio a la que llegan, y
2. El modelo de supervisión y seguimiento de calidad que proponen como alternativa para lograr y sostener la calidad en el servicio de auditoría conducido por los auditores individuales y las pequeñas y medianas firmas a los estados financieros y otra información financiera de entidades de pequeñas y medianas dimensiones o entidades menos complejas.

Las propuestas de los autores constituirían una forma de cumplimiento de los requerimientos de las normas de calidad vigentes y futuras emitidas por IAASB.

Propuesta teórica estructural de los autores

La disrupción social que el Covid-19 plantea a la comunidad mundial, es la nueva realidad digital, con inteligencia artificial, robotización, tecnología blockchain, criptomoneda o bitcoin, digitalización y otras tantas más, que imponen nuevo tipo de riesgos en la auditoría. Si bien estas herramientas digitales con tantas otras, que no es propósito de este trabajo detallar, ya existían antes de la declaración de la pandemia por la OMS, sin embargo, tal declaración y el impacto ante la sociedad de la invasión del virus obligó a los hombres a adecuarse al uso de dichas herramientas para satisfacer sus necesidades laborales y de otros menesteres. Antes una Conferencia Interamericana de Contabilidad convocaba a miles de colegas pues era únicamente presencial viendo las presentaciones en un enorme salón, hoy, interactuando presencialmente, pero a distancia mediante las herramientas digitales. La XXXIV CIC marca un nuevo hito en la historia de la AIC al ser ésta la primera en ser transmitida en tiempo real a tantos colegas de distintos países y a distintos horarios en cada uno de ellos y al mismo tiempo para un contingente importante que participará en forma presencial. Las grandes crisis y dificultades que enfrenta la humanidad siempre es oportunidad para la generación de una

nueva herramienta para el confort, en última instancia para la supervivencia del ser humano, es lo que en contrapartida esta pandemia le deja.

Al margen de los muchos beneficios que genera la virtualidad en la comunicación, en las transacciones de los negocios y en la generación de la información, entre otros, implica un incremento sustancial de los riesgos de los negocios, por un sinnúmero de factores, traducidos en la posibilidad cierta de errores de datos, manipulación de la información, ocultamiento intencional de transacciones, violación de confidencialidad de la información, concentración de controles, desaparición de pistas de auditoría, incentivo para cometer fraudes; desaparición de archivos; aspectos que hacen potencialmente posible de que los informes financieros producidos en ese entorno sean fraudulentos, que a su vez implican riesgos de auditoría de los estados financieros, que para los contadores requieren de una planificación más abarcadora, más completa y compleja, mayor concentración de esfuerzos a la que tradicionalmente están acostumbrados y, por sobre todo, la participación cada vez más relevante de expertos, sean en tecnología, es detección de fraudes, en leyes, etc. Por otra parte, se debe considerar la corrupción imperante en todas las esferas, tanto pública como privada, la que ya no causa pánico en el sector económico debido a que el comercio convive con ella, generando frecuentes prácticas indebidas y no pocas veces ilegales, que con frecuencia involucra a los profesionales contables en su rol de preparadores de información financiera o auditores en entidades cuyos estados financieros publicados son objetados por la opinión pública e investigados por la justicia. Ha habido tantos casos publicados que denotan insatisfacción de los usuarios y la IFAC reconoce la existencia de esa creciente demanda insatisfecha de los servicios del contador público que deben proporcionar credibilidad no solo a la información financiera sino también a la información no financiera, cuya atención impone de nuevos riesgos e incrementa la responsabilidad del profesional.

En la actualidad los servicios del contador público no pocas veces requieren de equipos multidisciplinarios o el uso de especialistas bajo la conducción del contador, por lo cual requiere de nuevas técnicas de planificación y de control de calidad, fundamentalmente, de modo a

reducir tales riesgos a niveles aceptables, los nuevos requerimientos de las normativas de control de calidad impulsadas el IAASB, extensamente detallados en el marco teórico de este trabajo respaldan esta aseveración. También es significativo mencionar las modificaciones casi permanentes llevadas a cabo por el IESBA¹⁴ y la emisión de las Normas Internacionales de Independencia, cuya observancia definitivamente mejorará sustancialmente la calidad de los servicios del contador público y refuerza la confianza de los usuarios.

El servicio independiente, en particular del contador público, siempre es tan sensible a crítica de los usuarios que se sienten insatisfechos con el servicio requerido cuando teniendo el informe de los auditores independientes algunos de ellos creen que están protegidos de prácticas corruptas o de fraudes, siempre fue así, aunque en los últimos años debido a que se ha acentuado el incremento de riesgos de auditoría provenientes de prácticas comerciales deshonestas, la metodología de auditoría ha acompañado esta evolución mediante la búsqueda permanente de un adecuado análisis y comprensión del riesgo del negocio y su relación con los objetivos de auditoría y su correspondiente respuesta a estos riesgos a través de exámenes más adecuados a su control y a sus prácticas empresariales; no obstante, es necesario obtener nuevas herramientas de auditoría que aseguren hacer frente a eventuales inexactitudes que puedan generar las actuales y futuras transacciones digitales y negocios virtuales dominantes en los tiempos actuales y representan riesgos significativos, tales como las fluctuaciones impredecibles de las monedas virtuales (que parece tienen visos de legalidad de su uso en los países de la región, es decir, empezarían a tener jurisdicción) y los negocios sin zona geográfica para propósito legal.

Herramientas y lenguajes tecnológicos al alcance de los auditores como la inteligencia artificial, data analytics, big data, machine learning, Data Mining y la hiperautomatización o automatización inteligente de procesos que posiblemente sean una de las tendencias tecnológicas clave con la que los auditores deberán familiarizarse en los próximos años para

¹⁴ Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants, including International Independence Standards, December 2020.

mantenerse competitivo y entender mejor los riesgos tecnológicos que deberán enfrentar en su práctica. En su reunión del 16 de noviembre de 2017, en Bruselas, IFAC trató sobre el impacto de la Tecnología (Inteligencia Artificial) en la profesión contable en unos 5 y 10 años, que generará cambios muy importantes en el perfil actual de los contadores, así como en su formación profesional desde las universidades, incluyendo la auditoría por la información de BIG DATA en los sistemas y procesos de las empresas; mediante la herramienta del DATA ANALITICS, se estima que se quedó corto en su estimación en años, pues a los tres años (2020) estas herramientas ya tenían vigencia plena, no tan invasiva como se espera ocurra en unos años más, tal vez en dos o tres, pero definitivamente mucho antes de los cinco y diez años pronosticados. En cuanto a la aplicación de estas tecnologías en la generación de conocimiento en las universidades posiblemente el pronóstico tardará más en hacer realidad.

Entre muchos otros asuntos, los aspectos señalados exponen al auditor ante la necesidad de incrementar sus propios controles a fin de asegurar una alta calidad en sus servicios. También es importante reconocer que la participación de técnicos de otras disciplinas, por ejemplo, especialistas en impuestos, analistas de sistemas, abogados, arquitectos, ingenieros, economistas, etc., que día a día interactúan en mayor grado en la práctica de la auditoría independiente, aumenta el riesgo de fraude profesional en el mismo equipo; por tanto, se requiere el control de calidad en forma permanente para disminuir estos riesgos inherentes del desempeño del auditor. Se comprende que IFAC ya da respuesta suficiente a estos desafíos, sin embargo, volviendo al origen de este trabajo en que los autores expusieron las dificultades que, en general, tienen las pequeñas y medianas firmas y que la característica que adorna a un altísimo porcentaje de las empresas en Latinoamérica hacen que planteen su propuesta de mejoras en la implementación de procesos de calidad en la auditoría de estados financieros de pequeñas y medianas entidades, que no necesariamente debe ser pequeñas ni medianas organizaciones. Es entendible que el problema de la posibilidad de fraude no es una cuestión de tamaño de las firmas de los auditores sino de su conducta profesional de adoptar o no una cultura de calidad y de adoptar un propósito de

escalabilidad mediante la buena práctica y la inversión apropiada en la tecnología, que no implica contar equipos y software de última generación sino la aplicación de ellos en la generación de un producto (servicio) de calidad que satisfaga la expectativa de los usuarios a quienes están destinados.

A continuación, los autores plantean sus propuestas que estiman podrían ayudar a fortalecer la calidad de los servicios y recuperar de esa manera la confianza de los usuarios quienes constituyen la razón de ser de las firmas, y al mismo tiempo adoptar plenamente los pronunciamientos de IFAC o de otros organismos de regulación de la jurisdicción.

Las propuestas de los autores se subdividen en dos partes, la primera es condición previa a la implementación de la etapa siguiente: 1. Diseño e implementación de un sistema de aseguramiento del logro y vigencia de la calidad en las firmas de auditoría, y 2. Monitoreo de la calidad que puede optarse por una de las variables de: a. Monitoreo de calidad a cargo del gremio de contadores o b. Monitoreo a cargo de un comité de socios de estudios que forman parte del programa de supervisión de calidad.

a. Monitoreo de calidad a ser ejercido por el gremio de contadores

Los países americanos tienen gremios de contadores, algunos tienen más de un gremio, pero por lo general todos tienen uno que aglutina a la mayoría de los contadores, por lo que los autores proponen que estos gremios tengan bajo su responsabilidad el monitoreo de la implementación, aseguramiento y mantenimiento de calidad, en sustitución del socio u otro personal con autoridad y capacidad de la firma, creen que el gremio preparado puede ejercer una positiva revisión y permanente control de la actuación de sus miembros. Para este fin cada Organismo patrocinador de la AIC deberá definir las políticas y los procedimientos de control de calidad de la actuación de sus miembros, particularmente los servicios prestados en el área de auditoría. Dichas políticas y procedimientos deben tener su adecuada divulgación y deberán ser apoyados con una rigurosa puesta en práctica de una educación continuada. Otro aspecto

extraordinariamente importante que los gremios necesitarán administrar es la cuestión de costo de los servicios que requieren la vigencia de control de calidad, una propuesta al respecto sería una contribución mínima obligatoria de los contadores cuyos servicios sean sometidos al proceso de control de calidad. También un asunto relevante a definir es si los técnicos serán del gremio o serán independientes, contratados cada vez que deba ejecutar un servicio al gremio, y la remuneración correspondiente. Tampoco se puede descuidar la participación de los evaluados, fundamentalmente cuando discrepan con los evaluadores, y la instancia recurrible cuando crean que el resultado no se ajuste a sus intereses. Para esta propuesta se deberá crear un comité de control de calidad compuesto por unos 5 (cinco) miembros que hayan tenido experiencia significativa en la práctica de auditoría en forma independiente, debiendo haber ejercido la función de socio en su firma, con por lo menos durante diez años, que deberían regirse de unas reglas éticas apropiadas en cada jurisdicción.

b. Monitoreo de calidad del Comité de socios de firmas

Esta propuesta plantean los autores en consideración a que en cada jurisdicción existen importante cantidad de firmas profesionales dedicados a la práctica de auditoría y con conocimientos suficientes de los pronunciamientos de IFAC a través de sus distintos Consejos, por lo que proponen que la supervisión y seguimiento de calidad de los encargos que llevan adelante las firmas adheridas al programa estén a cargo de un comité de destacados socios de firmas de contadores independientes que hayan actuado como socio responsable (líder) de encargos de auditoría, preferentemente que sean al mismo tiempo Docentes Universitarios y que dicho comité elabore su propio estatuto de orientación, basado en la observancia del Código de Ética para Contadores Profesionales del IESBA, aprobada por los representantes de las firmas incorporadas al programa de calidad. La supervisión, la elección de las firmas a ser evaluadas, y otros detalles similares se hará bajo el enfoque de los requerimientos de las NIGC 2 de IFAC aplicables a firmas de pequeños y medianos tamaños, incluso para practicantes

individuales, en atención fundamental a la naturaleza (entidades pequeñas y medianas cuyos estados financieros y otra información financiera sean auditados) y las circunstancias de cada encargo.

Al igual que la propuesta anterior, ésta también precisará de recursos financieros para su funcionamiento, que provendrá de pequeños aportes de las firmas adherentes al programa.

El desafío mayor de ambas propuestas es la confianza que debe ser cultivada para la adhesión de las firmas al programa de calidad, la cual deberá ser motivada con programas especiales de divulgación, haciendo saber la conveniencia de la aplicación de las normas internacionales, tanto de las emitidas por la IFAC como por IFRS Foundation, mediante la que se lograría la escalabilidad de las pequeñas y medianas firmas de contadores.

En cualquiera de la modalidad propuesta arriba, el proceso de control de calidad se debe llevar de una manera objetiva, con el objetivo fundamental de transmitir a los usuarios seriedad y los beneficios que genera dicha supervisión y seguimiento, por tanto, se debe eliminar de raíz la posibilidad de pensar en que por influencia alguna firma o algún profesional será beneficiado con la no revisión o la emisión de un informe suave cuando se detecte falla en el servicio o en la firma.

Los autores proponen, además, definir los siguientes aspectos formales de implantación para buscar asegurar el éxito del proyecto:

Firmas adheridas, definir como principio la no discriminación, por ningún motivo, la adhesión voluntaria al programa de calidad propuesta.

Registro actualizado a cargo del gremio o del comité, según sea el caso, de los participantes del programa.

Rendición de cuentas pública, tanto de los ingresos como de los gastos generados en el programa.

Igualdad de oportunidades, todos los adheridos al programa (firmas y auditores individuales), sin excepción, deben tener la misma posibilidad de ser alcanzados por el proceso de control de calidad, por igual, sin privilegio alguno.

Elaboración de guías de calidad, se deberá definir los criterios de administración de un programa de calidad, los estándares a ser aplicados en el proceso de supervisión de calidad (manual de aplicación o de procedimientos) de modo a dar mayor seriedad al programa, adecuados a los estándares de IFAC, especialmente las NIGC 1 y 2.

Elegibilidad de revisores, la modalidad elegida (gremio o comité de socios destacados) que administre un programa de revisión y seguimiento de calidad deberá definir el perfil de los revisores, su responsabilidad, su remuneración y las sanciones pertinentes para caso de cometer alguna incorrección. El proceso de selección o de designación de los responsables de llevar a cabo una revisión deberá tener la formalidad requerida para una posición de mayor relevancia en procura de la credibilidad de los usuarios. También deberá definir los criterios de remoción para los casos necesarios; así como la obligación de los seleccionados de una actualización permanente conforme a los requerimientos de su investidura.

Criterios de selección y alcance de la muestra: Se deberá definir con una base absolutamente justa la modalidad de selección de los servicios, la firma, así como las políticas y los procedimientos adoptados por ella respecto al proceso de supervisión de calidad. También se deberá establecer de una manera imparcial, científica de ser posible, el alcance de la muestra a ser tomada como sujeto de revisión.

Periodicidad de la revisión, el programa contemplará la frecuencia de la revisión y del seguimiento, principalmente la revisión ordinaria. Es deseable establecer con precisión los casos en que un mismo miembro adherido al programa sea nuevamente revisado, que no sea utilizado como una herramienta de presión, ni mucho menos de persecución a colegas por cuestiones ajenas a los objetivos del programa. La primera revisión deberá ser similar para todos, en el sentido de que todos los miembros sean revisados casi en forma simultánea.

Periodo de cobertura, el programa también deberá definir el periodo que abarcará cada revisión. Los autores proponen que solo sean revisados servicios ejecutados con posterioridad a la puesta en marcha del programa luego de un periodo de transición necesario para dar a

publicidad la vigencia del programa que deberá ser acompañada de un plan de capacitación e instrucción de los involucrados.

Reportes, las normas a ser elaboradas deberán comprender los diferentes tipos de informes que podrían ser emitidos como consecuencia de la revisión y sus correspondientes significados. Principalmente se deberá disponer los supuestos que generarían un tipo u otro de informes. Los autores son de la opinión de establecer calificaciones en función a un rating numérico del 1 al 3 en función al resultado obtenido. Es e decir:

Rate 1. Cumple con las normas de auditoría y esta correctamente aplicado las normas contables sin observaciones: : cuando de la revisión no surge objeción de ninguna naturaleza de carácter material. Vigencia plena del diseño de calidad de acuerdo a las exigencias de la normativa del administrador del programa, el gremio o el comité de socios, lo que corresponda.

Rate 2. Cumple con las normas de auditoría y esta correctamente aplicado las normas contables, con observaciones no materiales : cuando de la revisión surgen algunas debilidades menores que no son suficientes para calificar el informe de revisión, pero que a criterio de los revisores podrían significar en el futuro riesgo a la calidad del servicio o del proceso de control de calidad por tanto ameritan la emisión de comentarios, por sobre todo de recomendaciones para evitar o subsanar el inconveniente.

Rate 3. No Cumple con las normas de auditoría y/o no esta correctamente aplicado las normas contables, con observaciones materiales:

cuando de la revisión se concluye que el servicio no satisface la exigencia mínima del programa de calidad adoptado por el gremio/comité de socios. El proceso de revisión y seguimiento no está vigente. Se deberá acompañar al informe de las sugerencias pertinentes para remediar de inmediato la situación. Además, cuando en el intento de revisar, los revisores encuentran limitaciones que impiden llevar a cabo su cometido. En ambos casos, el programa de calidad no puede ser calificado como vigente, por tanto, el gremio/comité de socios deberá aplicar las penas previstas. En algunas circunstancias particulares podría darse este caso, por lo cual se incluye como propuesta.

En todos los casos, los informes emitidos deben ser escritos y discutidos con el revisado o responsable del servicio evaluado.

Igualmente, en los casos en que se emita sugerencias de mejora, los miembros evaluados deberán emitir un compromiso de mejoras, con cronograma de cumplimiento, de tal suerte a fortalecer el programa, informando, además, de los recursos disponibles y los responsables asignados que llevarán adelante el cumplimiento del plan de mejora asumido.

Sanciones, ninguna norma funciona si no estipula la sanción correspondiente a su incumplimiento, el programa no puede ser la excepción, por tanto, deberá estipular claramente los casos a ser penados y los castigos que les corresponderán; que a modo de ejemplo podrían ser: amonestación verbal, amonestación por escrito, multa pecuniaria, suspensión y exclusión del programa.

Costos, se deberá definir la manera de costear la revisión, una alternativa es que cada adherente al programa de calidad, sea este profesional individual o firma de profesionales, aporte algún recurso, podría ser horas hombre (tiempo) determinadas para pertenecer al selecto, necesario (pero de libre acceso) grupo de profesionales habilitados por el gremio o por el comité de socios que tiene a su cargo la supervisión y seguimiento de calidad de las firmas y de los servicios.

Documentación del programa de supervisión y seguimiento de calidad

Como parte de la propuesta, se debe crear un modelo para documentar la revisión de calidad que cubra los diferentes aspectos exigidos por las Normas Internacionales de Auditoría en la ejecución del servicio a través de la creación de un checklist de validación para documentar una revisión de calidad de un trabajo específico de auditoría, que podrá ser modificado y ajustado para la revisión de otros aspectos de la calidad de un servicio. El modelo es diseñado para un servicio de supervisión a ser ofrecido por el gremio de contadores o por el

comité de socios, que está sujeto a adecuaciones según las circunstancias y ajustes a la luz de la experiencia de su implantación.

Se resalta la importancia de la participación del evaluado dejando su opinión respecto a si está o no de acuerdo con el resultado de la revisión, principalmente su comentario cuando tiene discrepancia sobre la conclusión, opinión u observación de los revisores. También es de importancia mayor que los técnicos que intervienen en la revisión demuestren en sus conclusiones su alto nivel profesional y su grado de independencia en la conducción de la revisión.

El gremio o el comité deberá conservar los papeles de trabajo que sustentan la opinión, observación, recomendaciones y comentarios emitidos con respecto a la revisión de cualquier etapa del proceso de control de calidad de sus asociados.



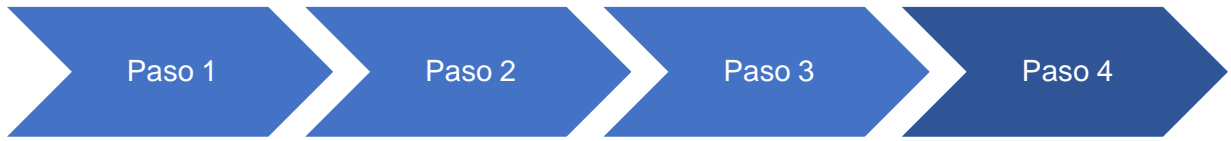
| Determinación y valoración de riesgos de acuerdo a las premisas previas de aceptación/continuidad del encargo | <ul style="list-style-type: none"> – Objetivos de la asignación – Comprensión del negocio – Riesgo y materialidad – Evaluación del control interno – Procedimientos analíticos preliminares – Estrategia de Auditoría – Programas de Auditoría – Adecuado uso de especialistas | Comentarios y Observaciones | A cargo de (Técnicos) |
|---|--|-----------------------------|-----------------------|
| | | | |



| | | Comentarios y Observaciones | A cargo de (Técnicos) |
|---|--|-----------------------------|-----------------------|
| Respuestas a riesgos valorados / ejecución | <ul style="list-style-type: none"> - Pruebas de control - Evidencias de auditoría - Pruebas sustantivas - Muestra de Auditoría - Auditoría de estimaciones contables - Técnicas de auditoría asistidas por computadora - Tratamiento de errores - Adecuada revisión de papeles de trabajo - Adecuada supervisión del compromiso | | |



| | | Comentarios y Observaciones | A cargo de (Técnicos) |
|---|--|-----------------------------|-----------------------|
| Revisión final y elaboración de informes | <ul style="list-style-type: none"> - Procedimiento de conclusión - Hechos subsecuentes - Revisión general de la información financiera - Procedimiento de aprobación de la auditoría - Informe de Auditoría - Carta de Recomendación - Los papeles de trabajo sustentan el informe - El dictamen es apropiado en relación a las circunstancias del trabajo - Adecuada presentación de acuerdo a Principios que gobiernan lo registros | | |



| | | Comentarios y Observaciones | A cargo de (Técnicos) |
|--|--------------------------|-----------------------------|-----------------------|
| Organización de la firma | - Grado de independencia | | |
| | - Recursos humanos | | |
| | - Selección | | |
| | - Promoción | | |
| | - Capacitación | | |
| | - Recursos técnicos | | |
| - Informáticos | | | |
| - Biblioteca | | | |
| - Comunicaciones | | | |
| - Política de aceptación y mantenimiento de clientes | | | |

Opinión del evaluado: De acuerdo con el resultado: Sin excepciones 1. Excepciones menores 2. Ciertas excepciones 3. Numerosas excepciones 4. Requiere urgente atención 5.

Discrepancia:

| |
|--|
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |

.....

Firma / Fecha

Dirección a cargo (miembro del gremio o del comité):.....

Fecha:.....

Firma:.....

Discusión de resultados y guía de discusión con aspectos básicos a deliberar

1. ¿Es necesario el establecimiento de un programa de supervisión y seguimiento de calidad para las pequeñas y medianas firmas de auditoría y para los auditores individuales?
2. ¿No son suficientes los requerimientos de las normas de calidad y otros pronunciamientos de IFAC con relación a la calidad de las auditorías ejecutadas por estos profesionales?
3. ¿Justifica el costo de una política coherente de supervisión y seguimiento de calidad en un auditor individual, una firma pequeña o mediana de auditores independientes?
4. ¿Es razonable la propuesta de los auditores de cómo solventar el costo de un programa de supervisión y seguimiento de calidad para los auditores que serían alcanzados conforme al trabajo presentado?
5. ¿Serían confiables la independencia de los técnicos designados por el gremio o por el comité de socios conforme proponen los autores, para llevar adelante el proceso de supervisión y seguimiento de calidad?
6. ¿Cuáles serían las dificultades más difíciles de salvar en la implantación del programa de supervisión y seguimiento de calidad propuesta por los autores en el trabajo presentado?
7. ¿No sería riesgoso o en todo caso dificultoso la creación del comité de socios para conducir el programa de supervisión y seguimiento de calidad, en su caso, cómo se podría reducir el riesgo o la dificultad?
8. ¿Cómo se debería capacitar a los técnicos que deberán ejecutar la supervisión y seguimiento de calidad?
9. ¿Las propuestas de calidad presentados por la Comisión Interamericana de Control de Calidad en sus distintos trabajos nacionales e interamericanos podrían ayudar a la implantación de esta propuesta y lograr la adhesión de los países americanos?
10. ¿Cuál sería la actitud de los países que cuentan con su modelo propio?

Conclusión derivada del desarrollo tema

Los principios éticos fundamentales de integridad y objetividad han sido muy cuestionados, en algunos casos puestos en dudas, por los usuarios de los contadores públicos, en particular de los auditores independientes, infelizmente existen suficientes razones para que así sea, por los hechos pocos transparentes y supuestas irregularidades en las informaciones financieras generadas y examinadas por estos profesionales. Los autores no juzgan la conducta profesional de ningún colega, pero entienden que para recuperar la confianza perdida o fortalecerla en donde no se haya perdido alguna se hace necesario implementar no solo los procesos de calidad en cada encargo ejecutado sino el establecimiento de una supervisión objetiva y su pertinente seguimiento de un programa de mejora continua de calidad en aquellas firmas pequeñas y medianas o profesionales contables individuales que practican auditoría de estados financieros u otra información financiera, especialmente a las PYMES, es la razón principal de esta presentación.

Muchos de los contadores independientes latinoamericanos no tienen acceso a los pronunciamientos de alta calidad emitidos por los distintos Consejos de IFAC, especialmente por IAASB y el IESBA, por tanto, tienen tantas limitaciones para su aplicación en sus prácticas. Para aminorar el impacto negativo en la profesión en la región, la Asociación Interamericana de Contabilidad tiene una gran responsabilidad de suplir de alguna manera esta carencia, que los autores entienden que las conferencias interamericanas de contabilidad que rigurosamente cada dos años ofrece como espacio de divulgación de conocimiento y de presentación de propuestas, a través de los trabajos nacionales e interamericanos, son un escenario propicio, por ello presenta este trabajo a consideración de los señores delegados que participan de esta XXXIC CIC, que esencia proponen diseñar, implementar y mantener un programa de aseguramiento de calidad bajo la dirección y conducción del gremio de contadores de los distintos países que quieran adherirse a la propuesta o de un comité de socios de firmas que se constituiría para el propósito, según prefieran las firmas o los profesionales individuales que desean poner en

vigencia la propuesta. Los autores están persuadidos de que cualquier procedimiento de supervisión y seguimiento de calidad será bueno siempre que se practique con el debido cuidado y seriedad probada, asimismo, igualmente consideran que ningún programa será suficiente si existe la más mínima duda acerca de su integridad y si no transmite al público la seguridad que de él se espera.

Referencias

1. Comisión Técnica Interamericana de Normas y Prácticas de Auditoría, plan de trabajo periodo 2019 – 2021
2. IFAC, Manual de Procedimientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados
3. Marco Conceptual 2018 IFRS Foundation, en español 2021
4. IFAC, Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants, including International Independence Standards, December 2020.
5. International Standard on Quality Management 1 (Previously International Standard on Quality Control 1) *Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements*. Final Pronouncement *December 2020*
6. International Standard on Quality Management 2 *Engagement Quality Reviews*. Final Pronouncement *December 2020*
7. ISA 220 (Revised) *Quality Management for an Audit of Financial Statements*. Final Pronouncement *December 2020*

Resumen de hoja de vida de los autores

Angel Devaca Pavón



Doctor en Ciencias Contables y Magister en Administración Pública. Licenciado en Ciencias Contables y Licenciado en Administración de Empresas.

Decano de la Facultad de Ciencias Contables, Administrativas y Económicas de la Universidad Católica de Asunción, Paraguay, y Director de Posgrado de la misma Facultad.

Docente de grado y de doctorado en la Universidad Católica.

Presidente de la comisión de normas y prácticas de auditoría de la Asociación Interamericana de Contabilidad – AIC.

Presidente del Foro de Firmas Interamericanas de la AIC.

Director Nacional por Paraguay ante la AIC

Coordinador del Comité de Traducción y Revisión en español de las normas emitidas por el IAASB – IFAC.

Miembro del Comité de Revisión encargado de la revisión sistemática de la traducción de las normas e interpretaciones emitidas por IFRS Foundation.

Autor de varios libros, de trabajos interamericanos y nacionales para las conferencias interamericanas de contabilidad y de artículos técnicos publicados en diarios y en revistas locales e internacionales.

Socio de la firma auditora CYCE.

Carlos Ruiz



Socio Senior de la División de Auditoría de Tanaka, Valdivia & Asociados, Firma miembro de EY.

Carlos es Contador Público Colegiado y cuenta con una Maestría en Administración de Negocios por la

Universidad Adolfo Ibáñez de Miami; con un Diplomado Internacional de Riesgo Financiero del Instituto Tecnológica de Monterrey. Además del idioma inglés tiene conocimiento del idioma francés.

Cuenta con 44 años de experiencia en los campos financiero, contable y de auditoría, a través de los cuales ha atendido importantes clientes nacionales e internacionales inscritos en la Security Exchange Commission-SEC, en los sectores industrial, seguros, financiero, telecomunicaciones, minería e inmobiliario, entre otros. Ha realizado trabajos de due diligence, asistido en asuntos relacionados con gobierno corporativo y asesorado en proyectos de colocación y emisión de acciones en la Bolsa de Nueva York.

A lo largo de su carrera profesional ha participado en los programas de revisión de calidad de EY en la región de Latinoamérica y en España. Ha dirigido el programa de calidad de EY en Perú y las coordinaciones de las inspecciones internas y externas de EY Perú.

Es miembro del Consejo Normativo de Contabilidad del Perú, miembro del Comité Técnico de Calidad de la Junta de Decanos de Contadores Públicos de Perú y miembro del Comité Técnico de Auditoría de la Asociación Interamericana de Contabilidad – AIC.

Es profesor del Post Grado del Programa Especializado para Directores en la Universidad del Pacífico en Perú.

ASOCIACIÓN INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD - AIC

**XXXIV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE
CONTABILIDAD**

Del 18 al 21 de Octubre de 2021. Porto Alegre, RS - Brasil

TRABAJO TÉCNICO NACIONAL

ÁREA 2 – NORMAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA

Temática: 2 a. Auditoría Externa

Tema: 2.a.2 Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19

Tema específico desarrollado: Revelaciones de las transacciones con partes relacionadas en los informes de auditoría con propósito específico – Contabilización con criterios fiscales para un conjunto de estados financieros que acompañan a una declaración de impuestos.

Autor: MIBZAR CASTAÑÓN OROZCO

País: Guatemala

Director Nacional de AIC: Lic. Mario Eduardo Espinoza

ÍNDICE

| | Páginas |
|--|----------------|
| RESUMEN EJECUTIVO | 4 |
| PALABRAS CLAVES | 4 |
| DESARROLLO DEL TEMA: | |
| INTRODUCCIÓN | 5 |
| I. ADOPCIÓN DE LA NIAS EN GUATEMALA | |
| 1. Emisión de las NIAS a Nivel Mundial | 6 |
| 2. Adopción de las NIAS en Guatemala | 6 |
| II. LA PANDEMIA COVID-19 Y EL INCREMENTO EN LAS TRANSACCIONES CON PARTES RELACIONADAS | |
| 3. Incremento en las transacciones con partes relacionadas por la pandemia COVID-19 | 7 |
| III. REQUERIMIENTOS DE INFORMES DE AUDITORÍA POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE GUATEMALA | |
| 4. Requerimiento específico del informe de auditoría por la Administración Tributaria | 8 |
| 5. Requisitos que deben de cumplir los estados financieros auditados | 9 |
| 6. Orientaciones de la Administración Tributaria para la presentación de los informes de auditoría | 9 |
| IV. CONSIDERACIONES DE PARTES RELACIONADAS EN LOS MARCOS DE INFORMACIÓN FINANCIERA | |
| 7. Consideraciones previas en la auditoría de estados financieros – Marco de información financiera | 10 |
| 8. Qué contiene el marco de información financiera específico sobre las partes relacionadas | 10 |
| 9. Qué problema tiene el auditor ante el uso del marco de información financiera específico | 11 |
| V. RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN LAS PARTES RELACIONADAS | |
| 10. Responsabilidades del auditor en las partes relacionadas al aplicar la NIA 550 | 11 |
| a) En los marcos de información financiera con propósito general | 11 |
| b) En los marcos de información financiera con propósito específico | 11 |
| c) El conocimiento de las transacciones entre partes relacionadas | 12 |

| | |
|---|----|
| VI. PROBLEMAS IDENTIFICADOS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS RESPECTO A PARTES RELACIONADAS Y CÓMO ABORDARLOS EN EL INFORME DE AUDITORÍA | |
| 11. Problemas identificados en la auditoría de estados financieros respecto a partes relacionadas bajo un marco de información financiera específico | 13 |
| 12. Caminos que puede tomar el auditor con base a las NIAS respecto a la falta de revelación de partes relacionadas | 14 |
| a) Cuestiones clave de la auditoría | 14 |
| b) Otras cuestiones | 14 |
| 13. Dictamen del auditor independiente | 15 |
| CONCLUSIONES | 17 |
| GUIA DE DISCUSIÓN | 18 |
| REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 19 |
| CURRICULUM VITAE | 20 |
| DIRECCIÓN DE CORREO ELECTRÓNICO | 21 |
| SEUDÓNIMO | 21 |

RESUMEN EJECUTIVO:

El presente trabajo técnico nacional fue desarrollado en el marco de la XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad de la Asociación Interamericana de Contabilidad, en el Área 2 de Normas y Prácticas de Auditoría, con referencia a la temática 2 a. Auditoría Externa, con el tema relacionado al 2.a.2 Guía sobre aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19, en el cual el autor, del país Guatemala, desarrolla específicamente el tema de “Revelaciones de las transacciones con partes relacionadas en los informes de auditoría con propósito específico – Contabilización con criterios fiscales para un conjunto de estados financieros que acompañan a una declaración de impuestos”.

Este tema fue elegido para su investigación, tomando en cuenta que para algunos grupos de empresas que antes de la pandemia del COVID-19, no solían realizar operaciones entre sus partes relacionadas y al efectuar una evaluación y tomar estrategias acerca de la hipótesis de negocio en marcha, ha obligado a la dirección de las empresas de mayor liquidez del grupo, le trasladen fondos en calidad de financiamiento o bien servicios que eran prestados por terceros, ahora los están prestando las propias empresas del grupo, para poder continuar con sus operaciones. Lo que también está repercutiendo en las empresas cuyo conjunto completo de estados financieros son preparados bajo un marco de información financiera con fines específicos por estar de conformidad con criterios fiscales y que están obligadas a presentar un informe de auditoría como un anexo a la declaración jurada de impuestos y que se rehúsen a revelar lo concerniente a las partes relacionadas por no indicarlo el marco de información financiera, para lo cual deberá de considerar el auditor los requerimientos de la Normas Internacionales de Auditoría para estos compromisos.

PALABRAS CLAVE

1. Partes relacionadas
2. Marcos de información
3. Criterios fiscales
4. Revelación
5. Cuestiones clave
6. Otras cuestiones
7. Dictamen con propósito especial

DESARROLLO DEL TEMA

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo técnico nacional fue desarrollado en el marco de la XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad de la Asociación Interamericana de Contabilidad, en el Área 2 de Normas y Prácticas de Auditoría, con referencia a la temática 2 a. Auditoría Externa, con el tema relacionado al 2.a.2 Guía sobre aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19, en el cual el autor, del país Guatemala, desarrolla específicamente el tema de “Revelaciones de las transacciones con partes relacionadas en los informes de auditoría con propósito específico – Contabilización con criterios fiscales para un conjunto de estados financieros que acompañan a una declaración de impuestos”, en el cual se parte de la emisión de las Normas Internacionales de Auditoría por parte del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento; así como, el proceso de la adopción de dichas normas en Guatemala a través del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala en el 2007, presentando también el criterio de que las modificaciones, también están vigentes en Guatemala.

Este tema fue elegido para su investigación, tomando en cuenta que para algunos grupos de empresas que antes de la pandemia del COVID-19, no solían realizar operaciones entre sus partes relacionadas tanto de compra de bienes o servicios y financiamiento, y durante el 2020 y hasta la fecha, se ha observado que algunas empresas de los grupos por la actividad económica que realizan, han salido más perjudicadas en su operación y esto ha obligado a la dirección de las empresas a efectuar una evaluación y tomar estrategias acerca de la hipótesis de negocio en marcha, para que las empresas de mayor liquidez del grupo, les trasladen fondos en calidad de financiamiento o bien servicios que eran prestados por terceros, ahora los están prestando las propias empresas del grupo, para poder continuar con sus operaciones, esto podría afectar a las empresas que están obligadas a presentar un informe de auditoría como un anexo a la declaración jurada del Impuesto sobre la Renta y cuyo conjunto completo de estados financieros son preparados bajo un marco de información con fines específicos por estar de conformidad con criterios fiscales y en algunos casos la dirección de las empresas se rehúsan a divulgar las transacciones entre las partes relacionadas en los estados financieros por no indicarlo el marco de información financiera y la manera en qué el auditor pueda abordar este asunto en el informe de auditoría, siendo en sí el alcance del presente trabajo; el cual fue desarrollado bajo la metodología documental con estudio de los problemas.

En el contenido específico del trabajo se presenta el requerimiento específico del informe de auditoría por la Administración Tributaria según la Ley que regula el Impuesto sobre la Renta, los requisitos que deben de cumplir y las orientaciones para la presentación de dichos informes como un anexo a la declaración de impuestos. Para seguidamente adentrarse en las consideraciones de las partes relacionadas en los marcos de información financiera, tomando más atención al marco de información con fines específicos.

También se describen las responsabilidades del auditor en las partes relacionadas al aplicar la NIA 550, con más relevancia a los marcos de información financiera con propósito específico y el conocimiento de las transacciones entre partes relacionadas que también es requerido no importando el marco de información que sea utilizado por la empresa y se presentan también algunos problemas identificados en la auditoría de estados financieros respecto a partes relacionadas y cómo abordarlos en el informe de auditoría, principalmente el relacionado a la falta de revelación de las partes relacionadas y de las transacciones y los saldos en los estados financieros y en las notas explicativas, tomando en cuenta que el marco de información financiera específico no lo requiera específicamente.

Presentando al final los caminos que puede tomar el auditor con base a las NIAS respecto a dicha falta de revelación, considerándolo ya sea como una cuestión clave de la auditoría o bien cómo otra cuestión en el dictamen especial que se emita con base a la NIA 800, donde también se considerará un párrafo de énfasis, sobre la base de la contabilidad y la restricción de la distribución y uso del informe de auditoría, anotando los ejemplos respectivos en el dictamen y por último anotando las conclusiones a que se llegó respecto a este trabajo de investigación; así, como también se presenta una guía de discusión, destacando los puntos principales del desarrollo del tema.

I. ADOPCIÓN DE LAS NIAS EN GUATEMALA

1. Emisión de las Normas Internacionales de Auditoría - NIAS a Nivel Mundial

Las Normas Internacionales de Auditoría - NIAS, son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (siglas en inglés IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (siglas en inglés IFAC), los cuales están comprometidos con la meta de desarrollar un Conjunto de Normas Internacionales y otros pronunciamientos aceptados generalmente en el mundo.

Tal como indica el Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados que emitió el IAASB: “Los pronunciamientos del IAASB regulan los encargos de aseguramiento y de servicios relacionados que se realizan de acuerdo con las Normas Internacionales. Estos no anulan las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la auditoría de los estados financieros históricos o los encargos de aseguramiento sobre otra información en un país determinado, las cuales deben respetarse de conformidad con las normas nacionales de dicho país. En caso de que las disposiciones legales y reglamentarias difieran de las Normas del IAASB o estén en conflicto con estas respecto a un tema en particular, los encargos realizados de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias locales no respetarán automáticamente las Normas del IAASB. Un profesional de la contabilidad no habrá cumplido con las Normas del IAASB, a menos que haya cumplido por completo con todas las Normas pertinentes al encargo”. (El subrayado no corresponde al texto original).

2. Adopción de la Normas Internacionales de Auditoría – NIAS en Guatemala

En la Asamblea General Extraordinaria del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, con fecha 11 de diciembre de 2007, publicada en El Diario de Centro América (diario oficial de Guatemala) el 20 de diciembre de 2007, en donde se resolvió adoptar las Normas Internacionales de Auditoría en Guatemala y en el artículo 1º de la resolución, se indica: Adoptar las Normas Internacionales de Auditoría - NIAS emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento – IAASB como las Normas de Auditoría a observar en Guatemala.

En la resolución respectiva, también se indica que las Normas Internacionales de Auditoría que en adelante se emitan entrarán en vigencia en Guatemala en las fechas que se indican en las mismas, para facilitar su actualización y la versión adoptada, es la del texto en español publicada por el IAASB y la resolución de la adopción surtió efectos a partir de las auditorías que se practicaron para el ejercicio contable de 2008 y subsiguientes.

Lo anterior, obliga a que los Contadores Públicos y Auditores en Guatemala, utilicen las Normas Internacionales de Auditoría que emite el IAASB.

Derivado de las publicaciones anteriores, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores – IGCPA, quien emitía las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Guatemala – NAGAS, con el propósito de adoptar las NIAS, también publicó en la misma fecha y diario, una resolución al respecto, así: “se derogan las 48 Normas de Auditoría emitidas por la Comisión de Principios de Contabilidad y Auditoría del IGCPA”. Esta derogatoria entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2008, con el propósito de dar vigencia a las NIAS.

II. LA PANDEMIA DEL COVID-19 Y EL INCREMENTO EN LAS TRANSACCIONES CON PARTES RELACIONADAS

A raíz de la declaración de la propagación del COVID-19 como pandemia por parte de la Organización Mundial de la Salud (OMS) el 11 de marzo de 2020, los Gobiernos alrededor del mundo han tomado medidas que limitan la movilidad de las personas y las medidas de bioseguridad para prevenir la propagación del COVID-19, que afectan las diferentes actividades económicas y en el caso de Guatemala, dichas medidas fueron tomadas el 12 de marzo de 2020 y se han estado modificando a medida de la decisión del Gobierno de mejoras o crisis observadas.

3. Incremento en las transacciones con partes relacionadas por la pandemia COVID-19

Para algunos grupos de empresas que antes de la pandemia del COVID-19 no solían realizar operaciones entre sus partes relacionadas tanto de compras de bienes o servicios y financiamiento, y durante el 2020 y hasta la fecha, se ha observado que algunas empresas de los grupos por la actividad económica que realizan han salido más perjudicadas en su operación por la pandemia, esto los ha obligado a efectuar una evaluación y tomar estrategias acerca de la hipótesis de negocio en marcha y esto ha obligado a que las empresas de mayor liquidez del grupo, les trasladen fondos en calidad de financiamiento o bien servicios que eran prestados por terceros, ahora los están prestando las propias empresas del grupo, para poder continuar con sus operaciones. Si bien algunas empresas optaron por obtener financiamiento en los programas de emergencia creadas por el gobierno, no llamó la atención a algunas empresas. Esto ha provocado a que algunas empresas no estén familiarizadas con respecto a las revelaciones necesarias de las transacciones que están realizando con sus partes relacionadas y más aún de la falta de documentación apropiada respecto a las transacciones de financiamiento, tales como los contratos o convenios, que delimiten los derechos y obligaciones de cada parte relacionada.

Un buen número de estas empresas están calificadas por la Administración Tributaria como contribuyentes especiales y las calificadas por ley, cómo agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado – IVA y deben de presentar junto a la declaración jurada del Impuesto sobre la Renta anual, los estados financieros debidamente auditados y es el caso de estas empresas, que al no estar familiarizados con las revelaciones de las partes relacionadas, cuándo los auditores independientes requieren que las transacciones con las partes relacionadas sean reveladas en los estados financieros y sus notas, rehúsan a su divulgación aduciendo de que el marco de información financiera no los obliga a tales divulgaciones.

Lo anterior se observa en empresas nacionales que operan con marcos de información financiera con propósito especial.

III. REQUERIMIENTO DEL INFORME DE AUDITORÍA POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE GUATEMALA

La Superintendencia de Administración Tributaria – SAT, es el ente regulador de la Administración Tributaria en Guatemala y es la encargada de vigilar el cumplimiento de la presentación primero de la declaración jurada del impuesto sobre la renta y para las empresas que aplica, el correspondiente informe de auditoría, basado en lo siguiente:

4. Requerimiento específico del informe de auditoría por la Administración Tributaria

De acuerdo con el Libro I Impuesto sobre la Renta del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, vigente a partir del 1 de enero de 2013 y en su artículo 14, se establecen dos regímenes para las rentas de actividades lucrativas para liquidar el impuesto sobre la renta en Guatemala y de ello depende el requerimiento por parte de la administración tributaria del informe de auditoría, así:

1. Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, que comprenden a los contribuyentes (empresas) que aplican a la base imponible determinada el tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%) y es a los contribuyentes inscritos bajo este régimen a quienes se les requiere de la presentación del informe de auditoría, siempre y cuando sean agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado o que hayan sido calificados por la Administración Tributaria como contribuyentes especiales, y
2. Régimen Opcional Simplificado Sobre los Ingresos de Actividades Lucrativas, que comprenden a los contribuyentes que determinan su renta imponible mensual, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y aplicando el tipo impositivo de 5% a los primeros Treinta Mil Quetzales (Q30,000) más el 7% sobre el excedente de los Q30,000. A estos contribuyentes no se les requiere la presentación de los estados financieros auditados.

Por consiguiente, se presenta la regulación relacionada a los informes de auditoría de los contribuyentes que se adhieran al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas indicado anteriormente, el cual está regulado en el artículo 36 del Decreto No. 10-2012, Ley de Actualización Tributaria y sus reformas, que indica que: “Los contribuyentes inscritos a este régimen aplican a la base imponible determinada el tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%)” y se refiere al impuesto sobre la renta y en el artículo 39, indica que: “los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, deben de presentar ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros tres (3) meses del año calendario, la determinación de la renta obtenida durante el año anterior, mediante declaración jurada anual” y la liquidación del impuesto se realizará con la presentación de la declaración jurada anual.

Adicionalmente en el numeral 2 del artículo 40, relacionado con la documentación de respaldo a la declaración jurada de renta, indica que: “Los contribuyentes calificados por la ley como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado y los contribuyentes especiales, deben de presentar a la Administración Tributaria, por los medios que se disponga, adjunto a la declaración jurada anual, los estados financieros debidamente auditados por Contador Público y Auditor independiente, con su respectivo dictamen e informe firmado y sellado por el profesional que lo emitió”. (El subrayado no corresponde al texto original). El numeral indicado, es el que específicamente requiere de la presentación del informe de auditoría a los contribuyentes que son agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado y los contribuyentes que hayan sido calificados por la Administración Tributaria como contribuyentes especiales, para lo cual deberán ser notificados de su estatus.

5. Requisitos que deben de cumplir los estados financieros auditados

El Acuerdo Gubernativo No. 213-2013 que contiene el Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, que establece el Impuesto sobre la Renta, en su artículo 29 referido a los requisitos de los estados financieros auditados, indica que:

“Los estados financieros debidamente auditados a que se refiere el artículo 40 numeral 2 de la Ley, incluyen las notas a los mismos. (El subrayado no corresponde al texto original).

En los casos en que la utilidad imponible no coincida con la utilidad sobre la que el auditor emite su opinión, deberá acompañarse una conciliación entre ambas utilidades.

El Contador Público y Auditor independiente que emita el dictamen sobre los estados financieros auditados, deberá ser colegiado activo y estar inscrito como tal en la Administración Tributaria”.

6. Orientaciones de la Administración Tributaria para la presentación de los informes de auditoría

Considerando lo indicado en el Decreto 10-2012 y sus reformas; así como, de su reglamento, el informe de auditoría debe incluir entonces el dictamen, los estados financieros y sus notas y adicionalmente más recientemente el 28 de enero de 2021 la Administración Tributaria envió a los contribuyentes obligados a presentar el informe de auditoría indicado, un oficio de Requerimiento de Estados Financieros Auditados, que en su parte conducente indica:

“Estimado Contribuyente:

De conformidad con lo establecido en el artículo 40 numeral 2 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria y sus reformas, los contribuyentes calificados por la ley como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado y los contribuyentes especiales que se encuentren afiliados al Régimen Sobre las Utilidades Lucrativas durante el período de imposición del 1 de enero al 31 de diciembre de 2020, deben presentar a la Administración Tributaria, adjunto a la Declaración Jurada Anual, los estados financieros debidamente auditados por Contador Público y Auditor independiente, con su respectivo dictamen e informe, firmado y sellado por profesional que lo emitió”.

El oficio indicado en el punto 1 y 2, requiere que los Contadores Públicos y Auditores utilicen para el dictamen de los estados financieros la Norma Internacional de Auditoría – NIA Sección 700 refiriéndose a la base contable sí es de uso general, las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF o de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES) o bien de la NIA Sección 800 si los estados financieros han sido preparados sobre otra base contable que no sean las NIIF o NIIF para PYMES; por ejemplo, prácticas contables derivadas de las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La presente investigación trata principalmente, cuándo los contribuyentes (empresas) presentan como anexo a la declaración de impuestos, un informe de auditoría con propósito específico sobre una base de contabilización con criterios fiscales para un conjunto de estados financieros, es decir de uso específico.

IV. CONSIDERACIONES DE PARTES RELACIONADAS EN LOS MARCOS DE INFORMACIÓN FINANCIERA

7. Consideraciones previas en la auditoría de los estados financieros – Marco de información financiera

De acuerdo a los requerimientos de la Norma Internacional de Auditoría – NIA 210 Acuerdo de los Términos del Encargo de Auditoría, referidos a las condiciones previas de la auditoría, el auditor determinará si el marco de información financiera que utiliza la empresa para la preparación de los estados financieros es aceptable y se indica también que una condición para la aceptación de un encargo de aseguramiento, cuando se emite una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, se consideran los siguientes marcos de información financiera:

1. Marcos de información con fines generales: Es el marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento. Como ejemplo están las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF o bien la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades – NIIF para PYMES.
2. Marcos de información con fines específicos: Es un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos y puede ser también un marco de imagen fiel o de marco de cumplimiento, tal el caso de un conjunto de estados financieros preparados de conformidad con criterios fiscales de contabilización. Generalmente son los estados financieros preparados sobre otra base contable que no sean las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF o la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades – NIIF para PYMES.

Tal como lo comentado anteriormente, esta investigación está referida al marco de información con fines específicos, cuando se requiere un informe de auditoría sobre un conjunto de estados financieros preparados de conformidad con criterios fiscales de contabilización y para los efectos, sería de un marco de cumplimiento, de los cuales se toma de base lo indicado en el Decreto Ley 10-2012 Ley de Actualización Tributaria que contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala y su reglamento.

8. Qué contiene el marco de información específico sobre las partes relacionadas:

En el Decreto Ley 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y en el Libro I, trata del Impuesto sobre la Renta y en sus artículos del 54 al 67 se refiere a las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas y en el Acuerdo Gubernativo No. 213-2013, indicando que se consideran partes relacionadas entre una persona residente en Guatemala y una residente en el extranjero bajo los casos que se especifican, para lo cual se requiere según el artículo 64 del Reglamento del libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Acuerdo Gubernativo No. 213-2013, de la presentación de un informe sobre partes relacionadas y específicamente de un Estudio de Precios de Transferencias bajo los métodos que se indican.

Es decir que no regula las transacciones entre partes relacionadas nacionales y es acá donde se podrá originar la dificultad por parte del auditor primero para identificar a las partes relacionadas nacionales y segundo que la dirección de la empresa acepte la revelación de las transacciones con estas partes relacionadas nacionales en las notas a los estados financieros que se presentan en el informe de auditoría correspondiente, que también podrán estar

incluidas las partes relacionadas en el exterior, aún les sea requerido de un informe sobre partes relacionadas.

Adicionalmente a lo anterior, no se tiene más referencia de Partes Relacionadas en el Decreto Ley 10-2012 y sus modificaciones; así como, en el reglamento y no regula la forma de la contabilización y la presentación y revelación en los estados financieros que se presentan como un anexo a la declaración jurada del impuesto sobre la renta.

9. Qué problema tiene el auditor ante el uso del marco de información financiera específico

Como el marco de información financiera basados en criterios fiscales, no indica la manera en que deben de registrarse contablemente las transacciones entre partes relacionadas; así como, su presentación y divulgación en las notas a los estados financieros, es decir que el marco de información que se utilice para presentar un conjunto de estados financieros preparados de conformidad con criterios fiscales, generalmente se piensa por la dirección de las empresas en qué no deben de revelarse las transacciones con partes relacionadas en los estados financieros auditados, que se presentan como anexo a la declaración jurada del impuesto sobre la renta, por no indicarlo así el marco de información financiera.

V. RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN LAS PARTES RELACIONADAS

10. Responsabilidades del auditor en las partes relacionadas al aplicar la NIA 550

La Norma Internacional de Auditoría 550 Partes Relacionadas, trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes relacionadas en una auditoría de estados financieros, así.

a) En los marcos de información financiera con propósito general

Tal como indica el párrafo 3 de la NIA 550 Partes Relacionadas respecto a la responsabilidad del auditor: “Dado que las partes relacionadas no son independientes entre sí, muchos marcos de información financiera establecen requerimientos específicos relativos a la contabilización y a la información a revelar en el caso de las relaciones, transacciones y saldos con partes relacionadas, que permitan a los usuarios de los estados financieros comprender su naturaleza y sus efectos, reales o posibles, en los estados financieros. En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca dichos requerimientos, el auditor tiene la responsabilidad de aplicar procedimientos de auditoría para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material debidos a una contabilización o revelación inadecuadas por parte de la entidad, de conformidad con los requerimientos del marco de las relaciones, transacciones o saldos con las partes relacionadas”.

Este sería el caso de requerimientos específicos de contabilización y a la información a revelar en el caso de las relaciones, transacciones y saldos con partes relacionadas que indica el marco de referencia de las NIIF, en la Norma Internacional de Contabilidad No. 24 Información a revelar de partes relacionadas o bien en la NIIF para PYMES en la Sección 33 Información a revelar de partes relacionadas.

b) En los marcos de información financiera con propósito específico

Cuando el marco de información financiera aplicable por la empresa, no establezca requerimientos mínimos o ninguno con respecto a las partes relacionadas, la NIA 550 indica en su párrafo 4: “Aun en el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos mínimos o no establezca ningún requerimiento, con respecto a las partes

relacionadas, el auditor necesita obtener conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes relacionadas (el subrayado no corresponde al texto original) para poder concluir si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones:

- (a) logran la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel)
- (b) no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento)".

Este es el caso del marco de información financiera basados en criterios fiscales comentado anteriormente, cuya ley no indica la manera en que deben de contabilizarse y revelarse las transacciones con partes relacionadas, es decir no tienen requerimientos específicos, pero tal como lo indicado anteriormente de la NIA 550, es responsabilidad del auditor aplicar procedimientos de auditoría para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material debidos a una contabilización o revelación inadecuadas por parte de la entidad de las relaciones y transacciones con partes relacionadas.

c) El conocimiento de las transacciones entre partes relacionadas

El conocimiento de las relaciones y transacciones con partes relacionadas, cuando el marco de información financiera basados en criterios fiscales no tiene requerimientos específicos, es importante para la evaluación por el auditor de la posible existencia de uno o más factores de riesgo de fraude; así como, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores porque la dirección puede que no conozca la existencia de todas las relaciones y transacciones con partes relacionadas y que las relaciones con partes relacionadas pueden ofrecer más oportunidades de colusión, ocultamiento o manipulación por parte de la dirección, tal como lo indican los párrafos 5 y 6 de la NIA 550.

Que debe considerarse como parte relacionada, cuándo el marco de información financiera aplicable no establezca requerimientos o establezca requerimientos mínimos al respecto, para tal caso el inciso (ii) del párrafo 10 de la NIA 550, indica que: "En el caso de que el marco de información financiera aplicable no establezca requerimientos o establezca requerimientos mínimos al respecto:

- a. una persona o entidad que ejerce un control o influencia significativa sobre la entidad que prepara la información financiera, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios.
- b. otra entidad sobre la cual la entidad que prepara la información financiera ejerce un control o influencia significativa, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios; u
- c. otra entidad que esté bajo control común con la entidad informante, a través de:
 - i. derechos de propiedad en ambas entidades que permiten su control;
 - ii. propietarios que sean familiares próximos; o
 - iii. personal clave de la dirección compartido".

En el caso de Guatemala y de acuerdo a lo indicado en los requerimientos de partes relacionadas del Decreto Ley 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y del reglamento en el Acuerdo Gubernativo No. 213-2013, que regula lo relacionado a las Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas, las cuales consideran las partes relacionadas entre una persona residente en Guatemala y una residente en el extranjero, para las partes relacionadas nacionales por analogía, entonces se podrán utilizar esas mismas consideraciones para

establecer una parte relacionada nacional, para ser consistentes con la legislación nacional y concretar así, el conocimiento de las partes relacionadas.

VI. PROBLEMAS IDENTIFICADOS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS RESPECTO A PARTES RELACIONADAS Y CÓMO ABORDARLOS EN EL INFORME DE AUDITORÍA

11. Problemas identificados en la auditoría de estados financieros respecto a partes relacionadas bajo un marco de información financiera específico:

Tal como se comentó al inicio de la investigación, por la pandemia del COVID-19, para algunos grupos de empresas que antes de la pandemia no solían realizar operaciones entre sus partes relacionadas tanto de compras de bienes o servicios y financiamiento, durante el 2020 y a la fecha, se ha observado que algunas empresas de los grupos por la actividad económica que realizan, han salido más perjudicadas en su operación por la pandemia, esto los ha obligado hacer una evaluación y tomar estrategias acerca de la hipótesis de negocio en marcha y esto ha obligado a que las empresas de mayor liquidez del grupo, les trasladen fondos en calidad de financiamiento o bien servicios que eran prestados por terceros, ahora los están prestando las propias empresas del grupo, para poder continuar con sus operaciones.

Derivado a lo anterior, cuando el auditor está concluyendo la auditoría de las transacciones con partes relacionadas, tomando en cuenta la aplicación de todos los procedimientos que requiere la NIA 550 Partes Relacionadas, podrían identificarse y como ejemplo se presentan los problemas siguientes:

1. Limitaciones de la dirección en la identificación de las partes relacionadas; así como, las propias relaciones y transacciones.
2. Falta de convenios o la documentación apropiada, que permita establecer las condiciones de las relaciones y transacciones con las partes relacionadas, principalmente en transacciones de financiamiento sin recargo de intereses.
3. Transacciones con partes relacionadas que reúnen la documentación de respaldo fiscal, pero que no es posible confirmar si la transacción es real.
4. Negarse a firmar la carta de representación, cuando se han anotado algunos asuntos de partes relacionadas.
5. Falta de revelación de las partes relacionadas y de las transacciones y los saldos en los estados financieros y en las notas explicativas.

Los problemas identificados del 1 al 4 anteriores, pueden ser evaluados por el auditor para calificar el dictamen sobre los estados financieros que han sido preparados con base a un marco de información financiera con fines específicos de conformidad con criterios fiscales de contabilización, pero sí estos asuntos son superados por la dirección de la empresa se podrá emitir un dictamen sin calificar, pero se quedaría con el problema No. 5 de la falta de revelación de las partes relacionadas y de las transacciones y los saldos en los estados financieros y las notas explicativas a los mismos, tomando en cuenta lo indicado anteriormente, que los criterios fiscales de contabilización indicados en el Decreto Ley No. 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y sus modificaciones; así como, el reglamento según el Decreto Gubernativo No. 213-2013, no regula la forma de la contabilización, la presentación y la revelación en los estados financieros que se presentan como un anexo a la declaración jurada del impuesto sobre la renta.

Con relación al problema No. 5, se podrá enfocar tal como se indica en el siguiente punto.

12. Caminos que puede tomar el auditor con base a las NIAS respecto a la falta de revelación de partes relacionadas

Con relación al problema 5, identificado en el punto anterior, relacionado a la falta de revelación de las partes relacionadas y de las transacciones y los saldos en los estados financieros y en las notas explicativas, se considera:

a) Cuestiones clave de la auditoría

Sí el auditor calificó las transacciones de partes relacionadas como una cuestión clave de la auditoría, la NIA 701, permite que el auditor considere incluir un párrafo de cuestiones clave de auditoría donde podrá entonces hacer las revelaciones de la existencia de partes relacionadas. Esto lo requiere la sección 700, pero el dictamen se hace con base a la sección 800, pero es permitido, para lo cual el auditor deberá de partir desde la definición en el párrafo 8 de la NIA 701 de la definición de Cuestiones Clave de la Auditoría, que indica que son: “aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del período actual” y para su determinación el auditor tomará de base las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos específicos identificados; así como, los juicios significativos de la dirección y el efecto en la auditoría de los hechos y transacciones significativos que han tenido lugar durante el período de la auditoría.

Tal como hemos indicado, sí el marco de información financiera con fines específicos de conformidad con criterios fiscales de contabilización no regula lo relacionado a la contabilización y revelación de las relaciones, transacciones y presentación de los saldos de las partes relacionadas y sí la dirección de la empresa se rehúsa a la divulgación en las notas a los estados financieros de las partes relacionadas y si el auditor a su juicio profesional consideró y lo comunicó a la dirección como una cuestión clave de la auditoría, lo podrá abordar en el dictamen de auditoría de la siguiente manera:

Tal como lo indica el párrafo 11 de la NIA 701, el auditor describirá cada cuestión clave de la auditoría, utilizando un subtítulo adecuado en una sección separada del dictamen titulada “Cuestiones clave de la auditoría”, en donde redactará la introducción correspondiente indicando la definición de las cuestiones clave de la auditoría y que dichas cuestiones han sido tratadas en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto y describirá la cuestión, esto siempre y cuando no presente una modificación en la opinión por la cuestión clave, en este caso de falta de revelación de un asunto significativo como el que se trata de las partes relacionadas en todo caso, lo presentará en la sección de Fundamento de la opinión con salvedades o desfavorable.

La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el dictamen del auditor, no sustituye la información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable y como el caso que se presenta, no es requerido pero considerado por el auditor como significativo, se consideraría como relevante en el dictamen. La cuestión clave de la auditoría, se podrá también presentar como un anexo en el informe del auditor como Cuestiones clave de la auditoría y no considerarse en el propio dictamen.

b) Párrafo de otras cuestiones

Otra manera de cómo el auditor puede abordar la falta de revelación de partes relacionadas por no requerirlo el marco de información financiera, en una auditoría de los estados financieros preparados de conformidad con criterios fiscales, es en el dictamen por medio del párrafo sobre “otras cuestiones” según la NIA 706 y no específicamente el párrafo de énfasis.

Lo anterior, es en vista de que el párrafo de énfasis, según el párrafo 7(a) de la NIA 706, se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros; y el caso que se investiga es de no presentada y revelada, a cambio el párrafo 7(b) de “otras cuestiones” es un párrafo incluido en el dictamen de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría; siempre que no esté prohibido por una disposición legal o reglamentaria o bien que no se haya determinado que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe. Sí el auditor decide incluir un párrafo sobre otras cuestiones, en el dictamen de auditoría, está prevista y la redacción de dicho párrafo será objeto de comunicación con la dirección de la empresa.

La NIA 550, requiere que el auditor obtenga toda la información relacionada con las partes relacionadas ya sea que lo requiera el marco o no, por lo que el auditor podrá redactar tanto la cuestión clave de auditoría o bien el de otras cuestiones.

13. Dictamen del auditor independiente

La NIA 800 está referida en contexto de un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos y dentro de los marcos de información con fines específicos se presenta como ejemplo el de contabilización con criterios fiscales para un conjunto completo de estados financieros que acompañan a una declaración de impuestos de la entidad, que es el caso de estudio en esta investigación relacionado a que el marco de información financiera no requiere específicamente la revelación de las partes relacionadas.

Consideraciones por parte del auditor:

- 1º. La presentación de un párrafo de énfasis de advertencia de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos y que en consecuencia pueden no ser adecuado para otros fines.
- 2º. Si la decisión del auditor es presentar una sección de cuestiones clave de la auditoría, en dicho caso presentar el párrafo en una sección de cuestiones clave de la auditoría, considerando en sí la revelación de las partes relacionadas.
- 3º. Si la decisión del auditor es presentar una sección de otras cuestiones, presentará la revelación de partes relacionadas en un párrafo de otras cuestiones.

Lo anterior, sí el caso de falta de revelación de partes relacionadas fuera el único y el marco de información financiera no requiere específicamente la revelación de la relación, transacciones y presentación de partes relacionadas en los estados financieros, los párrafos indicados anteriormente no califican el dictamen del auditor y por consiguiente, se presentaría un dictamen sin modificación de la opinión, es decir la emisión de un dictamen estándar con párrafo de énfasis por la advertencia del marco de información y ya sea un párrafo de cuestiones clave de la auditoría o bien de otras cuestiones, debido a que el marco de información utilizado no obliga a dichas revelaciones.

Los párrafos podrán redactarse así:

Párrafo de énfasis por el marco de información financiera con propósito específico:

Base de contabilidad y la restricción de la distribución y el uso

Sin modificar nuestra opinión, llamamos la atención a la Nota X de los estados financieros, los cuales al 31 de diciembre de 20XX fueron preparados de acuerdo con las políticas contables que la entidad utiliza para propósitos de cumplir con la ley del impuesto sobre la renta de Guatemala, la cual es una base de contabilidad distinta a las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para las PYMES), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB), y que fueron adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG) como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y consecuentemente los estados financieros pueden no ser apropiados para otro propósito. Nuestro dictamen está dirigido exclusivamente para Compañía Ejemplo, S.A. y sus accionistas, para su presentación a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) de Guatemala.

Sección de cuestiones clave de la auditoría por la falta de revelación de partes relacionadas, si son de mayor significatividad.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del período actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

Por aspectos comerciales y de dirección, la compañía efectúa transacciones con otras empresas, las cuales se consideran como partes relacionadas, debido a esta relación es posible que los términos de tales transacciones no sean los mismos que los que se acordarían con compañías totalmente independientes y las cuales se consideran como de mayor relevancia para la auditoría de los estados financieros del período actual, derivadas al incremento en los servicios prestados y de financiamiento obtenido de las partes relacionadas, originados por el efecto de la pandemia del COVID-19 y continuar con sus operaciones.

Sección de otras cuestiones de la auditoría por la falta de revelación de partes relacionadas, si se opta por este enfoque.

Otras Cuestiones

Por aspectos comerciales y de dirección, la compañía efectúa transacciones con otras empresas, las cuales se consideran como partes relacionadas, debido a esta relación es posible que los términos de tales transacciones no sean los mismos que los que se acordarían con compañías totalmente independientes, derivadas al incremento en los servicios prestados y de financiamiento obtenido de las partes relacionadas, originados por el efecto de la pandemia del COVID-19 y continuar con sus operaciones; las que en el período actual, fueron incluidas en clientes y ventas en general; así como, en otras cuentas a pagar por el financiamiento recibido.

CONCLUSIONES:

1. De acuerdo a lo indicado por la NIA 210 Acuerdo de los Términos del Encargo de Auditoría, referidos a las condiciones previas de la auditoría, el auditor determinará si el marco de información financiera que utiliza la empresa es el de la contabilización con criterios fiscales para un conjunto de estados financieros que acompañan a una declaración de impuestos de la entidad, para lo cual deberá de valorar el riesgo específico identificado de las partes relacionadas y si el marco de información financiera específicamente no indica la forma de la contabilización, la revelación y presentación de las partes relacionadas en los estados financieros y sus notas, para definir cómo responder al riesgo valorado.
2. Cuando el marco de información aplicable por la empresa establezca requerimientos mínimos o no establezca ningún requerimiento con respecto a las partes relacionadas, el auditor deberá obtener conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes relacionadas, para poder concluir si los estados financieros con criterios fiscales que se acompañan a una declaración de impuestos de la entidad, en la medida en que se vean afectados por dichas partes, logran ya sea una presentación fiel o que no induzcan a error.
3. Si la conclusión del auditor al valorar el riesgo específico identificado de partes relacionadas, siendo un área de mayor riesgo, tomando en cuenta los juicios significativos de la dirección y el efecto en la auditoría, lo considera como una cuestión clave de la auditoría y al obtener conocimiento suficiente al efectuar los procedimientos de auditoría planificados con relación a la respuesta a dicho riesgo, porque simplemente el marco de información financiera no requiere la revelación de las partes relacionadas; lo sigue considerando como una cuestión clave de la auditoría, podrá tomar la decisión de incluirlo en el dictamen en una sección de "Cuestiones claves de auditoría" específicamente o en su caso, lo podrá calificar para la sección de "Otras Cuestiones" sin calificar la opinión.
4. Sí bien es cierto, que el marco de información del Decreto 10-2012 y su reglamento en Guatemala, no requiere específicamente la revelación de las partes relacionadas en los estados financieros y sus notas, que se preparen con los criterios fiscales para un conjunto completo de estados financieros que se acompañan a una declaración de impuestos, la Administración Tributaria, en principio por no estar en dicha ley no sería obligatorio, pero deberá de promover con los auditores las evaluaciones comentadas anteriormente, poner en práctica estos razonamientos o bien por los medios que le son posibles requerir posteriormente a presentada la declaración, la información relacionada a la identificación y las transacciones con las partes relacionadas de los contribuyentes.

GUIA DE DISCUSIÓN

1. En su país, derivado a la pandemia del COVID-19, considera que se incrementaron las transacciones entre partes relacionadas por traslado de fondos en calidad de financiamiento sin intereses o por compras de bienes y prestación de servicios que eran prestados por terceros?.
2. Para el caso de Guatemala, el Decreto No. 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y su reglamento en el Acuerdo Gubernativo No. 212-2013, requieren en casos especiales que las empresas adjunten a la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta, los estados financieros debidamente auditados y generalmente los estados financieros son presentados bajo un marco de información financiera específico, con criterios fiscales. Existen casos similares en su país y que leyes lo regulan?.
3. El marco de información financiera con fines específicos, con los cuales son preparados los estados financieros que se adjunta a las declaraciones de impuestos, que generalmente es la declaración del impuesto sobre la renta; establecen requerimientos para la presentación de los estados financieros y de las notas explicativas?.
4. Si el marco de información financiera con fines específicos aplicado por la empresa, establece requerimientos mínimos o no establece ningún requerimiento, con respecto a las partes relacionadas, el auditor necesita obtener conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes relacionadas o no, por no indicarlo el marco de información financiera?.
5. La falta de revelación de las partes relacionadas y de las transacciones y los saldos en los estados financieros y en las notas explicativas, que son presentados bajo un marco de información financiera que no lo requiere, origina una opinión calificada en el dictamen del auditor?.
6. Considera que el auditor puede abordar en su dictamen como una cuestión clave o bien como otras cuestiones, la falta de revelación de partes relacionadas en los estados financieros y sus notas, elaborados con base en un marco de información financiera, que no lo requiere y con ello el auditor asume que los usuarios de los estados financieros tienen un conocimiento razonable de la información y de los niveles de importancia relativa?.
7. Porqué considera que las empresas que utilizan un marco de información financiera específico, con criterios fiscales y que están obligadas a presentar como un anexo a la declaración de impuestos el informe de auditoría, se rehúsan a que los auditores incluyan las revelaciones de partes relacionadas en el informe. Existirá el riesgo de que las transacciones reúnen la documentación de respaldo fiscal, pero que no es posible confirmar si la transacción es real?.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Resolución de la Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría en Guatemala del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, publicada en el Diario de Centro América el 20 de diciembre de 2007.
2. La crisis del Covid-19, su impacto sobre la agenda ODS y el cumplimiento del Plan Nacional de Desarrollo. Documento para el diálogo fiscal. Guatemala, octubre 2020.
3. Decreto No. 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y sus reformas, con vigencia a partir del 1 de enero de 2013. Emitida por el Congreso de la República de Guatemala y publicada en el Diario de Centro América el 5 de marzo de 2012.
4. Acuerdo Gubernativo No. 213-2013 Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el Impuesto sobre la Renta.
5. Norma Internacional de Auditoría 210 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría. Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Edición en español Volumen I 2018.
6. Norma Internacional de Auditoría 550 Partes relacionadas. Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Edición en español Volumen I 2018.
7. Norma Internacional de Auditoría 701 Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente. Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Edición en español Volumen I 2018.
8. Norma Internacional de Auditoría 706 Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente. Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Edición en español Volumen I 2018.
9. Norma Internacional de Auditoría 800 Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos. Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Edición en español Volumen I 2018.
10. Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Edición en español Volumen I 2018.



CURRICULUM VITAE: CPA Mibzar Castañón Orozco

Contador Público y Auditor graduado de la universidad de San Carlos de Guatemala y obtuvo el premio de la mejor tesis en el año de su graduación; así como también, tiene una maestría en Contaduría Pública y Auditoría Internacional por la Universidad Galileo de Guatemala.

Su ejercicio profesional lo ha desarrollado en firmas de auditoría con representación internacional y actualmente opera su propio despacho profesional, representando a la firma INPACT International. Es profesor en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos y también ha sido profesor de Contabilidad Superior, de la Escuela Superior de Desarrollo y Actualización Profesional de la Universidad Galileo.

Ha tomado adiestramientos locales y en el exterior acerca de temas de las Normas Internacionales de Auditoría y de las Normas Internacionales de Información Financiera y de la NIIF para las PYMES.

Representó a Guatemala en las discusiones del proyecto de la NIIF para las PYMES en septiembre de 2007, en colaboración con el Colegio de Expertos Contables de Francia y ha recibido el Taller de NIIF para las PYMES, impartido por la Fundación de Educación de la Federación Internacional de Contadores – IFAC y patrocinado por el Banco Mundial. También ha cumplido en replicar dicho taller en Guatemala.

Ha asistido a los eventos regionales organizados por el Banco Mundial e IFAC, con relación al Proyecto de Contabilidad y Responsabilidad para el Crecimiento Económico Regional - CReCER. Como conferencista ha participado en varias presentaciones de temas relacionados con Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría.

Es miembro de la *Red Virtual del Estudio de las NIIF – ReVE-NIIF*, en donde también ha presentado conferencias virtuales.

En el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores y AIC ha colaborado como:

1. Miembro en la Comisión de Auditoría Interna.
2. Auditor Externo nombrado por la Asamblea de Asociados.
3. Coordinador de la Comisión de Principios de contabilidad y Normas de Auditoría, Coordinador del Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría Internacionales y Coordinador del Comité de Normas de Contabilidad Internacionales del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos – IGCPA.
6. Miembro de la Comisión Interamericana de Investigación Contable de la Asociación Interamericana de Contabilidad – AIC.

Es socio del:

1. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
2. Del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas.
3. Socio Fundador del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala.
4. Socio Fundador del Directorio de Firmas de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala.
5. Socio Adherente de la Asociación Interamericana de Contabilidad – AIC.
6. Miembro de la Red Virtual de Estudio de las NIIF – ReVE-NIIF.
7. Miembro de la firma INPACT International

DIRECCIÓN DE CORREO ELECTRÓNICO

mcastanoncpa@gmail.com

SEUDÓNIMO

Shecano



**ASOCIACIÓN INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
XXXIV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD**

**“CONTABILIDAD Y TECNOLOGÍA: ALIANZA PARA EL DESARROLLO DE
LAS NACIONES”**

TRABAJO INTERAMERICANO

COMISION DE NORMAS Y PRACTICAS DE AUDITORÍA

2.4 LA AUDITORIA AMBIENTAL O ECOAUDITORIA

**LA ECOAUDITORIA COMO HERRAMIENTA DE LA GESTIÓN GERENCIAL EN LAS
ORGANIZACIONES**

**AUTORES:
CARLOS ALBERTO MONTES SALAZAR
COLOMBIA
XIMENA SANCHEZ MAYORGA
COLOMBIA
GABRIEL UVILLUS
ECUADOR**

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN TÉCNICA INTERAMERICANA DE
NORMAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA:**

**ANGEL DEVACA PABON
PARAGUAY**

**ANGEL
DEVACA
PAVON**

Firmado
digitalmente por
ANGEL DEVACA
PAVON
Fecha: 2021.10.05
20:20:24 -03'00'

**PORTO ALEGRE-BRASIL
19 AL 21 DE OCTUBRE DE 2021**

Colombia

CARLOS ALBERTO MONTES SALAZAR

Doctor en Administración de Negocios
Magister en Gestión Empresarial
Magister en Gerencia del Talento Humano
Especialista en Revisoría Fiscal y Auditoría Externa
Especialista en Administración Financiera
Contador Público

Socio de la Firma de Auditoría y Consultoría Empresarial S.A.S

Docente Universidad del Quindío

Director Grupo de Investigación en Contaduría Internacional

Ponente en temas de Auditoría y Control en congresos: Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.

Ponente en temas de Ética y Auditoría, en la Conferencia Interamericana de Contabilidad: Bolivia, Puerto Rico, Uruguay, Republica Dominicana y Perú.

Articulista en revistas universitarias en Colombia.

Autor de libros en Auditoría Financiera, Auditoría Interna y Control de Gestión.

Expresidente del Comité Interinstitucional de Auditoría Interna del Quindío.

Vicepresidente de la Comisión de Normas y Prácticas de Auditoría AIC.

camontes2008@hotmail.com



Colombia

XIMENA SANCHEZ MAYORGA

Contadora Pública

Doctorante en Educación Mediada, Universidad de la Salle

Magíster en Administración de Empresas, Universidad del Valle

Especialista en Informática Educativa, Universidad Libre

Directora Programa de Contaduría Pública, Universidad Libre Seccional Cali

Líder del grupo de investigación Gestión y Productividad Contable

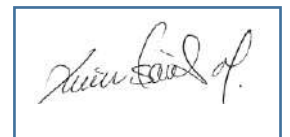
Investigadora Colciencias categoría asociada

Par Evaluador del Consejo Nacional de Acreditación, CNA

Par Evaluador Internacional del Consejo de Acreditación en Ciencias Sociales,

Contables y Administrativas en la Educación Superior de Latinoamérica, AC-CACSLA

ximena.sanchez@unilibre.edu.co



Ecuador

GABRIL UVILLUS

Doctor en contabilidad y Auditoría

Magíster en y Especialista superior en Tributación

Certificado en Presentación de Información Financiera

Profesor en Maestrías y Cursos de Especialización

Instructor de NIIF e Impuestos

Socio de la Firma AUDICONT CIA. Ltda.

Coordinador de la Comisión Técnica del colegio de contadores Públicos de Pichincha y del Ecuador



INDICE

| | |
|---|-----------|
| 1. RESUMEN | 6 |
| 2. PALABRAS CLAVES | 6 |
| 3. ABSTRACT | 6 |
| 4. KEYWORDS | 6 |
| 5. INTRODUCCIÓN | 7 |
| 6. RECURSOS NATURALES Y MEDIO AMBIENTE..... | 8 |
| 6.1 RECURSOS NATURALES Y SU CLASIFICACIÓN | 8 |
| 6.2 RELACIÓN ENTRE MEDIO AMBIENTE Y ORGANIZACIÓN | 9 |
| 6.3 MEDIO AMBIENTE Y SU CLASIFICACIÓN | 9 |
| 6.4 PRINCIPALES PROBLEMAS MEDIOAMBIENTALES..... | 10 |
| 6.5 MEDIDAS PARA PRESERVAR LOS RECURSOS NATURALES Y EL MEDIO AMBIENTE | 11 |
| 7. DESARROLLO SOTENIBLE | 12 |
| 7.1 SOSTENIBILIDAD EDUCATIVA Y SOCIAL | 13 |
| 7.2 SOSTENIBILIDAD POLÍTICA Y ECONÓMICA | 15 |
| 7.3 SOSTENIBILIDAD ECOLÓGICA ORGANIZACIONAL..... | 16 |
| 8. SISTEMA DE GESTION AMBIENTAL..... | 17 |
| 8.1 CONCEPTO..... | 17 |
| 8.2 VENTAJAS DE LA GESTIÓN AMBIENTAL..... | 18 |
| 8.3 PROBLEMAS DE LA GESTIÓN AMBIENTAL | 18 |
| 8.4 PRINCIPIOS DE LA GESTIÓN AMBIENTAL..... | 18 |
| 9. ARTICULACION DEL SISTEMA DE GESTION ORGANIZACIONAL CON EL | 19 |
| SISTEMA DE GESTIÓN AMBIENTAL ISO 14001 Y COSO | 19 |
| 9.1 DETERMINACIÓN DE LA POLÍTICA AMBIENTAL, ADMINISTRATIVA Y DE CONTROL INTERNO..... | 20 |
| 9.2 OBJETIVOS GENERALES, ESTRATEGIAS Y METAS EN MATERIA AMBIENTAL, ADMINISTRATIVA Y DE .. | 22 |
| CONTROL INTERNO | 22 |
| 9.3 PROCESOS, ACTIVIDADES, TAREAS Y PROGRAMAS DE GESTIÓN AMBIENTAL | 22 |
| 10. AUDITORIA AMBIENTAL O ECOAUDITORIA | 28 |
| 10.1 CONCEPTO DE AUDITORIA ECOAUDITORÍA O AUDITORÍA AMBIENTAL..... | 28 |
| 10.2 PERSPECTIVA DE LA AUDITORIA INTERNA AMBIENTAL..... | 30 |
| 10.3 IMPACTO DE LOS ASPECTOS AMBIENTALES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS Y EN LA AUDITORIA... | 30 |
| 10.4 CLASIFICACIÓN DE LA ECOAUDITORÍA | 31 |
| 10.4 PROCESO PARA LA EJECUCIÓN DE UNA ECOAUDITORÍA | 32 |
| 11. LA ECOAUDITORIA Y SU CONTRIBUCIÓN A LA GESTIÓN AMBIENTAL DE LAS ORGANIZACIONES | 39 |
| 11. CONCLUSIONES | 39 |
| 12. GUÍA DE DISCUSIÓN | 40 |
| 13. REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA | 40 |

INDICE DE ILUSTRACIONES

| | |
|---|----|
| Ilustración 1: Clasificación de los Recursos Naturales..... | 8 |
| Ilustración 2: Clasificación del Medio Ambiente | 10 |
| Ilustración 3: Sostenibilidad Social | 14 |
| Ilustración 4: Sostenibilidad Política..... | 15 |
| Ilustración 5: Sostenibilidad Ecológica..... | 16 |
| Ilustración 7: Sistemas de Gestión Integrados | 19 |
| Ilustración 9: Ecoauditoría | 28 |
| Ilustración 10: Clasificación de la Ecoauditoría | 31 |
| Ilustración 11: Proceso para la Ejecución de una Ecoauditoría..... | 32 |

TABLAS DE ILUSTRACIONES

| | |
|---|----|
| Tabla 1: <i>Sistema de Gestión Integrado con lo Ambiental Uno</i> | 24 |
| Tabla 2: Sistema de Gestión Integrado con lo Ambiental Dos | 25 |
| Tabla 3: Sistema de Gestión Integrado con lo Ambiental Tres | 26 |
| Tabla 4: <i>Sistema de Gestión integrado con lo Ambiental Cuatro</i> | 27 |
| Tabla 5: Análisis del contexto Ambiental del Negocio | 33 |
| Tabla 6: Definición del apetito por el riesgo Ambiental..... | 33 |
| Tabla 7: Evaluación de Estrategias Ambientales Alternativas..... | 34 |
| Tabla 8: Formulación de Objetivos ambientales del Negocio | 34 |
| Tabla 9: Tablero integrado Ambiental COSO..... | 35 |
| Tabla 10: Propuesta Acciones de Mejora Control Interno Ambiental | 36 |
| Tabla 11: Balanced Scorecard Integrado con lo Ambiental..... | 38 |

1. RESUMEN

La auditoría tradicional se a centrado en la evaluación de los estados financieros y ha desarrollado criterios para auditarlos, sin embargo en aspectos ambientales, solo hasta ahora las organizaciones están elaborando planes de gestión ambiental que permitan ser auditados.

El objetivo del presente estudio es plantear cual debe ser la estructura de un Sistema de Gestión Ambiental en las Organizaciones, cimentado en la ética, que contribuya al establecimiento de una vida digna para las generaciones presente y futuras; El Sistema de Gestión Ambiental puede ser integrado con otros sistemas, su evaluación requiere de una auditoría que se desarrollen unos pasos que le permitan en forma oportuna detectar las debilidades que se puedan presentar, para que de esta forma se implementen correctivos oportunos que permitan que las entidades cumplan con sus objetivos en materia ambiental.

2. PALABRAS CLAVES

Ecoauditoría, Auditoría Ambiental, Gestión Ambiental, Sistemas de Gestión Integrados, Sistema de Control interno Ambiental, COSO, Tablero Integrado de Mando Ambiental.

2. ABSTRACT

Traditional auditing has focused on the evaluation of financial statements and has developed criteria to audit them, however, in environmental aspects, only until now are organizations developing environmental management plans that allow them to be audited.

The objective of this study is to propose what should be the structure of an Environmental Management System in Organizations, based on ethics, that contributes to the establishment of a dignified life for present and future generations; The Environmental Management System can be integrated with other systems, its evaluation requires an audit to develop steps that allow it to detect weaknesses that may arise in a timely manner, so that in this way timely corrective measures are implemented that allow the entities comply with their environmental objectives.

4. KEYWORDS

Eco-Audit, Environmental Audit, Environmental Management, Integrated Management Systems, Internal Environmental Control System, COSO, Integrated Environmental Control Board.

5. INTRODUCCIÓN

Las organizaciones en general consideran que para el desarrollo de sus actividades deben controlar la naturaleza, muchas veces sin analizar las consecuencias de sus actos, desconocen que toda acción tiene una reacción que puede afectar el medio en que opera; si bien es importante mejorar las condiciones de las personas para las cuales produce, las entidades, se debe poner especial cuidado como están afectando en medio ambiente.

En razón de lo anterior los gobiernos han establecido normas tendientes a preservar el medio ambiente, y muchas empresas se han concientizado que, si bien buscan que sean productivas, ello no lo pueden hacer a costa de la destrucción del medio ambiente, por esta razón se vienen implementando planes de gestión ambiental de acuerdo a las particularidades de cada organización. Con el desarrollo de los procesos de gestión, actualmente se vienen integrando diferentes sistemas en uno solo, evitando así la duplicidad en la implementación y ejecución de sistemas que tienen más aspectos en común que diferencias, por lo tanto, cuando hacemos referencia a un sistema de gestión integrado, este contiene aspectos administrativos, ambientales, de calidad y de control interno.

Para poder evaluar un sistema se necesita previamente la construcción del mismo, por eso la realización de una ecoauditoría o auditoría ambiental requiere la existencia de un sistema de gestión ambiental, este o no integrado con otros sistemas, en esta labor el auditor requiere de un conocimiento sólido de la organización, además conocer los diferentes riesgos ambientales que afectan la organización en el desarrollo de su objeto social.

En materia de auditoría ambiental el auditor en su evaluación ambiental utiliza técnicas propias de la auditoría administrativa que le permiten determinar cual ha sido la gestión de los administradores en la protección de los recursos naturales, su relación con el medio ambiente y en especial como contribuye con un desarrollo sostenible, permitiéndole en forma oportuna plantear recomendaciones que contribuyan a evitar daños ambientales por parte de la organización.

6. RECURSOS NATURALES Y MEDIO AMBIENTE

- *La tierra es capaz de satisfacer el hambre de todos, pero incapaz de satisfacer la avaricia de unos cuantos....*

Anónimo

6.1 Recursos naturales y su clasificación

Son el conjunto de elementos naturales a disposición del bienestar del ser humano que genera la naturaleza, surgen libremente como los animales, los árboles, los minerales, el aire, la temperatura, los vientos, entre otros, contribuyen al bienestar y desarrollo de las personas, quienes los transforman, existen independientemente del ser humano, se encuentran de forma no modificada y son escasos con relación a su demanda actual o potencial.

Fuente: Construcción propia

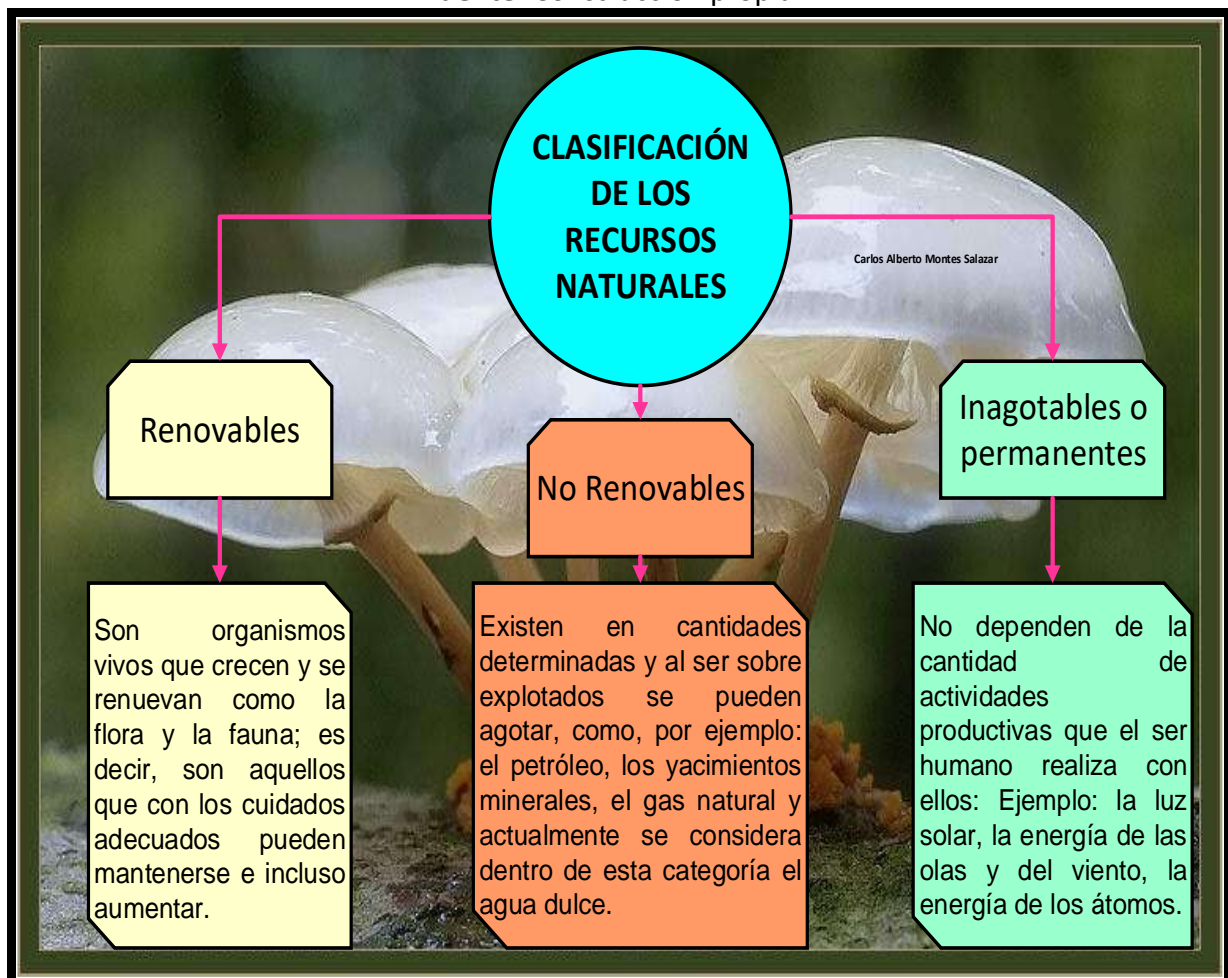


Ilustración 1: Clasificación de los Recursos Naturales

6.2 Relación entre medio ambiente y organización

Todas las organizaciones tienen una relación directa con el medio, debido a que recurren a todos los servicios que este les brinda. El ambiente es fuente de materias primas para todos los procesos y productos obtenidos en las diferentes empresas; en el caso de las destinadas a los servicios, la dependencia no es tan obvia, pero si requiere de recursos como agua y aire para abastecer a las personas que allí laboran y otras que no son materias primas directas como papel, computadoras o energía.

Por otra parte, el ambiente recibe los desperdicios generados por cualquier entidad, ya sean biodegradables o no, productos de la interacción, y si además la naturaleza no asimila o descompone dichos desechos rápidamente se tendrían problemas, porque las basuras nos inundarían y las materias primas se agotarían.

Es importante recordar, que en general en todas las empresas el factor básico es el recurso humano, que depende totalmente del ecosistema para la obtención del alimento, agua, aire y abrigo. De esta forma los problemas ambientales afectan directamente a las organizaciones.

Los cambios climáticos influyen también en la producción de la tierra, pues las cosechas disminuyen por la sequía o el aumento de las lluvias, las cuales son determinantes en el crecimiento económico de los países productores.

La destrucción de la capa de ozono puede afectar en el corto plazo la producción agropecuaria por los cambios que pueden ocasionar en las plantas y en los animales, los que lo pueden convertir en no aptos para la producción; Por lo tanto, evitar estos inconvenientes, es importante en los procesos de planeación empresarial.

6.3 Medio ambiente y su clasificación

Se entiende por ambiente el entorno que afecta y condiciona especialmente las circunstancias o factores físicos y biológicos que rodean a las personas o la sociedad e influyen en el desarrollo y comportamiento del ser humano y las generaciones venideras. Comprende el conjunto de valores naturales, sociales y culturales existentes en un lugar y momento determinados. Es decir, es un sistema formado por elementos naturales y artificiales interrelacionados que son modificados por la acción del hombre que abarca seres vivos, agua, suelo, aire, las relaciones entre ellos, así como la cultura.

Fuente: Construcción propia

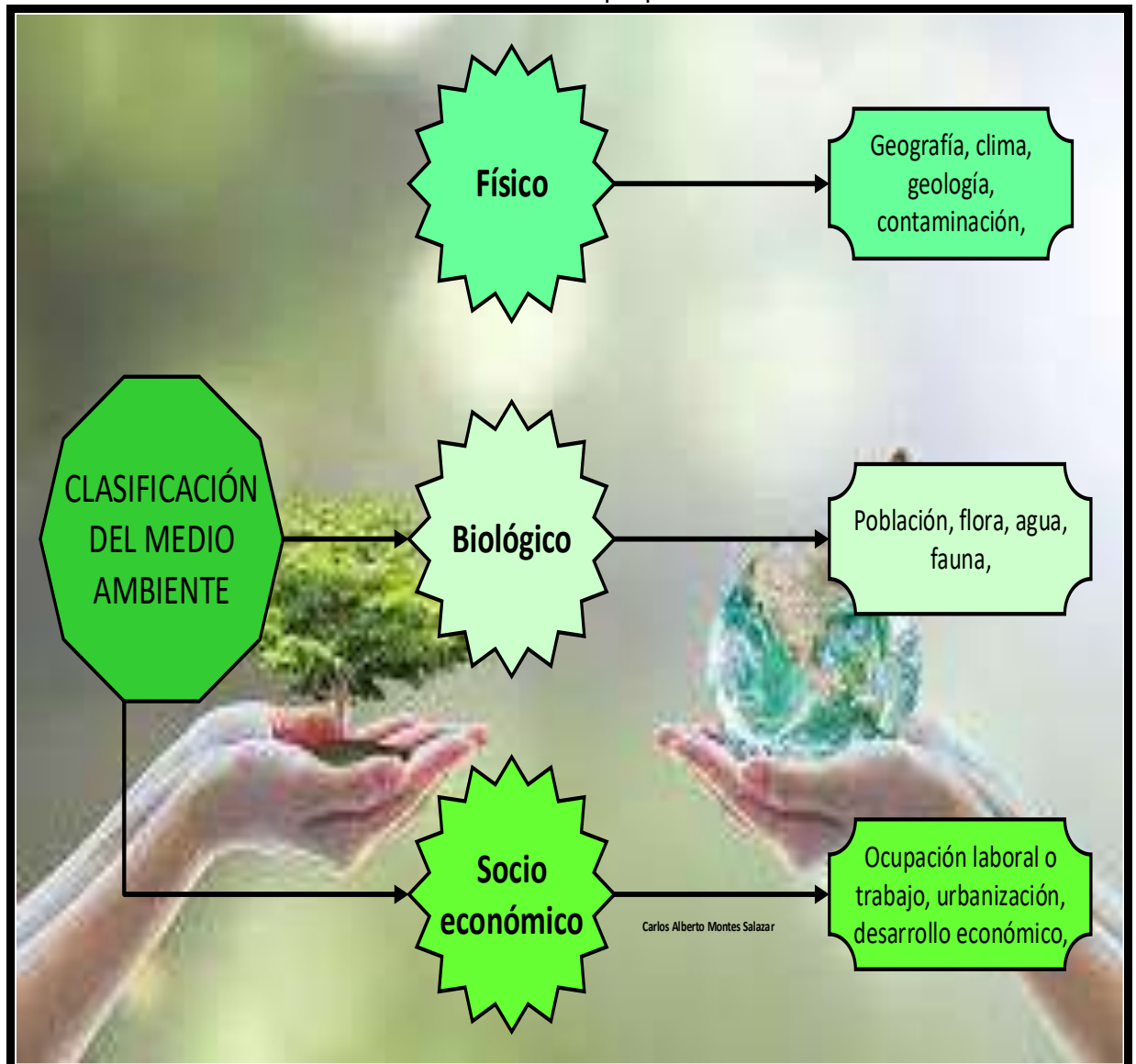


Ilustración 2: Clasificación del Medio Ambiente

6.4 Principales problemas medioambientales

Los problemas del medio ambiente impiden disfrutar plenamente el derecho a tener un mejor entorno, estas dificultades son causados por el mismo hombre, quien impide que este derecho sea efectivo, afectando a toda la población actual y futura del planeta, en gran parte de los casos, por la ambición de obtener riqueza.

Entre las problemáticas medioambientales tenemos:

- Incremento en la concentración de dióxido de carbono CO₂. (Efecto Invernadero).
- Emisiones de dióxido de azufre y nitrógeno.
- Uso de pesticidas.
- Aerosoles.
- Deforestación.

- Basuras.
- Aguas sucias.
- Químicos.
- Radiactividad.
- Calor.
- Ruido.
- Erosión.
- Comercio ilegal de especies.
- Contaminación óptica.
- Contaminación alimentos.
- Desechos orgánicos.
- Contaminación visual.
- Disolventes de limpieza.
- Escasez de agua.
- Extinción de especies y pérdida de biodiversidad
- Etc.

6.5 Medidas para preservar los recursos naturales y el medio ambiente

Entre las medidas que se pueden tomar para preservar los recursos naturales y el medio ambiente se tienen:

- Utilización eficiente y ahorro de energía.
- Uso racional del agua.
- Consumo responsable de alimentos.
- Utilizar racionalmente la papelería en las organizaciones.
- Limitar el uso del suelo, etc.
- Adaptación continua de la normativa.
- Racionalizar el uso de los vehículos.
- Apagar los computadores cuando no se utilizan.
- Utilizar correspondencia electrónica.
- Evaluar riesgos y desempeño organizacional ambiental.
- Separar la basura.
- Usar productos que puedan reutilizarse.
- Apagar las luces.
- Evitar dejar los aparatos enchufados.
- Cerrar los grifos correctamente.

- Utilizar el termostato.
- Moverse en transporte público.
- Etc.

7. DESARROLLO SOTENIBLE

*“Solo después de que el último árbol sea cortado...
solo después de que el último río sea envenenado...
solo después de que el último pez sea apresado...
Solo entonces sabrás que el dinero no se puede comer.
Desconocer la naturaleza es la causa de la desgracia humana”.*

Anónimo

El desarrollo sostenible es un concepto que aparece por primera vez en 1987 con la publicación del Informe Brundtland, que alertaba de las consecuencias medioambientales negativas del desarrollo económico y la globalización y trataba de buscar posibles soluciones a los problemas derivados de la industrialización y el crecimiento de la población.

El desarrollo sostenible es la capacidad de una sociedad para cubrir las necesidades básicas de las personas, sin perjudicar el ecosistema, ni ocasionar daños en el medio ambiente. De este modo, su principal objetivo es perpetuar al ser humano como especie, satisfaciendo las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las del futuro, para atender sus propias necesidades, mediante el uso responsable de los recursos naturales.

El Ministerio del medio ambiente de Colombia define el Desarrollo Sostenible como aquel que: "Conduce al crecimiento económico, a la elevación de la calidad de vida y al bienestar social, sin agotar la base de recursos naturales renovables en que se sustenta, ni deteriorar el medio ambiente o el derecho de las generaciones futuras a utilizarlo para la satisfacción de sus propias necesidades". Este concepto parte de la articulación de niveles de productividad cultural, ecológica y tecnológica, y de la independencia de un sistema de recursos naturales, un sistema tecnológico apropiado, un sistema de valores culturales y su conexión con las condiciones económicas y políticas para una estrategia ambiental de desarrollo.

Las Naciones Unidas con respecto al desarrollo sostenible establece los siguientes objetivos y metas:

1. Fin de la pobreza.
2. Hambre cero.
3. Salud y bienestar.
4. Educación de calidad.
5. Igualdad de género.
6. Agua limpia y saneamiento.
7. Energía asequible y no contaminante.
8. Trabajo decente y crecimiento económico.
9. Industria, innovación e infraestructuras.
10. Reducción de las desigualdades.
11. Ciudades y comunidades sostenibles.
12. Producción y consumos responsables.
13. Acción por el clima.
14. Vida submarina.
15. Vida de ecosistemas terrestres.
16. Paz, justicia e instituciones sólidas.
17. Alianza para lograr los objetivos.

El análisis del desarrollo sostenible organizacional puede dividirse conceptualmente en tres factores:

- Sostenibilidad educativa y social
- Sostenibilidad política y económica
- Sostenibilidad ecológica organizacional

Estos tres factores conforman un conjunto de indicadores de desempeño en las organizaciones y en la comunidad.

7.1 Sostenibilidad educativa y social

La educación para la sostenibilidad muestra la preocupación por una educación de elevada calidad que busca que las personas y organizaciones entiendan lo que pasa (saber), que se sientan parte de la sociedad en la que viven (saber ser) y conozcan cómo pueden participar en los procesos de desarrollo (saber hacer)

Según la UNESCO (2019), La Educación para el Desarrollo Sostenible “EDS” habilita a los educandos para tomar decisiones fundamentadas y adoptar medidas responsables en favor de la integridad del medio ambiente y la viabilidad de la economía. A través de estos contenidos, la EDS pretende lograr la justicia social para las generaciones actuales y venideras, respetando al mismo tiempo la diversidad cultural. Se trata de un aprendizaje a lo largo de toda la vida y forma parte integrante de una educación de calidad, integral y transformativa que atañe al contenido y el entorno y los resultados del aprendizaje, como también la pedagogía. Logra su propósito transformando a la sociedad.

La sostenibilidad educativa social Hace referencia a la capacidad del sistema educativo en todas sus expresiones (formal, no formal, etc.), para facilitarles a la comunidad el acceso a las herramientas necesarias para participar en los procesos sociales con criterios efectivos de sostenibilidad.

Fuente: Construcción propia

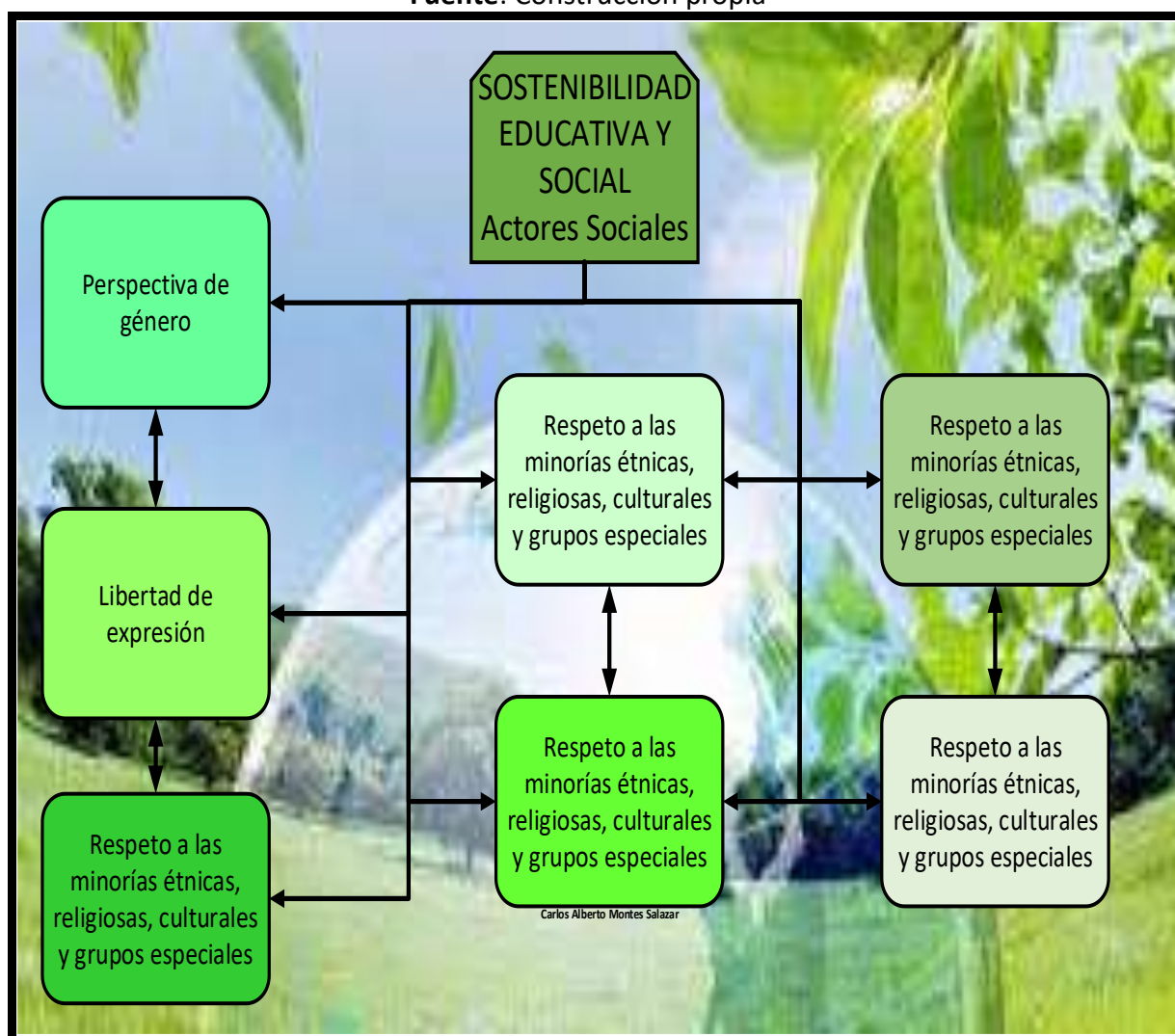


Ilustración 3: Sostenibilidad Social

7.2 Sostenibilidad política y económica

Es un sistema político económico busca aumentar el bienestar social en las organizaciones, promoviendo una producción y un consumo responsable, mediante la puesta en marcha de un sistema basado en empresas respetuosas del medio ambiente y comprometidas con la sociedad. Su propósito es contribuir con la reducción la pobreza mediante la generación de empleo, contribuyendo al desarrollo de la calidad vida de las generaciones presentes y futuras sin comprometer los recursos del planeta.

La sostenibilidad implica un contexto social en el que exista el bienestar y un crecimiento económico que beneficie a toda la comunidad y que le ofrezca la oportunidad de una:

- Asignación equitativa de recursos.
- Estructuración ambiental de largo plazo.
- Una integración de las cuentas económicas y ambientales.
- Valoración adecuada de los costos ambientales.

La sostenibilidad política económica es el patrón de crecimiento en lo económico, social y ambiental en una economía productiva y competitiva que favorezca el empleo de calidad, igualdad de oportunidades y cohesión social, donde el Estado y sus instituciones definan políticas para contribuir a la satisfacción de las necesidades de la sociedad con criterios de sostenibilidad.

Fuente: Construcción propia

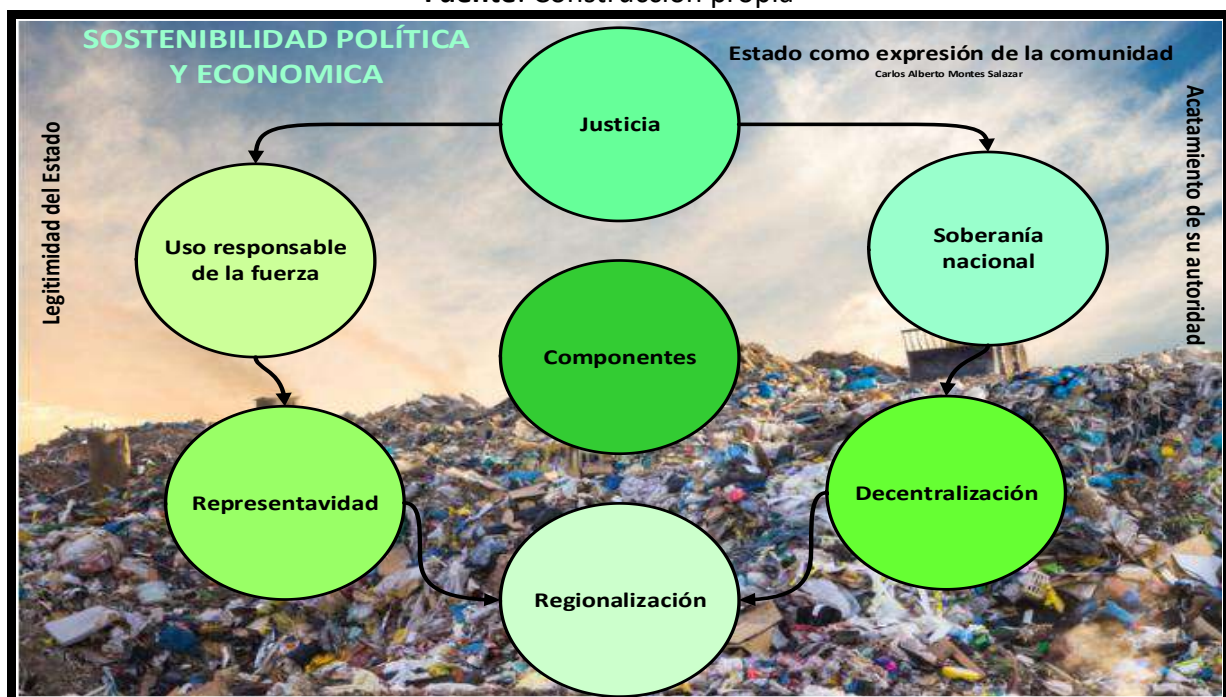


Ilustración 4: Sostenibilidad Política

7.3 Sostenibilidad ecológica organizacional

La sostenibilidad en las organizaciones hace referencia a la capacidad de estas para efectuar acciones, teniendo en cuenta criterios ambientales que aseguren la continuidad del negocio.

La organización sustentable integra la visión ecológica y las teorías institucionales, en valores sistémicos organizacionales. La adquisición de sentido común en la producción de bienes y servicios se utiliza como bastión para promover la eco eficiencia como cultura amigable de las organizaciones con el medioambiente para lograr la reducción de emisiones y la explotación racional de recursos naturales. La variable medioambiental en la cultura de la organización, se inserta como una interpretación racional de funcionamiento para la protección ambiental, reducción de la inseguridad y como una forma de presión social con el contexto del medio ambiente. (VARGAS HERNANDEZ, 2010).

Fuente: Construcción propia



Ilustración 5: Sostenibilidad Ecológica

8. SISTEMA DE GESTION AMBIENTAL

Eso que llena el Universo lo considero mi cuerpo y eso que dirige el Universo lo veo como mi propia naturaleza”

Antiguo Poema Chino de Chan Tzu

8.1 Concepto

La gestión del Medio Ambiente se define como el conjunto de actuaciones necesarias para llevar a cabo la política del medio ambiente, o dicho de otra manera para lograr el mantenimiento de un capital ambiental suficiente para que la calidad de vida de las personas y el patrimonio natural sean lo más elevado posible, todo ello dentro del complejo sistema de relaciones económicas y sociales que condiciona este objetivo. (ORTEGA Y RODRIGUEZ, 1994).

La gestión ambiental abarca la estrategia para que la acción humana afecte en la menor medida posible al medio, lo que implica una combinación de procesos para que una organización reduzca sus impactos ambientales y aumente su eficiencia para conseguir mejoras tanto económicas como ambientales y operativas. El Sistema de gestión ambiental ofrece un marco para la gestión ambiental e implica la definición de la política ambiental, los objetivos, estrategias y metas ambientales, estructurando claramente los indicadores, la definición de una estructura de procesos, mapas de riesgos ambientales y el establecimiento de planes programas y proyectos. (GUTIERREZ MALDONADO 2016).

Fuente: Construcción propia



Ilustración 6: Esquema de un Sistema de Gestión Ambiental

8.2 Ventajas de la gestión ambiental

La gestión ambiental puede tener entre otras las siguientes ventajas:

- Reducción del impacto medioambiental derivado de la actividad del hombre a través de las organizaciones.
- Respeto a la biodiversidad y los ecosistemas.
- Mejora de la competitividad de las empresas.
- Impacta positivamente en la imagen externa de las compañías.
- Asegura el cumplimiento de la legislación medioambiental.
- Mejora la conciencia social en torno a estos temas.

8.3 Problemas de la gestión ambiental

- Disponibilidad recursos materiales y humanos que han de dedicarse a la gestión ambiental.
- Limitaciones derivadas de la necesidad de contar con un experto en un campo en el que se exigen conocimientos ambientales, legislativos, que van cambiando y que son diferentes en cada país, etc.
- Falta compromiso de algunas organizaciones con la gestión ambiental para obtener buenos resultados.

8.4 Principios de la gestión ambiental

Todo Sistema de Gestión Ambiental "SGA" está basada en cinco principios básicos (ISO 14001:2015):

- *Primer principio: Saber lo que hay que hacer, comprobar que existe un compromiso de toda la empresa con el SGA y también definir un Política Ambiental.*
- *Segundo principio: Diseñar un plan de acción para que se puedan cumplir con los requisitos establecidos en la política ambiental y exigidos por la norma.*
- *Tercer principio: Revisar qué es lo que se requiere para cumplir con los objetivos y metas ambientales para así buscar las herramientas que se necesitan para seguir con la política ambiental.*
- *Cuarto principio: Realizar evaluaciones cualitativas y cuantitativas periódicamente para comprobar si todo lo que se está haciendo es conforme o no a la política ambiental de la empresa.*

- Quinto principio: Mejorar la política ambiental, las metas, objetivos y las medidas que se han tomado. Es decir, buscar la mejora continua del desempeño ambiental de la empresa.

9. ARTICULACION DEL SISTEMA DE GESTION ORGANIZACIONAL CON EL SISTEMA DE GESTIÓN AMBIENTAL ISO 14001 Y COSO

“No he sacado mis principios de mis prejuicios, sino de la naturaleza de las cosas”

Montesquieu

Las organizaciones son estructuras sociales diseñadas para cumplir con los objetivos y las normas legales, por medio de la gestión del talento humano. Están compuestas por sistemas interrelacionados, estructurados en los procesos, en cumplimiento de funciones especializadas. Se articulan a través de una serie de interrelaciones que permiten coordinar el trabajo de varias personas, mediante el establecimiento de tareas, roles o labores definidas para cada una de ellas, así como la estructura o maneras en que se relacionarán las metas con las actividades en la consecución del objeto social.

Fuente: Construcción propia

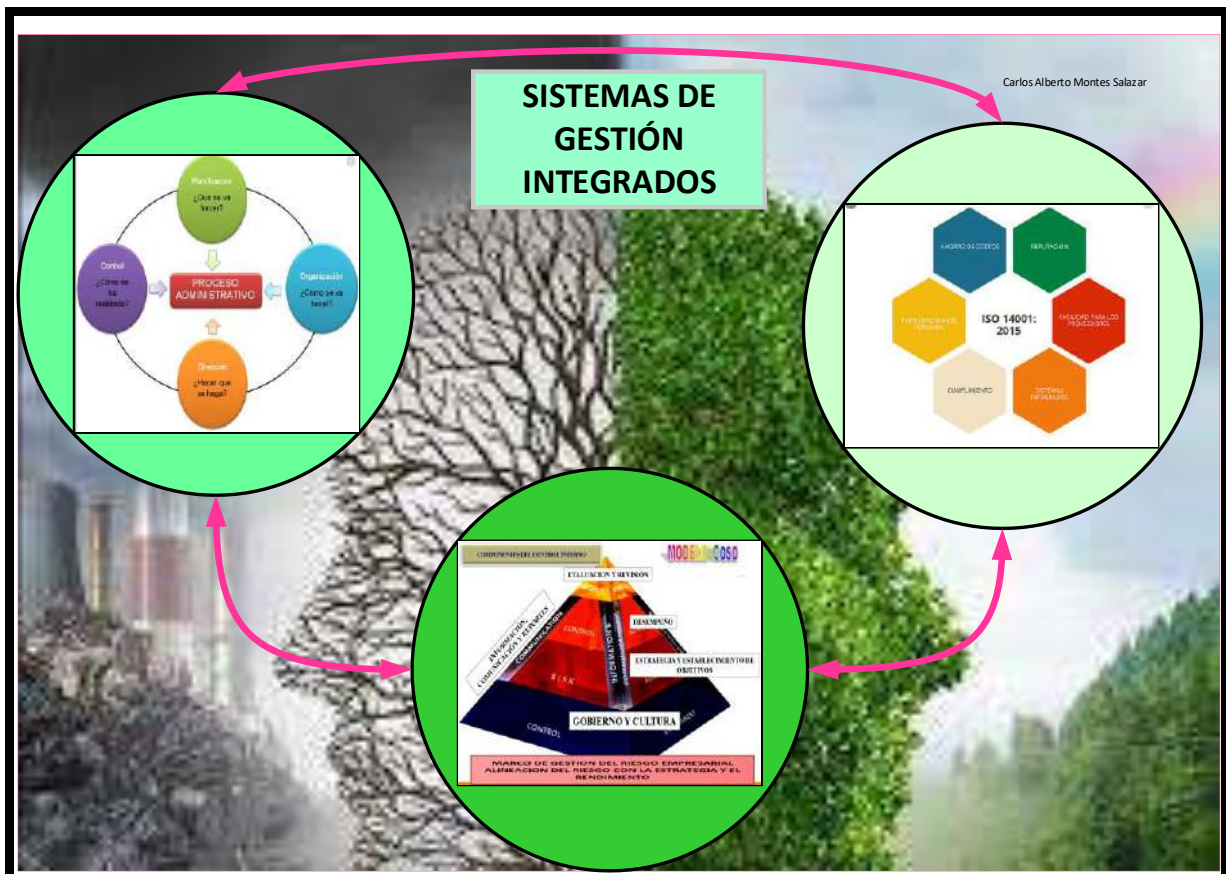


Ilustración 6: Sistemas de Gestión Integrados

Un sistema de gestión del medio ambiente es el marco o el método de trabajo que sigue una organización con el objeto de conseguir, en una primera fase, y de mantener posteriormente un determinado comportamiento de acuerdo con las metas que se hubiere fijado y como respuesta a unas normas, riesgos, y presiones tanto sociales, financieros, económicas y competitivas, en permanente cambio.

La integración del Sistemas de Gestión Administrativa y de Gestión de la Ambiental (ISO 14001:2015) en un solo Sistema de Gestión, y de la articulación de este con el Sistema de Control Interno (COSO:2017) y el sistema de Gestión de Calidad ISO 9001:2015), cuando sea del caso, constituyen un esquema para dirigir, planear, ejecutar, hacer seguimiento, evaluar y controlar la gestión de las organizaciones con el fin de generar resultados que atiendan los planes de gestión, en concordancia con la preservación del medio ambiente y la solución de las necesidades y problemas de los ciudadanos, con integridad y calidad en el servicio.

El fin de la gestión es generar resultados con valores, es decir, bienes y servicios que tengan efecto en el mejoramiento del bienestar de los ciudadanos, obtenidos en el marco de los valores del servicio público (Honestidad, Respeto, Compromiso, Diligencia y Justicia). Busca generar valor público a través de la entrega de resultados que respondan y satisfagan las necesidades y demandas de los ciudadanos. (DAFP 2019).

Los sistemas de gestión integrados facilitan que la organización utilice el enfoque basado en los riesgos y el pensamiento común, con el que se integra el Sistema de Gestión Ambiental con los requisitos de otros Sistemas de Gestión, independientemente del tamaño, naturaleza y estructura de las organizaciones, facilitando su proceso de auditoría.

Para su estructuración los sistemas integrados de gestión deben estructurarse a partir de Los siguientes aspectos:

9.1 Determinación de la política ambiental, administrativa y de control interno

La política organizacional es la expresión de los objetivos generales (los que podrían definirse a partir del Balanced Scorecard de Kaplan y Norton), incluidas las principales acciones de una empresa para proteger el medio ambiente, la política atenderá la idiosincrasia, el tipo de actividad que se realiza, la estructura de procesos, los sistemas de control interno, etc., en sintonía y consonancia con las características de un entorno medioambiental, dentro del marco de la política ambiental marcado por el Estado y la sociedad en general.

El contenido de la política puede variar de una empresa a otra, pero pueden establecerse unas reglas básicas que deberían aparecer en todas:

- Incluir objetivos de desarrollo y crecimiento, procesos internos, clientes y financieros, integrados con objetivos medioambientales.
- Adoptar y aplicar los principios del desarrollo sostenible.
- Procurar adoptar estándares al nivel más alto en todos los procesos y cumplir como mínimo con todos los requerimientos legales.
- Adoptar un sistema de evaluación de todos los aspectos medioambientales, que afectan tanto interna, como externamente a la organización.
- Procurar reducir el uso de materia prima, energía, agua, entre otros., y siempre que sea posible usar materiales y accesorios reciclables.
- Minimizar la producción de desechos. Solicitar a las empresas con las que se tiene relación (proveedores, contratistas, vendedores, etc.) para que adopten estándares ambientales en línea con los de la empresa.

Fuente: Construcción propia

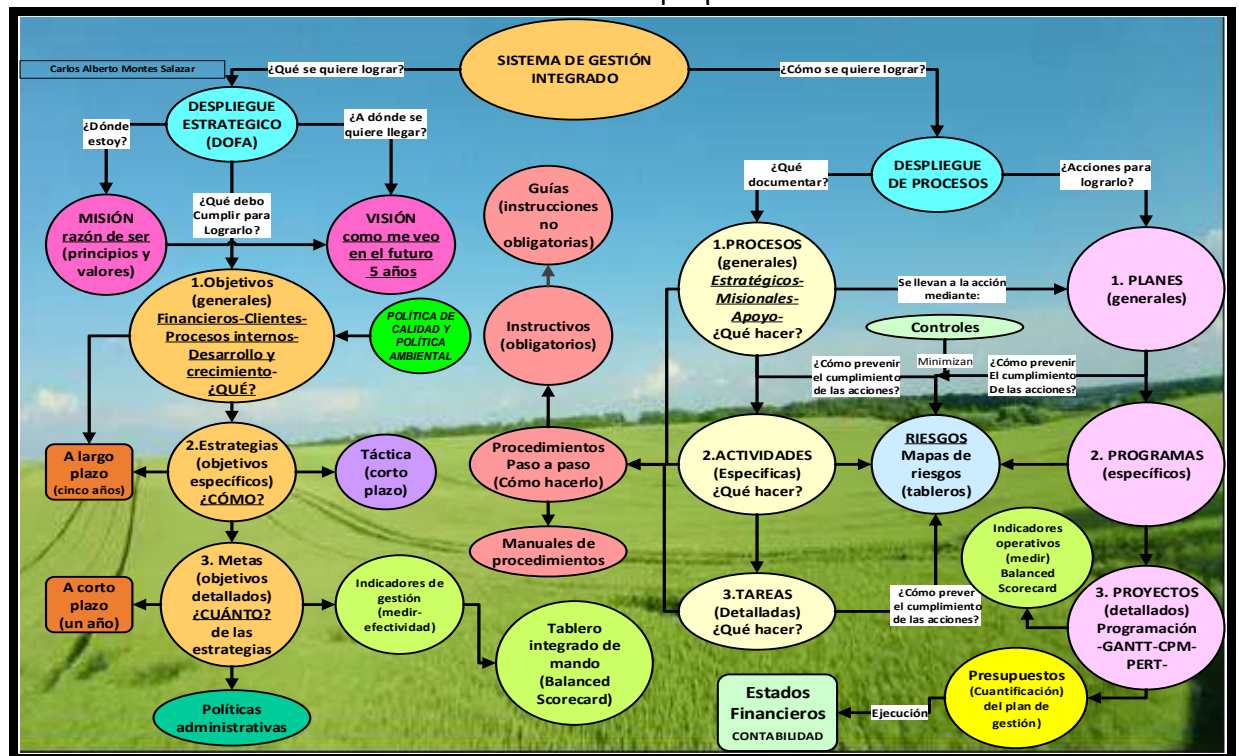


Ilustración 8: Sistema de Gestión Integrado con lo Ambiental

9.2 Objetivos generales, estrategias y metas en materia ambiental, administrativa y de control interno

Los objetivos generales establecen el que, las estrategias el cómo de los objetivos generales y las metas establecen el cuanto y cuando de las estrategias (base para construir indicadores ambientales) y llevar a concreción la Política Ambiental de la organización.

A través del cumplimiento de los objetivos, las estrategias y las metas, la organización asume el control sus aspectos ambientales, administrativos y de control interno, lo cual resulta en la minimización de los impactos asociados. La definición de los objetivos, estrategias y metas, debe contemplar:

- El marco establecido por la política ambiental, administrativa y de control interno.
- La asociación con los aspectos e impactos ambientales con los administrativos y de control interno.
- La factibilidad de cuantificar su nivel de cumplimiento.
- La concurrencia de los esfuerzos de las personas o grupos.
- Los puntos de vista de todas las partes interesadas.

9.3 Procesos, actividades, tareas y programas de gestión ambiental

Los procesos, actividades y tareas documentan por medio de manuales de procesos y procedimientos, las acciones a desarrollar a través de los programas, que hacen explícito el accionar de la organización y sobre los que recaen los riesgos que pueden afectar su cumplimiento en aspectos como el quién lo hace que, cómo se va a hacer y cuándo, comprenden los cronogramas de implantación, la asignación de los recursos requeridos y la definición de las delegaciones y responsabilidades.

Los aspectos de gestión ambiental, gestión de calidad y control interno deben integrarse en el plan estratégico de la organización. El Plan puede estructurarse de diferentes formas, ya sea por sectores, por procesos, proyectos o productos y servicios. Debe contener al menos:

- El compromiso de los responsables de su implementación.
- La correspondencia con la política ambiental con los objetivos, estrategias y las metas de la administración y de control interno.
- La actualización y revisión periódicas.

- El presupuesto de los recursos humanos, físicos y técnicos.
- El cronograma y la asignación de responsabilidades.
- El monitoreo acciones específicas.
- Etc.

Las estructuras de gestión organizacional actuales están integradas al sistema de gestión ambiental, de tal forma que el proceso administrativo este articulado con los demás sistemas, convirtiéndose en uno solo, evitando así duplicación de esfuerzos en su elaboración, ejecución y control. La elaboración de este sistema de gestión integrado debe obedecer a las necesidades concretas de cada organización.

En lo que respecta a la gestión ambiental, el sistema de gestión integrado, debe tener clara la estrategia de protección del medio ambiente teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

- Cumplimiento de la legislación ambiental vigente tanto a nivel nacional como internacional.
- Establecimiento de políticas y procedimientos operativos internos, necesarios para alcanzar los objetivos ambientales fijados por la organización.
- Identificar, medir, interpretar, evaluar y prevenir los efectos medioambientales negativos, derivados de cada una de las actividades, gestionando los riesgos en los que la organización incurre.
- Determinar el volumen de recursos necesarios (presupuesto), y la cualificación del personal apropiado en función de los riesgos medioambientales existentes que afecten el cumplimiento de la estrategia medioambiental.
- Estructuración de los controles necesarios para minimizar los riesgos medioambientales, los cuales se deben evaluar en forma permanente por los responsables de los procesos.
- Programación de auditorías internas medioambientales.

A continuación, se muestra un ejemplo de un sistema de gestión integrado con lo ambiental:

Fuente: Construcción propia

| SISTEMA DE GESTIÓN INTEGRADO | | | | | | | | | |
|--|-----------------------------|--|--|---|--|--|--|--|---|
| POLÍTICA AMBIENTAL | | | | | | | | | |
| <p>La Compañía el Sol S.A. productora y comercializadora de prendas ecológicas de vestir, en su compromiso con la sociedad y el cuidado del medio ambiente, aplica técnicas de prevención y control de los factores contaminantes, con el fin de mantener la calidad ambiental del sector, busca mejorar continuamente el desempeño ambiental, capacitando, educando y motivando a los trabajadores sobre criterios y acciones que se manifiestan en cambios de actitud frente al cuidado y mejoramiento ambiental. Orienta sus acciones a:</p> <ul style="list-style-type: none"> •Generar conciencia y sensibilización ambiental en el talento humano de su organización, clientes y proveedores. •Desarrollar programas preventivos que mitiguen los impactos ambientales derivados de las actividades, procesos y servicios de la empresa. •Fomentar buenas prácticas ambientales que permitan prevenir los riesgos ambientales que pueda generar la empresa en desarrollo de su objeto social. | | | | | | | | | |
| FORMULACIÓN ESTRATÉGICA | | | | IMPLEMENTACIÓN ESTRATÉGICA | | | | EVALUACIÓN Y CONTROL | |
| PERSPECTIVA | OBJETIVOS GENERALES | ESTRATEGIA | META INDICADOR | PLANEACIÓN Y PROGRAMAS Y PROYECTOS | PROCESOS, ACTIVIDADES Y TAREAS Estratégicos, Misionales y de Apoyo | RIESGOS Inherentes | PROCEDIMIENTOS Manuales | PRESUPUESTOS | ACTIVIDADES DE CONTROL |
| | A largo Plazo | | Corto plazo | | | | | | Controles Preventivos |
| | El Qué | El Cómo | Cuanto-Cuando | | | | | | |
| FINANCIERA | Incrementar la rentabilidad | Reducir costos | Disminuir costos de producción en un 2% cada año. (Cto de ventas/ventas) | Programa de investigación y desarrollo para reducir el impacto ambiental. | Gestión Financiera | Desperdicios. Fluctuación de precios de la materia prima ambiental. Competencia. | Manual de procesos y procedimientos de gestión financiera. | El definido para ejecutar el programa. | Realizar cotizaciones de materia prima estructuradas. Minimizar los desperdicios. Mejorar relaciones con los proveedores. Estudiar e investigar el mercado. |
| | | Incrementar la inversión en el medio ambiente. | Incrementar la rentabilidad de la inversión en un 3% cada año. (Inversión ambiental/ aumento de las ventas). | Programa de inversión en tecnologías limpias y eficientes. | Gestión Financiera | Fluctuación de precios. Disponibilidad de tecnologías limpias. Imagen. | Manual de procesos y procedimientos de gestión financiera. | El definido para ejecutar el programa. | Determinar la inversión en aspectos ambientales, especificando los beneficios en imagen, satisfacción del cliente, salud tanto para empleados como para clientes, acorde con la disponibilidad de recursos y lo proyectado por la organización para cada periodo. |
| | | Disminuir gastos operacionales. | Disminuir gastos en un 3% cada año. (Gastos/Ventas). | Programa de optimización de gastos. | Gestión Financiera | Desperdicio. Compromiso. Negligencia. Descuido. | Manual de procesos y procedimientos de gestión financiera. | El definido para ejecutar el programa. | Crear conciencia de los trabajadores para racionalizar el uso del agua, luz, teléfonos, papelería, gasolina de vehículos administrativos, etc. sin afectar el desarrollo de las operaciones. |
| POLÍTICA DE CALIDAD | | | | | | | | | |
| <p>La Compañía el Sol S.A. produce y comercializa prendas de vestir de alta calidad, mediante una excelente prestación del servicio, con el fin de lograr la satisfacción de los clientes, empleando personal competente, desarrollando una buena relación con los proveedores, dando cumplimiento a los requisitos de gestión de calidad establecidos en ISO 9001:2015 y a los objetivos de la empresa, logrando así el mejoramiento continuo, la participación y el compromiso de los clientes internos y externos que hacen parte de los procesos.</p> | | | | | | | | | |
| Elaborado: Carlos Alberto Montes Salazar | | | | | | | | | |

Tabla 1: Sistema de Gestión Integrado con lo Ambiental Uno

Fuente: Construcción propia

| SISTEMA DE GESTIÓN INTEGRADO | | | | | | | | | |
|--|--|--|---|---|---|---|---|--|---|
| POLÍTICA AMBIENTAL | | | | | | | | | |
| <p>La Compañía el Sol S.A productora y comercializadora de prendas ecológicas de vestir, en su compromiso con la sociedad y el cuidado del medio ambiente, aplica técnicas de prevención y control de los factores contaminantes, con el fin de mantener la calidad ambiental del sector, busca mejorar continuamente el desempeño ambiental capacitando, educando y motivando a los trabajadores sobre criterios y acciones que se manifiesten en cambios de actitud frente al cuidado y mejoramiento ambiental. Orienta sus acciones a:</p> <ul style="list-style-type: none"> •Generar conciencia y sensibilización ambiental en el talento humano de su organización, clientes y proveedores. •Desarrollar programas preventivos que mitiguen los impactos ambientales derivados de las actividades, procesos y servicios de la empresa. •Fomentar buenas prácticas ambientales que permitan prevenir los riesgos ambientales que pueda generar la empresa en desarrollo de su objeto social. | | | | | | | | | |
| FORMULACIÓN ESTRATEGICA | | | | IMPLEMENTACIÓN ESTRATEGICA | | | | EVALUACIÓN Y CONTROL | |
| PERSPECTIVA | OBJETIVOS GENERALES | ESTRATEGIA | META INDICADOR | PLANE \$, PROGRAMAS Y PROYECTOS | PROCESOS, ACTIVIDADES Y TAREAS Estrategicos, Misionales y de Apoyo | RIESGOS Inherentes | PROCEDIMIENTOS Manuales | PRESUPUESTOS | ACTIVIDADES DE CONTROL |
| | A largo Plazo | | Corto plazo | | | | | | Controles Preventivos |
| | El Qué | El Cómo | Cuanto-Cuando | | | | | | |
| CLIENTES | Aumentar el nivel de satisfacción de los clientes. | Atender oportunamente a los clientes. | Atender al cliente en el término máximo de tres minutos cada vez que ingrese a la organización. (Hora de ingreso - menos hora de atención). | Programa de atención oportuna de clientes. | Gestión de Mercadeo | Distracción del vendedor. Actitud del vendedor. Afluencia de clientes. | Manual de procesos y procedimientos de mercadeo y Manuales de procesos y procedimientos de calidad y ambiental. | El definido para ejecutar el programa. | Realizar inducción sobre políticas de la empresa de atención y mercadeo a los vendedores nuevos, actualizaciones periódicas sobre ventas y atención al clientes. Establecer requisitos de ingreso a la empresa para el area de ventas. Plantear alternativas de atención al cliente por parte de funcionarios de administración cuando se presente gran afluencia de estos. |
| | | Otorgar descuento por cada recompra de prendas ecológicas realizada. | Otorgar el 5% de descuentos a los clientes a partir de la segunda compra de prendas ecológicas realizada (Valor recompras +5%). | Programa de descuentos por recompras de prendas ecológicas. | Gestión de Mercadeo | Focalización de clientes. Fidelización. Duración del descuento. Devaluación de productos vendidos. | Manual de procesos y procedimientos de mercadeo y Manuales de procesos y procedimientos de calidad y ambiental. | El definido para ejecutar el programa. | Realizar un estudio que permita focalizar los clientes que se pretendan fidelizar, determinar el periodo de los descuentos que se otorgaran de tal forma que el los efectos del descuento otorgado no devaluen el producto vendido. |
| POLÍTICA DE CALIDAD | | | | | | | | | |
| <p>La Compañía el Sol S.A produce y comercializa prendas de vestir de alta calidad, mediante una excelente prestación del servicio, con el fin de lograr la satisfacción de los clientes, empleando personal competente, desarrollando una buena relación con los proveedores, dando cumplimiento a los requisitos de gestión de calidad establecidos en ISO 9001:2015 y a los objetivos de la empresa, logrando así el mejoramiento continuo; la participación y compromiso de los clientes internos y externos que hacen parte de los procesos.</p> | | | | | | | | | |
| Elaborado: Carlos Alberto Montes Salazar | | | | | | | | | |

La Compañía el Sol S.A., es una empresa de textiles dedicada a producción y comercialización de prendas ecológicas de vestir, con altos estándares de calidad, que contribuye a la conservación y manejo sostenible de los recursos naturales, utilizando tecnología de última generación y talento humano calificado, para satisfacer las necesidades de sus clientes y generar valor agregado a la inversión de sus accionistas.

La Compañía el Sol S.A., será en el año 2026 una organización líder en el sector manufacturero en materia ambiental, utilizando tecnología de punta y personal calificado para automatizar y optimizar los procesos de producción, que permitan elaborar prendas ecológicas de alta calidad, facilitando así su comercialización, la satisfacción de las necesidades de los clientes y el posicionamiento en el mercado, generando así la solidez financiera, que permita la retribución económica de sus accionistas.

Tabla 2: Sistema de Gestión Integrado con lo Ambiental Dos

Fuente: Construcción propia

| SISTEMA DE GESTION INTEGRADO | | | | | | | | | |
|---|--------------------------------------|--|---|--|--------------------------------|---|---|-------------------------------|--|
| POLÍTICA AMBIENTAL | | | | | | | | | |
| <p>La Compañía el Sol S.A productora y comercializadora de prendas ecológicas de vestir, en su compromiso con la sociedad y el cuidado del medio ambiente, aplica técnicas de prevención y control de los factores contaminantes, con el fin de mantener la calidad ambiental del sector, busca mejorar continuamente el desempeño ambiental, capacitando, educando y motivando a los trabajadores sobre criterios y acciones que se manifiestan en cambios de actitud frente al cuidado y mejoramiento ambiental. Orienta sus acciones a:</p> <ul style="list-style-type: none"> •Generar conciencia y sensibilización ambiental en el talento humano de su organización, clientes y proveedores. •Desarrollar programas preventivos que mitigen los impactos ambientales derivados de las actividades, procesos y servicios de la empresa. •Fomentar buenas prácticas ambientales que permitan prevenir los riesgos ambientales que pueda generar la empresa en desarrollo de su objeto social | | | | | | | | | |
| FORMULACIÓN ESTRATEGICA | | | | IMPLEMENTACIÓN ESTRATEGICA | | | | EVALUACIÓN Y CONTROL | |
| PERSPECTIVA | OBJETIVOS GENERALES | | META INDICADOR | PLANES, PROGRAMAS Y PROYECTOS | PROCESOS, ACTIVIDADES Y TAREAS | RIESGOS | PROCEDIMIENTOS | PRE SUPUESTOS | ACTIVIDADES DE CONTROL |
| | A largo Plazo | | Corto plazo | | | | | | Controles Preventivos |
| | EI Qué | EI Cómo | Cuanto-Cuando | | | Inherentes | Manuales | | |
| MISIÓN | Mejorar la calidad de los productos. | Fortalecer el sistema de gestión ambiental. | Realizar tres evaluaciones al año del SGA. (Evaluaciones realizadas/evaluaciones programadas). | Programa de auditoría interna ambiental. | Gestión Gerencial | Actualización. Oportunidad. Mejora. Respaldo. | Manual de procesos y procedimientos de auditoría interna. Manual de procesos y procedimientos de gestión gerencial. | El definido para el programa. | Realizar auditoría interna que permitan forma oportuna la actualización y mejora continua del sistema, emitiendo informes que respalden los aspectos que se deben ajustar. |
| | | Fortalecer el sistema de gestión de calidad. | Realizar dos evaluaciones al año del SGC (Evaluaciones realizadas/ evaluaciones programadas). | Programa de auditoría interna de calidad. | Gestión Gerencial | Actualización. Oportunidad. Mejora. Respaldo. | Manual de procesos y procedimientos de auditoría interna. Manual de procesos y procedimientos de gestión gerencial. | El definido para el programa. | Realizar auditoría interna que permitan forma oportuna la actualización y mejora continua del sistema, emitiendo informes que respalden los aspectos que se deben ajustar. |
| | | Comprar materia prima ecológica de alta calidad. | Adquirir cada año un 70% de materia prima ecológica. (Materia prima ecológica comprada/ materia prima adquirida). | Programa de compras de materia prima ecológica. | Gestión de Producción. | Deterioro de la reputación. Devaluación comercial. Emisión de material particulado de fibras de hilo. | Manual de procesos y procedimientos de producción. | El definido para el programa. | Realizar seguimiento a la compra de materia prima ecológica para determinar la calidad de la misma, y que se mantenga la reputación y el buen nombre comercial que mantiene la empresa con los productos que ofrece, además adquirir filtros para controlar el material particulado. |
| | | Disminuir la generación de desperdicio de telas. | Disminuir cada año los desperdicios de telas en un 2%. (Total desperdicios *2%) | Programa de disminución de desperdicio de telas. | Gestión de Producción. | Residuos textiles. Contaminación visual. Perturbación de operaciones. Problemas jurídicos. | Manual de procesos y procedimientos de producción. | El definido para el programa. | Establecer mecanismos que permitan el reciclaje de desperdicios, utilización de ecodiseños e implementar puntos limpios y contenedores. |
| POLÍTICA DE CALIDAD | | | | | | | | | |
| <p>La Compañía el Sol S.A produce y comercializa prendas de vestir de alta calidad, mediante una excelente prestación del servicio, con el fin de lograr la satisfacción de los clientes, empleando personal competente, desarrollando una buena relación con los proveedores, dando cumplimiento a los requisitos de gestión de calidad establecidos en ISO 9001:2015 y a los objetivos de la empresa, logrando así el mejoramiento continuo, la participación y compromiso de los clientes internos y externos que hacen parte de los procesos.</p> | | | | | | | | | |
| Elaborado: Carlos Alberto Montes Salazar | | | | | | | | | |

La Compañía el Sol S.A. será en el año 2026 una organización líder en el sector manufacturero en materia ambiental, utilizando tecnología de punta y personal capacitado para automatizar y optimizar los procesos de producción, que permitan elaborar prendas ecológicas de alta calidad, facilitando así su comercialización, la satisfacción de las necesidades de los clientes y el posicionamiento en el mercado, generando así la solidez financiera, que permita la retribución económica de sus accionistas.

La Compañía el Sol S.A. es una empresa de textiles dedicada a la producción y comercialización de prendas ecológicas de vestir, con altos estándares de calidad, que contribuye a la conservación y manejo sostenible de los recursos naturales, utilizando tecnología de última generación y talento humano calificado, para satisfacer las necesidades de sus clientes y generar valor agregado a la inversión de sus accionistas.

Tabla 3: Sistema de Gestión Integrado con lo Ambiental Tres

Fuente: Construcción propia

| SISTEMA DE GESTIÓN INTEGRADO | | | | | | | | | |
|---|-----------------------------|--|---|---|--|--|---|--|--|
| POLÍTICA AMBIENTAL | | | | | | | | | |
| <p>La Compañía el Sol S.A. productora y comercializadora de prendas ecológicas de vestir, en su compromiso con la sociedad y el cuidado del medio ambiente, aplica técnicas de prevención y control de los factores contaminantes, con el fin de mantener la calidad ambiental del sector, busca mejorar continuamente el desempeño ambiental, capacitando, educando y motivando a los trabajadores sobre criterios y acciones que se manifiesten en cambios de actitud frente al cuidado y mejoramiento ambiental. Orienta sus acciones a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Generar conciencia y sensibilización ambiental en el talento humano de su organización, clientes y proveedores. • Desarrollar programas preventivos que mitiguen los impactos ambientales derivados de las actividades, procesos y servicios de la empresa. • Fomentar buenas prácticas ambientales que permitan prevenir los riesgos ambientales que pueda generar la empresa en desarrollo de su objeto social. | | | | | | | | | |
| PERSPECTIVA | FORMULACIÓN ESTRATÉGICA | | | IMPLEMENTACIÓN E ESTRATÉGICA | | | | EVALUACIÓN Y CONTROL | |
| | OBJETIVOS GENERALES | ESTRATEGIA | META INDICADOR | PLANE S, PROGRAMAS Y PROYECTOS | PROCESOS, ACTIVIDADES Y TAREAS | RIESGOS | PROCEDIMIENTOS | PRESUPUESTOS | ACTIVIDADES DE CONTROL |
| | A largo Plazo | El Cómo | Corto plazo | | | | | | Control Preventivos |
| El Qué | El Cómo | Cuanto-Cuando | | Estrategicos, Misionales y de Apoyo | Inherentes | Manuales | | | |
| DESARROLLO Y CRECIMIENTO | Mejorar el ambiente laboral | Realizar actividades de bienestar social. | Realizar dos actividades de recreación cada año (Actividades programadas/Actividades realizadas). | Programa de actividades de recreación. | Gestión Administrativa | Accidentes. Problemas climáticos. Desmotivación de los trabajadores. | Manual de procesos y procedimientos administrativos. | El definido para ejecutar programa. | Definir con los trabajadores el sitio adecuado para realizar las actividades recreativas, dotar de los elementos que permitan minimizar los accidentes, contar con elementos de primeros auxilios, buscar alternativas para realizar la actividad cuando la situación climática dificulte su desarrollo. |
| | | | Efectuar tres actividades deportivas cada año (actividades programadas/Actividades realizadas). | Programa de actividades deportivas. | Gestión Administrativa | Accidentes deportivos. Problemas climáticos. Desmotivación de los trabajadores. | Manual de procesos y procedimientos administrativos. | El definido para ejecutar programa. | Definir con los trabajadores el sitio adecuado para realizar las actividades deportivas, dotar de los elementos que permitan minimizar los accidentes, contar con elementos de primeros auxilios, buscar alternativas para realizar la actividad cuando la situación climática dificulte su desarrollo. |
| | | | Realizar dos capacitaciones cada año (Capacitaciones realizadas/Capacitaciones programadas). | Programa de capacitación en ISO 14001:2015. | Gestión Administrativa | Monotonía. Capacitación discontinua. Subestimación conocimientos trabajador. Motivación. | Manual de procesos y procedimientos administrativos. Manual de gestión ambiental. | El definido para ejecutar programa. | Realizar un sondeo de conocimientos de los trabajadores sobre el tema. Programar el curso en horarios y tiempo adecuado. Motivar sobre los beneficios de la capacitación. Contratar al docente idoneo en el tema, previo análisis de su experiencia docente en el tema y manejo de grupos. |
| | | Realizar dos capacitaciones cada año (Capacitaciones realizadas/Capacitaciones programadas). | Programa de capacitación en ISO 9001:2015. | Gestión Administrativa | Monotonía. Capacitación discontinua. Subestimación conocimientos trabajador. Motivación. | Manual de procesos y procedimientos administrativos. Manual de gestión calidad. | El definido para ejecutar programa. | Realizar un sondeo de conocimientos de los trabajadores sobre el tema. Programar el curso en horarios y tiempo adecuado. Motivar sobre los beneficios de la capacitación. Contratar al docente idoneo en el tema, previo análisis de su experiencia docente en el tema y manejo de grupos. | |
| POLÍTICA DE CALIDAD | | | | | | | | | |
| <p>La Compañía el Sol S.A produce y comercializa prendas de vestir de alta calidad, mediante una excelente prestación del servicio, con el fin de lograr la satisfacción de los clientes, empleando personal competente, desarrollando una buena relación con los proveedores, dando cumplimiento a los requisitos de gestión de calidad establecidos en ISO 9001:2015 y a los objetivos de la empresa, logrando así el mejoramiento continuo, la participación y compromiso de los clientes internos y externos que hacen parte de los procesos.</p> | | | | | | | | | |

Elaborado: Carlos Alberto Montes Salazar

Tabla 4: Sistema de Gestión integrado con lo Ambiental Cuatro

10. AUDITORIA AMBIENTAL O ECOAUDITORIA

“Puedes pasarte la vida culpando al mundo, pero tus éxitos y tus derrotas son de tu entera Responsabilidad”

Paulo Coelho

Fuente: Construcción propia

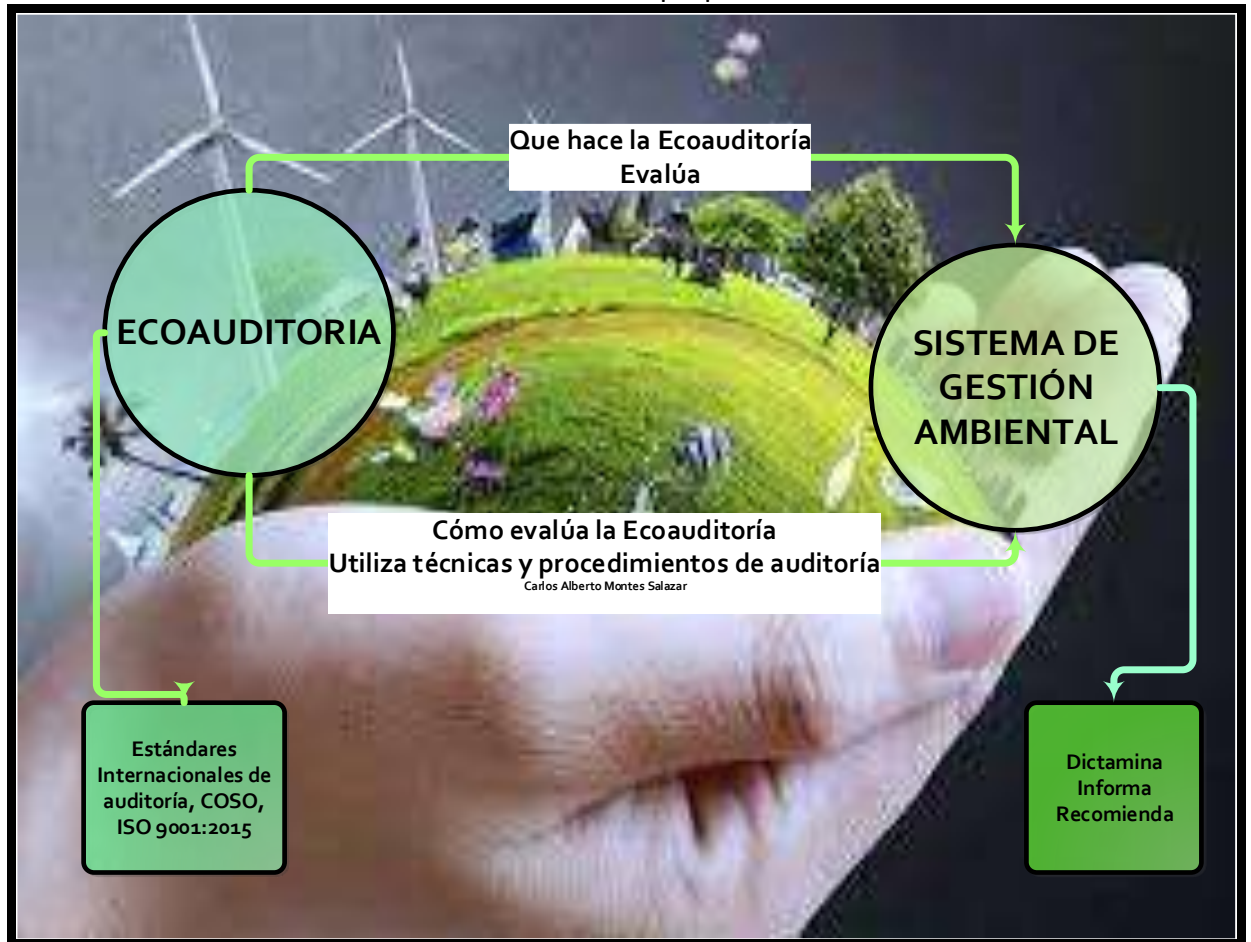


Ilustración 7: Ecoauditoría

10.1 Concepto de auditoría Ecoauditoría o auditoría ambiental

La auditoría ambiental se deriva de la evaluación de los diferentes mecanismos de planeación y gestión estructurados voluntariamente por las organizaciones, además de las exigencias legales establecidas por el Estado. La Ecoauditoría contribuye al análisis e interpretación de la situación y el funcionamiento en aquellos puntos tanto débiles como fuertes, en los que se debe incidir, para poder contribuir con el mejoramiento del medio ambiente. Una auditoría ambiental cuantifica los riesgos y analiza el resultado de los indicadores ambientales, determinando si los efectos de contaminación que produce dicha empresa, están dentro del marco legal de protección ambiental determinados.

La Ecoauditoría puede ser realizada al interior de la organización, por la auditoría interna, la cual es definida por IIA (2013) como: *“Una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a la organización a cumplir sus objetivos proporcionando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión del riesgo, control y gobierno.*

Existen una diversidad de conceptos sobre auditoría ambiental, todos ellos coinciden en que su propósito está centrado en la prevención y evaluación del impacto ambiental generado por las organizaciones, entre ellos tenemos: *Las Auditorías Ambientales son un proceso de evaluación sistemática, objetiva, independiente y periódica del sistema de protección ambiental de la empresa en una determinada instalación o actividad, que permita mejorar las actuaciones en materia de medio ambiente, de las actividades industriales, agrícolas y ganaderas, de la construcción y los servicios que facilite el suministro de información relevante al público M.T. ESTEVAN (1992),.*

La Auditoría medioambiental según M. Pelao (1991), *es una actividad profesional de investigación, evaluación, dictamen y recomendaciones, centrado en el impacto ambiental de todo proceso empresarial con el fin de enjuiciar, si procede, y ayudar a que la organización y su funcionamiento sean conformes con lo dispuesto por quien tiene poder legítimo para disponerlo.*

La auditoría ambiental es aquel componente o compartimiento de la Auditoría Social que consta en un examen y evaluación independiente, sistemático, periódico, documentado y objetivo, realizado por un equipo interdisciplinario de auditores ambientalistas (profesionales especializados en los campos contable-financiero-económico, de ciencias ambientales de biología, de ingeniería, de derecho, de ciencias sociales, y experto generalista de la industria o del gobierno) todos ellos con conocimiento de las normas y capacitación en la aplicación de los respectivos procedimientos de auditoría financiera y de gestión. González M (1997).

En esencia, la auditoría ambiental es una herramienta de protección preventiva medioambiental, a través del análisis de los riesgos que pueden causar daños directos e indirectos, para que se actúe proactivamente por medio instrumentos de control preventivos, que permitan incrementar la eficiencia y al mismo tiempo la optimización de los costos ambientales.

10.2 Perspectiva de la auditoría interna ambiental

Da respuesta entre otros a los siguientes aspectos:

- Si el entorno en que opera la organización está contaminado y se requiere su descontaminación determinando su valor.
- Si la empresa está operando cumpliendo con las normas y regulaciones ambientales.
- Cuáles son los efectos ambientales de los procesos, prácticas y tecnología utilizada por las empresas y qué están haciendo las mismas para contrarrestar la contaminación.
- Si los estados financieros de la entidad reflejan y presentan costos y pasivos ambientales en cumplimiento de las reglas que se deben cumplir y las metas fijadas.
- Si la producción de la entidad está de acuerdo a las normas de protección al consumidor, disposiciones de etiquetado, etc.
- Si la entidad produce y publica un informe de desempeño ambiental como parte de su informe anual y si ese informe es confiable, etc.

10.3 Impacto de los aspectos ambientales en los estados financieros y en la auditoría

- El deterioro de los activos y en consecuencia una necesidad de ajustar su valor en libros, debido a una introducción de leyes y reglamentos ambientales.
- El incumplimiento de los requisitos legales.
- Incurrir en responsabilidades ambientales, debido al manejo de los desperdicios, como un subproducto directo de su negocio.
- Las obligaciones constructivas que se originan de una iniciativa voluntaria.

10.4 Clasificación de la Ecoauditoría

Fuente: Construcción propia

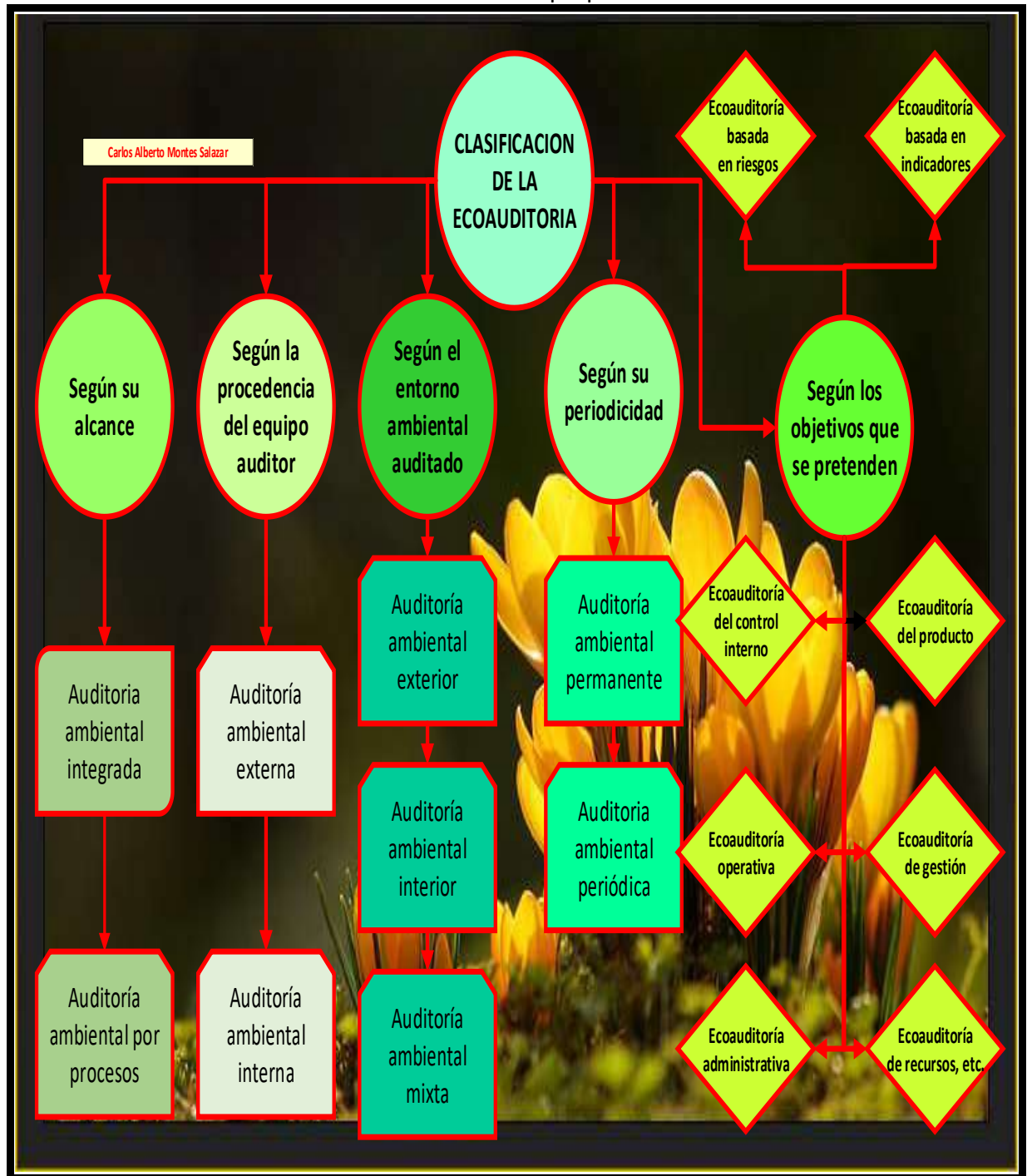


Ilustración 8: Clasificación de la Ecoauditoría

No existe unidad de criterio en cuanto a como se clasifica la auditoría ambiental, sin embargo, en la ilustración anterior se presenta una clasificación, la cual se ajusta al proceso de ejecución que se plantea en el numeral siguiente.

10.4 Proceso para la ejecución de una Ecoauditoría

Fuente: Construcción propia

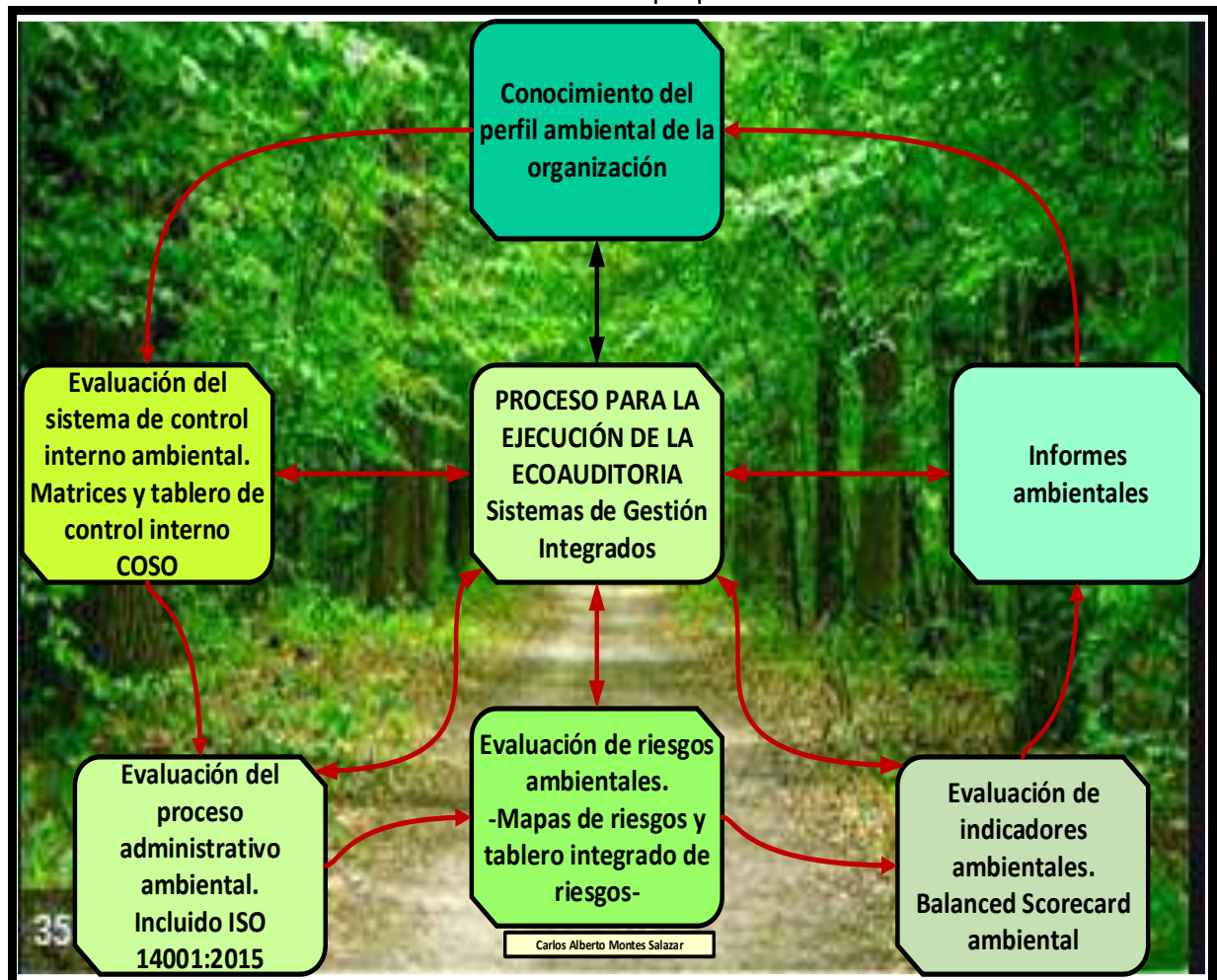


Ilustración 9: Proceso para la Ejecución de una Ecoauditoría

La Ecoauditoría al igual que cualquier tipo de auditoría, se inicia con el conocimiento de la organización y en especial en lo concerniente a los aspectos ambientales que la afectan, incluyendo las leyes y regulaciones en materia ambiental, objetivos, estrategias, metas, procesos, riesgos ambientales y respuesta o controles diseñados para minimizar los riesgos ambientales, una vez conocida la organización, se procede a evaluar la implementación del sistema de control interno ambiental (COSO), diseñado por la organización para este caso; esta evaluación requiere que la auditoría elabore un listado de chequeo para cada uno de los veinte principios y sus cinco componentes, del análisis de la implementación se procederá al planteamiento de acciones de mejora. A continuación, se muestra un ejemplo para el componente estrategia y establecimiento de objetivos ambientales:

Fuente: Construcción propia


|  | "CAMs" Auditoría y Consultoría Ambiental Empresarial S.A.S. | | | | | | | | |
|---|---|---------------------|---|----------------|---|---|-----------------------|-------------|--------------|
| | Compañía el Sol S.A. | | | | | | | | |
| | Formato: | | | | Evaluación de la Implementación del Sistema de Control Interno Ambiental | | | | |
| | Fecha: | | | | 09 de febrero del año 21 | | | | |
| 2. COMPONENTE: ESTRATEGIA Y ESTABLECIMIENTO DE OBJETIVOS AMBIENTALES | | | | | | | | | |
| Calificación estrategia y establecimiento de objetivos ambientales | | | | | | | | 4 | |
| 2.1 (6) Principio: Análisis del contexto ambiental del negocio | | | | | | | | | |
| N° | Pregunta | Nivel de Evaluación | | | | | Subtotal Calificación | Semáforo | REF. P/T |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | | |
| <u>1</u> | ¿El plan estratégico del negocio fue construido previo análisis de los riesgos internos y externos ambientales? | | | | | 5 | 5 | | ACN-1 |
| <u>2</u> | ¿La alta dirección diseño un plan de negocios alineado a la estrategia ambiental organizacional? | | | | | 5 | 5 | | ACN-2 |
| <u>3</u> | ¿La visión del negocio fue elaborada contemplando los riesgos ambientales del sector? | | | | | 5 | 5 | | ACN-3 |
| <u>4</u> | ¿Se cuenta con una política ambiental alineada los objetivos estratégicos y los riesgos de la organización? | | | | | 5 | 5 | | ACN-4 |
| Calificación análisis del contexto ambiental del negocio | | | | | | | 20 | 5 | |
| Elaboro: | MARIA HELENA VILLA ROJAS | | | Reviso: | CAVB | | Aprobo: | CAMS | |

Tabla 5: Análisis del contexto Ambiental del Negocio

Fuente: Construcción propia


|  | "CAMs" Auditoría y Consultoría Ambiental Empresarial S.A.S. | | | | | | | | |
|---|--|---------------------|---|----------------|---|---|-----------------------|-------------|--------------|
| | Compañía el Sol S.A. | | | | | | | | |
| | Formato: | | | | Evaluación de la Implementación del Sistema de Control Interno Ambiental | | | | |
| | Fecha: | | | | 09 de febrero del año 21 | | | | |
| 2.2 (7) Principio: Definición del apetito por el riesgo ambiental | | | | | | | | | |
| N° | Pregunta | Nivel de Evaluación | | | | | Subtotal Calificación | Semáforo | REF. P/T |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | | |
| <u>1</u> | ¿La organización tiene definido un sistema de calificación de los riesgos ambientales? | | | | | 5 | 5 | | DAR-1 |
| <u>2</u> | ¿La organización al analizar la calificación de los riesgos ambientales, analiza la frecuencia y el impacto de los mismos? | | | | | 5 | 5 | | DAR-2 |
| <u>3</u> | ¿La evaluación de los riesgos ambientales esta debidamente semaforizada para identificar facilmente los más importantes? | | | | | 5 | 5 | | DAR-3 |
| <u>4</u> | ¿Calificados los riesgos ambientales la organización tiene definidos cuales esta en capacidad de asumir? | | | | 4 | | 4 | | DAR-4 |
| <u>5</u> | ¿Definidos los riesgos ambientales que esta en capacidad de asumir la organización, la organización hace un análisis de costo beneficio? | | | | | 5 | 5 | | DAR-5 |
| Calificación del prncio definición apetito por el riesgo ambiental | | | | | | | 24 | 5 | |
| Elaboro: | MARIA HELENA VILLA ROJAS | | | Reviso: | CAVB | | Aprobo: | CAMS | |

Tabla 6: Definición del apetito por el riesgo Ambiental

Fuente: Construcción propia

| "CAMS" Auditoría y Consultoría Ambiental Empresarial S.A.S. | | | | | | | | | | |
|--|--|---------------------------------|---|---|--|---|-----------------------|----------|----------------|-------------|
| Compañía el Sol S.A. | | | | | | | | | | |
| Formato: | | | | | Evaluación de la Implementación del Sistema de Control Interno Ambiental | | | | | |
| Fecha: | | | | | 09 de febrero del año 21 | | | | | |
| 2.3. (8) Principio: Evaluación de estrategias ambientales alternativas | | | | | | | | | | |
| N° | Pregunta | Nivel de Evaluación | | | | | Subtotal Calificación | Semáforo | REF. P/T | |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | | | |
| 1 | ¿En el proceso de evaluación de riesgos ambientales la organización tiene definidas las zonas riesgos aceptables, tolerables, moderados, importantes e inaceptables? | 1 | | | | | 1 | | EEA-1 | |
| 2 | ¿Definidas las zonas de riesgos ambientales, se tienen definidos los controles ambientales en concordancia con la frecuencia e impacto? | 1 | | | | | 1 | | EEA-2 | |
| 3 | ¿Se han definido diferentes controles ambientales para minimizar los riesgos ambientales que afecten las estrategias en cada una de las actividades? | 1 | | | | | 1 | | EEA-3 | |
| 4 | ¿Evalúa la auditoría interna la aplicación de los controles ambientales y analiza el resultado de los mismos y su contribución a mitigar, retener, transferir o aceptar el riesgo ambiental? | 1 | | | | | 1 | | EEA-4 | |
| Calificación del principio evaluación de estrategias ambientales alternativas | | | | | | | 4 | 1 | | |
| Elaboro: | | MARIA HELENA VILLA ROJAS | | | Reviso: | | CAVB | | Aprobo: | CAMS |

Tabla 7: Evaluación de Estrategias Ambientales Alternativas

Fuente: Construcción propia

| "CAMS" Auditoría y Consultoría Ambiental Empresarial S.A.S. | | | | | | | | | | |
|--|---|---------------------------------|---|---|--|---|-----------------------|----------|----------------|-------------|
| Compañía el Sol S.A. | | | | | | | | | | |
| Formato: | | | | | Evaluación de la Implementación del Sistema de Control Interno Ambiental | | | | | |
| Fecha: | | | | | 09 de febrero del año 21 | | | | | |
| 2.4 (9) Principio: formulación de objetivos ambientales del negocio | | | | | | | | | | |
| N° | Pregunta | Nivel de Evaluación | | | | | Subtotal Calificación | Semáforo | REF. P/T | |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | | | |
| 1 | ¿Los objetivos generales del negocio se construyen por perspectivas ambientales? | 1 | | | | | 1 | | FON-1 | |
| 2 | ¿Los objetivos generales se dividen en varias estrategias ambientales y estas están alineadas con la misión y la visión? | 1 | | | | | 1 | | FON-2 | |
| 3 | ¿Las estrategias ambientales han sido divididas en varias metas que permitan su clara medición? | | | | | 5 | 5 | | FON-3 | |
| 4 | ¿De las metas ambientales se desprenden las políticas administrativas que contribuyan a su cumplimiento y éstas se encuentran correctamente establecidas? | | | | | 5 | 5 | | FON-4 | |
| 5 | ¿Las metas ambientales están alineadas con las actividades y en estas se identifican los riesgos ambientales que afectan el cumplimiento de las estrategias en materia ambiental? | | | | 4 | | 4 | | FON-5 | |
| Calificación del principio formulación de objetivos ambientales del negocio | | | | | | | 16 | 3 | | |
| Elaboro: | | MARIA HELENA VILLA ROJAS | | | Reviso: | | CAVB | | Aprobo: | CAMS |

Tabla 8: Formulación de Objetivos ambientales del Negocio

Como se observa en las matrices, se califican de uno a cinco las preguntas elaboradas en cada principio, dicha calificación debe estar sustentada en los documentos de implementación que suministra la administración (REF.P/T), la evaluación de cada pregunta se promedia para tener la calificación de cada principio, luego se promedian los principios del componente para obtener el resultado del componente y finalmente se promedian los cinco componentes para tener la evaluación de la implementación del sistema de control interno ambiental como se muestra en el siguiente tablero integrado de control:

Fuente: Construcción propia

| Componente | | Principio | Calificación del Elemento | Semáforo | GRÁFICO | | | | |
|--|---|-----------|---------------------------|----------|---------|---|---|---|---|
| | | | | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. COMPONENTE: GOBIERNO Y CULTURA AMBIENTAL | 1.1 Riesgo y supervisión ambiental por parte del consejo | 3 | ● | | | | | | |
| | 1,2 Establecimiento de la estructura operativa ambiental por parte de la administración | 5 | ● | | | | | | |
| | 1,3 Establecimiento de la cultura ambiental deseada por parte de la administración | 3 | ● | | | | | | |
| | 1,4 Compromiso ambiental de la administración con los valores fundamentales | 4 | ● | | | | | | |
| | 1,5 Atracción, desarrollo y retención de personal capacitado en materia ambiental | 4 | ● | | | | | | |
| CALIFICACIÓN PRIMER COMPONENTE AMBIENTAL | | | 4 | ● | | | | | |
| 2. COMPONENTE: ESTRATEGIA Y ESTABLECIMIENTO DE OBJETIVOS AMBIENTALES | 2.1 Analisis del contexto ambiental del negocio | 5 | ● | | | | | | |
| | 2.2 Definición del apetito por el riesgo ambiental | 5 | ● | | | | | | |
| | 2.3 Evaluación de estrategias ambientales alternativas | 1 | ● | | | | | | |
| | 2,4 Formulación de objetivos ambientales del negocio | 3 | ● | | | | | | |
| CALIFICACIÓN SEGUNDO COMPONENTE AMBIENTAL | | | 4 | ● | | | | | |
| 3. COMPONENTE: DESEMPEÑO AMBIENTAL | 3,1 Identificación del riesgo ambiental | 4 | ● | | | | | | |
| | 3.2 Evaluación de la severidad del riesgo ambiental | 2 | ● | | | | | | |
| | 3,3 Priorización del riesgo ambiental | 3 | ● | | | | | | |
| | 3,4 Implementación de respuesta al riesgo ambiental | 2 | ● | | | | | | |
| | 3.5 Desarrollo del portafolio de riesgos ambientales | 4 | ● | | | | | | |
| CALIFICACIÓN TERCER COMPONENTE AMBIENTAL | | | 3 | ● | | | | | |
| 4. COMPONENTE: EVALUACIÓN Y REVISIÓN AMBIENTAL | 4.1 Evaluación de cambios ambientales sustanciales | 3 | ● | | | | | | |
| | 4.2 Revisión de riesgos y desempeño ambiental | 3 | ● | | | | | | |
| | 4,3 Búsqueda de mejoramiento de la gestión de riesgos ambientales | 3 | ● | | | | | | |
| CALIFICACIÓN CUARTO COMPONENTE AMBIENTAL | | | 3 | ● | | | | | |
| 5. COMPONENTE: INFORMACIÓN, COMUNICACIÓN Y REPORTES AMBIENTALES | 5.1 Apalancamiento de información y tecnología ambiental | 3 | ● | | | | | | |
| | 5.2 comunicación de información sobre riesgos ambientales | 4 | ● | | | | | | |
| | 5.3 Información sobre riesgos, cultura y desempeño ambiental | 5 | ● | | | | | | |
| CALIFICACIÓN QUINTO COMPONENTE AMBIENTAL | | | 4 | ● | | | | | |
| CALIFICACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO AMBIENTAL -COSO- | | | 4 | ● | | | | | |

Tabla 9: Tablero integrado Ambiental COSO

Como resultado de la evaluación de la implementación del sistema de control interno ambiental, el cual se observa en la tabla nueve, la auditoría encuentra una serie de aspectos a mejorar en cada componente, los cuales debe dejar documentados, para lo cual se muestra en el ejemplo siguiente:

Fuente: Construcción propia


| | | | | | |
|--|---|---------|--|--------------------|------|
|  | "CAMS" Auditoría y Consultoría Ambiental Empresarial S.A.S. Compañía el Sol S.A. | | | | |
| | Formato: | | Evaluación de la Implementación del Sistema de Control Interno Ambiental | | |
| | Fecha: | | 09 de febrero del año 21 | | |
| EVALUACIÓN DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO COSO AMBIENTAL 2. COMPONENTE ESTRATEGIA Y ESTABLECIMIENTO DE OBJETIVOS AMBIENTALES | | | | | |
| Gestión de riesgos ambientales empresariales, estrategia y objetivos trabajan juntos en el proceso de planeación estratégica. El apetito al riesgo ambiental es definido y alineado con la estrategia; los objetivos de negocio ponen la estrategia en practica, mientras sirve para identificar, evaluar y responder a los riesgos ambientales. | | | | | |
| Principios 6. Análisis del contexto ambiental empresarial 7. Definición del apetito al riesgo ambiental. 8. Evaluación de estrategias ambientales alternativas. 9. Formulación de los objetivos ambientales. | | | | | |
| Principio No | DEBILIDADES | CAUSAS | EFFECTOS | ACCIONES DE MEJORA | |
| 6 | | | | | |
| 7 | | | | | |
| 8 | | | | | |
| 9 | | | | | |
| Elaboro: | MARIA HELENA VILLA ROJAS | Reviso: | CAMB | Aprobo: | CAMS |
| Carlos Alberto Montes Salazar | | | | | |

Tabla 10: Propuesta Acciones de Mejora Control Interno Ambiental

Efectuadas las mejoras al sistema de control interno ambiental por parte de la administración y en concordancia con la información que aparece en las tablas uno a cuatro, le corresponde a la auditoría analizar los riesgos ambientales identificados por la administración y analizados por esta, en los mapas de riesgos, la cual consiste en determinar la pertinencia de los indicadores y posteriormente analizar si los controles ambientales, en especial preventivos, están en concordancia con los riesgos identificados.

Seguidamente se analiza también la pertinencia de los indicadores de gestión elaborados por la organización, sobre lo cual se deja constancia en notas por parte del auditor como se muestra en la tabla once. Los indicadores miden el cumplimiento de las estrategias en concordancia con las metas establecidas; para su análisis las organizaciones utilizan diferentes metodologías, tanto en las tablas uno a cuatro, como en la tabla once, se elaboró la metodología planteada por Kaplan y Norton en el Balanced Scorecard.

La auditoría en esencia hace un control a los controles ambientales establecidos por la organización para minimizar los riesgos, la evaluación de estos controles que se desprenden del programa de auditoría ambiental como parte de la planeación de la misma, se realiza por cada uno de los procesos establecidos por la empresa, lo cuales se muestran en la tabla uno a cuatro. La evaluación debe estar sustentada por evidencia válida y suficiente en los papeles de trabajo, como resultado de esta evaluación la auditoría propone planes para mejorar las deficiencias presentadas por la entidad.

El programa de auditoría construido por procesos, se elabora con la misma metodología con la cual se elaboró la evaluación de la implementación del Sistema de control Interno Ambiental, lo que permite finalmente elaborar un Tablero de la Evaluación Operativa Ambiental, el cual se debe comprar con el Tablero de Implementación del Sistema de Control Interno Ambiental, el Tablero de Riesgos Ambientales y el Balanced Scorecard Ambiental.

La anterior comparación le permite al auditor determinar a través de su evaluación operativa ambiental, la objetividad de la empresa al evaluar sus propios riesgos e indicadores, pues los tableros deben presentar la misma tendencia al semaforizarse, cumpliéndose así el propósito de la auditoría, que es generar procesos de mejoramiento continuo en aspectos ambientales, contribuyendo de esta forma a un desarrollo sostenible, sin afectar la razón de ser de la organización.

Fuente: Construcción propia

| TABLERO BALANCEADO DE GESTIÓN INTEGRADO CON LO AMBIENTAL | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|--|------------------|-------------------|-------------|----------------|----------------|------------|----------------|------------|-------------|----------------|-------------|------------|-------------|-----------------------|----------------------|-------|----------|
| PERSPECTIVA | NOMBRE DEL INDICADOR | UNIDAD DE MEDIDA | 2021 | | 2022 | | 2023 | | 2024 | | 2025 | | 2026 | | PERIODO | | Notas | Semáforo |
| | | | Meta Anual | Logro Anual | Meta Anual | Logro Anual | Meta Anual | Logro Anual | Meta Anual | Logro Anual | Meta Anual | Logro Anual | Meta Anual | Logro Anual | Logro prom. Acumulado | Logro en % Acumulado | | |
| FINANCIERA | Incrementar la rentabilidad | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | Disminución costos de producción | % | 2% | 2,0% | 2% | 1,0% | 2% | 1,5% | 2% | 2,0% | 2% | 1,5% | 2% | 2,0% | 1,67% | 83,33% | 1 | |
| | Incremento de rentabilidad en inversión ambiental | % | 3% | 1,5% | 3% | 3,0% | 3% | 1,0% | 3% | 3,0% | 3% | 2,0% | 3% | 2,5% | 2,17% | 72,22% | 2 | |
| | Disminución gastos operacionales | % | 3% | 2,5% | 3% | 3,0% | 3% | 3,0% | 3% | 2,5% | 3% | 2,0% | 3% | 2,0% | 2,50% | 83,33% | 3 | |
| CLIENTES | Aumentar el nivel de satisfacción de los clientes | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | Atención oportuna de clientes | Minutos | 3 Min. | 2 Min. | 3 Min. | 5 Min. | 3 Min. | 1 Min | 3 Min. | 4 Min | 3 Min. | 2 Min | 3 Min. | 3 Min. | 2,83 | 94% | 4 | |
| | Descuentos por recompras de prendas ecológicas | % | 5% | 2,0% | 5% | 1,0% | 5% | 2,0% | 5% | 1,0% | 5% | 5,0% | 5% | 5,0% | 2,67% | 53,33% | 5 | |
| PROCESOS INTERNOS | Mejorar la calidad de los productos | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | Evaluación del sistema de Gestión Ambiental | % | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100,00% | 100,00% | 6 | |
| | Evaluación del sistema de Gestión de Calidad | % | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100,00% | 100,00% | 7 | |
| | Compra materia prima ecológica | % | 70% | 80,0% | 70% | 50,0% | 70% | 100,0% | 70% | 90,0% | 70% | 95,0% | 70% | 60,0% | 79,17% | 79,17% | 8 | |
| | Disminución desperdicio de telas | \$ | 2% | 1,5% | 2% | 1,0% | 2% | 2,0% | 2% | 1,0% | 2% | 0,5% | 2% | 2,0% | 1,33% | 66,67% | 9 | |
| INNOVACIÓN Y APRENDIZAJE | Mejorar el ambiente laboral | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | Actividades de recreación | % | 100% | 50,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100% | 50,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 83,33% | 83,33% | 10 | |
| | Actividades deportivas | % | 100% | 100,0% | 100% | 50,0% | 100% | 50,0% | 100% | 50,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 75,00% | 75,00% | 11 | |
| | Capacitación en ISO 14001:2015 | % | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100,00% | 100,00% | 12 | |
| | Capacitación en ISO 9001:2015 | % | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100% | 100,0% | 100,00% | 100,00% | 13 | |
| Color verde oscuro | Logro | Interpretación | Color verde claro | Logro | Interpretación | Color amarillo | Logro | Interpretación | Color rojo | Logro | Interpretación | | | Logro | Interpretación | | | |
| | 94 en adelante | Alto | | 81-93 | Satisfactorio | | 60-80 | Aceptable | | 0-59 | Deficiente | | | | | | | |

Tabla 11: Balanced Scorecard Integrado con lo Ambiental

11. LA ECOAUDITORIA Y SU CONTRIBUCIÓN A LA GESTIÓN AMBIENTAL DE LAS ORGANIZACIONES

Las ecoauditoría o auditoría ambiental es un medio para evaluar los diferentes aspectos en los que las organizaciones pueden afectar el entorno natural en el cual operan, con el fin de contribuir a la mejora del sistema de gestión ambiental, contribuyendo a la disminución de los efectos nocivos que se puedan al medio ambiente.

El establecimiento de un sistema de gestión ambiental fija los objetivos y criterios que se requieren para que se desarrollen prácticas ambientales que lleven a su mínima expresión los impactos negativos generados por la entidad que puedan afectar el entorno que a rodea. El sistema estructura indicadores, riesgos, controles, programas y asigna recursos, sin embargo, es esencial la realización de un seguimiento a estos propósitos establecidos.

Para evaluación del Sistema de Gestión Ambiental se necesita de la auditoría ambiental, la cual se encarga de evaluar la efectividad del sistema, para lo cual se fija una estrategia de evaluación, acorde con las particularidades de cada organización. A través de la ecoauditoría se realizan evaluaciones relacionados con la ejecución del plan de gestión ambiental, en especial, se analizan los riesgos ambientales y el cumplimiento de los controles ambientales para la minimización de los mismos. Las recomendaciones oportunas de la auditoría hacen que la entidad implemente oportunamente las acciones para evitar daños ambientales, generando así un ambiente amigable con el medio que lo rodea y el cumplimiento de los propósitos establecidos cuando se fijaron los objetivos en materia ambiental.

11. CONCLUSIONES

- Para la ejecución de una auditoría ambiental, se requiere previamente la implementación por parte de la organización de un Sistema de Gestión Ambiental.
- El Sistema de Gestión Ambiental puede integrarse con el Sistema de Gestión Administrativo, el Sistema de Gestión de Calidad y el Sistema de Control Interno COSO.
- El Sistema de Gestión Ambiental busca minimizar los impactos negativos en materia ambiental que puede generar la empresa al entorno que la rodea.
- Para el desarrollo de la auditoría ambiental se requiere un conocimiento previo de la organización en todo su contexto y en especial de los riesgos ambientales, se necesita de

una planeación del trabajo, de la evaluación del control interno ambiental y de la evaluación operativa de los controles ambientales diseñados por la administración.

- La auditoría ambiental contribuye con la gestión ambiental de las organizaciones generando procesos de mejoramiento continuo en materia ambiental.

12. GUÍA DE DISCUSIÓN

- ¿Qué se entiende como sistema de gestión ambiental?
- ¿Cómo se estructura un sistema de gestión ambiental?
- ¿Porque es importante construir correctamente los objetivos ambientales?
- ¿Cuál es la importancia de identificar correctamente los riesgos ambientales?
- ¿En que contribuye la auditoría ambiental en la mejora del sistema de Gestión Ambiental?
- ¿Cuáles son los pasos que se deben seguir para ejecutar una auditoría ambiental?

13. REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

- ANTUNEZ SÁNCHEZ, Alcides. (2019). La Ecoauditoría en el Modelo de la Unión europea y el de América Latina En: Bogotá: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría No 79.
- ANTUNEZ SÁNCHEZ, Alcides y ZAMORA MAYORGA, Darwin Javier. (2019). La Auditoría Ambiental. Origen, Desarrollo y Evolución en la Gestión ambiental En: Bogotá: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría No 80.
- AZQUETA OYARZON, Diego. (1995) Valoración Económica de la Calidad Ambiental. Madrid España: Editorial Mc Graw- Hill; Madrid.
- BARRYC, Fíelo. (1995) Economía Ambiental. Bogotá: Editorial McGraw Hill Latinoamericana.

- BORRERO NAVIA, José María. (1994). La deuda ecológica, testimonio de una reflexión. FIPMA Fundación para la Investigación y Protección del medio Ambiente. Cali: Impresora Feriva.
- CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA (CTCP), (2008). Bogotá, Orientación Profesional. Ejercicio Profesional de la Revisoría Fiscal.
- CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN – CGN – (1998). Normas Técnicas relativas al reconocimiento de los Recursos Naturales y del Medio Ambiente, circular Externa N.º 23.
- DECRETO 302 de 2015, por el cual se establecen las normas de aseguramiento.
- DAFP (2019). Modelo Integrado de Planeación y Gestión “MPG”, Versión3. Bogotá: Consejo para la Gestión y Desempeño Institucional.
- ESTEVAN BOLEA, M.T. (1992): Marco Legal. En: Master en Evaluación de Impacto Ambiental. Ed. Artigraf, Málaga.
- FERNANDEZ, Vicente. (1996). Instrumentos de gestión ambiental en la empresa. Madrid, España: Editorial Mundi Prensa.
- FRANCO RUIZ, Rafael. (09 de 05 de 2009). Contabilidad y Control Ambiental. Obtenido de blog Rafael.francoruiz:
<https://sites.google.com/site/rafaelfrancoruiz/publica>
- GONZÁLEZ MALAXECHEVARRÍA, Ángel, (1997). Auditoría Ambiental: su Evolución Historial y Entorno Político-Institucional. Edición: Instituto de Auditores de España.
- GRAY Rob, BEBBINGTON, Jan, WALTERS, Diana. (2002) Contabilidad y Auditoría Ambiental. Bogotá: ECOE Editores. Traductor Samuel Alberto Mantilla.
- GUTIERREZ MALDONADO, Giselle Viviana (2016). Modulo de Control de Gestión Ambiental. Armenia: Universidad Remington.
- IIA. (2013). Instituto de Auditores Internos de Colombia. Editado: IIA.

- ISO 14001:2015, Sistemas de Gestión Ambiental. Especificación con Guía para Uso. Editado por ICONTEC.
- ISO 14004:1996, Sistemas de Gestión Ambiental. Orientaciones Generales de Principios, Sistemas y Técnicas de Apoyo. Editado por ICONTEC.
- ISO 14010:1996, Orientaciones para auditorías ambientales. Principios generales. Editado por ICONTEC.
- ISO 14011:1996, Orientaciones sobre la Auditoría Ambiental. Procedimientos de Auditoría. Auditoría del Sistema de Gestión Ambiental. Editado por ICONTEC.
- ISO/TR 14032:1999, Gestión Ambiental. Análisis de Ciclo de Vida. Ejemplos para ilustrar el uso de la Norma ISO 14031:1999. Editado por ICONTEC.
- ISO 14031:2000, Gestión Ambiental. Evaluación del Desempeño Ambiental. Directrices. Editado por ICONTEC.
- ISO 14040:1997, Gestión Ambiental. Análisis de Ciclo de Vida. Principios y Marco de Referencia. Editado por ICONTEC.
- ISO 14041:1999, Gestión Ambiental. Análisis de Ciclo de Vida. Definición del Objetivo y del Alcance y Análisis del Inventario. Editado por ICONTEC.
- ISO 14042:2014, Gestión Ambiental. Análisis del Ciclo de Vida. Evaluación de Impacto del Ciclo de Vida. Editado por ICONTEC.
- ISO 14043:2014, Gestión Ambiental. Análisis del Ciclo de Vida. Interpretación del Ciclo de Vida. Editado por ICONTEC.
- ISO 14050:1998, Gestión Ambiental. Vocabulario. Editado por ICONTEC.
- ISO 19011:2012. Directrices para Auditorías de los Sistemas de Gestión. Editado por ICONTEC.

- MANTILLA PINILLA, Eduardo. (2006) La Contabilidad Ambiental en el Desarrollo Sostenible En: Bogotá: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría No 25.
- MONTES SALAZAR, Carlos Alberto, (2009). Administración de Riesgos Empresariales, Armenia: Editorial Universitaria de Colombia, edición 2009.
- MEJÍA SOTO, Eutimio, MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús y MONTES SALAZAR, Carlos Alberto. (2010). Análisis de los Métodos de Medición de las cuentas ambientales en el Modelo Contable Financiero y concepciones alternativas. Entramado (Unilibre Cali).
- MORA ROA, Gustavo, MONTES SALAZAR, Carlos Alberto y MEJÍA SOTO, Eutimio, (207). Contabilidad y Medio ambiente. Armenia: Editorial Universitaria de Colombia.
- ORTEGA DOMINGUEZ, R, RODRIGUEZ MUÑOZ, I (1994). Sistemas de Gestión Ambiental. Biblioteca UCP.Edu. Co.
- PELAO, M (1991). Auditorías Ambientales, Guía Metodológica. México: Edición Mundi-Prensa
- PEÑA BERMÚDEZ, Jesús María, (2011). Revisoría Fiscal. Una Garantía para la Empresa, la Sociedad y el Estado. Bogotá: Ecoe Ediciones, segunda edición.
- RODRIGUEZ BECERRA, Manuel. (19949. La Política Ambiental del Fin del Siglo. Bogotá: Editorial Presencia.
- RUESGA, Santos y DURAN, Gemma (2000). Empresa y Medio Ambiente. Madrid: Pirámide.
- TORRES AGUDELO, Fabiola (2002). Balanced Scorecard Centrado en lo Ambiental. En cuadernos de contabilidad No 14. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.
- UNESCO (2019). Informe Mundial sobre Educación. Ginebra Suiza.
- VARGAS HERNANDEZ, J. G. (2010). Sustentabilidad Organizacional para el Desarrollo Ambiental y Económico. México: Universidad de Guadalajara.

- ZIEGLER, Jean. (2004). Los nuevos amos del mundo y aquellos que se les resisten. Madrid, España: Ediciones Destino S.A.



**XXXIV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
DEL 19 AL 21 DE OCTUBRE, 2021
PORTO ALEGRE, RS – BRASIL**

**“CONTABILIDAD Y TECNOLOGÍA: ALIANZA PARA EL DESARROLLO DE LAS
NACIONES”**

TRABAJO INTERAMERICANO

AREA 2a: AUDITORIA EXTERNA

Tema 2.5 Auditoría forense post covid 19

TITULO: Impacto del Covid 19 en la auditoría forense

AUTORES:

Angel Devaca Pavón, Paraguay

ANGEL
DEVACA
PAVON

Firmado digitalmente
por ANGEL DEVACA
PAVON
Fecha: 2021.09.30
10:39:21 -04'00'

Margot E. Fuentes Pérez, Panamá

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN TÉCNICA INTERAMERICANA DE
NORMAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA:**

ANGEL DEVACA PAVON (PARAGUAY)

ANGEL
DEVACA
PAVON

Firmado digitalmente
por ANGEL DEVACA
PAVON
Fecha: 2021.09.30
10:39:51 -04'00'

Tema 2.5 Auditoría forense post covid 19.
Título: Impacto del Covid 19 en la auditoría forense

INDICE

| Contenido | | Página |
|-----------|--|--------|
| 1 | Resumen ejecutivo | 3 |
| 2 | Palabras clave | 3 |
| 3 | Introducción | 4 |
| | - Planteamiento de la problemática a abordar | 5 |
| | - Propósito del estudio | 6 |
| | - Justificación del estudio | 8 |
| 4 | Desarrollo del tema | 10 |
| | - Definiciones | 10 |
| | - Significado de siglas utilizadas en este trabajo | 13 |
| | - Antecedentes del arte | 14 |
| | - Escenario económico causado por la pandemia | 18 |
| | - Posibles escenarios financieros para las entidades económicas | 18 |
| | - Posibles escenarios para los contadores | 19 |
| | - Diferencia entre trabajos de peritajes contables y auditoría forense | 20 |
| | - Diferencia entre la auditoría forense y la auditoría de estados financieros | 22 |
| | - Campo de acción de la auditoría forense | 25 |
| | Propósitos del informe | 25 |
| 5 | Resultados | 26 |
| | - Propuesta teórica estructural de los autores | 27 |
| | - Procedimientos de buenas prácticas de auditoría forense por efecto de la pandemia | 27 |
| | - Procedimientos que responden a los pronunciamientos de IFAC en las alertas del personal de auditoría | 31 |
| | - Determinación y valoración de riesgos relacionados con la gestión financiera de la entidad en la auditoría forense | 34 |
| | - Determinación y valoración de riesgos para la práctica vinculados con el plan y procedimientos estratégicos de la entidad para hacer frente a la crisis generada por la pandemia | 38 |
| | - Estructura de informe propuesta | 41 |
| 6 | Discusión de resultados y guía de discusión con aspectos básicos a deliberar | 43 |
| 7 | Conclusión derivada del desarrollo del tema | 44 |
| 8 | Referencias. | 46 |
| 9 | Currículum vitae de los autores | 47 |

1. Resumen ejecutivo

Frecuentemente ante una crisis financiera pronunciada las organizaciones al verse afectada tienden a modificar los resultados financieros en pro de información manipulada o mediante la omisión de hechos y transacciones que hayan afectado la rentabilidad a presentar ante los usuarios de estados financieros. A diarios se informa de que los actos de fraude y corrupción han aumentado, tanto local como internacionalmente. Esta realidad permite a los contadores repensar qué factores inciden para que los perpetradores tengan mayor oportunidad de cometer los actos ilícitos quienes encuentran que el medio eficaz para combatir es la auditoría forense que es especializada en la detección y en la investigación de posibles actos ilícitos; la cual conlleva que todo profesional, en la rama contable que la desarrolle, tenga las competencias necesarias para cumplir con el rol y perfil exigible.

El auditor forense se ha convertido en un auxiliar para la justicia y al gobierno corporativo; por lo cual los autores han estimado una posible avalancha de pedidos de auditoría forenses como apoyo a dirimir litigios, así como medida preventiva en el sector privado, que para hacer frente al desafío han presentado una importante cantidad de procedimientos y un modelo de reporte destinado a quien o quienes le han contratado.

2. Palabras claves

Auditoría, forense, irregularidades, fraude, procedimientos, informe, Covid 19.

3. Introducción

Ante la situación de la Covid-19, toda organización debe velar por fortalecer el ambiente laboral y sus procesos mediante una plataforma de valores organizacionales y éticos, que inspire a que todos los que son parte de la organización se sientan comprometido con una cultura de ética. Desde los altos niveles corporativos, operacionales, administrativos y todos los diferentes stakeholders o público de interés, deben trabajar con la debida sinergia para el logro de los resultados y la presentación de información financiera veraz e íntegra.

Muchas organizaciones al verse afectada económicamente por la COVID-19 tienden a modificar los resultados financieros en pro de información manipulada o mediante la omisión de hechos y transacciones que hayan afectado la rentabilidad a presentar ante los usuarios de estados financieros.

Los medios de comunicación mediante las noticias diarias nos permiten confirmar que los actos de fraude y corrupción han aumentado, tanto local como internacionalmente. Esta realidad nos permite repensar qué factores inciden para que los perpetradores tengan mayor oportunidad de cometer los actos ilícitos.

Como herramienta para combatir los actos de fraude y corrupción existe la auditoría y en especial la forense. Esta auditoría es más especializada en la detección y en la investigación de posibles actos ilícitos; la cual conlleva que todo profesional, en la rama contable que la desarrolle, tenga las competencias necesarias para cumplir con el rol y perfil exigible.

El auditor forense se ha convertido en un auxiliar para la justicia cuando es necesario un informe especial o para obtener una prueba idónea de los posibles actos ilícitos. Y en el ámbito privado, es un auxiliar del gobierno corporativo que apoya en el

fortalecimiento de la estructura organizacional haciéndola más robusta contra las oportunidades de fraude y corrupción.

Cuando una organización no establece una adecuada estructura de control interno, tanto preventivo como detectivo, aumenta las probabilidades de fraude, actos de corrupción o de malversación de activos.

3.1 Planteamiento de la problemática a abordar

Hace un año y medio que el mundo enfrentó una nueva enfermedad, entre millones que ha enfrentado, de la que aparentemente está cerca del final del túnel, enfermedad causada por un virus que apareció por primera vez en diciembre de 2019, casi dos años, y que causó estrago a la humanidad toda poniendo a prueba su capacidad creativa. Los contadores públicos rápidamente respondieron al desafío, tal es que en la semana en que se declaraba las restricciones de circulación en los distintos países ya empezaban a trabajar en la modalidad home office. La Asociación Interamericana de Contabilidad -AIC-, al igual que muchas otras agremiaciones nacionales, regionales e internacionales, realizaron todas sus actividades a través de distintas plataformas tecnológicas; las comisiones técnicas así como el Foro de Firmas Interamericanas de tal Asociación ofrecieron capacitaciones más que nunca antes, cada una de las once comisiones técnicas y el Foro ofrecían desde el mes de marzo de 2020 en que la enfermedad fue declarada como pandemia por la OMS ofrecían y siguen ofreciendo charlas, conferencias, talleres, etc. de forma presencial a distancia asistida por herramientas digitales de distintas generaciones, del mismo modo, las reuniones previstas en los planes de trabajo de las distintas comisiones y del Foro fueron ejecutadas sin interrupción a lo largo de más

de dieciocho meses y los distintos servicios profesionales, tanto dependientes como independientes no han tenido mayores interrupciones.

Por el lado de las entidades económicas la pandemia ha dejado y sigue dejando secuelas terribles, principalmente financieras. Las limitaciones de circulación de personas y de aglomeración de las mismas decretadas por los gobiernos de los países han impactado fuertemente en la generación de flujos de efectivo por actividades operativa y les indujo a contraer fuertes financiamientos externos; además, en general aún siguen sin trabajar en su capacidad operativa que tenían al inicio de la pandemia.

La situación comentada en el párrafo anterior es un abono para potenciales conflictos con los acreedores de tales entidades, al incrementar los gastos (costos financieros de financiamiento de gastos operativos) adicionales a los gastos normales del giro de los negocios, en la eventualidad en que los acreedores reclamasen en instancias judiciales la posibilidad de recurrir a una auditoría forense se incrementaría exponencialmente, razón de nuestra presentación en esta conferencia.

Esta auditoría, llamada también anti fraude, encuentra suministro en las disputas tribunalicias, principalmente empresariales.

La Auditoría Forense es un tipo de auditoría que, utilizando procedimientos tradicionales de observación, inspección, examen de documentación, confirmación, análisis, re procesos, etc., complementa estos procedimientos con técnicas de investigación criminalística, integradas con la contabilidad, conocimientos jurídico - procesales, y con transacciones de los negocios, con el objeto de proporcionar información y opiniones como colaboradores de la justicia.

3.2 Propósito del estudio

El presente estudio tiene el propósito de analizar el impacto de la pandemia por efecto del Covid 19 que podría tener en la auditoría forense, en consideración a que la crisis financiera y económica que ha empujado a la quiebra de muchas entidades podría ser una causa importante de la comisión de fraudes y otras irregularidades que harían la necesidad de incrementar la contratación del servicio profesional del auditor forense para los fines de litigios judiciales y como propuesta plantear algún procedimiento que en dicho supuesto el auditoría pudiera aplicar para reducir a un nivel aceptable el riesgo de emitir un informe inapropiado, esa propuesta incluiría un modelo de estructura del informe del auditor forense.

El propósito de este trabajo es plantear a los colegas participantes de la XXXIV CIC un abordaje de un posible incremento en los requerimientos al contador público de una auditoría forense después del COVID-19 como consecuencia directa de las dificultades financieras que atravesarían las empresas por la paralización durante un buen periodo de las actividades económicas y la muy lenta recuperación a casi dos años de su debacle por la aparición de la pandemia.

Es un tipo de auditoría con propósito especial, tiene como objetivos básicos esclarecer delitos económicos, proviene del fuero judicial, de ahí su nombre. Se requiere cuando las partes en litigio necesitan de la intervención de un experto en temas económicos y de temas contables, a fin de aclarar la veracidad o no de una afirmación que sostiene una de las partes litigantes.

Por tanto, pretende:

1. Evaluar el entorno de la entidad y su control interno.
2. Identificar y demostrar el ilícito perpetrado o la ausencia del mismo.
3. Examinar los registros e informaciones contables de la entidad que debe o pretende demostrar el ilícito o su ausencia.

4. Obtener evidencias mediante técnicas de investigación, que soporte el informe.
5. Emitir el informe conforme al alcance que le fuera solicitado por el órgano competente.

3.3 Justificación del estudio

Los autores estiman que la postpandemia dejará huella significativa en las empresas, no solo en cambios en la manera de trabajar, que definitivamente, creen, será con una utilización masiva, mucho más intensa que antes de la misma, de la tecnología, sino en las finanzas de las empresas; pero la mayor preocupación se centra en la calidad de la información financiera que estarán generando y entregando a los usuarios externos. Tales efectos no dependería de tamaño o estructura alguna de las entidades, ni que sus actividades sean complejas o menos complejas; sin embargo, este estudio se basa en el pronóstico de que las pequeñas y medianas organizaciones serán las que más impactos tengan, y dado que los inversionistas u otros proveedores de fondos al sentirse engañados en su buena fe la primera herramienta de que dispone es la justicia, a la que recurre sin importarles que quien le mienta sea una pequeña, mediana o grande, pues es su derecho defender su patrimonio.

América Latina y el Caribe se caracterizan por su economía basada en las pequeñas y medianas empresas, que según estudio publicado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y llevado a cabo conjuntamente con el Banco de América Latina (CAF) y el Sistema Económico Latinoamericano y del Caribe (SELA), denominado “Índice de Políticas PYME”, el 99,5% de las empresas de la región son PYMEs en 2019.¹

¹ Recuperado de <https://www.oecd.org> el 26 de enero de 2021.

El plan de trabajo de la Comisión de Normas y Prácticas de Auditoría en su tema 2.5 dispone cuanto sigue: “El efecto Covid es impactante no solo en la salud, deterioro del estado físico de la persona por la enfermedad, sino fundamentalmente en lo económico, tanto macro como micro. Estamos convencidos que otras áreas como la de Investigación contable y otras afines se incluirá como temario de discusión para la próxima CIC el tratamiento contable de los distintos rastros que dejará esta pandemia universal, el área 2 no está exenta de esta necesidad, de debatir con los delegados participantes la mejor práctica para contribuir positivamente ante la sociedad con nuestro desempeño profesional de alta calidad.

La auditoría forense post Covid 19 planteada aquí como temario de discusión es aquella que se realizará a pedido de partes litigantes por desacuerdos en las cuentas transaccionales, motivo por el cual adquiere relevancia significativa, pues el informe del auditor sería utilizado para una instancia de juzgamiento.

Se espera de los autores procedimientos de obtención de evidencias o que ayuden al logro de la misma que pueda servir al profesional el respaldo pertinente a la generación de su informe, más que procedimientos dirigidos a esclarecer juicio para el administrador de justicia, se desea contar con aquellos que ayuden a la práctica a definir áreas de mayores riesgos por deterioros de elementos contables por efecto de la paralización de la economía, por tanto, es ideal que los autores de los trabajos, tanto interamericanos como nacionales, incentiven con sus presentaciones para el debate amplio a fin de armonizar buenas prácticas en la auditoría post Covid que pueda ser requerida por las empresas que litigan con terceros como consecuencia de esta pandemia.”²

² Comisión Técnica Interamericana de Normas y Prácticas de Auditoría, plan de trabajo periodo 2019 - 2021

Los autores creen que esta breve justificación es suficientemente válida para la presentación de esta propuesta profesional a los señores participantes de la máxima cita de los contadores americanos.

Este trabajo no pretende agotar la discusión del tema en la cita ecuménica sino apenas ser el comienzo de un plan coordinado y dinámico que tenga como horizonte el fortalecimiento de la confianza de los usuarios en el trabajo de los auditores dedicados a la práctica de auditoría forense y que de su buena práctica y la confianza que pueda construir por la calidad del trabajo puede fortalecer esta especialidad de la auditoría.

4. Desarrollo del tema

En este tópico los autores plantean aspectos centrales que les ayudarán a formular sus propuestas de trabajo que las expondrán más adelante. Tales aspectos se refieren a las definiciones de los términos de uso frecuente utilizados en el trabajo y que tienen significados específicos que no necesariamente puedan ser similares, equivalentes o iguales para otros propósitos; las siglas de instituciones, normas, fórmulas, etc. utilizados en la profesión del contador público y en otras profesiones, como la medicina y otros; los antecedentes del arte y la propia construcción de la estructura teórica de los autores.

4.1 Definiciones

Los autores de este trabajo utilizan los siguientes términos con sus respectivos significados según figuran en cada uno de ellos a continuación, para otro propósito pueden tener conceptos, alcance o significados diferentes a los utilizados aquí.

Auditoría forense. La Auditoría forense es el uso de técnicas de investigación criminalística, integradas con la contabilidad, conocimientos jurídico-procesales, y con habilidades en finanzas y de negocio, para manifestar información y opiniones, como pruebas en los tribunales.

Auditoría Forense. Según Danilo Lugo³, la auditoría forense es la auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones Públicas y Privadas.

COVID-19. Es la enfermedad más infecciosa causada por el coronavirus que se ha descubierto más recientemente. Tanto el nuevo virus como la enfermedad eran desconocidos antes de que estallara el brote en Wuhan (China) en diciembre de 2019. Son los denominados HCoVs (Human coronavirus). Cuatro de ellos (HCoV-229E, HCoV-NL63, HCoV-HKU1, y HCoV-OC43) suelen causar un resfriado común, pero pueden ser graves en personas inmunodeprimidas.

Auditoría de estados financieros. El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen razonable o se presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión.⁴

Estados financieros. Presentación estructurada de información financiera histórica,

³ Auditoría Forense en la investigación Criminal del Lavado de Dinero y Activos.

⁴ NIA 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, párrafo 3 emitido por IAASB de IFAC. Volumen 1 (2018), en español.

que incluye declaraciones, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera. El término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero. La información a revelar comprende información explicativa o descriptiva expuesta según se requiera, se permita expresamente o de otro modo, por el marco de información financiera aplicable, en el cuerpo de un estado financiero o en las notas o incluida en el mismo a través de referencia cruzada.⁵

Información financiera histórica. Información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores.⁶

Incorrección. Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.⁷

Incorrección de otra información. Existe una incorrección de otra información cuando la otra información se expresa incorrectamente o es de otra manera engañosa (incluso porque omite u oculta la información necesaria para una comprensión adecuada de una

⁵ Glosario de términos del Manual de Pronunciamentos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados emitido por IAASB de IFAC. Volumen 1 (2018), en español.

⁶ Glosario de términos, o.c.

⁷ Glosario de términos, o.c.

cuestión divulgada en la otra información).⁸

Fraude. Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.⁹

Peritaje contable. Es el trabajo técnico contable llevado a cabo por el contador público designado por un juez competente que atiende un litigio tribunalicio, en que una de las partes, ambas o el propio juez nombra al profesional para aplicar sus conocimientos contables y técnicas propias de esta disciplina para informar sobre determinadas cuestiones discrepantes. El trabajo se circunscribe en responder el cuestionario de la pericia sometido a respuesta del contador público. El profesional contable, llamado en la instancia judicial como perito contable se limita a responder las consultas sometidas a su consideración a fin de esclarecer hechos contables, financieros u otro asunto económico que motivaron el litigio judicial.

4.2 Significado de siglas utilizadas en este trabajo

En la presentación de las siglas y sus significados para los fines de este trabajo se sigue el orden del abecedario en español.

Covid 19. Este es el nombre oficial que la OMS le dio en febrero a la enfermedad infecciosa causada por el nuevo coronavirus, es decir por el SARS-CoV-2. La denominación viene de la frase en inglés "coronavirus disease of 2019" (enfermedad del coronavirus de 2019).

⁸ Glosario de términos, o.c.

⁹ Glosario de términos, o.c.

AIC. Asociación Interamericana de Contabilidad.

OCDE. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

CAF. Banco de América Latina.

CIC. Conferencia Interamericana de Contabilidad.

CoV-2. Coronavirus 2

HCovs. Human coronavirus, en inglés.

IAASB. International Auditing and Assurance Standards Board.

ICTV. Siglas en inglés del Comité Internacional de Taxonomía de Virus

IFAC. International Federation of Accountants.

NIA. Norma Internacional de Auditoría.

NIC. Norma Internacional de Contabilidad

NIIF. Normas Internacionales de Información Financiera

PYMES. Pequeñas y Medianas Empresas.

SAS. Statement on Auditing Standard.

SARS. Siglas en inglés de Síndrome Respiratorio Agudo y Grave.

SELA. Sistema Económico Latinoamericano y del Caribe.

4.3 Antecedentes del arte

La auditoría forense es tan antigua como la propia contabilidad, se remonta en tiempos inmemoriales en que empezaron los primeros registros de las transacciones comerciales entre compradores y vendedores y empezaron a ser necesarios los registros en libros de contabilidad para demostrar los derechos o la autenticidad de las transacciones llevadas a cabo entre las partes, fueron fortaleciéndose en la medida en que aumentaban las disputas o discrepancias entre los primitivos comerciantes cuando fueron necesarias las pruebas, frecuentemente en los

tribunales, foros, para demostrar las razones de las partes que reclamaban el incumplimiento de la contraparte en determinadas cuestiones, algunos lo remontan a la época de la vigencia del código de Hammurabi, en los años 1780 antes de Cristo, como el comentado en el trabajo elaborado para un trabajo de grado en una Universidad Colombiana por un graduado en contaduría pública¹⁰.

En el siglo pasado, ya en nuestros tiempos, abundan los escándalos financieros y fraudes contables en que en la mayoría de los casos al dirimir en las instancias judiciales se recurren a profesionales contables para que efectúen auditorías de las cuentas en discusión como un apoyo al juez competente para dilucidar la discusión y dar razón a una de las partes en la disputas judiciales, en los primeros años a esta práctica no le llamaban auditoría forense, incluso en estos días, con frecuencia se confunden con trabajos de peritajes contables.

En 1929 año en que se produjo la caída de la bolsa de valores de Nueva York, conocida como el martes negro, no pocos litigantes recurrieron al apoyo del profesional contable para dilucidar supuestos fraudes contables, que en muchos casos los jueces dictaminaron con base a los informes de estos informes proveídos por los contadores públicos a ser el contenido de los informes tan contundentes respaldados con las pruebas documentales arrimados por estos profesionales.

En años más, de los años 1930, tomaron relevancia la actuación del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de Norte América en la

¹⁰ Evolución de la auditoría forense a través del tiempo en Colombia y beneficios que otorga a las organizaciones. Trabajo de grado para obtener el título de Contador Público presentado por JUAN ERNESTO LOSADA MALAVER. Recuperado de: <http://repository.unipiloto.edu.co>

investigación hecha al capo mafioso Al Capone¹¹ donde el funcionario actuante con sus trabajos, informes y evidencias entregados a las autoridades pertinentes dio impulso significativo a la hoy denominada auditoría forense.

Con frecuencia se relaciona el caso muy conocido y tanto citado por los diversos autores con el origen de la auditoría forense como que se inicia con el trabajo realizado por el funcionario del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos y que desnudara el modo operativo del capo mafioso Al Capone en los años 30 del siglo XX, sin embargo, existen numerosas evidencias documentales que certifican el examen realizado por contadores públicos a transacciones que generaban sospechas de uso indebido de los recursos de la entidad, normalmente vinculados con la aplicación de fondos, por ello, entendemos que la historia de la práctica de la auditoría forense se remonta a cientos de años.

Tal como señalamos en la definición, la auditoría forense es el uso de técnicas de investigación criminalística, integradas con la contabilidad, conocimientos jurídico-procesales, y con habilidades en finanzas y de negocio, para manifestar información y opiniones, como pruebas en los tribunales para dilucidar litigios en esas instancias y se refieren a actos supuestamente antijurídicos sin importar el ámbito de su ocurrencia, que puede ser tanto el sector público como el privado. Muchas de las auditorías forenses practicadas no llegan a la instancia judicial sino son administradas en busca de soluciones a nivel administrativo.

La historia reciente nos enseña que la práctica de lo “prohibido” en las entidades económicas es motivante, los primeros años del presente milenio inauguramos con escándalos financieros y fraudes contables monumentales, en

¹¹ Evolución de la auditoría forense a través del tiempo en Colombia y beneficios que otorga a las organizaciones. Trabajo de grado para obtener el título de Contador Público presentado por JUAN ERNESTO LOSADA MALAVER. Recuperado de: <http://repository.unipiloto.edu.co>

distintas latitudes, pero existieron casos emblemáticos que marcaron la definición de nuevos paradigmas de las normas profesionales de la profesión contable en el mundo, estos actos inapropiados fueron insumos significativos para el desarrollo de la auditoría forense que ha adquirido a la par una considerable evolución, es decir a cada problemática presentada, se ha buscado crear una forma de solucionar.

Los grandes escándalos financieros en general, y las crisis cíclicas de pandemias económicas generadas a veces por problemas de la salud, otras tantas por conflictos bélicos, internos o externos, siempre atosigan a las empresas con dificultades financieras, abonos para la mala práctica de quienes tienen la responsabilidad de gestionar recursos ajenos, esto a su vez permiten a que la auditoría forense tenga mayor fuerza y desarrollo que en ausencia, hasta la fecha de normas propias, se fortalecen con el apoyo de otras disciplinas como de la contabilidad, investigación, regulaciones gubernamentales, convenios y reglamentos de organismos multilaterales o internacionales, como la OCDE, GAFILAT y otros.

Pareciera que estamos cerca del final del túnel de la llamada pandemia del siglo que trajo como algo positivo, frente al crisis sanitarias y económica financiera, el avance radical en el uso de la tecnología que se queda para siempre como compañero de trabajo de los profesionales contables; sin embargo, parece ser un cóctel perfecto esta incursión de la digitalización como herramienta gestora de la información financiera (moderna), la poca experiencia de los empresarios de dicha herramienta y la crisis generada por la pandemia para la aparición de fraudes a los bienes patrimoniales (la necesidad, la oportunidad y el recurso = necesidad de recursos de quienes tienen acceso a la información, posiblemente por ser generador de la misma, la oportunidad por el desconocimiento del manejo de las maravillas de la tecnología por los empresarios, y la disponibilidad al alcance de los recursos a quienes desean cometer el fraude).

Podemos esperar razonablemente un incremento en el requerimiento de la auditoría forense a corto plazo por el argumento citado arriba. El siguiente es un fragmento de un trabajo monográfico bajado de internet que nos parece apoya nuestra predicción

".. ..El número creciente de escándalos financieros y fraudes en años recientes ha hecho a la contabilidad forense una de las áreas de crecimiento más rápidas de la contabilidad y una de las trayectorias de carrera más seguras para los contadores..."¹²

4.4 Escenario económico causado por la pandemia

La larga inactividad económica, y posterior movimiento a media, hizo posible el cierre de empresas pequeñas y medianas, disminución significativa de sus ingresos y grandes dificultades para hacer frente a sus compromisos financieros. Esta situación las obligó durante este periodo que estamos transitando, trabajando a capacidad por debajo de lo normal, a la priorización de contratación de bienes comerciales, como los servicios no son artículos de primera necesidad, lógicamente que la contratación de servicios contables seguirá en cuarentena por mucho tiempo más y la consecuente discusión de honorarios será complicada. Este escenario es propicio para la ocurrencia de fraude vía manipulación de la información financiera y otros artificios similares, por lo que es posible que incremente la auditoría forense por efecto COVID-19.

4.5 Posibles escenarios financieros para las entidades económicas

¹² Publicado en www.monografias.com Recuperado el 22 de agosto de 2021

Ya en los primeros meses de la paralización de las actividades, las empresas de todos los tamaños, tuvieron dificultades en su liquidez, que fueron agravándose con el correr de los meses, para seguir sobreviviendo empezaron a contratar empréstitos financieros (Bancos y otras entidades) a corto plazo y considerando que tienen facturación de cero a mínima y lento recupero de ventas, sin cuentas por cobrar, produce un panorama desolador, que posiblemente empuje al cierre de muchas más de ellas luego de terminada la tormenta.

En cuanto a la preparación y presentación de su información financiera, deberán considerar que el efecto de la pandemia posiblemente será de largo alcance; por otra parte, deberán evaluar la posibilidad de que el negocio siga en funcionamiento, definir planes para el futuro inmediato para hacer frente al efecto del COVID 19 tendientes a asegurar con fiabilidad que la empresa siga funcionando en condiciones razonable de cumplimiento con sus acreedores. Posiblemente, la cuestión a considerar con urgencia y que les resultará difícil es definir planes para financiar las pérdidas consecuentes del COVID 19. También deberán revisar sus políticas contables para reconocer y medir deterioros de activos, específicamente las pérdidas crediticias esperadas en activos financieros (NIIF 9), el deterioro del valor de los activos no financieros (NIC 36), así como otros posibles deterioros (Inventarios NIC 2, Provisiones NIC 37, Contratos con clientes NIIF 15, Contratos de arrendamiento NIIF 16, entre tantos otros requerimientos).

4.6 Posibles escenarios para contadores

Ya han transcurrido casi dos años de aquellos aciagos meses en que solo veíamos en las publicaciones a animales por las calles de las ciudades de todos los continentes, sin embargo, hasta la fecha los contables aún estamos luchando con vencimientos encimados de obligaciones fiscales de contribuyentes, a cargo de Pequeñas Firmas de

Contadores, de mucha presión para la entrega de los reportes de auditoría de aquellas empresas obligadas por las regulaciones a contar con este servicio, que, sumado al retraso excesivo de trabajos de preparación y presentación de estados financieros, de auditoría, otros encargos de revisión y de aseguramiento genere una tremenda ansiedad a los profesionales que se encuentran en esa situación. Además, conforme a la tradición, posiblemente se encuentren con nuevas normas, especialmente tributarias, aunque también de información financiera y de auditoría.

En los encargos de auditoría, el profesional, debe elevar más que nunca su escepticismo profesional en la formación de su juicio y considerar permanentemente la conveniencia y posibilidad de aplicar procedimientos especiales que le ayuden a reducir a un nivel aceptable el riesgo de inexactitudes en la información financiera auditada consecuencia de posibles manipulaciones de la información para ocultar el efecto de la pandemia que, de revelar, la entidad podría tener dificultades de que sus proveedores de recursos le sigan apoyando, por tanto, independiente de los aspectos de valuación y de revelación, el auditor debería examinar los planes de la Entidad de garantizar la continuidad de las transacciones en condiciones propias de las circunstancias y de su política de transparencia en su comunicación con los usuarios de sus estados financieros.

4.7 Diferencia entre trabajos de peritajes contables y auditoría forense

La auditoría forense se diferencia del trabajo de peritaje porque su propósito es más abarcante que éste que se limita a los requerimientos específicos que se les solicita.

Una auditoría forense se inicia cuando surge un indicio de la posible existencia de algún hecho ilícito. La información de la posible realización del ilícito, puede surgir de cualquier fuente: denuncia de terceros, denuncia de funcionarios de una entidad, información de prensa, de informes de auditoría, etc. Una auditoría forense se inicia cuando surge un

indicio de la posible existencia de algún hecho ilícito sea en instancia judicial o en el ámbito de la empresa en que la gerencia decida llevar adelante la auditoría, mediante el concurso del profesional especializado en la materia. Es irrelevante el origen o la instancia que decida la realización de la auditoría forense o que la información de la posible existencia del hecho ilícito provenga de alguna fuente en particular, la misma puede surgir de cualquier fuente, sea de fuente anónima, denuncia de terceros, informes de auditores independientes, auditores internos, de funcionarios de la entidad, información de prensa, denuncia de afectados que reclaman derechos o que tengan intereses en la organización y otras fuentes diversas.

Normalmente una auditoría forense se inicia basado en un hallazgo de cualquier otra auditoría o de algún reporte del personal operativo de la entidad en que se incluya dudas sobre determinadas transacciones que las autoridades pertinentes, sea de la entidad o externa, requieran claridad, tomando como punto de partida el informe de referencia como un indicio o parte de lo que está resolviendo el auditor financiero o un auditor de obra, que establezca que hay un posible perjuicio patrimonial, sirviendo consecuentemente como uno de los principales insumos del auditor forense los resultados de los informes de las auditorías de otros tipos o los contenidos en los informes del personal de la propia entidad, como los auditores internos, la gerencia, etc., siempre que el hallazgo realizado en el marco de una auditoría contable, financiera, de gestión, la gestión operativa de rutina u otro indica que una o más personas podrían haber realizado un ilícito, se procedería al inicio de una auditoría forense, centrado en los indicios hallados y considerando como supuesto fundamental los posibles hechos ilícitos considerados en los reportes respectivos.

Mientras el trabajo de peritaje se produce para esclarecer específicamente cuestiones que generan dudas al juez competente o las partes litigantes para convencer

al magistrado de que los hechos querellados o denunciados han ocurrido tal como los alegan y requieren el concurso de expertos en temas contables o económicos solicitan el auxilio de profesionales conocedoras en el tema controvertido, que si cae dentro del ámbito económico, financiero, impositivo o vinculados al patrimonio de la empresa o personas físicas recurren al profesional contable para suministrar conocimientos que hacen a su ciencia y para coadyuvar en la solución de una contienda o controversia, consecuentemente, el trabajo de peritaje contable se limita a una determinada cuestión que se incluye en el cuestionario de la pericia, lo no incluido no forma parte de la investigación, lo cual diferencia de modo importante de la auditoría forense en la que el alcance es mucho más ampliado. La pericia contable judicial se circunscribe principalmente ante una demanda o querrela, la auditoría forense puede ser llevado a cabo como una cuestión de prevención inclusive y no precisamente, aunque en general se origina en la instancia tribunalicia.

4.8 Diferencia entre la auditoría forense y la auditoría de estados financieros

La auditoría forense es un tipo de auditoría con propósito especial, tiene como objetivos básicos esclarecer delitos económicos, proviene del fuero judicial, de ahí su nombre, aunque nada impide a que la entidad por buena práctica administrativa lleve adelante esta auditoría no buscando detectar delitos o fraudes ya ocurrido ni esclarecerlos sino más como una medida preventiva mediante la aplicación de los distintos procedimientos generalmente utilizados en esta auditoría, tales como la determinación y valoración de riesgos de posibles comisiones de actos irregulares, la evaluación de las fortalezas o debilidades de los distintos procedimientos de control interno que aseguren razonablemente el logro de los objetivos empresariales, determinar, si existiera,

inexactitudes materiales, y las causas que las originaron como también sus responsables, la obtención de evidencias comprobatorias apropiadas mediante la aplicación de técnicas de investigación que respalde el informe resultante, entre otros tantos que puedan ser apropiados en cada caso, la auditoría forense ayuda a la prevención y detección de fraudes financieros dentro de instituciones públicas o privadas, normalmente a instancia judicial cuando existen desacuerdos sobre determinadas transacciones, no cabe duda de que su plena vigencia pueda ayudar a disminuir la práctica deshonestas de quienes tienen la confianza de la gestión de los bienes de empresarios, en el sector privado, y bienes públicos cuando se trata de gestionar instituciones estatales.

Mientras la auditoría de los estados financieros, conforme a la NIA 200, tiene un propósito totalmente diferente a la de la auditoría forense, pues dispone que “El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen razonable o se presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión.

Los estados financieros sometidos a auditoría son los de la entidad, preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad. Las NIA no imponen responsabilidades a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad y no invalidan las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. No obstante, una auditoría de conformidad con las NIA se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad han

reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar la auditoría. La auditoría de los estados financieros no exime a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad de sus responsabilidades.

Como base para la opinión del auditor, las NIA requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Una seguridad razonable es un grado alto de seguridad. Se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo. No obstante, una seguridad razonable no significa un grado absoluto de seguridad, debido a que existen limitaciones inherentes a la auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la cual el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión sea más convincente que concluyente.

El concepto de importancia relativa se aplica por el auditor tanto en la planificación como en la ejecución de la auditoría, así como en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas sobre la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros.¹ En general, las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros. Los juicios acerca de la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados tanto por la percepción que tiene el auditor de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros, como por la magnitud o naturaleza de una incorrección o por una combinación de ambos. La opinión del auditor se refiere a los estados financieros en su conjunto y, en consecuencia, el auditor no tiene la

responsabilidad de detectar las incorrecciones que no sean materiales considerando los estados financieros en su conjunto.¹³

Reproducimos in extensos la parte pertinente de la NIA 200 porque entendemos que explica con claridad el propósito de una auditoría de estados financieros que no pretende buscar ni descubrir fraudes, objetivo importante de la auditoría forense, y define la diferencia significativa entre ambas auditorías.

4.9 Campo de acción de la auditoría forense

Dada su peculiaridad de investigar actos ilícitos, frecuentemente vinculados con fraudes, y más aún por la complejidad del ámbito empresarial, sector que con más frecuencia que otros recurre a esta disciplina, la auditoría forense se desarrolla en el ámbito jurídico (civil, penal, laboral, etc.) por naturaleza, en el área de la tecnología informática, entre otros.

En cuanto a la investigación de actividades específicas parece tomar la delantera la investigación relacionada con inexactitudes de la información financiera, especialmente cuando los usuarios de los estados financieros se sienten burlados con las informaciones recibidas que consideran fraguadas para beneficio de terceros en su detrimento.

La auditoría forense requiere de la intervención de equipo multidisciplinarios y multicultural, con frecuencia se requiere la intervención de expertos del exterior sobre temas que trascienden las fronteras de una jurisdicción.

4.10 Propósito del informe

¹³ Norma Internacional de Auditoría 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, párrafos 3 al 6, inclusive.

En la mayoría de las veces este servicio es requerido por la justicia a fin de utilizar como elemento de juicio para tomar decisiones sobre un caso en conflicto.

Si bien, varios autores de esta especialidad son de la opinión de que esta es una auditoría eminentemente investigativa y nada de preventiva; a criterio nuestro, es perfectamente aplicable como una acción preventiva; es decir, una entidad jurídica o una persona física puede tener como buena práctica de su gestión contratar a auditores forenses para que le provean informes sobre su actividad de tal modo a prevenir posibles inconvenientes en el ámbito de la justicia; en consecuencia, una auditoría forense preventiva tendrá un enfoque preventivo pues tendrá como propósitos tomar conocimiento de potenciales conflictos y llevar a cabo las acciones conducentes a evitar dichos conflictos.

5. Resultados

Con base a los antecedentes del arte, resumidos en líneas arriba, a continuación, se presentan los resultados del estudio que comprende dos partes esenciales:

1. La propuesta de procedimientos adicionales a los típicos utilizados normalmente en una auditoría forense que ensayan los autores para sustentar la solución a la problemática definida como objeto de estudio a la que llegan, y
2. El modelo de informe de auditoría forense que proponen como un aporte a los colegas, por sobre todo como un documento de discusión y debate que puedan conducir a la formulación de ajustes, complementos o adecuación pertinente que mejoren al modelo planteado y que sea un formato aceptable en general por los auditores forenses.

La intención de los autores al presentar este documento es servir de base para futuras normas si algún organismo profesional decide emitir pronunciamientos específicos para esta especialidad y formalizar la realización de este servicio profesional que felizmente en los últimos años ha venido en crecimiento permanente en cuanto a su requerimiento de los usuarios.

5.1 Propuesta teórica estructural de los autores

La propuesta teórica construida por los autores se sustenta en la literatura abordada en el tópico de antecedentes del arte, y se compone de dos partes: 1. Los procedimientos de buenas prácticas de auditoría, forense por efecto de la pandemia, con varias herramientas que de ser aplicada podrían constituirse en aliadas importante para el auditor forense. Un aspecto de mucha significancia es el hecho de que la auditoría forense no está normada de modo específico, más, se utilizan normas de auditoría, sean internacionales o locales, que sean aplicables al trabajo puntual que en cada caso es requerido y aceptado ejecutar al y por el auditor.

5.2 Procedimientos de buenas prácticas de auditoría forense por efecto de la pandemia

La IFAC ha emitido una buena cantidad de pronunciamientos técnicos dirigidos a los auditores en prácticas habituales de auditoría, a varios de estos documentos denomina “alertas del personal de auditoría en un entorno en evolución debido al impacto del Covid-19” que pueden ser sumamente útiles a los auditores forenses, pues tiene un abordaje

interesante acerca de posibles riesgos de cometer irregularidades por la presión generada por la pandemia en el flujos de efectivo, en la generación de tal flujos y como estrategia de supervivencia.

Ahora, los procedimientos de auditoría son un conjunto de diversas actividades que el auditor lleva a cabo de forma sistematizada, planeada y programada con base a previa estimación de riesgo de la información sometida a su revisión, para obtener el respaldo necesario (evidencias) que sea suficiente y adecuado para sustentar su opinión sobre tales estados. En el caso de la auditoría forense requerida por una autoridad competente de la jurisdicción judicial denota mayor responsabilidad y más carga probatoria para el profesional, pues es una instancia en que se trata de resolver discrepancias que empujaron a las partes recurrir a los estados del foro judicial, razón más que suficiente para que el auditor mantenga en permanente alerta su escepticismo profesional y como nunca tener respaldado en documentos suficientemente apropiados para sustentar su juicio en toda su extensión.

Los autores ya han mencionado que la auditoría forense no tiene normas propias orientadoras para su ejecución, ante esta ausencia con frecuencia los profesionales del ramo recurren a las normas internacionales de auditoría, conocidas en la colectividad contable como NIA, supletoriamente, para aplicar procedimientos definidos en aquellas; por la misma argumentación, los autores de esta propuesta recurren a una de las NIA para contextualizar a los procedimientos, como la NIA 500¹⁴, que en su sección de “guía de aplicación y otras anotaciones explicativas”, presenta cuanto sigue “Tal como las NIA 315 (Revisada) y 330 requieren y explican en detalle, la evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor se obtiene mediante la aplicación de:

¹⁴ Párrafo A10.

- (a) procedimientos de valoración del riesgo; y
- (b) procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:
 - (i) pruebas de controles, cuando las requieran las NIA o cuando el auditor haya decidido realizarlas; y
 - (ii) procedimientos sustantivos, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

Asimismo, dicha NIA¹⁵ dispone: “Los procedimientos de auditoría ... pueden utilizarse como procedimientos de valoración del riesgo, como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, dependiendo del contexto en el que el auditor los aplique. Tal como se explica en la NIA 330, la evidencia obtenida de auditorías anteriores puede proporcionar, en determinadas circunstancias, evidencia adecuada, siempre y cuando el auditor aplique procedimientos de auditoría para determinar que sigue siendo relevante. La naturaleza y el momento de realización de los procedimientos de auditoría que han de aplicarse pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos o en periodos de tiempo determinados. Por ejemplo, puede ocurrir que ciertos documentos fuente, como órdenes de compra y facturas, existan sólo en formato electrónico, cuando la entidad utiliza comercio electrónico, o que se descarten tras ser escaneados, cuando la entidad utiliza sistemas de procesamiento de imágenes para facilitar el almacenamiento y la consulta”.

Las consideraciones extraídas de la citada NIA 500 interesa a este trabajo en cuanto se refiera a los procedimientos, pues para la obtención de evidencia apropiada y suficiente son irrelevantes las técnicas utilizadas y es válido cualquier procedimiento al alcance del auditor, por ello son importantes aquellos planteados por esa norma porque

¹⁵ Norma Internacional de Auditoría 500, párrafos A11 y A12

ayudaría al auditor a sistematizar su trabajo y contará con guías apropiadas para considerarlas en la ejecución del encargo.

Otra normativa de auditoría de los estados financieros a la que con frecuencia los auditores forenses recurren es la norteamericana SAS 99¹⁶, que da una orientación más específica y ampliada, y un importante cambio, a los auditores en su trabajo para detectar fraude o reducir a un nivel razonable el riesgo de su ocurrencia y requiere una serie de procedimientos específicos para reducir a un nivel apropiado el riesgo de fraudes, entre los que se citan a:

- Discusión en equipo de trabajo sobre cómo y dónde los estados financieros de la entidad auditada pueden ser susceptibles a una declaración errónea material debido al fraude.
- Recopilación de datos e información necesaria para identificar los riesgos de una declaración errónea material debido al fraude.
- Aplicación de la información recopilada para identificar los riesgos que pueden dar lugar a una declaración errónea material debido al fraude.
- Evaluación de los programas y de los controles de la entidad que tratan los riesgos identificados.
- Respuestas a los riesgos evaluados como materiales.

Esta norma recuerda a los auditores de la importancia de mantener en alerta el escepticismo profesional durante el trabajo de auditoría, asimismo, describe los requisitos relacionados con la documentación del trabajo realizado y proporciona la dirección con respecto a las comunicaciones del auditor sobre el fraude a la gerencia, al comité de

¹⁶ Statement on Auditing Standard -SAS- 99 Consideración del fraude en una intervención del estado financiero».

auditoría y a terceros, en este último caso cuando las regulaciones jurisdiccionales así exigen.

5.3 Procedimientos que responden a los pronunciamientos de IFAC en las alertas del personal de auditoría.

La auditoría forense por su propia naturaleza implica evaluar riesgo de fraude, es decir el escenario en que el auditor ejercerá su juicio al capturar datos e información durante su trabajo es un ámbito de posibles irregularidades, por eso se recurre a un experto contable para determinar su ocurrencia o disipar dudas, este hecho de por sí también conlleva algún riesgo al profesional o firma de auditores contratados para la prestación del servicio.

En abril de 2020 IFAC ha publicado la alerta del personal de la práctica de auditoría con el título: Hechos posteriores al cierre en el entorno actual en evolución—Consideraciones de auditoría para el impacto de COVID-19, respondiendo a las amenazas del entonces de prácticas inapropiadas, que a la fecha siguen y posiblemente vayan en aumento, por ello la motivación que pueda implicar hechos económicos y otros sucesos que en condiciones normales no ocurrirían y que requieran ser reconocidos, medidos, presentados y revelados de manera apropiada, puede seguir ocurriendo, incluso los autores estiman que por el efecto de la crisis económica pueden presentarse casos de manipulación de información para esconder la verdadera situación financiera de la entidad, así como su desempeño financiero, por ello, estiman que esta alerta puede seguir siendo tan útil como la fue en el año 2020, seguramente con algunas adecuaciones para cada caso.

La alerta del personal de la práctica de auditoría emitida por IFAC con el título: Hechos posteriores al cierre en el entorno actual en evolución—Consideraciones de auditoría para el impacto de COVID-19 dispone cuestiones que el auditor debería considerar en un ambiente de incertidumbre por el efecto de este virus.

Por ello, más que nunca debemos poner mano a las herramientas que nos ofrecen las NIA y otras normas locales, como la citada SAS 99, y las de cada país o jurisdicción que tengan guías sugeridas vigentes que ayuden a los auditores a realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que todos los hechos que requieran ajuste o una revelación en los estados financieros, o en otra información sujeta a la auditoría forense hayan sido identificados y reflejados adecuadamente en la información auditada, de conformidad con el marco de información financiera aplicable o leyes y regulaciones aplicables. Al llevar a cabo un trabajo para responder a la valoración de riesgos del auditor en relación con hechos posteriores, incluidas las razones relacionadas con el impacto de la pandemia de COVID-19, el auditor considerará los ajustes o información a revelar de la dirección, incluidos los plazos utilizados para distinguir entre hechos de ajuste y no ajustes. Adicionalmente, esto incluye el impacto de los cambios en el entorno sobre el reconocimiento y medición de los saldos contables y de las transacciones en los estados financieros (si se ajustan), u otra información a revelar específica (si no se ajusta).¹⁷ Estos procedimientos son tan importante en una auditoría forense como en la auditoría de estados financieros, tal vez adquiera mayor relevancia porque podría conducir al auditor a determinar prácticas inapropiadas en la generación de la información y que podría ser de relevancia para los usuarios de su informe de auditoría forense.

¹⁷ Alerta del personal de la práctica de auditoría con el título: Hechos posteriores al cierre en el entorno actual en evolución—Consideraciones de auditoría para el impacto de COVID-19

Las empresas en general han sufrido mucha pérdida por la paralización prolongada y posterior reactivación a medias que dejan huellas profundas en sus finanzas, en muchos casos que impidieron el cumplimiento regular de sus compromisos con sus proveedores de fondos, caldo de cultivo propicio para un litigio judicial, que a su vez es materia prima para la contratación de auditores forenses a fin de determinar quién tiene la razón, sea cual fuere el resultado al respecto, la posibilidad de manipulación de información implica riesgo que afecta no solo a los proveedores de fondos sino tiene un impacto y alcance impredecible.

Los autores son de la idea de que existen riesgos relevantes o por lo menos de cuidado para el auditor los efectos durante la crisis y posterior a ésta, como 1. Riesgo de inexactitudes de importancia relativa en la información contenida en los estados financieros que puedan ser producto de la situación descrita en el párrafo anterior que hace que la dirección manipule intencionalmente su información para generar un resultado irreal y que los auditores forenses puedan tener dificultades por su propia función que hace que no detecte en forma apropiada tales inexactitudes materiales, incluso por los procedimientos de auditoría aplicados que resultan inapropiados para detectarlos ayudados por las limitaciones de aplicación de técnicas tradicionales como la observación, inspección in situ, acompañamiento de inventarios y que las informaciones captadas por herramientas tecnológicas no sean apropiadamente captadas o interpretadas por el auditor, subrayan que la asistencia de la tecnología puede ser de gran ayuda pero al mismo tiempo puede ser una herramienta utilizada para la comisión de irregularidades y que sean éstas más difícil de detectar, tanto para la propia administración como para los auditores y otros evaluadores, sea por la impericia de los citados como la capacidad imaginativa y de creación de quienes tienen intenciones de cometer tales irregularidades, y 2. Vinculado con el numeral anterior, pueden surgir riesgo de aplicación tecnológica Riesgos tecnológicos, como las ya comentadas y por la

vertiginosa velocidad de cambios en la tecnología que la vuelve obsoleta en cuestión de pocos meses la tecnología de punta (calificada así al momento de su instalación) adquirida por la entidad.

Por las consideraciones presentadas en este tópico, los autores proponen los siguientes procedimientos específicos para enfrentar el riesgo detectado.

1. El auditor debe incrementar su escepticismo profesional y tener más que especial cuidado en la formulación de su juicio profesional para valorar apropiadamente cualquier inexactitud identificada y que pueda afectar en su informe de auditoría.
2. Mayor inversión en tecnología y mayor capacitación en riesgos tecnológicos.
3. Actualización continua en técnicas forenses.

5.4 Determinación y valoración de riesgos relacionados con la gestión financiera de la entidad en la auditoría forense

La auditoría forense, como la de estados financieros, requiere en todos los casos la aplicación de procedimientos de auditoría que permitan la determinación y posterior valoración de los riesgos en las distintas etapas de la realización del encargo, es decir, de inicio a fin, incluso posterior a la entrega del informe resultante. Por su naturaleza esta auditoría requiere el máximo nivel de escepticismo profesional en todas las etapas, y como se menciona, posterior a la entrega del reporte resultante, más aún si la solicitud tuviera origen en el fuero judicial. La documentación de todo lo actuado adquiere relevancia para la justificación en cada momento en que se requiera su exhibición.

Como apoyo a los auditores independientes la IFAC ha emitido sendos pronunciamientos, como ya se ha mencionado anteriormente, que pueden ser de gran apoyo a los auditores forenses, si bien dichos pronunciamientos estaban dirigidos a los

auditores de estados financieros, en ausencia de normas específicas para la auditoría forense, supletoriamente pueden ser utilizados estos pronunciamientos para llevar a cabo una auditoría muy vinculada con la evaluación de posibles fraudes, cuestión que los pronunciamientos han abordado de modo muy interesante.

Como comentado, la IFAC ha emitido alertas con la intención de acompañar a los profesionales auditores, ofreciendo herramientas que ayuden a evaluar los riesgos consecuentes a través de sendos documentos llamados Alerta del personal de la práctica de auditoría, así, a continuación, hacemos referencia a algunas de ellas, tal como la emitida con la denominación de checklist para PYMES sobre continuidad del negocio – cómo sobrevivir y progresar tras el COVID-19, que abordaremos en el tópico siguiente. Es significativo señalar que en el contexto de esta emisora de normas profesionales (IFAC), pequeñas y medianas empresas pueden ser algunas de las grandes de nuestros países, pues América Latina cuenta con entidades que se caracterizan por dichos tamaños.

Al emitir los pronunciamientos de “alertas” para la IFAC, “es crítico tener información financiera precisa y a tiempo”¹⁸, sugiere que las “tareas relacionadas con la dirección financiera sean consideradas para tener un conocimiento de los resultados de la empresa e identificar las áreas clave que requieren una actuación inmediata”, ofrece una lista de actividades clave y las posibles actuaciones a considerar, con un espacio destinado para comentarios del auditor como un programa de trabajo, de ahí lo relevante de su consideración en la auditoría forense.

A continuación, se presentan los procedimientos específicos relacionados con la gestión financiera de la entidad en la que potencialmente podrían existir riesgos

¹⁸ Checklist para PYMES sobre continuidad del negocio-cómo sobrevivir y progresar tras el Covid-19, traducido por AUDITORES, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Mayo 2020. páginas 3 y 4.

significativos de inexactitudes materiales en la información financiera emitida por la entidad, con base al material de IFAC.

1. Determinar y evaluar de modo puntual y documentar en forma separada de cualquier otra cuenta evaluada los riesgos de incorrección en las cuentas de ingresos y gastos, el balance de situación y el estado de flujos de efectivo a fin de identificar la existencia, o disminuir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo, de errores o fraudes.

2. Efectuar estimaciones acerca de generación de fondos, calcular ratios clave de los estados financieros como el fondo de maniobra y el de rotación de inventario de existencias.

3. Elaborar o actualizar las previsiones de flujos de efectivo de manera regular para reflejar la realidad y hacer un seguimiento de las posiciones de caja durante el periodo de la auditoría forense y mientras dure el trabajo a fin de detectar cualquier tendencia que pueda ser signo respecto a la insuficiencia de generar recursos para honrar los compromisos de la entidad.

4. Estudiar la evolución diaria, mediante pruebas analíticas de los movimientos de caja para evaluar el comportamiento de la fuente de generación, así como las actividades en las que fueron aplicados los fondos; analizar la falta de efectivo, como los de desplazamientos y marketing, cuyas actividades puedan detenerse de manera temporal.

5. Para el periodo de cobertura del trabajo de auditoría forense, investigar por cuánto tiempo puede continuar la empresa antes de que los flujos de efectivo futuros sean negativos y cómo la entidad financia sus actividades entre el lapso de flujos netos negativos y la nueva generación de efectivo se reinicie.

6. Considerar medidas para incrementar el efectivo que entre en la empresa como, por ejemplo, centrándose en aquellos productos o servicios que siguen vendiéndose bien.

7. Acceder a fuentes de financiación externa (como la posibilidad de descubierto).
8. Explorar las subvenciones, ayudas o préstamos disponibles y los requerimientos para el acceso a ellos.
9. Si las ventas caen por debajo de un 15 o 20%.
10. El impacto de la pérdida de uno de los clientes más importantes.
11. Si uno de los proveedores importantes no puede abastecer.
12. ¿Durante cuánto tiempo podría soportar la empresa estas pérdidas?
13. Los escenarios mejor y peor para la situación operativa y financiera en los próximos 3, 6 y 12 meses.
14. Una reducción en las ventas puede significar que el valor del inventario necesita un deterioro de valor o una baja si está obsoleto.
15. Reciclar, dar un uso distinto o deshacerse del inventario antiguo o de baja rotación.
16. Explorar la posibilidad de ventas en condiciones especiales para reducir las pérdidas previstas por inventario.
17. Revisar las políticas de compra para prevenir un sobrecosto en el inventario.
18. Identificar a los clientes que tengan grandes deudas pendientes y hacerles un seguimiento: los planes de pago podrían negociarse, por ejemplo, a través de cargos en cuenta directos para pagar saldos antiguos (y cobrar nuevos).
19. Facturar inmediatamente después de que el servicio o el producto se haya entregado.
20. Revisar los pedidos a entregar en un futuro para planificar cualquier necesidad a corto plazo de ampliar o reducir la actividad. Por ejemplo, ¿cuál es el riesgo de crédito si los clientes están incrementando o reduciendo pedidos?

21. Considerar el control de crédito y límites para clientes nuevos y existentes.
22. Se podrían introducir nuevos procesos para establecer pagos on-line.
23. Considerar el uso del factoring en cuentas a cobrar para liberar efectivo.

Como se puede apreciar en la reproducción parcial de arriba, el documento de referencia constituye una guía significativa que el auditor puede encontrar muy útil en su práctica en el ámbito forense, en los aspectos relacionados a su requerimiento profesional, especialmente en las finanzas de las empresas, que hace que el riesgo de auditoría sea potencialmente más alto que en la auditoría de estados financieros el auditor lo consideraría en su cliente, por la naturaleza de la auditoría forense.

5.5 Determinación y valoración de riesgos para la práctica de auditoría vinculados con el plan y procedimientos estratégicos de la entidad para hacer frente a la crisis generada por la pandemia.

El mismo documento comentado y reproducido parcialmente en el numeral anterior, en su segunda parte plantea una serie de actividades y actuaciones a considerar, como también el espacio pertinente para comentarios, aborda una serie de supuestos que podrían ayudar de modo importante al auditor en la determinación y posterior valoración de los riesgos vinculados con su auditoría. De nuevo los autores consideran pertinente extraer alguna parte que podría ser útil para los auditores forenses.

IFAC manifiesta que “es importante revisar la estrategia del negocio, su plan y procedimientos operativos, especialmente si ha habido cambios significativos”¹⁹ y detalla las actividades y actuaciones a considerar.

¹⁹ Checklist para PYMES sobre continuidad del negocio-cómo sobrevivir y progresar tras el Covid-19, pág. 6

Nuevamente, por considerar de mucha importancia para aquellos colegas que puedan considerar de su interés el área de auditoría forense y que no han participado de la XXXIV CIC o que habiendo participado les resulta pertinente analizar con mayor detalle y que no han tenido la oportunidad de la lectura de la alerta de IFAC, a continuación, reproducen una parte, de manera selectiva, del rico material, de tal suerte a divulgar sus propuestas a los colegas latinoamericanos.

1. Desarrollar o actualizar, de manera inmediata, planes de continuidad del negocio y cuantificar la exposición al riesgo teniendo en cuenta que se trata de una crisis sin precedentes.

2. Determinar qué productos o servicios son vitales para la entrada de flujos de caja regulares y deben preservarse.

3. Centrarse en aquellos servicios/productos con mayor demanda maximizando la cantidad y rentabilidad.

4. Considerar si deben reasignarse algunos recursos para expandir algunas actividades o si se precisa contratar personal fijo o temporal.

5. Revisar las opciones y explorar la posibilidad de pasar a nuevas y diferentes oportunidades de negocio o mercados alternativos. Considerar cómo satisfacer las necesidades y demandas nuevas derivadas de los cambios de comportamiento de los consumidores.

6. Explorar nuevas formas de hacer negocios y proporcionar productos o servicios a los clientes.

7. Centralizar la toma de decisiones con el personal clave.

8. Facilitar los cambios estructurales y considerar sus efectos a largo plazo, ya que no solo tendrá impacto hoy, sino también mañana y más adelante. Considerar las medidas transitorias que es necesario explorar y alcanzar la nueva normalidad.

9. Al estar los clientes en casa y haciendo compras on-line, considerar la creación o incremento de la presencia on-line para llegar a esos consumidores, por ejemplo, a través de una web directa o de las redes sociales.

10. Priorizar el compromiso del cliente, por ejemplo, conectando de manera regular con los clientes clave para comentar las operaciones y servicios todavía disponibles.

11. Considerar hacer ofertas a clientes que ayudan a mantener la relación sin ser visto como un oportunista.

12. Incluir la experiencia del cliente on-line dónde sea posible.

13. Utilizar diferentes mecanismos de comunicación, correo electrónico, vídeo, redes sociales, etc., pero sin descuidar el contacto directo por teléfono para dar ese toque personal.

14. Aprovechar los sistemas y datos de gestión de relaciones con clientes (CRM) existentes.

15. Considerar cómo mantener los servicios ofrecidos a los clientes de formas alternativas.

Sugieren, los autores los autores, la lectura completa del documento de IFAC, pues podrían encontrar muchos aspectos no planteados en este trabajo y que puedan ser de mucho interés para el auditor forense.

Otros procedimientos especiales

Los siguientes son procedimientos ilustrativos que el auditor deberá considerar en su examen de los estados financieros, según las circunstancias:

- Indagaciones a la Dirección.

- Lectura de publicaciones específicas.
- Análisis de información contable emitida durante el periodo cubierto por la auditoría forense y extendida hasta de emisión del informe.
- Análisis de proyecciones reformuladas por la dirección.
- Evaluación de las estrategias aplicadas para la adopción de las medidas que se han tomado para hacerle frente a los efectos de la pandemia que afectan el negocio de la entidad y de la industria en general.
- Examen de los impactos que la pandemia ha producido o se espera que se produzcan en el corto plazo en los proveedores críticos de la entidad, en su cartera de clientes, en su personal, en sus fuentes de financiamiento y en otros terceros relevantes que interactúen con la entidad, considerado los riesgos valorados durante toda la auditoría forense llevada a cabo.
- Realizar un nuevo mapa de riesgos para la entidad bajo estudio, a la luz de los acontecimientos de actualidad. Esto implica la definición o redefinición de los riesgos ya estudiados y/o agregar otros.
- Requerir de la dirección la inclusión específica de una declaración de si tiene o no conocimiento de fraude como consecuencia de la pandemia y proveniente de otra causa, sea cual fuera ella.
- Otros procedimientos que sean apropiados a la auditoría forense.

5.6 Estructura de informe propuesta

Contenido del informe de auditoría forense

1. Título adecuado

El título del informe de auditoría forense debe ser corto, simple, basado en el objetivo y alcance definido, ejemplo: “Informe del auditor forense”.

2. Destinatario

El destinatario es a quien va dirigido el informe de auditoría forense. Si es a nivel privado será el nombre del cliente que lo contrató. Si es a nivel judicial será a nombre del abogado que lo contrató o si su participación es designada por una autoridad judicial competente puede dirigirlo al agente judicial que corresponda.

3. Párrafo introductorio (identificación del asunto investigado)

Se identifica el hecho a investigar, las denuncias, oficios o hallazgos que motivan la investigación y se presentan los resultados de la auditoría forense en un resumen ejecutivo.

4. Determinación de responsabilidades (Entidad/Justicia – Auditor, experto-perito)

En base a los resultados y las evidencias de la auditoría, que se convertirán como pruebas idóneas, se mencionan los nombres de las personas involucradas, sus números de identificación personal o cédulas y la relación con los hechos investigados o ilícitos.

5. Alcance

Representa el hecho, el periodo, los lugares, actos o eventos que serán investigados.

6. Fundamento de las conclusiones

Los resultados de la auditoría que prueban las irregularidades encontradas y sobre las cuales se cometieron los actos ilícitos.

7. Conclusiones/opinión de auditoría

Se basa en la evidencia suficiente y pertinente obtenida de los resultados de los hechos ilícitos detectados.

8. Restricción sobre uso y distribución

Acorde con la legislación de cada jurisdicción o país puede existir algún tipo de restricción y distribución del informe de auditoría forense. En el ámbito judicial, por lo general los informes de auditoría son de acceso restringido solo para las partes involucradas. A modo de ejemplo, se podría utilizar una expresión similar a: "Dada la naturaleza y el especial propósito de este informe, el mismo es para uso exclusivo de la Dirección de la entidad/del juzgado XXX en cumplimiento de lo dispuesto por la Resolución, Círculo, Oficio, Notificación de fecha/mes/año del Juez de Primera Instancia XXX. En consecuencia, yo, fulano de tal, no acepto ninguna obligación o responsabilidad hacia terceras partes a las cuales este informe no esté dirigido, y que eventualmente pudieran tener acceso al mismo".

9. Fecha del informe

Corresponde a la fecha en que se firma el informe de auditoría forense, ya terminada la auditoría con todas las pruebas y evidencias sustentadoras.

10. Dirección, identificación, firma y matrícula ante la Corte del auditor.

Todo informe de auditoría forense debe incluir la dirección, identificación, firma y número de identidad con lo cual se podrá identificar como auditor.

6. Guía de resultados y guía de discusión para liberar

1. ¿En su país es de requerimiento frecuente el concurso de auditores forense en un litigio judicial sobre daño patrimonial por incumplimiento de compromisos financieros de las empresas?
2. ¿Los ejecutivos, utilizan como herramienta de gestión el concurso de auditores forense para un examen preventivo y no reactivo para hacer frente a posible existencia de irregularidades?
3. ¿Cree que la problemática presentada por los autores está correctamente planteada para el presente estudio?
4. ¿Considera que la propuesta presentada respecto a los procedimientos a aplicar en una auditoría forense es apropiada?
5. ¿Considera que algún procedimiento importante se puede agregar a los propuestos por los autores, en su caso, cuál es?
6. ¿Considera pertinente el modelo de informe presentado por el estudio?
7. ¿Estima que la estructura propuesta al modelo es suficiente, o merece algún agregado?
8. Si estima pertinente mejorar la estructura de informe propuesto, ¿qué incorporaría?
9. ¿Estima que el trabajo debe ser ampliado en futuros eventos de la profesión en América Latina?
10. ¿Sugeriría la inclusión en el temario de la próxima XXXV CIC para proseguir el análisis de la auditoría forense post Covid 19?

Conclusión

La auditoría forense es una actividad profesional que por la relevancia de los servicios que prestan los auditores independientes ha venido ganando protagonismo y ha ido en crecimiento significativo su requerimiento por el apoyo a la justicia y a la dirección de los negocios en que se convierte por la relevancia de la información generada, así como la ausencia de cualquier sesgo en su redacción, además de la transparencia que la caracteriza; se espera que este pedido de auxilio a los auditores se podría aumentar aún más durante esta pandemia y posterior a ella, el escenario económico se presta a la comisión de irregularidades y es muy probable que los litigios por resarcimiento de daños o por recuperar inversiones hechas en las empresas sean aumentados de modo importante por la grave crisis financiera y económica que ya se tiene en la actualidad y todo indica a que también irá en aumento.

Los autores han planteado a lo largo de su trabajo una serie de cuestiones que hace referencia a una posible avalancha de pedidos de auditoría forenses en los litigios judiciales, como también en gran medida en la prevención de posibles comisiones de fraudes en la organización sin conocimiento de la dirección, por lo que podría solicitar como medida preventiva y no precisamente para dar respuesta a la instancia judicial ante ya un juicio en pleno.

Los investigadores de la problemática analizada, como posible respuesta a la misma, han presentado una importante cantidad de procedimientos de auditoría, no tradicionales ni frecuentes en una auditoría de estados financieros históricos pero que estiman son apropiados para la detección de irregularidades en la información financiera examinada o por lo menos conductores hacia una pista orientadora que puedan dilucidar dudas de si existen o no inexactitudes sustantivas en ella. Además de los procedimientos a aplicar para la obtención de datos e información para su análisis y evaluación, también

plantean una estructura del formato de informe que podrían utilizar los auditores forenses para redactar su reporte destinado a quien o quienes le han contratado.

El análisis elaborado, los procedimientos y modelo de informe sugeridos por el estudio aquí presentado ameritan un debate con altura de tal suerte a tomar postura profesional en el marco de un evento que se caracteriza por estos atributos y se espera una conclusión que permita avanzar en este tema tan actual y que merece un respaldo de la profesional americana para no defraudar la confianza que con tanto esfuerzo y esmero se ha conquistado. Hoy los auditores forenses son aliados irremplazables para jueces, abogados y ejecutivos de empresas en la búsqueda de la verdad en una instancia en que se duda o se tenga información cierta de irregularidades cometidas.

Los autores creen que con este documento han logrado los propósitos que se impusieron al inicio de su investigación y están confiados de que su labor sea de utilidad a los destinatarios naturales, los delegados de la XXXIV CIC y colegas de las Américas que por alguna circunstancia no hay participado de esta cumbre de la profesión contable continental.

Referencia

1. Moralez Paoli, Rubén. La auditoría forense aplicada a los delitos económicos en la República del Paraguay. ¿Cómo prevenir el fraude y la corrupción? Edición 2013. Asunción, Paraguay.
2. Comisión Técnica Interamericana de Normas y Prácticas de Auditoría, plan de trabajo periodo 2019 – 2021
3. IFAC, Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants, including International Independence Standards, December 2020.

4. International Standard on Quality Management 1 (Previously International Standard on Quality Control 1) *Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements*. Final Pronouncement *December 2020*
5. International Standard on Quality Management 2 *Engagement Quality Reviews*. Final Pronouncement *December 2020*
6. ISA 220 (Revised) *Quality Management for an Audit of Financial Statements*. Final Pronouncement *December 2020*
7. **Código Penal de la República de Panamá**. Febrero 2015, Editorial Mizrachi & Pujol, S.A.
8. Instituto de Medicina Legal y Ciencias Forenses. **Manual de Procedimiento del Sistema de Cadena de Custodia**. Panamá, versión 02, 2015.
9. International Auditing and Assurance Estándar Board (IAASB), **Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados**, 2018:
Glosario de términos.

Norma Internacional de Auditoría No.240 (NIA 240).

Norma Internacional de Auditoría No.315 (NIA 315)
10. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). **Norma para la auditoría de cumplimiento (ISSAI 4000)**. Edición, 2019.

Breve resumen de hoja de vida de los autores

Angel Devaca Pavón



Doctor en Ciencias Contables y Magister en Administración Pública. Licenciado en Ciencias Contables y Licenciado en Administración de Empresas.

Decano de la Facultad de Ciencias Contables, Administrativas y Económicas de la Universidad Católica de Asunción, Paraguay, y Director de Posgrado de la misma Facultad.

Docente de grado y de doctorado en la Universidad Católica.

Presidente de la comisión de normas y prácticas de auditoría de la Asociación Interamericana de Contabilidad – AIC.

Presidente del Foro de Firmas Interamericanas de la AIC.

Director Nacional por Paraguay ante la AIC

Coordinador del Comité de Traducción y Revisión en español de las normas emitidas por el IAASB – IFAC.

Miembro del Comité de Revisión encargado de la revisión sistemática de la traducción de las normas e interpretaciones emitidas por IFRS Foundation.

Autor de varios libros, de trabajos interamericanos y nacionales para las conferencias interamericanas de contabilidad y de artículos técnicos publicados en diarios y en revistas locales e internacionales.

Socio de la firma auditora CYCE.

Asunción, 15 de septiembre de 2021

Margot Elizabeth Fuentes Pérez de Iribarren



Examinadora de Fraude Autorizada (EFA) de Asociación Panameña de Examinadores de Fraudes Certificados de Panamá. (APEF)

Magíster en Administración de Empresas con Especialización en Contabilidad. USMA
Licenciada en Contabilidad - (C.P.A.). Universidad Santa María La Antigua.

Profesora de Segunda Enseñanza – Universidad Santa María La Antigua.

Miembro de Comisión de Control de Calidad - Junta Técnica de Contabilidad, Panamá.

Miembro de Asociación Panameña de Examinadores de Fraude de Panamá.

Miembro de Comisión de normas y prácticas de auditoría - Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC).

Miembro del Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá.

Presidente 2005 de la (JCI) Cámara Junior Metropolitano de Panamá.

Facilitadora Certificada PRIME y Local (CLT)-Universidad Cámara Junior Internacional.

Revisor Fiscal, Asesor Legal y Director Nacional de Planes Estratégico, JCI Panamá.

Contadora Pública Autorizada. Perito de informes de auditoría en casos judiciales de peculados, enriquecimiento ilícito, blanqueo de capital. Directora Nacional de Auditoría

General de la Contraloría General de la República de Panamá. Gerente de Auditoría

Externa. Gerente Corporativa de Contabilidad. Tesorería y Asuntos Fiscales, Gerente de

Control Presupuestario, Auditora Interna, Contralora y Jefa de Prevención de Pérdidas,

Seguridad Interna y de Procesos. Profesora Universidad Santa María La Antigua en

cátedras de auditoría forense, auditoría interna, normas de contabilidad, contabilidad de

costos, contabilidad administrativa, contabilidad avanzada, principios de contabilidad.

Facilitadora de Diplomados de Desarrollo Personal “El Yo Interno”, Desarrollo Empresarial.

Secretaria Académica - Universidad Latina de Panamá.

Panamá, 15 de septiembre de 2021



**EVOLUCIÓN DE LA AUDITORIA INTERNA Y LA ADMINISTRACIÓN DE RIESGOS EN EL
CÓDIGO DE GOBIERNO SOCIETARIO ARGENTINO**

Trabajo Nacional

ÁREA 2: NORMAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA

TEMA: 2 b. Auditoría Interna

SUBTEMA: 2.b.2. La auditoría interna y el enfoque de riesgo en su realización.

Autores:

Albanese, Diana – Argentina

Briozzo Anahí Eugenia – Argentina

PAIS AL QUE REPRESENTA: ARGENTINA

DIRECTOR NACIONAL: Heraclio Juan Lanza

Resumen ejecutivo

El enfoque moderno de Auditoría Interna basada en riesgos involucra no solo a quienes ejercen el gobierno societario sino a todos los miembros de la organización, tal como puede verse en modelos como el de las tres líneas de defensa del *Institute of Internal Auditors* (IIA). El objetivo del trabajo es estudiar la evolución de auditoría interna y la gestión integral de riesgos en el Código de Gobierno Societario (CGS) de la Argentina, cuya presentación es obligatoria para empresas sujetas al régimen de oferta pública de la Comisión Nacional de Valores. Específicamente, se analizan los contenidos de las Res. CNV 606/12 y Res. CNV 797/19. Para ello se realiza un análisis comparativo de la normativa y se complementa con un estudio de casos, a fines de ilustrar la aplicación de las prácticas y recomendaciones del CGS. Los resultados muestran una actualización normativa en función de las nuevas tendencias en la materia. Por su parte, las emisoras se adecuan a los cambios normativos pero surgen como temas a profundizar el entendimiento e implementación del sistema integral de gestión de riesgos, la función de la auditoría interna, en especial respecto a su independencia, y el desafío general de cómo comunicar estos procesos internos a los *stakeholders* externos de la organización.

Palabras clave

Auditoría - Riesgos - Gobierno - Código - Normativa

Introducción

El caso Enron dio lugar a una transformación del gobierno corporativo que hasta ese entonces consistía en un *check-list* de prácticas recomendadas (Calle, 2021). Si bien los fraudes no cesaron, siendo un ejemplo reciente la manipulación contable en el caso del grupo alemán Wirecard que se declara insolvente en junio de 2020, han habido mejoras producto del avance de las regulaciones. Entre las funciones de los órganos de gobierno corporativo y la alta gerencia, está la de rendir cuentas, ser responsables por la fijación de los objetivos y la estrategia alcanzarlos y de los procesos para gestionar los riesgos que le permitan cumplir con los objetivos (Sarchman, 2018). El enfoque moderno de Auditoría interna basada en riesgos (AIBR) comienza con una comprensión de los riesgos de toda la empresa, la identificación de aquellos que pueden impedir el cumplimiento de los objetivos y realizar la planificación anual en función de un ranking de los riesgos relevados. Para lograr este enfoque moderno de AIBR se requiere un sólido proceso de gestión de riesgos (Villanueva Chang, 2016) En las organizaciones del siglo XXI las responsabilidades sobre la gestión de riesgos y el control están cada vez más distribuidas entre los diversos departamentos o funciones que deben ser coordinadas para asegurar su eficiencia. El modelo de las tres líneas del *Institute of Internal Auditors* (IIA), es una buena práctica que contribuye a definir las funciones y responsabilidades respecto a los riesgos y los controles y ayudar a mejorar la efectividad de los sistemas de gestión de riesgos. La primera y segunda línea, están conformadas por la gestión operativa, la gestión de riesgos y las funciones de cumplimiento; y en la tercera línea, la auditoría interna brinda garantía y asesoramiento independientes y objetivos sobre la idoneidad y eficacia de la gobernanza y la gestión de riesgos (IIA, 2013).

Teniendo en cuenta la relevancia de la función de auditoría interna en el proceso de gestión de riesgos para el gobierno corporativo, el objetivo de este trabajo es estudiar la evolución de esta temática en el Código de Gobierno Societario (CGS) de la Argentina, cuya

presentación es obligatoria para empresas sujetas al régimen de oferta pública de la Comisión Nacional de Valores. Específicamente, se analizan los contenidos de las Res. CNV 606/12 y Res. CNV 797/19 en referencia a la función de auditoría interna y la gestión integral de riesgos. La comparación normativa se complementa con un estudio de casos, a fines de ilustrar la aplicación de las prácticas y recomendaciones del CGS. La estructura del trabajo es la siguiente: en el desarrollo se presenta el marco de antecedentes y la metodología, luego se exponen los resultados. Se continúa con la discusión, finalizando con las conclusiones.

1. Desarrollo

a. Marco conceptual y empírico

La toma de decisiones basada en riesgos es un proceso de evaluación de las incertidumbres que puedan afectar los objetivos de la organización e incluye análisis, planificación, acción, monitoreo y revisión de las misma. La eficacia de la auditoría interna radica en brindar asesoramiento y aseguramiento a la alta dirección sobre el control interno, la gestión de riesgos, el gobierno corporativo, promoviendo mejoras continuas para agregar valor a la organización (Federación Latinoamericana de Auditores Internos, 2020). La función de auditoría interna (AI) posee una posición de privilegio dentro de la organización que le permite brindar una valiosa ayuda para garantizar un buen gobierno corporativo y mejorar los sistemas de control interno, no obstante, si no cuenta con independencia dentro de la misma, no cumplirá sus objetivos (Pérez López & Pérez López, 2014). La definición de auditoría interna resalta como aspectos relevantes la condición de independencia y objetividad, a pesar de formar parte de la estructura de la organización, así como su rol de asesoramiento a la dirección por su amplio conocimiento técnico del negocio y la cultura organizacional (Hernández, 2016). El IIA, deja claro que uno de los objetivos de la actividad es la mejora del proceso de gestión de riesgos y aconseja que en la planificación anual se debe considerar el entorno de riesgos en el que se desenvuelve la actividad de la organización, centrándose en aquellos de mayor

presencia en los procesos críticos (Aisa Diez, 2012). La gestión de riesgos consiste en identificar, evaluar y controlar los acontecimientos que potencialmente pueden poner en peligro los objetivos y metas. Su cuantificación depende de dos atributos clásicos: probabilidad de ocurrencia e impacto, aunque se están incorporando nuevas teorías que incluyen otras variantes para su cuantificación como velocidad de ocurrencia y vulnerabilidad.

Roussy y Perron (2018) presentan una revisión de la literatura sobre la función de auditoría interna para el periodo 2015-2017¹, agrupando los resultados en tres categorías: los roles múltiples de la AI, la calidad de la misma, y la práctica de la AI, al cual señalan como el tema con menor desarrollo. Con respecto a la función de la AI, no encuentran consenso y enumeran múltiples roles. Por un lado, como pilar de la supervisión de la gobernanza, respecto a su capacidad para mejorar la confiabilidad de la información financiera, y para prevenir, detectar y revelar tanto las debilidades significativas del control interno como el fraude financiero dentro de la organización. Un campo de investigación a profundizar es si la AI debería considerarse una herramienta para supervisar otros mecanismos y procesos de gobernanza, como la efectividad de la gestión de riesgos y otros órganos de gobierno como el directorio. Por otro lado, identifican un grupo de trabajos que propone que no existe una respuesta única al rol de la auditoría interna. Esta incertidumbre se debe a que los auditores internos tienen múltiples clientes para atender: los gerentes, el directorio, el comité de auditoría, entre otros. En esta línea, se reconoce a la función de auditoría interna como un actor organizacional importante en actividades estratégicas clave como el aprendizaje organizacional, la capacitación de posibles altos directivos, la gobernanza de tecnologías de información y la sostenibilidad. Roussy y Perron (2018) señalan como un aspecto no estudiado el rol social de la AI, con respecto a los intereses del público general.

¹ La búsqueda se centra en trabajos académicos publicados en revistas incluidas en los niveles A y B de las bases ABI/INFORM Global y Business Source Premier, y en las revistas de categoría C si son específicas de auditoría interna. Los autores analizaron 117 artículos.

En el tema de la calidad de la AI, Roussy y Perron (2018) identifican dos grupos de estudios: los que abordan los criterios de calidad, y los que se centran en las percepciones de las partes interesadas. Como criterios de la calidad de la AI se encuentran la confianza del auditor externo en la función de AI, nivel de *earnings management*, riesgo de fraude y probabilidad de su prevención, detección y comunicación de debilidades y deficiencias de los controles internos. También se presentan diversos proxies del nivel de independencia de la función de AI como la efectividad del comité de auditoría, el diseño del sistema de remuneraciones, la relación (proximidad) de los miembros de la AI con los integrantes del comité de auditoría, la participación en actividades operativas, la tercerización de la función de AI, entre otros. Roussy y Perron (2018). Señalan que la literatura no ha estudiado la perspectiva de otras partes interesadas, como accionistas, analistas financieros y reguladores.

Por último, Roussy y Perron (2018) indican que pocos trabajos académicos abordan el tema de la práctica de la AI. Dada la dificultad de reunir información, las distintas etapas de la AI (planificación, ejecución, conclusión y seguimiento) han sido poco estudiadas. Los autores indican también como otras vías interesantes a estudiar la utilidad de la AI, a través del cumplimiento de la gobernanza de las recomendaciones de auditoría interna y cómo perciben que éstas han contribuido a mejorar los procesos organizacionales, y el razonamiento ético de los auditores internos como un componente importante de su juicio profesional. Otras vías de investigación subyacen en la definición clara de las funciones centrales de la AI, la conceptualización y evaluación de la calidad de la AI más allá de la fuerte influencia del punto de vista de la auditoría externa, y la profundización del estudio de la práctica, responsabilidades y cuestiones éticas.

Kotb, Elbarban y Halabi (2020) presentan una revisión de la literatura sobre investigación en AI para el periodo 2005-2018. Encuentran que la literatura está dominada por los Estados Unidos (tanto en autores como en revistas), se centra en el contexto

estadounidense (empresas que cotizan en bolsa), y en gran medida no se hace referencia explícita a bases teóricas. Regiones como las economías emergentes y entornos organizativos clave (pymes de capital cerrado y organizaciones sin fines de lucro) están en gran parte ausentes en la investigación previa. Estos autores señalan que las continuas fallas corporativas han dado lugar a preocupaciones de que AI no esté abordando los riesgos contribuyendo a crear valor como debería. Lo que se espera que haga la AI de acuerdo con los estándares, y lo que realmente hace en la práctica, a veces no son consistentes entre sí, generando una brecha de rendimiento (*performance gap*). Encuentran que los temas más investigados han sido el rol de gobernanza de la AI (asociado con la gestión de riesgos y el control interno), la efectividad de la AI, y más recientemente, el impacto de las tecnologías de información en la AI, en especial respecto a los riesgos de seguridad. Entre los temas menos estudiados se encuentran la tercerización de la AI y el proceso de contratación de auditores internos. Solo el 20% de los estudios relevados presentan un enfoque teórico, identificándose como enfoques conceptuales la teoría de la agencia, teoría de costos de transacción, teoría institucional / neo institucional y la visión basada en los recursos, entre otros. Como vías de investigación futuras, Kotb y otros (2020) mencionan el desarrollo de una perspectiva teórica, la evaluación de la efectividad de la AI, la definición de un rol generalmente aceptado y cuantificable, la identificación de una posición organizacional adecuada, la definición de la AI como carrera (coinciden con Roussy y Perron, 2018, en cierta percepción negativa) y la faceta ética.

b. Marco regulatorio en la Argentina: el código de gobierno societario

En la Argentina, la Comisión Nacional de Valores (CNV), mediante la Resolución CNV N° 797/19 requiere a los directorios de las empresas autorizadas a hacer oferta pública de sus valores negociables -excepto las que califiquen como PyMEs- a incluir un informe sobre el grado de cumplimiento del CGS como anexo de la Memoria de los administradores desde el

año 2007. Esa norma modificó a la Res. CNV 606/12 e introdujo mejoras en la información suministrada por las emisoras. Se presenta en la Tabla 1 una comparación de los aspectos generales de las dos últimas resoluciones de CGS aprobadas por la CNV, donde puede observarse que los cambios surgen tanto a nivel de formato de presentación como en la motivación intrínseca del código, pasando de un enfoque de cumplir o explicar a aplicar o explicar. En las siguientes dos subsecciones se profundizan los contenidos de cada CGS.

Tabla 1: Aspectos comparativos generales de la los CGS según Res. CNV 797/19 y Res. CNV 606/12

| Aspecto | Res. 606/12 | Res. 797/19 |
|---|---|---|
| Enfoque | Cumplir o explicar | Aplicar o explicar |
| Formato | Grilla donde la emisora autocalifica su nivel de cumplimiento (cumplimiento total o parcial, no cumple) | Reporte donde la emisora explica sus prácticas. No se requiere autoevaluación del cumplimiento. |
| Estructura general | Principios: 9 Recomendaciones generales: 25 Recomendaciones desagregadas: 75 | Dimensiones: 7 Principios: 22 Prácticas: 29 |
| Auditoría interna y administración de riesgos | Principio II, con tres recomendaciones desagregadas (II.1.1.8, II.1.4, II.7.1). Principio III, con cinco recomendaciones (III.1 a III.5). Principio IV, con una recomendación sobre el tema (IV.2). | Dimensión Ambiente de control. Principios: XII, XII y XIV Prácticas: 17 a 20 |
| Vigencia | EEFF cerrados a partir de 31/12/2012 al 30/12/2019 | A partir de EEFF cerrados el 31/12/2019 |

Fuente: Elaboración propia

b.1. Res. 606/12: Código de Gobierno Societario anterior

Con respecto a la gestión de riesgos, la Res. 606/12; el Principio II. “Sentar las bases para una sólida administración y supervisión de la emisora”, establece que las empresas deben informar si el órgano de administración aprueba las políticas de gestión integral de riesgos; de control interno y de prevención de fraudes. Deberán explicitar si los temas sometidos a consideración del Órgano de Administración (Directorio) son acompañados por un análisis de los riesgos asociados a las decisiones que puedan ser adoptadas, teniendo en cuenta el nivel de riesgo empresarial definido como aceptable por la Emisora. Al respecto el P.II.7.1. establece que se debe informar si la emisora cuenta con programas de capacitación continua vinculado a las necesidades existentes de la Emisora para los miembros del Órgano de Administración y gerentes de primera línea, que incluyen entre otros, temas acerca de su rol y responsabilidades sobre la gestión integral de riesgos empresariales. En el caso de los miembros del Comité de Auditoría deben capacitarse sobre normas contables internacionales, de auditoría y de control interno y de regulaciones específicas del mercado de capitales.

El principio III “Avalar una efectiva política de identificación, medición, administración y divulgación del riesgo empresarial”, requiere que el órgano de administración responda si la emisora cuenta con políticas de gestión de riesgos de cumplimiento de los objetivos y una descripción de los aspectos más relevantes; si existe un Comité de gestión de riesgos y manuales de procedimientos. Se solicita que la empresa detalle los principales factores de riesgos específicos y las acciones implementadas para mitigarlos. En caso de no contar con el Comité, deberá describir el papel que desempeña el Comité de Auditoría en la supervisión antes mencionada y su interacción con el directorio o gerencia general. Deberá especificar, en caso de existir, la función del oficial de gestión de riesgos o equivalente; se detallarán las políticas de gestión de riesgos adoptadas y el marco aplicado como por ejemplo *Enterprise Risk Management*, ISO 31000; IRAM 17551, entre otros. La norma establece también que el órgano

de administración deberá comunicar los resultados de la supervisión de la gestión de riesgos en los estados financieros y en la memoria anual.

Con respecto a la función de auditoría interna en el principio IV, “Salvaguardar la integridad de la información financiera con auditorías independientes”, la recomendación IV.2 se refiere a la existencia de una función de auditoría interna, responsable de la evaluación del sistema de control interno, que reporta al Comité de Auditoría o al presidente del Órgano de Administración. En el informe sobre cumplimiento de CGS se debe indicar si el Comité de Auditoría o el Órgano de Administración realizan una evaluación anual sobre el desempeño del área de auditoría interna y el grado de independencia de su labor profesional. Los auditores internos deben ser independientes de las áreas operativas, los accionistas de control o entidades relacionadas que ejerzan influencia significativa en la Emisora. Se debe especificar si la función de auditoría interna realiza su trabajo de acuerdo a las normas internacionales emitidas por el *Institute of Internal Auditors* (IIA).

Posteriormente a la aprobación de la Res. 606/12, se sancionó la Ley 26831 (Ley Mercado de Capitales, LMC), que en su artículo 60 señala que se debe informar en notas a los estados financieros (EEFF) la política de asunción y cobertura de riesgo en los mercados. Es función del comité de auditoría supervisar la aplicación de las políticas en materia de información sobre la gestión de riesgos de la sociedad (Art. 110).

Según un relevamiento realizado por Robles, Castañeda y Carrizo (2019) sobre 65 emisoras, el principio con mayor cumplimiento total era el III.1 (82%), seguido por los principios II.1.1.8 y III. 5 (69%), que fundamentalmente se refieren a que las empresas cuentan con políticas de gestión integral de riesgos, control y interno y prevención de fraudes. Los de menor cumplimiento son el P. III. 4 y III. 2 (38%) y III. 3 (35%), sobre la existencia de un Comité de riesgos, la existencia de una función independiente de evaluación de los mismos y la información del marco que utiliza la empresa.

b.2. Res. 797/19: nuevo CGS

El Ambiente de control es uno de los siete temas en los cuales está separada esta norma y está compuesto por cinco principios, tres de los cuales se relacionan de manera directa con el objetivo de este trabajo y se analizan a continuación:

Principio XII: El directorio tiene la responsabilidad de asegurar el ambiente de control que incluye el sistema de control interno, la auditoría interna, la gestión de riesgos, el cumplimiento de las normas y regulaciones y la auditoría externa. Según el principio XIII, deberá también asegurar la existencia de un sistema de gestión integral de riesgos (SIGR) que permita el cumplimiento de los objetivos de la compañía. En cuanto a la función de auditoría Interna, el principio XIV establece que es el directorio quien debe asegurar su existencia y estará a cargo de una persona o un departamento dependiendo del tamaño, naturaleza de la actividad y las operaciones y los riesgos a los cuales se encuentre expuestos la compañía. La Auditoría Interna tiene a su cargo la evaluación de los controles internos, los procesos de gobierno societario y la gestión de riesgo, debiendo ser independiente y objetiva y tener sus líneas de reporte claramente establecidas.

Los principios mencionados están asociados con las prácticas número 17, 18 y 19. La Práctica 17: pone énfasis en la responsabilidad del directorio sobre la implementación de un SIGR que permita la identificación, evaluación y gestión los riesgos inherentes a la naturaleza del negocio, financieros y no financieros, medioambientales, sociales, reputacionales, entre otros. Dado que los riesgos también son oportunidades de crecimiento, el directorio debe determinar el “apetito al riesgo” o sea la cantidad de riesgo que la compañía está dispuesta a aceptar, que es diferente la “tolerancia al riesgo” (nivel de variación aceptable respecto al apetito al riesgo) La estrategia de la compañía deberá estar alineada la administración de riesgos y la definición del apetito al riesgo. El directorio puede contar con el apoyo de un Comité de Riesgos, no obstante es necesario que el directorio se involucre en la tarea de identificar la

interrelación de los riesgos, asegurarse la eficiencia del sistema de gestión de riesgos y garantizar los recursos para gestionarlos. Por su parte la gerencia debe interactuar con el directorio en el proceso de identificación, evaluación y gestión de riesgos, suministrando información sobre, recursos humanos, incentivos, cumplimiento normativo o los controles.

La práctica número 18 se refiere a que el directorio debe monitorear la efectividad de una AI independiente, que cuente con los recursos necesarios, para la implementación del plan anual de auditoría en base a los riesgos evaluados y que cuente con una línea de reporte directa al Comité de Auditoría. Una función de AI objetiva e independiente de la gerencia, conforma la tercera línea de defensa, siendo los controles internos la primera línea y la gestión de riesgos y el *compliance* la segunda. El objetivo de la AI es agregar valor a la organización y mejorar los procesos y operaciones a través de la evaluación del sistema de control interno y los elementos de la gestión de riesgos.

El plan anual de auditoría, preparado en función de los riesgos identificados y evaluados, debe ser presentado al Comité de Auditoría para su aprobación. No obstante pueden surgir auditorías no planeadas, de acuerdo a necesidades que surjan durante el año. El directorio podrá aprobar un Reglamento de AI que establezca las políticas y procedimientos para la función, alcance, responsabilidades y autoridad; que deberá ser comunicado a todos los niveles de la organización y revisado periódicamente por el Comité de Auditoría.

Por último la práctica número 19 establece que tanto el auditor interno como todos los integrantes del departamento de AI deben ser independientes y altamente capacitados, con amplios conocimientos en materia financiera, empresariales y contables, poder evaluar y gestionar riesgos de fraude y conocimientos de tecnología de información. Deberán demostrar autoridad para auditar a todos los niveles de la compañía, tener comunicación directa con todo el personal y acceso a los registros, archivos e información necesaria. Deberá contar con presupuesto para trasladarse a las diferentes sedes con autorización de la gerencia.

c. Metodología

Para cumplimentar el objetivo propuesto, este trabajo desarrolla un estudio cualitativo basado en el análisis documental, compuesto de dos etapas. En primera instancia se realiza una comparación de las dos normativas de CGS (Res. 606/12 y Res. 797/19), centrándose en la auditoría interna y la gestión integral de riesgos. Se emplea la técnica de análisis de contenido, identificándose cinco categorías de análisis: i) rol del directorio, ii) tipos de riesgos mencionados y metodología de gestión, iii) organización funcional de la gestión de riesgos, iv) comunicación de la supervisión de gestión de riesgos y v) características organizacionales de la función de auditoría interna.

En segundo lugar, se presenta la aplicación práctica de este marco comparativo mediante un estudio de casos. La muestra consiste en las tres empresas listadas en los mercados de valores argentinos que, según la clasificación sectorial del Instituto Argentino de Mercado de Capitales (IAMC, 2017), pertenecen al sector alimentos y bebidas. Se seleccionaron empresas del mismo sector por esperarse que en principio, estén expuestas a factores de riesgo operativos similares que faciliten la comparación. Las empresas analizadas son Molinos Río de la Plata (MOLI), Havana Holding (HAVA) y Compañía Introdutora de Buenos Aires (CIBA). Ninguna de estas empresas es emisora de *American Depositary Receipts* (ADR), lo cual implica que su esquema de presentación de información se enmarca únicamente bajo normas nacionales. Las fuentes de información empleadas son los reportes del CGS de cada empresa bajo las diferentes normativas y los estados financieros (EEFF) anuales consolidados correspondientes a los mismos años que el CGS. En la Tabla 2 se presenta un resumen del marco de antecedentes de cada empresa, donde puede observarse que la emisora de mayor tamaño es MOLI y la de menor tamaño es HAVA.

Tabla 2: Antecedentes de las empresas analizadas

| Emisora | MOLI | HAVA | CIBA |
|-------------------------------------|--|--|---|
| Actividad principal | Industrialización y comercialización de productos alimenticios. | Inversora (declarada en EEFF). Actividad inicial: industrialización y comercialización de productos alimenticios | Explotación de salinas y elaboración de sales. |
| Fecha registro sociedad | 1931 (Registro público de comercio) | 2003 (inicio actividades 1948) | 1901 (Registro público de comercio) |
| Activo total cierre anual EEFF 2020 | 35.727,7 | 1.897 | 2.820 |
| Ventas EEFF anual 2020 | 46.074 | 2.125,5 | 3.264,6 |
| Cierre EEFF anual | 31/12 | 31/12 | 30/09 |
| Información analizada | Res. 606/12: CGS y EEFF 2018, Res 797/19: CGS y EEFF 2019 y 2020 | Res. 606/12: CGS y EEFF 2018, Res 797/19: CGS y EEFF 2019 y 2020 | Res. 606/12: CGS y EEFF 2019, Res 797/19: CGS y EEFF 2020 |

Fuente: EEFF consolidados elaborados bajo NIIF, valores en millones de pesos argentinos expresados en poder adquisitivo homogéneo del 31/12/2020 (índice FACPCE). Para CIBA se muestran valores re-expresados al 31/12/2020.

2. Resultados

2.a. Auditoría interna y administración de riesgos: comparación normativa

En la Tabla 3 se presenta el análisis de contenido de cada versión del CGS (Res. 606/12 y Res. 797/19) para las categorías definidas. Con respecto a la administración de riesgos, se incorpora el concepto de “sistema integral de riesgos que es el resultado de (...) la mejora continua de procesos para vigilar las actividades de gestión de riesgos” (orientación de la práctica 17). Este enfoque es más amplio que el desarrollado en el código anterior, donde se focalizaba en la existencia de un comité de gestión del riesgo dentro del directorio. La nueva resolución incorpora como recomendación que el directorio determina el apetito al riesgo (práctica 17). Se realiza una clasificación diferente de los tipos de riesgos, mencionándose

riesgos medioambientales, sociales, tecnológicos y reputacionales, que no estaban detallados en la versión anterior del código. La comunicación de la supervisión de gestión de riesgos es un aspecto a considerar en el reglamento del Comité de Auditoría para el nuevo CGS. No se menciona la divulgación de esta información en los EEFF, como en la resolución anterior, ya que este punto ha sido incluido en la Ley de Mercado de Capitales.

La nueva resolución le da mayor preponderancia a la temática de auditoría interna, incorporándose como principio XII que el “Directorio debe asegurar la existencia de un ambiente de control, compuesto por controles internos desarrollados por la gerencia, la auditoría interna, la gestión de riesgos (...)”. Asimismo, se agrega como recomendación la presentación de un plan anual de AI realizado en función de los riesgos evaluados, que debe ser revisado por el comité de auditoría y aprobado por el directorio (práctica 18). En las orientaciones de la práctica 18 se menciona que el “Directorio podrá aprobar un reglamento de AI que (...) deberá ser comunicado claramente a todos los niveles de la compañía y revisado periódicamente por el Comité de Auditoría” (pág. 30). En las recomendaciones de las prácticas 18 y 19 se amplían los conceptos sobre la función de la AI, su forma de organización y se remarca que debe funcionar en forma independiente y con presupuesto autónomo.

Tabla 3: Análisis comparativo de los CGS por categoría

| Categoría | Res. CNV 606/12 | Res. CNV 797/19 |
|--------------------|--|---|
| Rol del directorio | <p>Debe aprobar las políticas de gestión integral de riesgos y de control interno, y de prevención de fraudes (P. II.1.1.8)</p> <p>Los temas sometidos a consideración del directorio son acompañados por un análisis de los riesgos asociados a las decisiones que puedan ser adoptadas, teniendo en cuenta el nivel de riesgo empresarial definido como aceptable (P. II.1.4).</p> <p>Programa de capacitación continua para</p> | <p>El directorio garantiza y supervisa la existencia de un sistema integral de gestión de riesgos. Establece el apetito al riesgo de la compañía (Práctica 17)</p> <p>El directorio debe asegurar la existencia de la función de auditoría interna, independiente y objetiva. Monitorea su efectividad. (práctica 18)</p> <p>El plan anual de AI se presenta al Comité de Auditoría para su aprobación. En caso de existir aprobará Reglamento de Auditoría</p> |

| | | |
|---|--|--|
| | <p>directores y gerentes de primera línea en la gestión integral de riesgos empresariales (entre otros temas) (P.II.7.1.)</p> <p>Se pide especificar el grado de interacción entre el directorio o de sus Comités con la Gerencia General en materia de gestión integral de riesgos empresariales (P. III. 1)</p> | Interna (recomendación práctica 18) |
| Tipos de riesgos mencionados y metodologías de gestión | <p>Riesgos empresariales: de cumplimiento de los objetivos estratégicos, operativos, financieros, de reporte contable, de leyes y regulaciones (P. III. 1)</p> <p>Las políticas de gestión integral de riesgos son actualizadas permanentemente conforme a las recomendaciones y metodologías reconocidas. Se debe indicar cuáles se emplean (COSO, ISO, IRAM) (P. III. 4)</p> | Riesgos financieros y no financieros, tales como riesgos medioambientales, sociales, tecnológicos y reputacionales (recomendación práctica 17) |
| Organización funcional de la gestión de riesgos (por ejemplo existencia de un Comité de gestión de riesgos dentro del directorio) | <p>Informar si hay una función independiente dentro de la Gerencia General que implementa las políticas de gestión integral de riesgos (función de Oficial de Gestión de Riesgo o equivalente). (P. III. 3)</p> <p>Informar si existe el comité de riesgos (no obligatorio) dentro del directorio (P. III 2)</p> | Se menciona un sistema integral de riesgos, donde el comité de riesgos es una forma de organización posible (orientación de la práctica 17). |
| Comunicación de la supervisión de gestión de riesgos | Informar sus resultados en los EEEF y la memoria anual (P. III.5) | El reglamento del comité de auditoría contemplará, entre otros, la supervisión de la aplicación de las políticas en materia de divulgación de información sobre la gestión de riesgos (recomendación de la práctica 20). |
| Características organizacionales de la función de auditoría interna | <p>Informar si los profesionales a cargo de tal función son independientes y cumplen con normas del <i>Institute of Internal Auditors</i> (P. IV. 2).</p> <p>La función de auditoría interna reporta al Comité de Auditoría o al Presidente del directorio (P. IV 2)</p> | <p>Personas independientes y altamente capacitadas, con presupuesto autónomo (práctica 19)</p> <p>Puede ser persona o departamento. Reporte directo al comité de auditoría (práctica 18)</p> |

Fuente: Elaboración propia

2.b. Análisis de casos

Se presentan a continuación los resultados del estudio de casos. En la Tabla 4 se desarrolla el caso de MOLI, en la Tabla 5 HAVA y en la Tabla 6 CIBA.

En el caso de MOLI (Tabla 4), para la categoría rol del directorio en el CGS 2018 se menciona explícitamente que no se cuenta con una política de riesgos de carácter integral, en el nuevo CGS esta ausencia no se menciona. En la categoría Tipos de riesgos mencionados y metodología de gestión no se observan cambios en el contenido de la información presentada. En Organización funcional de la gestión de riesgos, en el CGS 2019-2020 no se menciona la ausencia de un oficial de riesgo (en concordancia con la nueva normativa que no incluye el concepto). En cuanto a la Comunicación de la supervisión de gestión de riesgos, se incluye la misma información en el CGS 2019-2020 con respecto al 2018. Se eliminó la explicación que indicaba que el Directorio realiza un análisis general anual de la gestión de riesgos pero no expone los resultados en la memoria y estados financieros (P. III. 5). Por último, en la categoría Características organizacionales de la función de auditoría interna, cambia la denominación de Gerencia (CGS 2018) a Dirección (CGS 2019-2020). En el CGS 2018 se menciona que depende del presidente del directorio, mientras que en el CGS 2019-2020 se nombra al presidente de la compañía, sin quedar en claro si se refiere a la misma persona. En la nueva versión del CGS se describe la independencia de esta función y la formación profesional de sus integrantes, información que no estaba presente en la norma anterior. Se repite nuevamente la información sobre la aplicación de las normas del IIA como se presentaba en el CGS 2018, aunque este punto no es mencionado en la nueva normativa.

Tabla 4: Análisis de contenido para Molinos Río de La Plata (MOLI)

| Categoría | Res. CNV 606/12 (CGS 2018) | Res. CNV 797/19 (CGS 2019-2020) |
|--------------------|--|--|
| Rol del directorio | La Sociedad informa que cuenta con una política de riesgos, aunque se aclara que | El directorio aprueba anualmente la política |

| | | |
|---|--|---|
| | <p>no es una política de gestión de riesgos de carácter integral (P.II.1.1.8 y III. 1)</p> <p>Se realizan programas de actualización permanente en temas de interés para los miembros del Directorio y los gerentes de primera línea de la Sociedad (se detallan ejemplos pero no se menciona la gestión de riesgos entre ellos). (P.II.7.1)</p> <p>El Comité de Auditoría realiza una evaluación del desempeño de la Gerencia de Auditoría Interna. (P. IV. 2)</p> | <p>de riesgo (práctica 17)</p> <p>No se menciona explícitamente en el CGS que la empresa posee una política de gestión integral de riesgos como ocurría en el CGS anterior (aunque no se declara no tenerla).</p> <p>El Comité de Auditoría realiza una evaluación del desempeño de la Dirección de Auditoría Interna (práctica 18).</p> |
| Tipos de riesgos mencionados y metodología de gestión | <p>La política de riesgo comprende los riesgos financieros y de originación de materias primas. (P. III. 1)</p> <p>La Gerencia de Auditoría Interna realiza una auditoría de los procesos considerados críticos en la sociedad y sus subsidiarias y lleva a cabo presentaciones a los miembros del Comité de Auditoría sobre diversos temas. Se realiza el seguimiento de la Política de Seguridad de la Información. (P.II.1.1.8).</p> <p>Durante el ejercicio 2018 se efectuó el seguimiento del programa de compliance de la Sociedad, centralizando su análisis en la elaboración de matrices de riesgo, capacitaciones, actualizaciones, entre otros (P.III.1).</p> | <p>La política de riesgos define limitaciones a la exposición en operaciones de originación de materias primas (trading de commodities), y en las operaciones financieras.</p> <p>La Gerencia de Auditoría Interna realiza una auditoría de los procesos considerados críticos en la Sociedad y sus subsidiarias y lleva a cabo presentaciones a los miembros del Comité de Auditoría sobre diversos temas. Se realiza el seguimiento de la Política de Seguridad de la Información.</p> <p>Durante el ejercicio 2019 se efectuó el seguimiento del programa de compliance de la Sociedad, centralizando su análisis en la elaboración de matrices de riesgo, capacitaciones, actualizaciones, entre otros (práctica 17).</p> |
| Organización funcional de la gestión de riesgos (por ejemplo existencia de un Comité de gestión de riesgos dentro del directorio) | <p>Se ha incorporado a la Dirección de Asuntos Legales la función formal de Compliance (P.II.1.1.8).</p> <p>La política de riesgo es monitoreada por la Gerencia de Administración y Finanzas en forma mensual. El Comité de Riesgos de la Sociedad sirve de apoyo al monitoreo realizado por el Directorio. (P. III. 1)</p> <p>La evaluación y gestión de riesgos es llevada a cabo por el Directorio, el Comité de Auditoría, la Primera Línea Gerencial, la Dirección de Asuntos Legales y Compliance y la Gerencia de</p> | <p>La Política de Riesgos es monitoreada por la Dirección de Administración y Finanzas en forma mensual (práctica 17)</p> <p>El Comité de Riesgos de la Sociedad sirve de apoyo al monitoreo realizado por el Directorio (práctica 17).</p> <p>La evaluación y gestión de riesgos es llevada a cabo por el Directorio, el Comité de Auditoría, la Primera Línea Gerencial, la Dirección de Asuntos Legales y la Dirección de Auditoría Interna (práctica 17).</p> |

| | | |
|---|---|--|
| | <p>Auditoría Interna (P. III 2)</p> <p>La Sociedad considera que no es necesaria la incorporación de la función del Oficial de Riesgo (P. III. 3)</p> | |
| Comunicación de la supervisión de gestión de riesgos | <p>El Directorio realiza un análisis general de la gestión anual pero no expone los resultados de la supervisión de la gestión de riesgos en la memoria y estados financieros (P. III. 5)</p> <p>El Comité de Auditoría redactó e implementó su propio Reglamento Interno en el 2009 (P. IV.1). No se mencionan los contenidos.</p> <p>Punto 29 (notas a los EEFF) presenta la Gestión y política de riesgo financiero, aborda el Riesgo de Mercado, Riesgo de Liquidez y Riesgo de Crédito (Art. 60 LMC).</p> <p>Memoria de los EEFF: no informa política de gestión de riesgos.</p> | <p>El Comité de Auditoría redactó e implementó su propio Reglamento Interno en el 2009 (práctica 20). No se mencionan los contenidos.</p> <p>Punto 29 (notas a los EEFF) presenta la Gestión y política de riesgo financiero, aborda el Riesgo de Mercado, Riesgo de Liquidez y Riesgo de Crédito (Art. 60 LMC).</p> <p>Memoria de los EEFF: no informa política de gestión de riesgos.</p> |
| Características organizacionales de la función de auditoría interna | <p>La Gerencia de Auditoría Interna depende directamente del Presidente del Directorio. Realiza presentaciones periódicas a los miembros del Comité de Auditoría.</p> <p>Realiza su trabajo de acuerdo con varios principios establecidos en las normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna emitidas por el Institute of Internal Auditors (se detallan cuáles son). Entre los puntos mencionados está “desarrolla su Plan de Auditoría en base a la evaluación de los procesos y sus riesgos en forma integral” (P. IV. 2)</p> | <p>Auditoría Interna reporta en forma directa al Presidente de la Compañía y al Comité de Auditoría.</p> <p>No cumple funciones operativas ajenas a su responsabilidad. Staff de profesionales capacitados (no se brinda mayor detalle de la formación) (práctica 19)</p> <p>Realiza su trabajo de acuerdo con varios principios establecidos en las normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna emitidas por el Institute of Internal Auditors (se detallan cuáles son). (práctica 18). Entre los puntos mencionados está “desarrolla su Plan de Auditoría en base a la evaluación de los procesos y sus riesgos en forma integral” si bien no se menciona explícitamente en el CGS que la empresa posee una política de gestión integral de riesgos</p> |

Fuente; Elaboración propia

En el caso de HAVA (Tabla 5), para la categoría Rol del directorio en el CGS 2019-2020 no se observan cambios en el contenido de la información presentada. En la categoría Tipos de riesgos mencionados y metodología de gestión, en el CGS 2018 se presentaba información más detallada, mencionándose los principales factores de riesgo los cuales no se nombran en el CGS 2019-2020. En Organización funcional de la gestión de riesgos, en el CGS 2018 se explica que no existe comité de riesgos y que otras personas cumplen sus funciones, sin dar mayor detalle, mientras que en el CGS 2019-2020 se aclara que esta función la asume el departamento de AI.

En cuanto a la Comunicación de la supervisión de gestión de riesgos, en ambas versiones del CGS se señala que se informan los resultados de la gestión de riesgos en los EEFF y la memoria anual. Sobre este tema, en las notas a los EEFF 2018-2019-2020 se informa sobre la gestión del riesgo financiero, en cumplimiento de la LMC. En el CGS 2019-2020 se expone que el proceso de identificación y gestión del riesgo es descrito en la reseña informativa. En el mencionado documento el término riesgo solo aparece para indicar que para mitigar el riesgo de liquidez la compañía dispone de financiamiento. Por último, en la categoría Características organizacionales de la función de auditoría interna, el CGS 2019-2020 agrega al directorio en la línea de reporte del departamento de AI, además de la alta gerencia que se mencionaba en el CGS 2018. En el GCS 2019-2020 se informa que el departamento de AI elabora un plan de auditoría anual, en función de lo indicado por el directorio, que se presenta al gerente general. En el CGS 2019-2020 se agrega información sobre cómo se implementa el presupuesto y las acciones de este departamento, y se menciona que está integrado por profesionales altamente capacitados.

Tabla 5: Análisis de contenido para Havana Holding (HAVA)

| Categoría | Res. CNV 606/12 (CGS 2018) | Res. CNV 797/19 (CGS 2019-2020) |
|--|---|--|
| Rol del directorio | <p>El Directorio define la responsabilidad general sobre la identificación y gestión del riesgo, del funcionamiento adecuado de los controles relacionados con la detección de fraudes, la prevención del lavado de dinero y la transparencia de la información (P.II.1.1.8)</p> <p>El Directorio realiza los controles necesarios y solicita informes a la alta gerencia y eventualmente a consultores especializados. La alta gerencia acompaña con trabajos interdisciplinarios e informes de fuentes especializadas. (PIII.1)</p> | <p>Práctica 17: El Directorio realiza los controles necesarios y solicita informes a la alta gerencia y eventualmente a consultores especializados. La alta gerencia acompaña con trabajos interdisciplinarios e informes de fuentes especializadas.</p> <p>El directorio tiene la responsabilidad general sobre la identificación y gestión del riesgo.</p> |
| Tipos de riesgos mencionados y metodologías de gestión | <p>Se realiza un análisis previo de los riesgos asociados a las decisiones que puedan ser adoptadas cuando se considera necesario (P.II.1.4).</p> <p>Se realiza un seguimiento constante de los riesgos materiales identificados, determinando el orden de prioridad de los mismos según su probabilidad en todos los niveles de la organización y para tomarlos en consideración en los procesos de planificación estratégica y de negocios (P.III.1)</p> <p>En el P. III.2 se mencionan como principales factores de riesgo: la evolución del mercado en el que opera y la posibilidad de expandirse tanto a nuevos mercados locales como internacionales.</p> <p>Se informa que la política de gestión de riesgos es evaluada en forma constante por el directorio, pero no se presentan ni detallan las metodologías aplicadas. (P. III. 4)</p> | <p>Se realiza un seguimiento constante de los riesgos materiales identificados, determinando el orden de prioridad de los riesgos según su probabilidad en todos los niveles de la organización y para tomarlos en consideración en los procesos de planificación estratégica y de negocios (práctica 17).</p> <p>La política de gestión de riesgos es evaluada en forma permanente por el directorio (práctica 17).</p> |
| Organización funcional de la | No existe una función independiente que implemente las políticas de gestión de riesgo. | Se informa que no existe un Comité de Gestión de Riesgos, y que el Departamento |

| | | |
|--|---|--|
| gestión de riesgos (por ejemplo existencia de un Comité de gestión de riesgos dentro del directorio) | (P. III. 3) Se informa que no existe un Comité de Gestión de Riesgos, aunque hay personas encargadas de su gestión y supervisión. P.III.2 | de Auditoría Interna de la Sociedad lleva a cabo los controles correspondientes. Se cuenta con funcionarios encargados de la gestión y supervisión de riesgos particulares (práctica 17). |
| Comunicación de la supervisión de gestión de riesgos | Se indica que se informan los resultados de la gestión de riesgos en los EEFF y la memoria anual (P. III.5). EEFF 2018, nota 4: Gestión del riesgo financiero, se dedican 9 páginas al riesgo de mercado (incluyendo el riesgo de tipo de cambio y riesgo de tasa de interés), riesgo de crédito y riesgo de liquidez. | El directorio informa respectivamente sobre la gestión de riesgos en sus estados financieros (práctica 17). El directorio tiene la responsabilidad general sobre la identificación y gestión del riesgo. El mencionado proceso es descrito en la Reseña Informativa de la Emisora, EEFF 2019-2020, nota 4: Gestión del riesgo financiero, se dedican 9 páginas al riesgo de mercado (incluyendo el riesgo de tipo de cambio y riesgo de tasa de interés), riesgo de crédito y riesgo de liquidez. |
| Características organizacionales de la función de auditoría interna | La Sociedad cuenta con un departamento de Auditoría Interna, el cual reporta a la Alta Gerencia y trabaja en colaboración con el Comité de Auditoría. Los procesos de control interno son elaborados por este departamento y aprobados por la Alta Gerencia y el Directorio. Se indica que los integrantes de este departamento son independientes respecto a las restantes áreas operativas y a los accionistas, y que cumplen las normas profesionales aplicables, sin especificar cuáles son. (P. IV.2) | La Sociedad cuenta con un departamento de Auditoría Interna, el cual reporta al Gerente General y también al Directorio. Trabaja en colaboración con el Comité de Auditoría (práctica 18). El departamento de Auditoría Interna elabora un Plan de Auditoría anual, que abarca aquellos puntos de control indicados por el Directorio, que es presentado al Gerente General de la Sociedad (práctica 18). Los integrantes son independientes respecto a las restantes áreas operativas y a los accionistas. Dicho departamento cuenta con recursos humanos y un presupuesto acorde al tamaño de la sociedad y complejidad de sus negocios (la empresa lo expone en la práctica 18 pero es algo que se menciona en las orientaciones de la práctica 19) Conformado por profesionales altamente capacitados en las diversas áreas de incumbencia (financieras, contables, relaciones humanas, entre otras) (práctica 19). |

Fuente: Elaboración propia

En el caso de CIBA (Tabla 6), en el CGS 2020 la emisora indica en cada práctica si se aplica o no, y la mayor parte de sus contenidos son muy similares al CGS 2019. En la dimensión Ambiente de control, responden en todos los casos que aplican las prácticas. Para la categoría rol del directorio en los CGS 2019 y 2020 se presenta información similar, llamando la atención que en el CGS 2020 no se menciona el término “integral” en la gestión de riesgo. La descripción del alcance de las responsabilidades del directorio y la alta gerencia resulta un tanto confusa en ambos CGS. En la categoría Tipos de riesgos mencionados y metodología de gestión, en el CGS 2019 se presenta información más detallada, mencionándose la cobertura de seguros contra riesgos que no se nombran en el CGS 2020. En Organización funcional de la gestión de riesgos, en los CGS 2019 y 2020 se explica que no existe comité de riesgos. En el CGS 2020 se omite mencionar que no se considera necesario contar con un oficial de gestión de riesgos. En cuanto a la Comunicación de la supervisión de gestión de riesgos, el CGS 2019 presenta mayor nivel de detalle que el CGS 2020, ya que se presenta la política de la sociedad al respecto e incluso se menciona la posibilidad de proporcionar mayor detalle en el futuro a solicitud de los accionistas. Por último, en la categoría Características organizacionales de la función de auditoría interna, se informa que se encuentra tercerizada y que reporta al presidente del directorio, en vez del comité de auditoría. En el CGS 2020 se menciona que son profesionales altamente capacitados para esta tarea.

Tabla 6: Análisis de contenido para Compañía Introdutora Buenos Aires (CIBA)

| Tema | Res. CNV 606/12 (2019) | Res. CNV 797/19 (2020) |
|--------------------|---|--|
| Rol del directorio | El directorio ha aprobado lineamientos generales de la gestión integral de riesgo, control interno y prevención de fraudes. La gerencia general solicita aprobación del directorio en cuestiones especiales referentes a riesgos específicos. (P.I.1.1.8) El Directorio ha derivado a la Gerencia General la administración de riesgo de la compañía. La Gerencia General | Práctica 17: Se replican respuestas presentadas en el CGS anterior (principios III.1 y III.2). El Directorio ha derivado a la Gerencia General la administración de riesgo de la compañía. La Gerencia General conjuntamente con el Directorio ha identificado los riesgos y los procesos que deberán atenderse. No se menciona el término “integral” en la gestión de riesgo. |

| | | |
|---|---|---|
| | <p>conjuntamente con el Directorio ha identificado los riesgos y los procesos que deberán atenderse. (P. III. 2)</p> <p>Los temas sometidos a la consideración del Directorio cuentan con un análisis económico financiero previo, que se realiza con base a un nivel de riesgo empresarial definido como aceptable (se repite casi textualmente el contenido de la Res. 606/12 en el principio II.1.4)</p> <p>El directorio realiza actividades de seguimiento del negocio (no se especifican cuáles). Con respecto al control de riesgos se emplean sistemas de procesamiento electrónico de datos (no se aclara si lo realiza la gerencia general o el directorio) (P.III.1)</p> <p>Periódicamente se realizan reuniones informativas entre el Directorio, la gerencia general y los gerentes de primera línea para analizar el tema y formular los cambios que el directorio considere necesario. (P.III.2)</p> | |
| Tipos de riesgos mencionados y metodologías de gestión | <p>Se mencionan la cobertura de seguros contra riesgos patrimoniales, continuidad de operaciones y gestión (P.I.1.1.8)</p> <p>Se atienden procesos relacionados con riesgos económicos y financieros, operativos, legales y tecnológicos. (P.III.1)</p> <p>Se informa que se emplean metodologías reconocidas, mencionando las temáticas (normas internacionales de gestión de calidad, gestión ambiental, de salud y seguridad ocupacional) pero no las normas específicas (P. III.4)</p> | <p>Se atienden procesos relacionados con riesgos económicos y financieros, operativos, legales y tecnológicos. (práctica 17, copia textual del P.III.1). La información del principio I.1.1.8 no se repite en este CGS.</p> <p>Se repite en la práctica 17 la información del principio III.4 (metodologías reconocidas sin especificar).</p> |
| Organización funcional de la gestión de riesgos (por ejemplo existencia de un Comité de gestión de riesgos dentro | <p>No se considera necesaria la designación de un oficial de gestión de riesgos independiente dentro de la gerencia general (P. III. 3)</p> <p>No se menciona la existencia de un</p> | <p>No se menciona la información del P.III.3 sobre que no se considera necesario contar con un oficial de gestión de riesgos.</p> <p>No se menciona la existencia de un comité de riesgos (práctica 17).</p> |

| | | |
|---|--|---|
| del directorio) | comité de riesgos (P. III 2) | |
| Comunicación de la supervisión de gestión de riesgos | <p>La empresa explica que se ha decidido informar principalmente sobre la existencia de contingencias originadas por fallas en la implementación de las políticas de riesgos, las cuales no han ocurrido en el último tiempo.</p> <p>Se aclara que “oportunamente se considerará la posibilidad de proporcionar mayor información sobre las políticas de riesgo (...) a instancias de los accionistas de la emisora” (P.III.5)</p> <p>Nota 6.3 EEFF 2019: Administración de riesgos por sus negocios ordinarios, por las deudas tomadas para financiar dichos negocios, y por los instrumentos financieros en general de los que sea parte, la Sociedad, se encuentra expuesta a diversos tipos de riesgos. Los principales riesgos a los que está expuesta la Sociedad son los riesgos cambiarios, de tasa de interés, de crédito y de liquidez. Se detalla sobre la gestión de cada uno de estos riesgos (aproximadamente 2 págs).</p> | <p>Se informa que el comité de auditoría se organiza y funciona en el marco de las pautas previstas a tal efecto en el reglamento del mismo y en la normativa aplicable. No se menciona la política de divulgación de riesgos (práctica 20, no se incluye en el CGS la información del P.III.5 sobre informar fallas en la implementación y la posibilidad de realizarlo en el futuro).</p> <p>Nota 6.3 EEFF 2020: presenta la misma estructura de contenidos que en el 2019. La nota 10 sobre COVID 19 dice “no se presentan a la fecha situaciones de riesgo que nos lleven a pensar efectos negativos sobre los resultados futuros”.</p> |
| Características organizacionales de la función de auditoría interna | <p>La auditoría interna es realizada por profesionales ajenos a la empresa, que reportan al Presidente del Directorio. El Comité de Auditoría evalúa el desempeño y los planes de actuación.</p> <p>(P.IV.2)</p> | <p>La auditoría interna se considera independiente porque es una función externa, que reporta al presidente del directorio (práctica 18). Las personas a cargo de la auditoría interna son profesionales independientes, altamente capacitados para dicha tarea (práctica 19, no se brinda información adicional).</p> <p>Práctica 17: El Comité de Auditoría evalúa el desempeño y los planes de actuación de los profesionales (externos) que realizan la auditoría interna. No se menciona reglamento de auditoría interna (práctica 18, se repite textualmente el principio IV.2 del CGS 2019)</p> |

3. Discusión de resultados y guía de discusión

La Res.CNV 797/19 presenta una estructura más ordenada y en la dimensión Ambiente de Control, incluye la Gestión Integral de Riesgos y la Auditoría Interna. Tal como menciona Villanueva Chang (2016) en su definición de ABR, la norma pone énfasis en la responsabilidad del órgano de administración sobre la implementación de un SIGR que permita la identificación, evaluación y gestión los riesgos inherentes a la naturaleza del negocio, financieros y no financieros, medioambientales, sociales, reputacionales, entre otros, determina el apetito al riesgo de la compañía. Puede contar con un Comité de Riesgos pero el directorio debe involucrarse y asegurar la eficiencia de un SIGR, interactuando con la alta gerencia.

Con respecto a la auditoría interna, la Res.CNV 797/19, establece que el directorio es responsable de monitorear la efectividad e independencia de la función y asignar los recursos necesarios. La AI presenta al Comité de Auditoría, un plan anual en base a los riesgos evaluado, En el caso de existir un reglamento de AI, será aprobado por el directorio y comunicado a todos los niveles de la organización. Pone énfasis en la independencia de todos los integrantes del departamento de AI y su capacitación especificando la gestión de riesgos de fraude y conocimientos de tecnología de información.

Con respecto a las empresas analizadas, no se encontraron cambios en el contenido del CGS emitidos bajo la misma normativa en años consecutivos (2019-2020). El contenido diferencial que se presenta bajo el nuevo formato de CGS es escaso, centrándose en el mayor detalle sobre el funcionamiento y composición de la Auditoría Interna. MOLI cuenta con un plan anual de AI, pero ninguna sociedad implementa un reglamento interno de AI. Es interesante mencionar que ninguna de las emisoras menciona el concepto de apetito al riesgo ni de sistema integral de gestión del riesgo. Por lo tanto, se puede plantear como **pregunta de discusión:**
¿La ausencia de algunos conceptos clave de la gestión integral de riesgos responde a una carencia interna de las emisoras o solo es una omisión en el reporte del CGS? ¿Sería

necesario profundizar la dimensión educativa del nuevo CGS sobre cómo comunicar a los stakeholders la implementación de diferentes prácticas?

La forma de organización de la AI varía en las emisoras, en MOLI y HAVA es una función interna de la organización (Dirección de AI y Departamento de AI, respectivamente), mientras que en CIBA (de tamaño ligeramente mayor a HAVA) está tercerizada. Teniendo en cuenta que la organización funcional de la AI es un tema relativamente poco estudiado, cabe plantear como **pregunta de discusión:**

¿Existe relación entre el tamaño de la empresa y la tercerización de la función de AI?

¿Cuáles serían otros aspectos a considerar en esta decisión?

Otro tema de interés es la independencia de la función de AI, en particular a quién reporta en forma directa esta función. En las orientaciones de la práctica 18 la Res. 797/19 se menciona “deberá contar con una línea de reporte directa al Comité de Auditoría”, además la auditoría interna debería ser “objetiva e independiente de la gerencia ya que no es conveniente que sea parte o reporte directamente a quien se está auditando” (CNV 2019, pág. 30). En todas las emisoras analizadas se describe que esta función reporta al presidente del directorio, aunque no se informa en el CGS si éste cumple también la función de gerente general (dualidad del CEO). HAVA informa que esta función reporta al gerente general. CIBA no indica que AI reporte al comité de auditoría, MOLI sí lo menciona explícitamente, mientras que HAVA señala que trabajan en colaboración. Otro tema a destacar es que en HAVA se menciona que AI elabora el plan anual de AI que abarca los puntos de control indicados por el directorio. AI debería evaluar el diseño y funcionamiento de todos los controles de los procesos y no solo los indicados por la dirección, pudiendo dar lugar a una falta de independencia. Teniendo en cuenta esto, cabe plantear como **pregunta de discusión:**

¿Cuáles son las amenazas a la independencia de la función de AI cuando las líneas de reporte se superponen con miembros de la alta gerencia o integrantes no independientes del directorio?

Se observa que la comunicación del proceso y resultados de la gestión de riesgos en el CGS resulta escueta, y que la información que se presenta en las notas a los EEFF se centra en el riesgo financiero. Por lo tanto, se plantea la siguiente **pregunta de discusión**:

¿Cómo puede mejorarse la presentación y profundidad de la información sobre gestión de riesgos por parte de la emisora?

Por último, atendiendo a los vacíos identificados en la revisión de la literatura académica y la falta de definiciones sobre el perfil de los profesionales dedicados a la AI en las emisoras analizadas, cabe plantear como **preguntas de discusión**.

¿Hay discrepancias entre la función esperada de la AI y la que realmente se realiza en la práctica? ¿Es posible definir un perfil profesional general para esta función, o existe fuerte variación en función de las características y necesidades de cada organización?

4. Conclusiones

El objetivo de este trabajo estudiar la función de auditoría interna en el proceso de gestión de riesgos, en el marco de la evolución de esta temática en el Código de Gobierno Societario, el cual es de presentación obligatoria para empresas sujetas al régimen de oferta pública en la Argentina. Específicamente, se analizan los contenidos de las Res. CNV 606/12 y Res. CNV 797/19 en referencia a la función de auditoría interna y la gestión integral de riesgos. La comparación normativa muestra una actualización de los contenidos en función de las nuevas tendencias en la materia, específicamente el nuevo enfoque de AIBR acompañado de un entorno educativo y explicativo.

Se realiza un estudio de casos a través de los informes presentados por tres emisoras bajo las distintas normativas. Los resultados indican cierto isomorfismo temporal de las presentaciones del CGS por parte de las emisoras, más allá del cambio de normativa. Surgen como temas a profundizar el entendimiento e implementación del SIGR, la función de la AI, en

especial respecto a su independencia, y el desafío general de cómo comunicar estos procesos internos a los stakeholders externos de la organización.

Pueden señalarse como limitaciones del trabajo el número reducido de casos analizados y el empleo de información pública, sin acceso a los procedimientos internos de las compañías. Estas cuestiones llevan a plantear como futuras líneas de investigación la búsqueda de un marco conceptual que oriente la comprensión de las funciones de la auditoría interna, la extensión del análisis a otros casos, buscando en lo posible acceder a empresas de capital cerrado y a información de fuentes primarias.

5. Referencias

Aisa Diez, J. (2012). *Implantación de un modelo de gestión de riesgos corporativos Auditool*.

[http// auditool.org](http://auditool.org)

Calle C. (2021). Enron, 20 años después. ¿Qué aprendimos y que no?. *Revista Auditoría Interna*, Instituto de Auditores Internos de España

Comisión Nacional de Valores. (2012). Resolución General 606/2012. Modificación Normas CNV (N.T. 2001) – Código de Gobierno Societario.

Comisión Nacional de Valores. (2019). Resolución General 797/2019. Normas (N.T. 2013 y mod.). Modificación. Código de Gobierno Societario.

Federación Latinoamericana de Auditores Internos (2020). *El modelo de las tres líneas del IIA 2020. Una actualización del modelo de las tres líneas de defensa*. <https://iaia.org.ar/el-modelo-de-las-tres-lineas/>

Hernández, P.O., (2016.) La auditoría interna y su alcance ético empresarial *Actualidad Contable FACES*, 19(33), 15-41.

Instituto Argentino de Mercado de Capitales (2017). *Clasificación sectorial IAMC*.
<https://www.iamc.com.ar/informesclasificacionsectorial/>

Internal Institute of Auditing (2020). *Modelo de las tres líneas, actualización del modelo de las tres líneas de defensa*. <https://iaia.org.ar/el-modelo-de-las-tres-lineas/#:~:text=El%20Modelo%20de%20Tres%20L%C3%ADneas,Control%20Efectivos%20de%20los%20Riesgos.&text=Est%C3%A1%20dise%C3%B1ado%20para%20c>

Kotb, A., Elbardan, H. y Halabi, H. (2020), Mapping of internal audit research: a post-Enron structured literature review, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(8), 1969-1996. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2018-3581>

Ley N° 26831. Mercado de Capitales. Boletín Oficial de la Nación Argentina, Buenos Aires, Argentina, 27 de diciembre de 2012.

Lopez, A. V. P., & Lopez, J. A. P. (2014). Propuesta de salvaguardas para la independencia de la función de auditoría interna. *Estudios Gerenciales*, 30(131), 115-123.
<http://dx.doi.org/10.1016/j.estger.2013.11.001>

Robles, A.M, Castañeda, A., y Carrizo, J.R. (2019). Gestión de riesgos corporativos y la necesidad de su regulación en las empresas argentinas. *Revistas de Ciencias Empresariales*, 4(4), 53 -67.

Roussy, M. y Perron, A. (2018). New perspectives in internal audit research: A structured literature review. *Accounting perspectives*, 17(3), 345-385.

Sarchman, J.M. (2018). El modelo de las tres líneas de defensa en la gestión de riesgos. *Revista Profesional y Empresaria, Errepar*, 19(5), 1-12.

The Institute of Internal Auditing (2013). *Declaración de posición: Las tres líneas de defensa para una efectiva gestión de riesgos y control*.
<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP%20The%20Three%20Lines%20of>

%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control%20Span
ish.pdf

Villanueva Chang, J.A (2016) *La evolución de la auditoría basada en riesgos*. *Auditool*.
<https://www.auditool.org/blog/auditoria-interna/4105-evolucion-del-enfoque-de-auditoria-interna-basada-en-riesgos>

6. Currículum vitae de los autores

Diana Albanese



Contadora Pública y Magister en Administración por la Universidad Nacional del Sur (UNS) Bahía Blanca, Argentina . Profesora titular con dedicación exclusiva en la asignatura Auditoría de la carrera de Contador, y de posgrado en la UNS, Universidad Nacional de La Plata, Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco y Universidad Católica de Córdoba en el área Auditoría y Gobierno Corporativo. Matriculada en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, Argentina desde el año 1977 Auditora Interna (1978-2006) Docente investigadora categoría II (MINCyT) Directora de la Especialización en Contabilidad y Auditoría de la UNS. Miembro del Comité Académico de las siguientes carreras de posgrado: Maestría en Administración (UNS), Maestría en Contabilidad (UNLP) Especialización en Contabilidad y Auditoría (UNPSJB). Miembro de la Comisión Directiva del Instituto Argentino de Docentes de Auditoría (IADA). Editora de la revista Escritos Contables y de Administración del DCA.UNS. Miembro del Comité Editorial de la Revista Audit.Ar de la FCE UNLP. Evaluadora de carreras de posgrado y grado de CONEAU. Codirectora del proyecto de investigación (PGI) “Desafíos del gobierno corporativo en empresas argentinas: su relación con la

rentabilidad, financiamiento y riesgo” (directora Anahí Briozzo) y Directora del PGI “Enfoque de Auditoría Basada en riesgos, importancia para el auditor financiero y las organizaciones” (co –directora María de los Angeles López). Autora y co autora de artículos presentados en Congresos y publicados en revistas del área. Áreas de interés: Auditoría y Gobierno Corporativo.

ORCID: orcid.org/0000-0002-9462-5356.

Email. dalbanese@uns.edu.ar

Anahí Eugenia Briozzo



Anahí Eugenia Briozzo es Licenciada en Administración (2001) y Doctora en Economía (2007) por la Universidad Nacional del Sur (UNS). Se desempeña como Profesora Titular, con dedicación exclusiva en las asignaturas de grado Finanzas de empresa y Valuación de empresas, y de cursos de posgrado (Especialización, Maestría y Doctorado) en el Departamento de Ciencias de la Administración (DCA) de la UNS. Integra la carrera de investigador científico y tecnológico del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas (CONICET) como Investigadora Adjunta del Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales del Sur (IIESS, UNS-CONICET).

Actualmente es directora del Proyecto Grupo de Investigación (PGI) “Desafíos del gobierno corporativo en empresas argentinas: su relación con la rentabilidad, financiamiento y riesgo”

(codirectora Diana Albanese) y codirectora de “El Financiamiento de Emprendedores, y de Micro y Pequeñas empresas. Mitos y Realidades del Sudoeste de Buenos Aires” (director Hernán Vigier). Se desempeña como directora de la revista Escritos Contables y de Administración (DCA-UNS).

Ha presentado trabajos de investigación en congresos como The International Conference of Production Research – ICPR Americas; International Finance Conference; Reunión Anual de la Red Pymes Mercosur; International Council of Small Business (ICSB) Conference; entre otros, y publicado artículos en revistas como Journal of International Accounting, Auditing and Taxation; Corporate Governance; Revista de Contabilidade & Finanças; Estudios Gerenciales, Investigación Administrativa, International Journal of Economic Policy in Emerging Economies; así como libros y capítulos de libros nacionales e internacionales.

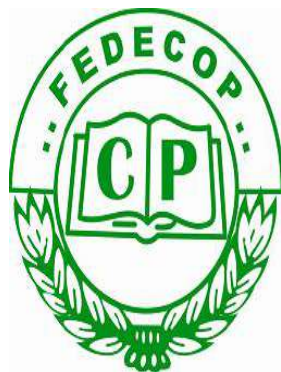
Posee categoría II en el marco del Programa de Incentivos a docentes investigadores de Universidades Nacionales. Comisión Regional Bonaerense (2015).

Áreas de interés: finanzas de empresa y gobierno corporativo

ORCID: orcid.org/0000-0002-7865-2821

E-mail: abriozzo@uns.edu.ar

7. Seudónimo: Lisa Parrado



**ASOCIACIÓN INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
XXXIV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD**

**“CONTABILIDAD Y TECNOLOGÍA: ALIANZA PARA EL DESARROLLO DE
LAS NACIONES”**

TRABAJO INTERAMERICANO

COMISION DE NORMAS Y PRACTICAS DE AUDITORÍA

AREA 2B AUDITORIA INTERNA

2.7 LA AUDITORIA INTERNA Y EL ENFOQUE DE RIESGOS EN SU REALIZACIÓN

PROSPECTIVA DE UNA AUDITORIA INTERNA BASADA EN RIESGOS

**AUTORES:
CARLOS ALBERTO MONTES SALAZAR
COLOMBIA
XIMENA SANCHEZ MAYORGA
COLOMBIA
GABRIEL UVILLUS
ECUADOR**

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN TÉCNICA INTERAMERICANA DE
NORMAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA:**

**ANGEL DEVACA PABON
PARAGUAY**

**ANGEL
DEVACA
PAVON**
Firmado digitalmente por
ANGEL DEVACA
PAVON
Fecha: 2021.10.05
20:21:41 -03'00'

**PORTO ALEGRE-BRASIL
19 AL 21 DE OCTUBRE DE 2021**

Colombia

CARLOS ALBERTO MONTES SALAZAR

Doctor en Administración de Negocios

Magister en Gestión Empresarial

Magister en Gerencia del Talento Humano

Especialista en Revisoría Fiscal y Auditoría Externa

Especialista en Administración Financiera

Contador Público

Socio de la Firma de Auditoría y Consultoría Empresarial S.A.S

Docente Universidad del Quindío

Director Grupo de Investigación en Contaduría Internacional

Ponente en temas de Auditoría y Control en congresos: Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.

Ponente en temas de Ética y Auditoría, en la Conferencia Interamericana de Contabilidad: Bolivia, Puerto Rico, Uruguay, Republica Dominicana y Perú.

Articulista en revistas universitarias en Colombia.

Autor de libros en Auditoría Financiera, Auditoría Interna y Control de Gestión.

Expresidente del Comité Interinstitucional de Auditoría Interna del Quindío.

Vicepresidente de la Comisión de Normas y Prácticas de Auditoría AIC.

camontes2008@hotmail.com

<https://orcid.org/0000-0002-8407-6728>



Colombia

XIMENA SANCHEZ MAYORGA

Contadora Pública

Doctorante en Educación Mediada, Universidad de la Salle

Magíster en Administración de Empresas, Universidad del Valle

Especialista en Informática Educativa, Universidad Libre

Directora Programa de Contaduría Pública, Universidad Libre Seccional Cali

Líder del grupo de investigación Gestión y Productividad Contable

Investigadora Colciencias categoría asociada

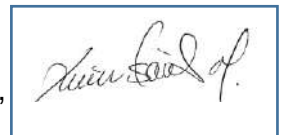
Par Evaluador del Consejo Nacional de Acreditación, CNA

Par Evaluador Internacional del Consejo de Acreditación en Ciencias Sociales,

Contables y Administrativas en la Educación Superior de Latinoamérica, AC-CACSLA

ximena.sanchez@unilibre.edu.co

<https://orcid.org/0000-0001-9511-4905>



Ecuador

GABRIL UVILLUS

Doctor en contabilidad y Auditoría

Magíster en y Especialista superior en Tributación

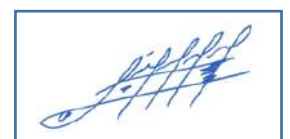
Certificado en Presentación de Información Financiera

Profesor en Maestrías y Cursos de Especialización

Instructor de NIIF e Impuestos

Socio de la Firma AUDICONT CIA. Ltda.

Coordinador de la Comisión Técnica del colegio de contadores Públicos de Pichincha y del Ecuador



INDICE

| | |
|---|-----------|
| 1. RESUMEN | 6 |
| 2. PALABRAS CLAVES | 6 |
| 3. ABSTRACT | 6 |
| 4. KEYWORDS | 6 |
| 5. INTRODUCCIÓN | 7 |
| 6. MARCO TEORICO Y CONCEPTUAL DE LA AUDITORIA INTERNA | 8 |
| 6.1 EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE AUDITORÍA INTERNA | 8 |
| 6.2 BENEFICIOS DE LA AUDITORÍA INTERNA | 10 |
| 6.3 FUNCIONAMIENTO DE LA AUDITORÍA INTERNA..... | 11 |
| 6.4 LOS COMITÉS DE AUDITORÍA | 12 |
| 6.5 CONTROL INTERNO Y AUDITORÍA INTERNA | 15 |
| 7. MARCO INTERNACIONAL PARA LA PRACTICA DE LA AUDITORIA INTERNA (MIPP) | 19 |
| 7.1 GUÍAS DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA..... | 20 |
| 7.1.1 Principios fundamentales | 20 |
| 7.1.1 Definición de auditoría interna | 20 |
| 7.1.1 Código de ética | 20 |
| 7.1.4 Normas internacionales para la práctica de auditoría | 21 |
| 7.1.4.1 Normas sobre atributos | 21 |
| 7.1.4.2 Normas sobre desempeño | 22 |
| 7.1.4.3 Normas sobre implantación | 23 |
| 7.2 GUÍAS ALTAMENTE RECOMENDADAS | 24 |
| 7.2.1 Guías de implementación | 24 |
| 7.2.2 Guías complementarias | 24 |
| 8. SERVICIOS DE ASEGURAMIENTO DE LA AUDITORIA INTERNA | 24 |
| 8.1 ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA | 25 |
| 8.2 ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN ADMINISTRATIVA | 26 |
| 8.3 ASEGURAMIENTO AMBIENTAL..... | 27 |
| 9. ROL DE LA AUDITORIA INTERNA EN LAS ORGANIZACIONES | 29 |
| 9.1 ENFOQUE DEL TRABAJO DEL AUDITOR INTERNO | 29 |
| 9.2 PERFIL DEL EQUIPO DE TRABAJO DE LA AUDITORÍA INTERNA..... | 30 |
| 9.3 LABORES FUNDAMENTALES DE LA AUDITORÍA INTERNA | 31 |
| 10. LOS RIESGOS EN EL ENTORNO DE LA AUDITORIA INTERNA | 37 |
| 8.1 ASPECTOS GENERALES | 37 |
| 9.1 ENFOQUE DE RIESGOS EN LA EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA INTERNA..... | 38 |
| 9.2 RIESGOS DE CORRUPCIÓN EN LAS ORGANIZACIONES | 38 |
| 9.3 MITIGACIÓN DE LOS RIESGOS POR PARTE DEL AUDITOR INTERNO..... | 39 |
| 11. PROCESO PARA LA EJECUCIÓN DE UNA AUDITORIA INTERNA BASADA EN RIESGOS | 40 |
| 11.1 PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA INTERNA | 41 |
| 11.2 ANÁLISIS DE LOS RIESGOS EN LA ETAPA DE PLANEACIÓN..... | 42 |
| 11.3 PROGRAMACIÓN DE LA AUDITORÍA INTERNA | 43 |
| 11.4 EJECUCIÓN DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA INTERNA..... | 43 |
| 11.5 INFORME DEL AUDITOR INTERNO | 44 |
| 11. CONCLUSIONES | 45 |
| 13. GUÍA DE DISCUSIÓN | 45 |
| 14. REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA | 46 |

INDICE DE ILUSTRACIONES

| | |
|---|----|
| Ilustración 1: Modelo COSO | 16 |
| Ilustración 2: Marco Internacional para la Práctica de la Auditoría Interna "MIIP" | 19 |
| Ilustración 3: Normas sobre atributos | 22 |
| Ilustración 4: Normas sobre desempeño | 22 |
| Ilustración 5: Aseguramiento de mejora de la calidad de la auditoría interna | 36 |
| Ilustración 6: Aseguramiento de mejora de la calidad de la auditoría interna dos | 36 |
| Ilustración 7: Planificación del trabajo uno | 40 |
| Ilustración 8: Planificación del trabajo dos | 41 |

1. RESUMEN

La auditoría interna en esencia es un control a los controles establecidos por la organización, los cuales deben ser en esencia preventivos, lo que implica que la organización tenga claramente identificados los riesgos que pueden afectar el cumplimiento de los objetivos. Para la realización de su trabajo el auditor interno debe conocer ampliamente la entidad que audita, para poder prever los riesgos que se puedan presentar, determinar si los controles si contrarrestan dichos riesgos, para realizar su evaluación, es decir, debe mirar prospectivamente a la empresa, planear su trabajo, aplicar el marco internacional para la practica de la auditoría interna y realizar un trabajo de alta calidad.

2. PALABRAS CLAVES

Prospectiva, Auditoría Interna, Riesgos, Marco Internacional, Servicios de Aseguramiento, Normas sobre Atributos, Normas sobre Desempeño, Calidad en Auditoría Interna.

3. ABSTRACT

The internal audit in essence is a control of the controls established by the organization, which must be essentially preventive, which implies that the organization has clearly identified the risks that may affect the fulfillment of the objectives. In order to carry out their work, the internal auditor must fully know the entity that audits, in order to be able to foresee the risks that may arise, determine if the controls counteract said risks, to carry out their evaluation, that is, they must look prospectively at the company , plan your work, apply the international framework for the practice of internal auditing and perform high quality work.

4. KEYWORDS

Prospective, Internal Audit, Risks, International Framework, Assurance Services, Standards on Attributes, Standards on Performance, Quality in Internal Auditing.

5. INTRODUCCIÓN

El avance permanente de la globalización trae grandes beneficios para las organizaciones, pero paralelamente genera problemas en los procesos de administración, por lo que se hace necesario estructurar controles que den respuesta a la particularidad de los riesgos que surgen en cada entidad. Toda empresa por el hecho de existir tiene riesgos inherentes, los cuales deben ser identificados y analizados para establecer los controles pertinentes, especialmente preventivos, busca llevarlos a su mínima expresión, ya sea disminuyendo su frecuencia, su impacto o ambos a la vez. El análisis de riesgos requiere previamente la implementación por parte de la empresa de un sistema de control interno, cualquiera que sea el modelo que se haya establecido, y apoyado en ellos, el auditor interno, mediante técnicas de auditoría los evalúa para determinar su incidencia en el cumplimiento de los objetivos.

El auditor interno debe realizar un trabajo prospectivo que contribuya a generar procesos de mejoramiento continuo, para que las organizaciones cumplan el propósito establecido en su plan de gestión, por lo que debe conocer los riesgos, determinar la pertinencia de los controles establecidos y aplicar las técnicas de evaluación adecuadas que le faciliten detectar las debilidades que se presentan, determinando sus causas, sus efectos y en especial proponiendo las acciones de mejora en forma oportuna.

La dependencia de auditoría interna en cabeza del auditor interno, debe convertirse una aliada de la administración, evaluando cada uno de los procesos definidos por cada entidad, analizando cada uno de los hechos detectados con los responsables que no están acordes con las reglas establecidas en los manuales de procesos y procedimientos, y que impiden el logro de las metas, proponiendo alternativas para corregirlas oportunamente. En este sentido la Auditoría interna realiza su trabajo de aseguramiento, mas que como fiscalizador, como un asesor que mediante la utilización de técnicas de auditoría presta un servicio de alta calidad, convirtiéndose en un aliado de la gerencia.

La normatividad legal, la globalización, la tecnología, las nuevas metodologías de gestión del talento humano, y los procesos de mejoramiento continuo, hacen que una auditoría interna basada riesgos, sea fundamental, ya que propende por el óptimo desarrollo del proceso administrativo y el cumplimiento de los objetivos determinados en cada una de las organizaciones.

Los expertos en el tema de riesgos, han realizado múltiples esfuerzos de todo tipo tratando de construir una definición del término riesgo, sin que a la fecha se haya podido llegar a un

consenso, seguramente por la complejidad del mismo. Es innegable que tanto en el sector privado como en el sector público las organizaciones están sometidas constantemente a riesgos, ante los cuales se deben tomar las medidas preventivas para poder sobrevivir, de ahí la importancia que dentro del campo de la auditoría interna y el control ha tomado el sistema de administración de riesgos.

6. MARCO TEORICO Y CONCEPTUAL DE LA AUDITORIA INTERNA

*Un auditor interno es como un buen amigo,
quien no te dice lo que quieres escuchar,
te dice la verdad y lo que es mejor para ti y
para la organización.*

Nahun Frett

6.1 Evolución del concepto de auditoría interna

La auditoría es una práctica antigua que surgió como aplicación de los principios de contabilidad, basada en la verificación de los registros para observar su exactitud. La utilización del término auditor se le atribuye a Aristófanes, César y Cicerón en Grecia y Roma de manera simultánea. Documentos con una antigüedad aproximada de 2500 años revelan que durante el reinado de Ptolomeo Filadelfo II se practicaban auditorías internas para administrar el estado de Grecia. Estas nacientes auditorías se ocupaban de examinar la exactitud de los registros contables y evaluaban que fueran apropiadas las actividades reflejadas en las cuentas (Santillana, 2013).

Con el crecimiento de la actividad comercial e industrial, los administradores de los negocios, ya no estaban en la capacidad de controlar las organizaciones, por lo que se vieron en la obligación de apoyarse en los auditores internos, para controlar las operaciones, surgiendo así las primeras manifestaciones de auditoría interna; pero fue la revolución industrial la que le dio el gran impulso, al asignarse a los auditores internos la función de salvaguardar los activos, determinar si se han cometido fraudes o se han dado las condiciones para incurrir en los mismos.

En Estados Unidos la auditoría interna toma gran impulso, a través de la aprobación de una ley en 1789 por parte del congreso, donde le da facultades al secretario del tesoro para realizar actividades de contraloría y auditoría, por otra parte, las empresas ferroviarias de este país

fueron las primeras en poner en funcionamiento las auditorías internas, las que se encargaban de revisar el registro y recaudo de los dineros.

Si bien el origen de la auditoría interna es anterior al siglo XIX, su expansión se dio en este, por el surgimiento de grandes corporaciones y el crecimiento de los desfalcos e inadecuado manejo de los registros contables, debido al gran volumen de operaciones. Inicialmente el trabajo de auditoría interna carecía de reglas de trabajo y conductas de actuación y era visto como policivo y encaminado a proteger los activos de la organización y la detección del fraude.

Con la publicación en la Universidad de Columbia de la tesis doctoral de Víctor Z Brink, en 1941, la cual se constituyó en un libro de auditoría interna, cambio la postura del trabajo de los auditores internos y su trabajo se enfocó como una función de apoyo a los administradores; en ese mismo año John B. Thurston, responsable del área de auditoría interna de la North American Company en Nueva York, concibió la idea de formar una organización de auditores internos, creando con Milne y Brink un comité de auditoría interna en las organizaciones Edison Electric Institute y American Gas Association, buscando alcanzar un mayor nivel de reconocimiento de la auditoría interna por parte de las organizaciones y de la sociedad.

En el proceso de reconocimiento contactaron a 40 amigos, obteniendo el apoyo de veinticinco de ellos para formar una organización de auditores internos; de esta forma el 9 de diciembre de 1941, se da nacimiento al Instituto de Auditores Internos "IIA" con 24 socios fundadores, siendo elegido Thurston como el primer presidente electo.

En el proceso de evolución de la auditoría interna su alcance abarco las operaciones, desarrollándose la auditoría operacional, lo que implicó la revisión de la solidez y operatividad de la contabilidad, el aseguramiento del cumplimiento de las políticas, planes y procedimientos, la salvaguarda de los activos y calidad de la información, posteriormente en el año 1963 se incluyó como parte del trabajo del auditor interno la determinación de si el control interno era o no adecuado y el reporte de los hallazgos y recomendaciones de las acciones correctivas a la administración.

Para el año 1968 se adoptó el código de ética para auditores internos y a partir del año 1978 se desarrollaron las normas para la práctica profesional de la auditoría interna. Actualmente el instituto de auditores internos es una organización mundial, que cuenta con más de 120.000 miembros, con su sede principal en Altamonte Springs Florida Estados Unidos, dedicada al desarrollo profesional continuado de los de los auditores internos.

Podemos concluir que la evolución de la auditoría interna ha tenido los siguientes enfoques:

- Auditoría basada en la verificación de las operaciones:
 - Se da en la primera fase de la auditoría interna y consiste en la verificación detallada de los registros contables, la protección de los activos, la detección y prevención del fraude.
- Auditoría basada en la evaluación del sistema de control interno:
 - Enfocada a la evaluación del sistema de control interno de la organización, con el propósito de asegurarse de que este cumpla con la protección de los activos de la organización.
- Auditoría basada en riesgo del negocio:
 - Este es el actual enfoque de trabajo de auditoría interna, orientado a evaluar los controles claves que disminuyen los riesgos de la organización, con el propósito de agregar valor y ayudar al cumplimiento de los objetivos establecidos.

6.2 Beneficios de la auditoría interna

La auditoría interna actual tiene una visión más amplia de sus funciones, por cuanto con su trabajo contribuye a la mejora de la gestión de la organización, brindando un aseguramiento continuo e integral de la organización auditada.

Entre sus beneficios podemos señalar que contribuye a:

- **Mejorar el proceso de gobierno**
 - Promover la actualización y aplicación de los códigos de ética y buen gobierno.
 - Facilitar a la dirección la evaluación independiente los sistemas de organización y de administración.
 - Proteger de los intereses y bienes de la empresa frente a terceros.

- Asegurar la gestión responsable y eficaz de la gestión organizacional.
- Comunicar la información pertinente acerca de los riesgos y controles a las áreas o procesos correspondientes de la organización.
- Facilitar los procesos de información y comunicación entre la junta directiva, los auditores internos, la revisoría fiscal y los administradores.
- **Mejorar el sistema de gestión de riesgos**
 - Verificar que los objetivos de la organización estén implícitos en la misión de la organización y contribuyan al cumplimiento de la visión.
 - Constatar que los riesgos importantes identificados en las actividades y que afectan los objetivos, sean evaluados.
 - Determinar que los controles preventivos establecidos por la organización contribuyan a minimizar los riesgos.
- **Apoyar a los directivos en el mantenimiento de controles efectivos**
 - Sugerir a los administradores la aplicación de controles efectivos, mediante la evaluación de la eficacia y eficiencia en la aplicación de los mismos, promoviendo la mejora continua.
 - Realizar una evaluación global y objetiva de los controles establecidos por la organización.
 - Poner a disposición de los directivos el conocimiento que se tiene de las operaciones, proporcionado por el trabajo de verificación las operaciones.

6.3 Funcionamiento de la auditoría interna

El propósito esencial de la auditoría interna es apoyar a la organización al cumplimiento de sus objetivos.

6.4 Los comités de auditoría

Los comités de auditoría son unidades conformadas por un grupo de personas de alto nivel, creados por el consejo de administración o junta directiva, para asegurar el pleno respeto y apoyo a la función de auditoría interna y revisoría fiscal, por parte de todos los integrantes de una organización, para asegurar el logro de los objetivos de control interno y para vigilar el cumplimiento de la misión, objetivos, estrategias, metas y políticas administrativas de la propia organización. Es una unidad de consulta, asesoría y apoyo de la administración.

Objetivos

- Asegurar el pleno respeto y apoyo a la función de auditoría interna y revisoría fiscal por parte de todos los integrantes de la organización.
- Asegurar el logro de los objetivos de control interno.
- Vigilar el cumplimiento de la misión, objetivos, estrategias, metas y políticas administrativas de la organización.

Funciones del comité de auditoría

- Supervisar la evaluación del sistema de control interno de la organización de forma que se pueda:
 - Determinar si los procedimientos diseñados protegen razonablemente los activos de la entidad.
 - Verificar si existen controles para constatar que las transacciones están siendo adecuadamente autorizadas y registradas.
- Efectuar seguimiento al trabajo que le corresponde a la auditoría interna para determinar su independencia con relación a los procesos y actividades que se auditan.
- Procurar que la información financiera de la organización se maneje con transparencia y se revele en forma apropiada.

- Verificar que existan los controles adecuados para procurar que la organización no sea utilizada como medio para la realización de actividades fraudulentas, en especial para el lavado de activos y financiación del terrorismo.
- Velar por las buenas relaciones, comunicación y armonía entre auditoría interna y revisoría fiscal.
- Analizar los informes sobre el sistema de control interno elaborados por los auditores internos y revisores fiscales, verificando que la administración haya dado cumplimiento a sus sugerencias y recomendaciones.
- Analizar el concepto de revisoría fiscal respecto a la suficiencia y adecuación de las medidas del sistema de control interno de la organización que debe presentar a la asamblea general o junta de socios y que hacen parte de su dictamen.
- Pedir los informes que considere convenientes para el adecuado desarrollo de las funciones del comité de auditoría.
- Las demás que determine la junta directiva y las fijadas en el reglamento interno.

Estructura del comité de auditoría

- En el comité de auditoría no deben existir jerarquías, todos sus integrantes están al mismo nivel para evitar imposiciones por autoridad.
- La participación del auditor interno es esencial debido a su función en la organización. En él debe recaer la secretaria o coordinación del comité.
- El gerente de la organización, debe ser el enlace entre el comité de auditoría y la junta directiva.
- Además de expertos externos a la organización deben ser parte del comité de auditoría los subgerentes o directivos de dependencias operativas con el propósito de:
 - No tener barreras de comunicación.
 - Fomentar la interacción.
 - Provocar sinergia en las operaciones en conjunto.

- La participación del revisor fiscal es importante para evitar la duplicidad de labores efectuadas eficientemente por parte de la auditoría interna, buscando sinergia, con el propósito de ahorrar tiempo en la elaboración del trabajo y facilitar la determinación de los honorarios.
- El comité de auditoría debe facilitar la vinculación de los expertos que se requieran para complementar el esfuerzo de la auditoría interna, los cuales pueden ser externos o provenir de la propia organización.

Importancia

- Reconoce a la auditoría interna y externa como un servicio para toda la organización.
- Favorece la comunicación directa con la asamblea o junta de socios, en materia de acciones de auditoría y entre los miembros del comité evitando interferencias y distorsiones en el proceso comunicativo.
- Identifica áreas u operaciones con problemas presentes o potenciales para adoptar acciones preventivas y evitar sorpresas.
- Propicia el uso institucional y ordenado del esfuerzo de auditoría para evitar acciones aisladas en detrimento de los intereses de la entidad.

Funcionamiento del comité

- Normalmente sesiona una vez al mes, después de la elaboración y presentación de los estados financieros, para que sean objeto de revisión y análisis.
- El comité de auditoría designa al secretario, quien se encarga de:
 - Citar a reuniones.
 - Preparar el orden del día.
 - Elaborar el acta de la reunión.
 - Efectuar el seguimiento al cumplimiento de lo acordado en los comités de auditoría.

- La junta directiva establece el reglamento de funcionamiento de los comités de auditoría.
- La junta directiva debe presentar a la asamblea general de accionistas o junta de socios, al cierre del ejercicio, un informe de las labores desarrolladas por el comité de auditoría.

6.5 Control interno y auditoría interna

El crecimiento de las organizaciones hizo necesario que el trabajo fuera delegado a terceras personas para que administraran, dándose una separación entre los propietarios y quienes gestionan, lo que dio lugar a que surgieran mecanismos de planeación y control, estructurados por las mismas entidades a su interior. La concepción moderna de este engranaje se desarrolló con el surgimiento de los modelos de control interno y la misma auditoría interna para evaluar estos sistemas.

“El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos estén debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la organización se desarrolla eficazmente y se cumplen según las directrices establecidas por la dirección”

El sistema de control interno según COSO

Este modelo surgió en el año 1985 en Estados Unidos y su nombre se originó a partir del comité denominado Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway, actualmente está estructurado con cinco componentes que deben estar presentes (diseñados) y funcionando (ser efectivos) conjuntamente de manera integrada, además, se formaliza con 20 principios.

Es un modelo internacional de control integral, diseñado para apoyar a la dirección en un mejor control de su organización, provee un estándar, como fundamento para la evaluación del control interno e identificación de las “mejores prácticas” aplicables. Se apoya en las teorías de la auditoría, parte de las premisas establecidas en la teoría general de sistemas y en la teoría de la contingencia, abandonando los presupuestos asociados al cambio, donde la planificación es un elemento que se precisa desarrollar, si se desea un control eficaz y donde la supervisión es un elemento importante.

En la ilustración 1 que se muestra a continuación, se presentan los actuales componentes de COSO (Montes Salazar & Vallejo Bonilla, Los Mapas de Riesgos en la Auditoría Interna, 2020):

Fuente: construcción propia

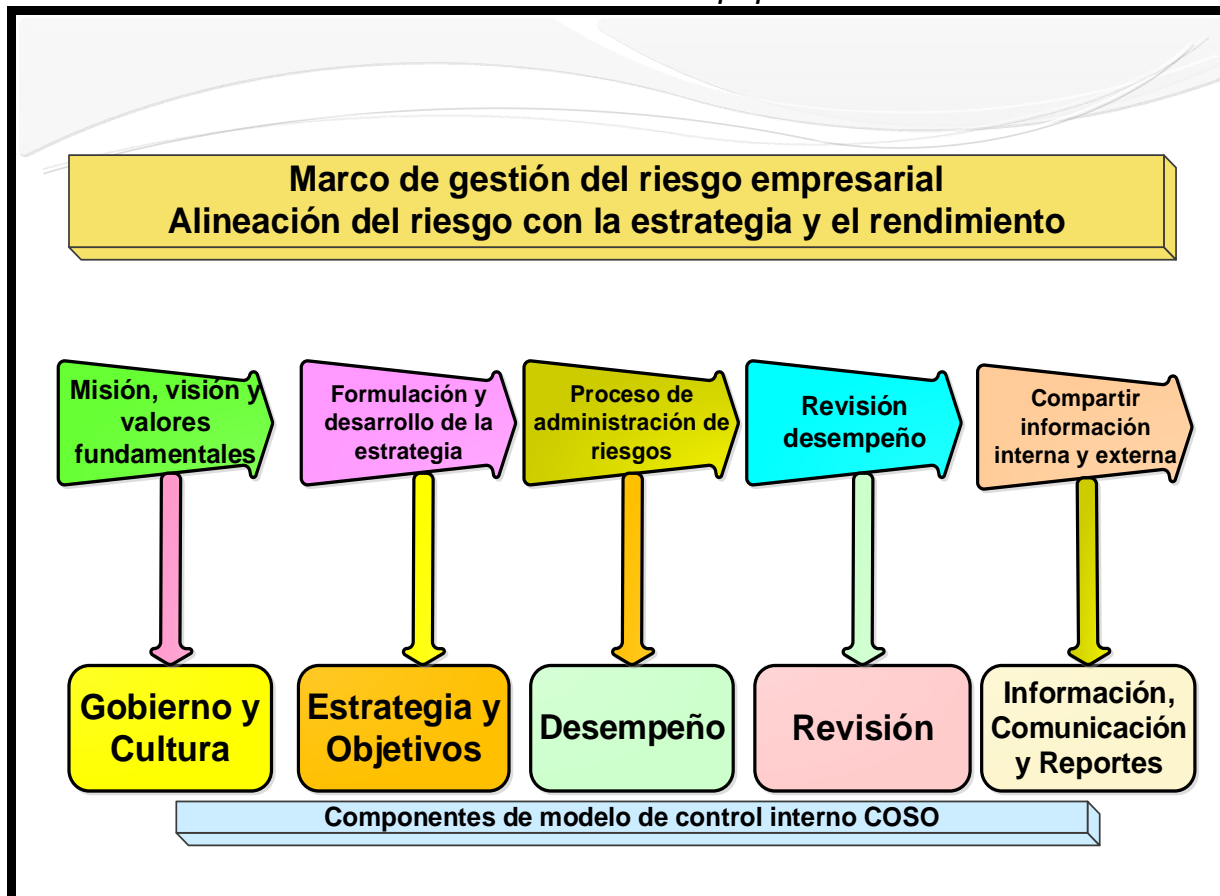


Ilustración 1: Modelo COSO

Componente Gobierno y cultura

El componente gobierno y cultura establece las características propias de la organización, reforzando su importancia dentro del contexto en que opera y estableciendo responsabilidades de supervisión para la gestión de riesgos empresariales por parte de los responsables de los procesos o áreas. La cultura se refiere a valores éticos, comportamientos deseados y comprensión del riesgo de la entidad.

Principios

- Supervisión sobre los riesgos por parte de la Junta directiva.
- Establecimiento de estructuras operativas.
- Definición de la cultura deseada.

- Demostración del compromiso con los valores éticos.
- Atracción, desarrollo y retención de individuos competentes.

Componente estrategia y objetivos

En la gestión de riesgos empresariales, los objetivos, estrategias, metas y políticas administrativas, deben tener una relación de causa efecto, estructurarse en forma secuencial para que en la planeación estratégica se definan claramente los procesos y actividades que pueden ser afectadas por los riesgos. Los riesgos deben identificarse en las actividades y se tienen en cuenta solo aquellos que afecten el cumplimiento de las estrategias, para que el apetito al riesgo (riesgos que la entidad está dispuesto a asumir), este debidamente alineado; los objetivos de negocio ponen la estrategia en práctica, mientras los controles sirven para identificar, evaluar y responder a los riesgos, a través de acciones preventivas.

Principios

- Análisis del contexto empresarial.
- Definición del apetito al riesgo.
- Evaluación de estrategias alternativas.
- Formulación de los objetivos.

Componente desempeño

Son los riesgos identificados en las actividades que pueden afectar el logro de los objetivos generales y las estrategias del negocio. Los riesgos deben ser priorizados por su severidad (frecuencia por impacto) y en el contexto de apetito por el riesgo. La organización selecciona las respuestas al riesgo (controles preventivos) y toma el riesgo que ha asumido.

Principios

- Identificación de riesgos.
- Evaluación de la severidad de los riesgos.
- Priorización de los riesgos.
- Implementación de las respuestas a los riesgos.
- Desarrollo de un portafolio de riesgos.

Componente evaluación y revisión

Para revisar el desempeño de la entidad, una organización puede considerar que también funcionan los componentes de gestión de riesgos (establecidos como sistema de autocontrol en los mapas de riesgos empresariales) a lo largo del tiempo a la luz de cambios sustanciales y qué revisiones se necesitan, es decir, los controles y las evaluaciones deben obedecer a las características particulares de cada organización.

Principios

- Evaluación de los cambios sustanciales.
- Revisión de los riesgos y el desempeño.
- Propuestas de mejoras en la gestión de riesgos empresariales.

Componente información comunicación y reportes

La gestión de riesgo empresarial requiere un proceso continuo para obtener y compartir información necesaria, de fuentes internas y externas, que fluya en todas las direcciones y a través de toda la organización, para ello tanto al interior como al exterior de la organización se debe definir por expertos en forma clara, cuál es la información que se debe dar a conocer y establecer los medios más adecuados para darla a conocer, como reuniones con los trabajadores, carteleras, internet, radio, prensa, televisión, entre otros.

Principios:

- Aprovechamiento de la información y la tecnología.
- Comunicación de los riesgos de información.
- Informes sobre riesgos, cultura y desempeño.

Auditoría interna

La auditoría interna está encaminada principalmente a la evaluación de control interno, es decir, "hace un control a los controles", mide y evalúa la eficiencia, eficacia, equidad, ecología y economía de los controles establecidos por la organización. Además, tiene funciones de aseguramiento y consultoría en la organización, de análisis del desarrollo del proceso administrativo, verificación del cumplimiento de los planes, programas y proyectos establecidos y la aplicación de los correctivos sugeridos para el cumplimiento de los objetivos, estrategias y metas previstas.

7. MARCO INTERNACIONAL PARA LA PRACTICA DE LA AUDITORIA INTERNA (MIPP)

Si pretende que nadie jamás te critique, entonces no intentes hacer nada nuevo.

Jeff Bezos

El marco internacional para la práctica de la auditoría interna “MIPP” constituye el marco conceptual que establece los requisitos de obligatorio cumplimiento, basado en los principios fundamentales que se establecen las guías del Instituto de Auditores Internos “IIA”, como guías obligatorias o guías recomendadas. La misión de Auditoría Interna busca mejorar y proteger el valor de las organizaciones proporcionando aseguramiento objetivo, asesoría y conocimientos, articula los objetivos que ésta aspira a lograr en la organización como se muestra en la ilustración 2.

Fuente: construcción propia

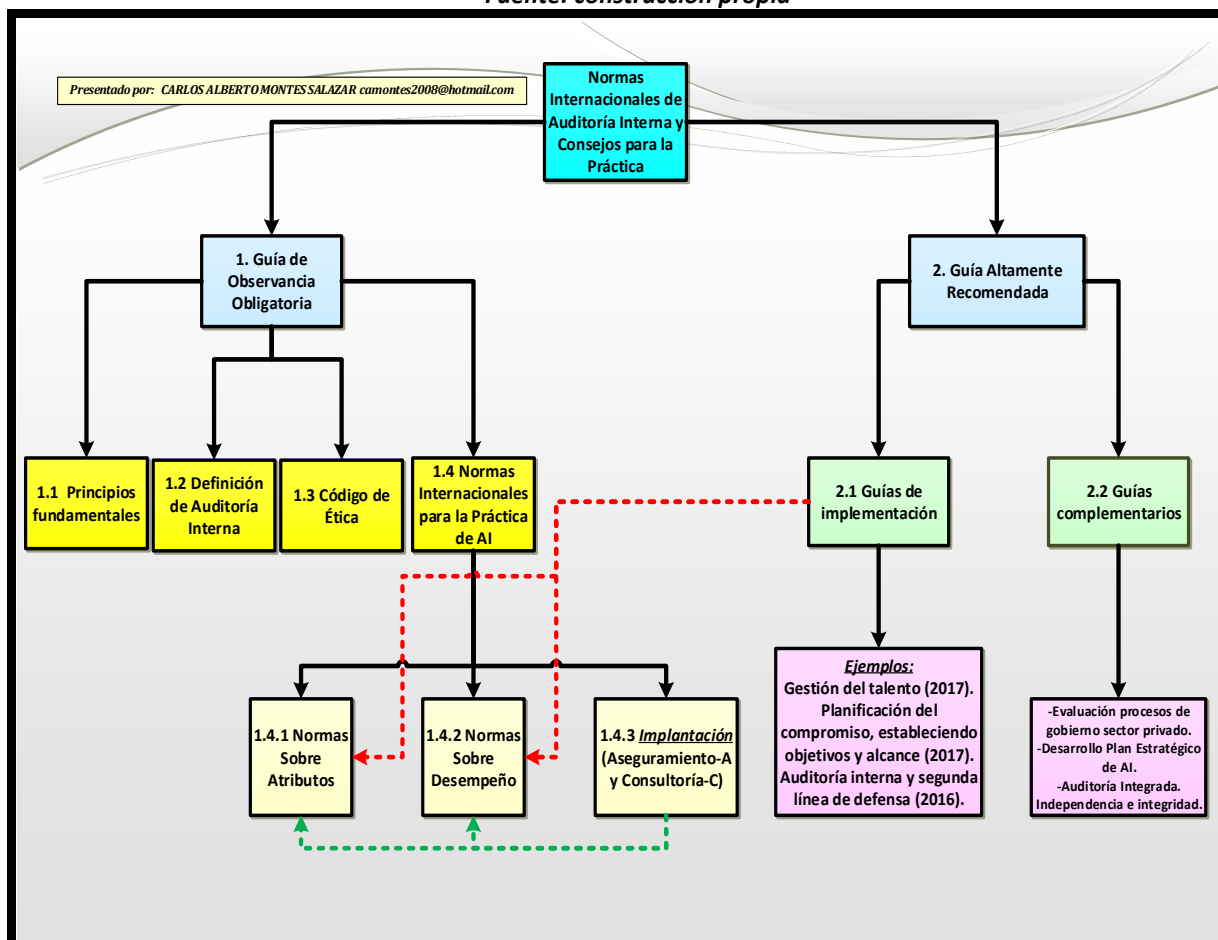


Ilustración 2: Marco Internacional para la Práctica de la Auditoría Interna "MIIP"

7.1 Guías de observancia obligatoria

7.1.1 Principios fundamentales

Los principios fundamentales, tomados en su conjunto, articulan la efectividad de la auditoría interna. Para que ésta sea eficaz, los profesionales y la actividad de la auditoría interna deben ser capaces de demostrar el logro de todos los 10 principios.

1. Demuestra Integridad.
2. Demuestra competencia y diligencia profesional.
3. Es objetiva y se encuentra libre de influencias (Independiente).
4. Se alinea con las estrategias, los objetivos y los riesgos de la organización.
5. Está posicionada de forma apropiada y cuenta con los recursos adecuados.
6. Demuestra compromiso con la calidad y la mejora continua de su trabajo.
7. Se comunica de forma efectiva.
8. Proporciona aseguramiento en base a riesgos.
9. Hace análisis profundos, es proactiva y está orientada al futuro.
10. Promueve la mejora de la organización.

7.1.1 Definición de auditoría interna

“La auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a la organización a cumplir sus objetivos proporcionando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión del riesgo, control y gobierno” (IIA, 2017).

7.1.1 Código de ética

El Código de Ética es la declaración de principios y expectativas que gobiernan el comportamiento de los individuos y organizaciones que se desempeñan en la auditoría interna. El código describe las reglas mínimas de conducta y comportamiento antes que cualquier actividad específica.

El Código de Ética del IIA, abarca mucho más que la definición de Auditoría Interna, llegando a incluir dos componentes esenciales:

1. Principios que son relevantes para la profesión y desarrollo de la actividad de la Auditoría Interna.
2. Reglas de Conducta que describen las normas de comportamiento que se espera sean observadas por los Auditores Internos. Estas reglas son una ayuda para interpretar los principios en aplicaciones prácticas. Su intención es guiar la conducta ética de los auditores internos.

El propósito del Código, es promover una cultura ética en la profesión del auditor interno. Se espera que los auditores internos apliquen y cumplan los siguientes principios (Tapia Iturriaga, Rueda de León Contreras, & Silva Villavicencio, 2017):

1. Integridad: Establece confianza y provee la base para confiar en su juicio.
2. Objetividad: Se aplica cuando se reúne, evalúa y comunica información del objeto estudiado; sin dejarse influir por sus propios intereses o por terceras personas.
3. Confidencialidad: Consiste en respetar el valor y propiedad de la información y no divulgarla sin autorización, a menos que exista obligación legal o profesional.
4. Competencia: Consiste en la aplicación de conocimientos, aptitudes y experiencias necesarias para llevar a cabo la actividad de la auditoría interna.

7.1.4 Normas internacionales para la práctica de auditoría

Las normas están enfocadas en principios y consisten en:

- Declaraciones sobre los requisitos básicos para la práctica profesional de la auditoría interna y para la evaluación de la eficacia de su desarrollo que son aplicables internacionalmente para organizaciones e individuos.
- Interpretaciones que clarifican los términos o conceptos de las normas.

7.1.4.1 Normas sobre atributos

Las normas sobre atributos tratan las características de las organizaciones y las personas que prestan servicios de auditoría interna. Como se presenta en la ilustración 3.

Fuente: construcción propia

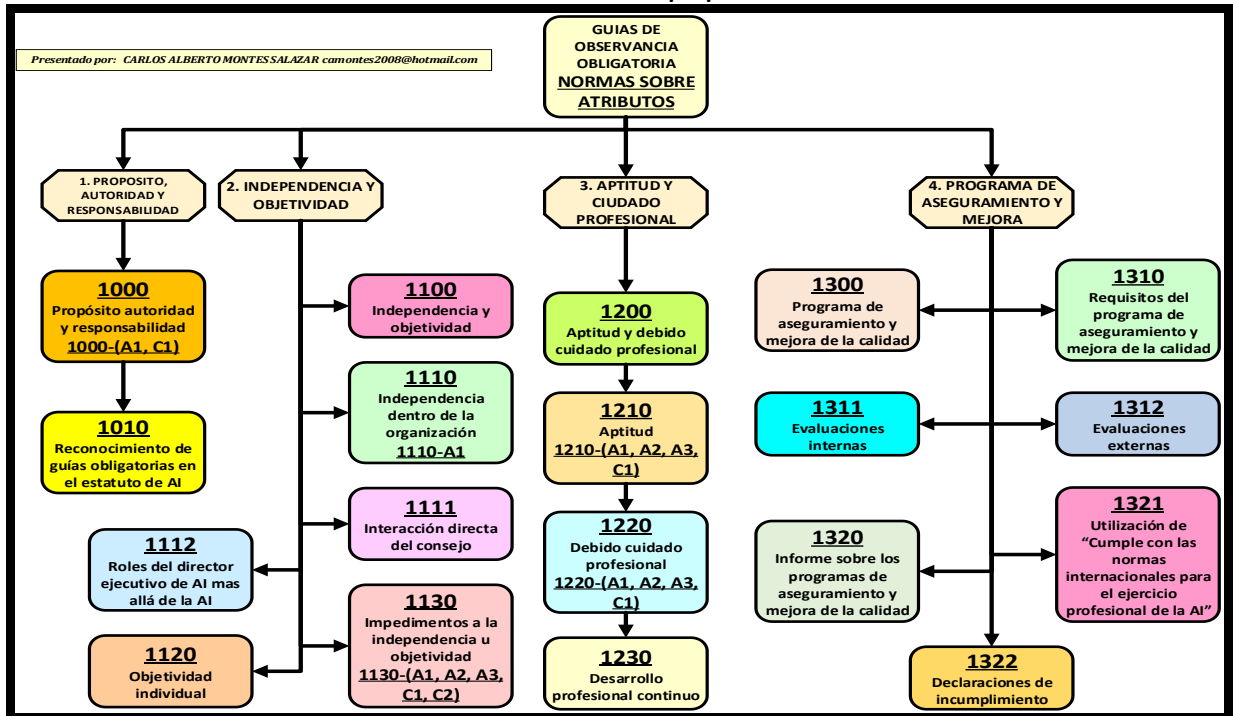


Ilustración 3: Normas sobre atributos

7.1.4.2 Normas sobre desempeño

Describen la naturaleza de los servicios de auditoría interna y proporcionan criterios de calidad con los cuales puede evaluarse el desempeño de estos servicios. La estructura de las normas sobre desempeño se muestra en la ilustración 4.

Fuente: construcción propia

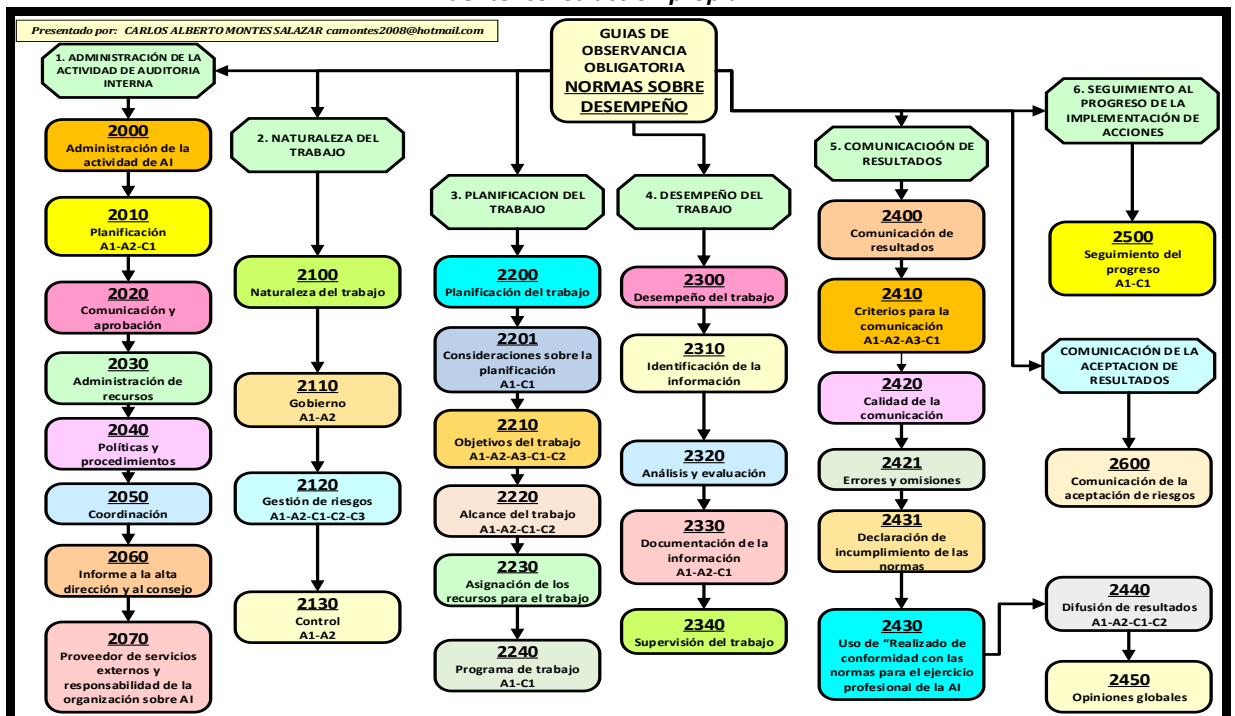


Ilustración 4: Normas sobre desempeño

7.1.4.3 Normas sobre implantación

Amplían las normas sobre atributos y desempeño (incluidas como apartados dentro de ellas). Proporcionan los requisitos aplicables a las diferentes actividades de auditoría interna en:

- Aseguramiento (A)
- Consultoría (C)

Aseguramiento (A)

Los servicios de aseguramiento comprenden la tarea de evaluación objetiva de las evidencias, efectuada por los auditores internos, para expresar opiniones o conclusiones respecto de una entidad, operación, función, proceso, sistema u otros asuntos. La naturaleza y el alcance de un trabajo de aseguramiento están determinados por el auditor interno. Por lo general intervienen tres partes en los servicios de aseguramiento:

- (1) La persona o grupo directamente implicado en la entidad, operación, función, proceso, sistema u otro asunto, es decir, el dueño del proceso,
- (2) la persona o grupo que realiza la evaluación, es decir, el auditor interno, y
- (3) la persona o grupo que utiliza la evaluación, es decir, el usuario.

Consultoría (C)

Los servicios de consultoría son por naturaleza consejos, y son desempeñados, usualmente, a pedido de un cliente. La naturaleza y el alcance del trabajo de consultoría están sujetos al acuerdo efectuado con el cliente. Por lo general, existen dos partes en los servicios de consultoría:

- (1) la persona o grupo que ofrece el consejo, es decir, el auditor interno, y
 - (2) la persona o grupo que busca y recibe el consejo, es decir, el cliente del trabajo.
- Cuando desempeña servicios de consultoría, el auditor interno debe mantener la objetividad y no asumir responsabilidades de gestión.

7.2 Guías altamente recomendadas

Las guías recomendadas son emitidas por IIA a través de un proceso formal de aprobación y comprenden las guías de implementación y las guías complementarias. Describen prácticas para una implementación efectiva de las guías obligatorias.

7.2.1 Guías de implementación

Ayudan a los auditores internos en el cumplimiento de las normas internacionales. Tratan de forma colectiva el enfoque, metodologías y consideraciones de auditoría interna, pero no detallan procesos o procedimientos.

7.2.2 Guías complementarias

Proporcionan una guía adicional no obligatoria, que incluye procesos y procedimientos detallados para la realización de servicios de auditoría interna. Aunque las guías complementarias respaldan las normas, no se vinculan directamente con el cumplimiento de las normas. En cambio, su intención es abordar asuntos específicos, así como temas sectoriales. Estas guías son emitidas por el instituto de auditores internos IIA a través de un proceso formal de aprobación. Las guías complementarias comprenden las guías prácticas, guías globales de auditoría de TI y Guías para la Evaluación de Riesgo de TI.

8. SERVICIOS DE ASEGURAMIENTO DE LA AUDITORIA INTERNA

Los informes de auditoría interna kilométricos, cargados de información técnica innecesaria o excesivamente complejos, indican más una falta de conocimiento de los procesos bajo revisión, que una marca de profesionalismo.

Nahun Frett

Las normas de auditoría interna definen los servicios de aseguramiento como un examen objetivo de evidencias con el propósito de proporcionar una evaluación independiente de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno de una organización.

Plantean igualmente las normas que los servicios de aseguramiento involucran la evaluación objetiva, por parte de los auditores internos, de la evidencia que obtuvieron para soportar una opinión o conclusión independiente respecto de una entidad, operación, función, proceso, sistema u otro asunto relativo. La naturaleza y alcance de las acciones de aseguramiento

serán determinadas por el auditor interno. Por lo general, existen tres partes involucradas en los servicios de aseguramiento:

1. La persona o grupo implicado directamente con la entidad, operación, función, proceso, sistema u otro asunto relativo: el dueño del proceso.
2. La persona o grupo que realiza la evaluación: el auditor interno.
3. La persona o grupo de personas que usa la evaluación: el usuario.

Entre los servicios de aseguramiento que presta el auditor interno se tienen:

8.1 Aseguramiento de la información financiera

El concepto de aseguramiento financiero representa la gestión que tiene tanto la gerencia como el contador en una entidad, garantizando que los estados financieros presentados, reflejen la aplicación normativa de la contabilidad, muestren la realidad financiera, faciliten la toma de decisiones, dentro del mayor grado de transparencia en concordancia con el código de ética establecido (Montes Salazar, Montilla Galvis, & Vallejo Bonilla, 2017).

El aseguramiento financiero por parte del auditor interno, no solo consiste en la evaluación de la materialidad de las cifras de los estados financieros, sino también, el análisis del impacto que generan en las organizaciones y en la sociedad; implica la calidad de los informes emitidos, en busca de la claridad de las cifras que se emiten para los grupos de interés. Además, busca que la organización tenga un mejor desempeño y sus procesos internos sean más eficientes y efectivos, promoviendo así un proceso de mejoramiento continuo, que contribuya al cumplimiento de los objetivos de la organización, a través de las oportunas recomendaciones y el seguimiento dado al cumplimiento de las mismas.

Para la realización del trabajo, el auditor interno solicitará a la empresa que le proporcione la información financiera a una fecha determinada para su revisión; el auditor interno aplicará las técnicas de auditoría que considere pertinentes de acuerdo a las circunstancias, haciendo las sugerencias debidamente argumentadas para los ajustes en las cifras, cuando así lo considere conveniente.

Como resultado de su trabajo emitirá un informe por escrito con las sugerencias respectivas, para que se ajusten los errores cometidos, no sin antes haber efectuado un análisis con los responsables del área financiera y el contador. Si como producto del trabajo encontrara

fraudes, debe determinar en forma previa la instancia más adecuada para informar sobre los mismos.

8.2 Aseguramiento de la información administrativa

Los estados financieros no informan todo, ya que parte de su conformación se basa en estimaciones y procedimientos de orden cualitativo establecidos por la administración que difieren de una organización a otra, formalizados a través de modelos de control interno, entre ellos COSO. Los resultados de la gestión administrativa finalmente se evidencian en las cifras expresadas en los estados financieros, de ahí que el auditor interno deba hacer una auditoría operativa apoyada en las normas establecidas en los manuales de procesos y procedimientos.

Para la realización de su trabajo el auditor interno debe tener una clara comprensión del sistema de control interno administrativo de la entidad, para planear la auditoría y desarrollarla en forma adecuada y con la agudeza que le permita detectar las situaciones relevantes que no podrá encontrar solo con la revisión de las cifras.

El estilo de operación de los administradores y/o una débil estructuración del proceso administrativo, puede llevar a la entidad a resultados contraproducentes, por lo que el auditor interno en el desempeño de sus funciones debe dar a conocer en forma oportuna las debilidades detectadas, para que se tomen a tiempo las medidas respectivas. El aseguramiento administrativo por el auditor interno implica un trabajo permanente e integral de la organización que le permitan a través de una evaluación basada en riesgos efectuar las recomendaciones para que se tomen a tiempo los correctivos que le permitan a la entidad cumplir con sus objetivos.

De lo anterior, se desprende que el aseguramiento administrativo implica un examen detallado de la administración por parte del auditor interno, con el propósito de evaluar la eficiencia de sus resultados, el cumplimiento de las metas fijadas por la organización, sus recursos humanos, materiales, sus métodos y controles, y su forma de realizar las operaciones.

Dentro de los objetivos que se pueden desarrollar en una auditoría administrativa o de gestión se tienen (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 1994):

- Determinar lo adecuado de la organización de la organización.
- Verificar la existencia de objetivos y planes coherentes y realistas.

- Vigilar la existencia de políticas adecuadas y el cumplimiento de las mismas.
- Comprobar la confiabilidad de la información y de los controles establecidos.
- Verificar la existencia de métodos o procedimientos adecuados de operación y eficiencia de los mismos.
- Comprobar la utilización adecuada de los recursos.

Dentro del alcance del aseguramiento administrativo por parte del auditor interno implica la evaluación de:

- Procedimientos que son ineficaces o más costosos de lo justificable.
- La duplicación de esfuerzos de empleados en el desarrollo de su trabajo.
- Las oportunidades para mejorar la productividad mediante la automatización de procesos.
- La mejora en la administración de procesos sistematizados.
- La determinación del exceso de personal con relación al trabajo a realizar.
- Las fallas en el sistema de compra, materiales o suministros.

8.3 Aseguramiento ambiental

En una economía globalizada y de mercados altamente competitivos, con concentración casi obsesiva en el tema de reducción de costos y de incrementar la productividad a toda costa para ser competitivo, el tema ambiental simplemente sobra. (Sánchez Enríquez & Salas Ávila, 2007). De ahí de que el Estado debe promulgar leyes de obligatorio cumplimiento para preservar el medio ambiente y los directivos de las organizaciones deban tomar conciencia de las acciones para minimizar los riesgos ambientales.

Reconocer el impacto de los negocios en el medio ambiente es un desafío que debe ser tenido en cuenta en toda su dimensión en la evaluación realizada por los auditores internos. Debido a diferencias conceptuales en el tema ambiental, no hay unidad de criterio sobre los aspectos que se deben evaluar en materia ambiental al interior de las organizaciones.

Efectuar una auditoría interna ambiental en una organización implica que esta tenga implementado un sistema de gestión ambiental, el cual se puede definir como el conjunto de actuaciones necesarias para llevar a cabo la *política del medio ambiente*, o dicho de otra manera, para lograr el mantenimiento de un capital ambiental suficiente para que la calidad de vida de las personas y el patrimonio natural sean lo más elevado posible, todo ello dentro del complejo sistema de relaciones económicas y sociales que condiciona este objetivo (Ortega Domínguez & Rodríguez Muñoz, 1994).

Un sistema de gestión del medio ambiente es el marco o el método de trabajo que sigue una organización con el objeto de conseguir y mantener un determinado comportamiento de acuerdo con las metas que se hubiere fijado y como respuesta a unas normas, riesgos, y presiones tanto sociales, financieros, económicas y competitivas, en permanente cambio.

Dentro de las ventajas de la gestión ambiental se tienen (Montes Salazar , Sánchez Mayorga, & Vallejo Bonilla, La Ecoauditoria como Herramienta de la Gestión Gerencial en las Organizaciones, 2020):

- Reducción del impacto medioambiental derivado de la actividad del hombre a través de las organizaciones.
- Respeto a la biodiversidad y los sistemas.
- Mejora de la competitividad de las empresas.
- Impacta positivamente en la imagen externa de las compañías.
- Asegura el cumplimiento de la legislación medioambiental.
- Mejora la conciencia social en torno a estos temas.

De acuerdo a (ICONTEC, 1997), la auditoría ambiental es un proceso de verificación sistemático y documentado para obtener y evaluar en forma objetiva la evidencia que permita determinar si las actividades ambientales, los eventos, las condiciones, los sistemas administrativos especificados, o la información acerca de estos temas cumplen los criterios de auditoría, y para comunicar los resultados de este proceso al cliente. Le corresponde al auditor interno verificar, obtener evidencia, informar y efectuar seguimiento a sus

recomendaciones en materia ambiental en concordancia con el marco internacional para la práctica de la auditoría interna "MIIP".

9. ROL DE LA AUDITORIA INTERNA EN LAS ORGANIZACIONES

Auditoría Interna en una organización se constituye en el control a los controles por excelencia, ya que su labor evaluadora determina la efectividad del sistema de control interno de la entidad, con miras a coadyuvar a la alta dirección en la toma de decisiones que re direcciona el accionar administrativo hacia la consecución de sus fines. El auditor interno se encarga de evaluar el sistema de control interno, sin embargo, la sensibilización que debe llevar a cabo al interior de la empresa es de gran importancia y debe empezar en la misma dependencia (Departamento Administrativo de la Función Pública "DAFP", 2018).

La labor de apoyo a la gestión que realiza la auditoría interna, se hace con la gente y para la gente, por lo que no es el papel de esta dependencia efectuar un trabajo inquisitivo o policivo, con señalamientos poco constructivos, sino por el contrario, debe plantear acciones que induzcan a un cambio de actitud y generen procesos de mejoramiento continuo y en este sentido deben estar diseñados sus informes.

9.1 Enfoque del trabajo del auditor interno

Objetivo

Basado en el marco internacional para la práctica de la auditoría interna y apoyados mecanismos modernos de control administrativo y financiero.

Planeado y sistemático

Se debe determinar con anticipación ¿qué hacer?, ¿cómo hacerlo?, ¿cuándo hacerlo? y ¿con quién hacerlo?

Oportuno e integral

Debe abarcar toda la organización, el periodo de tiempo objeto de la auditoría.

Preventivo

En esencia el trabajo debe ser preventivo, es decir, basado en riesgos, sin desconocer que en ocasiones debe realizar controles posteriores de las operaciones, con el propósito de contribuir al cumplimiento de los objetivos de la organización.

9.2 Perfil del equipo de trabajo de la auditoría interna

Ética profesional

La actuación del talento humano de la auditoría interna debe ser intachable. La conducta de sus integrantes debe caracterizarse por altos principios morales y éticos, basados en valores fundamentales como la rectitud, honestidad, integridad, responsabilidad y confidencialidad.

Independencia de la administración

Hace referencia a una independencia crítica y profesional, ya que una actitud mental independiente permite acciones objetivas, imparciales y alejadas de los prejuicios que puedan condicionar negativamente el hacer parte del esquema organizacional.

Competencia para la función desempeñada

Tener los conocimientos administrativos, financieros, operativos y comerciales de la organización, para poder informar oportunamente las situaciones que puedan afectar la gestión y los resultados de la organización.

Capacidad de análisis

Facultad para comprender y dividir en partes una situación para entender sus principios esenciales, de tal forma que se determinen las causas y los efectos que resultan de la gestión administrativa.

Visión sistémica

Capacidad para ver la organización como un todo interrelacionado y no como una sumatoria de las partes. Lo anterior, es fundamental ante un mundo en permanente cambio, donde la

incertidumbre es la constante, dando lugar a una serie de riesgos que debe minimizar la organización.

Criterio de selectividad

Facilita que la auditoría interna se enfoque en los aspectos críticos, haciendo que su función sea efectiva, contribuyendo a minimizar los riesgos que puedan afectar a la organización e impidan el cumplimiento de los objetivos.

Comprensión y respeto por las ideas ajenas

Comprender y respetar las diferencias de criterio, en la forma de hacer las cosas, con la finalidad de alinear diferentes puntos de vista y generar compromisos por parte de los responsables de los procesos.

Igualdad de razonamiento con los directivos

Tener el criterio suficiente para plantear y sustentar las observaciones, debidamente soportadas, ante cualquier nivel jerárquico de la organización, es una condición esencial para lograr el apoyo y respaldo de la alta dirección, sin que implique presiones o condicionamientos al trabajo de la auditoría interna.

Convicción en lo que se hace

La auditoría interna debe tener el total convencimiento de su trabajo y creer en lo que se hace. La mejor forma de contribuir es mostrando seguridad con los planteamientos expuestos, ahí que la auditoría interna, como parte de la organización, deben estar siempre comprometida con la solución de los problemas y deficiencias de la misma.

9.3 Labores fundamentales de la auditoría interna

Evaluación de riesgos

El MIIP en la norma 2120 gestión de riesgos, plantea que la actividad de auditoría interna debe evaluar la eficacia y contribuir a la mejora de los procesos de gestión de riesgos, por lo tanto, debe:

- Determinar si los procesos de gestión de riesgos son eficaces como resultado de la evaluación que efectúa el auditor interno de que;
- Constatar que los objetivos de la organización apoyan a la misión y están alineados con la misma;
- Determinar que los riesgos significativos están identificados y evaluados;
- Verificar que se han seleccionado respuestas apropiadas a los riesgos identificados y que se alinean los riesgos con la aceptación de riesgos por parte de la organización; y
- Captar información sobre los riesgos relevantes, permitiendo al personal, la dirección y el consejo cumplir con sus responsabilidades, y comunicar dicha información oportunamente a través de la organización.

La actividad de auditoría interna reúne la información necesaria para soportar esta evaluación mediante múltiples trabajos de auditoría. El resultado de estos trabajos, observados de forma conjunta, proporcionan un entendimiento de los procesos de gestión de riesgos de la organización y su eficacia. Los procesos de gestión de riesgos son vigilados mediante actividades de administración continuas, evaluaciones por separado, o ambas.

Acompañamiento y asesoría

Uno de los principios esenciales de la auditoría interna es el de promover la mejora de la organización y para ello:

- *Suministra la información que le solicitan las instancias competentes:*

Ayuda a las dependencias que lo requieran, apoyándolas con suministro, análisis y estudios de investigación en diferentes asuntos que a su juicio y en concordancia con sus funciones deba adelantar.

- *Recomienda:*

El trabajo de la auditoría interna culmina con un informe escrito donde se resume lo que se ha encontrado y se recomienda lo que se debería hacer. Las recomendaciones deben ser

consecuentes con el diagnóstico y deben fundamentarse de tal forma que motiven y conlleven a los miembros de la organización a ponerlas en práctica.

- *Obtiene el consenso y el compromiso de la organización:*

La auditoría interna debe tener una actitud positiva en el proceso de persuasión de los miembros de la organización que le permitan un trabajo efectivo, de tal forma que tenga la capacidad de convencer a la administración de aplicar las medidas que ha propuesto.

- *Seguimiento a la puesta en práctica de las recomendaciones:*

Las normas de auditoría sobre desempeño 2500, seguimiento al progreso del establecimiento de las acciones auditoría, hace referencia a que el auditor interno debe establecer y mantener un sistema para vigilar la disposición de los resultados comunicados a la dirección. En el acápite 2500.A1 se plantea que el auditor interno debe establecer un proceso de seguimiento para vigilar y asegurar que las acciones de la dirección hayan sido implantadas eficazmente o que la alta dirección haya aceptado el riesgo de no tomar medidas y en el 2500.C1, hace referencia a que la actividad de auditoría interna debe vigilar la disposición de los resultados de los trabajos de consultoría, hasta el grado de alcance acordado con el cliente.

El seguimiento a la aplicación de medidas recomendadas para contribuir a la consecución de los objetivos organizacionales, es el fin en sí mismo al que debe contribuir la auditoría interna.

- *Facilitar el aprendizaje organizacional:*

La auditoría interna debe incrementar la capacidad para aprender nuevos métodos y procedimientos que les permitan afrontar retos en un futuro, por lo que es fundamental su interacción con la administración.

- *Contribuye a la mejora de la efectividad de la organización:*

La efectividad de la organización implica la capacidad de adaptación para sobrevivir en un mundo cambiante, que la empresa se vea como un todo interrelacionado, tener una visión sistémica; es aquí donde la auditoría interna debe promover la efectividad total de la entidad, por lo que el éxito de un buen trabajo radica en la capacidad para lograr entre las diferentes áreas funcionales o entre los actores del proceso una comunicación efectiva que lleve a crear compromisos.

Función de evaluación y seguimiento

La evaluación es un proceso permanente, mediante el cual a partir de la información que se obtiene de diversas fuentes, se emite un juicio de valor sobre el rendimiento o desempeño de un área, un proceso, una actividad, cualquiera que sea el objeto de estudio.

La evaluación es un aspecto mucho más amplio que la medición, esta última se convierte en un medio de la evaluación que permite emitir un juicio de valor, basado en criterios objetivos que para el caso son las estrategias, metas y en general los propósitos y fines organizacionales ("DAFP", 2018).

Fomento de una cultura de control

La noción de cultura se ha concentrado en los valores básicos, las creencias que están presentes en las organizaciones, los patrones de conducta que resultan de estos propósitos compartidos y los símbolos que lo expresan. Se entiende como cultura a un patrón de significados transmitidos históricamente, incorporados en símbolos; un sistema de concepciones heredadas y expresadas en forma simbólica por medio de las cuales los hombres comunican, perpetúan y desarrollan su conocimiento y sus actividades en relación con la vida.

Relación con otros entes de control

La auditoría interna debe interactuar con la Revisoría Fiscal y con los entes de control del Estado cuando las circunstancias lo requieran de tal forma que se realice un trabajo que contribuya a la mejora de la organización, evitando duplicación de funciones.

Relación con el sistema de gestión de calidad y el sistema de gestión ambiental

Actualmente las organizaciones están integrando los sistemas de gestión administrativa, sistemas de control interno, sistemas de gestión de calidad y sistemas de gestión ambiental; en las entidades donde los sistemas están integrados, el auditor interno en materia de gestión de calidad y ambiental debe:

- Evaluar el grado de avance y las dificultades en la implementación del sistema de gestión de calidad y el sistema de gestión ambiental.
- Determinar el grado de cumplimiento de los requisitos para la implementación del sistema de gestión de calidad y el sistema de gestión ambiental establecidos en las normas ISO 9001:2015 e ISO 14001:2015.
- Informar a la organización sobre el estado en que se encuentra el sistema de gestión de calidad y el sistema de gestión ambiental, con el objeto de que se pueda evaluar su eficacia para lograr los objetivos determinados en el plan de gestión integrado.
- Igualmente, la auditoría interna debe asegurarse de que se tomen determinaciones para eliminar las no conformidades detectadas y sus causas, las actividades de seguimiento deben incluir la verificación de las acciones tomadas y el informe de los resultados de la verificación.
- Asesora y acompaña la implementación del sistema de gestión de calidad y el sistema de gestión ambiental.
- Realizar una auditoría independiente al sistema de gestión de calidad y al sistema de gestión ambiental.
- Participa en los procesos de gestión de calidad de la organización y desarrolla un proceso de gestión de calidad y de gestión ambiental de la misma auditoría Interna, todo ello en concordancia con lo planteado en el MIIP, normas sobre atributos, programa de aseguramiento y mejora como se muestra en la ilustración 5 y 6

Fuente: construcción propia

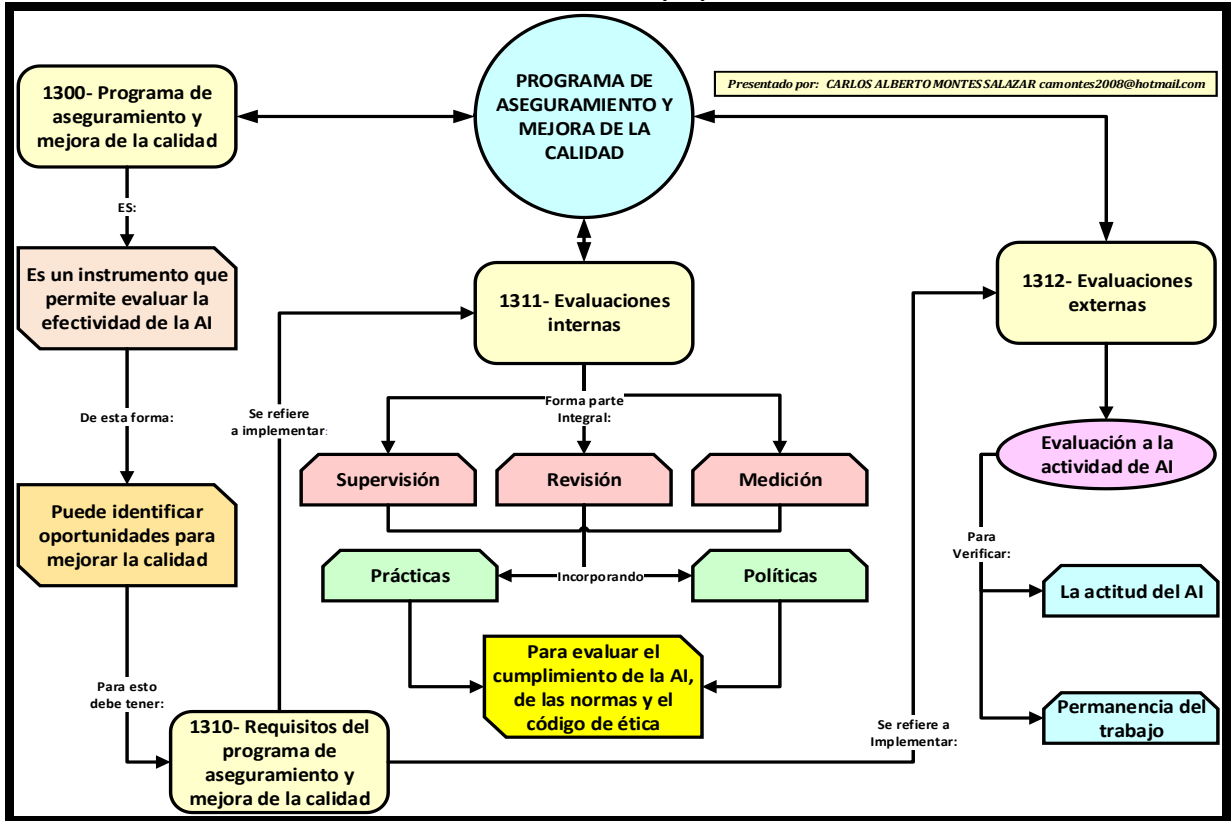


Ilustración 5: Aseguramiento de mejora de la calidad de la auditoría interna

Fuente: construcción propia

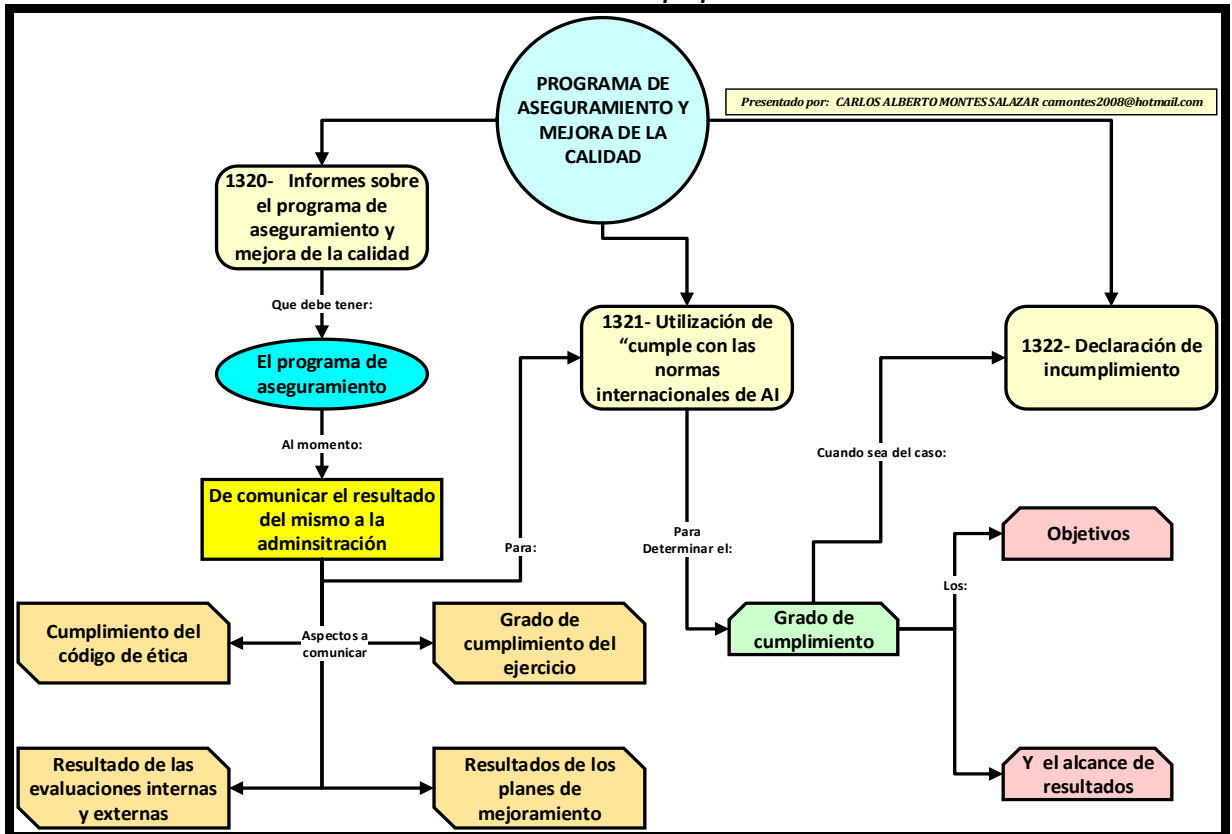


Ilustración 6: Aseguramiento de mejora de la calidad de la auditoría interna dos

10. LOS RIESGOS EN EL ENTORNO DE LA AUDITORIA INTERNA

*Enfrenta la realidad tal como es,
no como era o desearías que fuera.*

Jack Welch

El riesgo es una medida de incertidumbre que involucra el logro de los objetivos institucionales, lo que incluye las consecuencias y probabilidad de que un evento ocurra y tenga consecuencias positivas o negativas (Montes Salazar, Administración de Riesgos Empresariales, 2009).

La identificación y análisis del riesgo es un proceso permanente e interactivo entre la administración y la auditoría interna, evaluando aspectos diferentes aspectos que pueden llegar a representar un impedimento para la consecución de los objetivos, con miras a establecer acciones efectivas, representadas en actividades de control.

La auditoría interna debe proporcionar un aseguramiento objetivo a la organización sobre el diseño y efectividad de las actividades de administración del riesgo en la empresa para ayudar a asegurar que los riesgos claves, sean gestionados apropiadamente y que el sistema de control interno está siendo operado con efectividad.

8.1 Aspectos generales

La administración de riesgos es una función gerencial, pues involucra tareas de investigación, evaluación y coordinación, que requieren de la estrecha participación de todos los trabajadores de los diferentes niveles. Todo integrante de la organización juega un papel importantísimo en la administración de riesgos, toda vez que al ser parte activa del proceso, consolida una cultura organizacional que garantiza la adecuada protección de los bienes, recursos y procesos de la empresa y asegura un manejo de los riesgos en forma racional, óptima, integral, confiable, altamente participativa y a costo mínimo.

Una gestión eficaz y apropiada de los riesgos es importante por varias razones:

- La evolución de la economía y las sociedades, lleva implícita una clara tendencia hacia la concentración y la pluralidad de los riesgos y los recursos.

- La dependencia con respecto a proveedores de materias primas, equipo o tecnología, puede originar interrupción de actividades con sus correspondientes consecuencias.
- Existen operaciones complejas y altamente integradas que poseen riesgos que rebasan la experiencia de especialistas en el tratamiento de esos riesgos.
- La exposición a las catástrofes naturales tales como las inundaciones, huracanes, tifones, terremotos, maremotos, entre otros.

Le corresponde a la auditoría interna conocer los riesgos que afectan a la organización, determinar si se han implementado los controles preventivos para contrarrestarlos y determinar mediante pruebas de auditoría si los controles se están aplicando adecuadamente, de tal forma de que se minimicen los riesgos.

9.1 Enfoque de riesgos en la ejecución de la auditoría interna

La evaluación del riesgo implica la comparación del nivel del riesgo hallado durante el proceso de análisis con los criterios de riesgo establecidos al considerar el contexto. Es recomendable tener en cuenta los objetivos de la organización y la extensión de la oportunidad que podría resultar.

La evaluación del riesgo se basa en la comprensión de este mediante su análisis, para la toma de decisiones acerca de acciones futuras.

Las decisiones pueden incluir:

- Si hay un riesgo que necesita tratamiento.
- Si se debería emprender una actividad.
- Las prioridades de tratamiento.

9.2 Riesgos de corrupción en las organizaciones

El riesgo de corrupción es la posibilidad de ocurrencia de una conducta o comportamiento que puede derivar en una actuación corrupta en la empresa. El enfoque de evaluación del riesgo es preventivo, no correctivo, mediante su identificación es posible evitar la exposición al mismo y la presencia de los efectos indeseables que genera la corrupción. Una entidad es vulnerable a riesgos de corrupción cuando los factores que los configuran están presentes, su posibilidad de ocurrencia es alta y el daño que se puede causar con su presencia es elevado.

El auditor interno si quiere ser acertado en su trabajo debe enfocar su análisis de riesgos de corrupción en todos los niveles de la organización, pero principalmente, en la alta y media gerencia, pues en este nivel en donde más se violan los lineamientos éticos lineamientos, a través de las decisiones tomadas por los directivos y que afectan materialmente a la entidad.

Es en el alto nivel donde especialmente el auditor interno, debe enfocar más su análisis y no sesgar su labor solo a detectar los fraudes en los niveles más bajos, como dice el dicho, los de arriba se roban los pesos y los de abajo se roban los centavos.

Los cargos directivos frecuentemente están sujetos a las presiones políticas, lo cual puede derivar en favorecimientos a amigos y obviamente, la forma como procedan los directivos puede incidir en la generación de espacios propicios a la corrupción.

9.3 Mitigación de los riesgos por parte del auditor interno

Es un proceso que busca disminuir los riesgos inherentes de una organización, ya sea minimizando su impacto, minimizando la frecuencia o ambos, adoptando controles preventivos para reducir la amenaza, la exposición y disminuir la vulnerabilidad de la entidad. El plan de mitigación es proactivo y de carácter preventivo, contiene estrategias de respuesta a los riesgos e incorpora un proceso de planeación.

Un plan de mitigación de riesgos facilita:

- Simplificar procesos, escoger socios estratégicos o destinar más recursos a acciones preventivas.
- Minimizar la materialización del riesgo, anticipándose mediante acciones preventivas, optimizando esfuerzos y aprovechando cambios.
- Flexibilidad para adaptar a la empresa a nuevas nuevos cambios y no perder oportunidades.
- Ajustar controles poco prácticos o que presenten deficiencias.
- Comprometer a los integrantes de la organización concientizándolos de los riesgos y de la importancia de las medidas de prevención.

- Mejorar los procedimientos y proteger la información.

La mitigación busca prevenir, proteger, retener o transferir el riesgo, mediante la implementación de controles, aceptar el riesgo previo análisis de la relación costo beneficio de los controles, o evitar los riesgos, eliminando su probabilidad de ocurrencia o disminuir totalmente su impacto, lo anterior implica eliminar la actividad que genera el riesgo o implementar medidas de protección extremas, las cuales implican en algunos casos altos costos.

11. PROCESO PARA LA EJECUCIÓN DE UNA AUDITORIA INTERNA BASADA EN RIESGOS

*El auditor mediocre “Dice”,
El auditor bueno “Explica”,
El auditor superior “Demuestra”,
El auditor excelente “Inspira”.*

Nahun Frett

Fuente: construcción propia

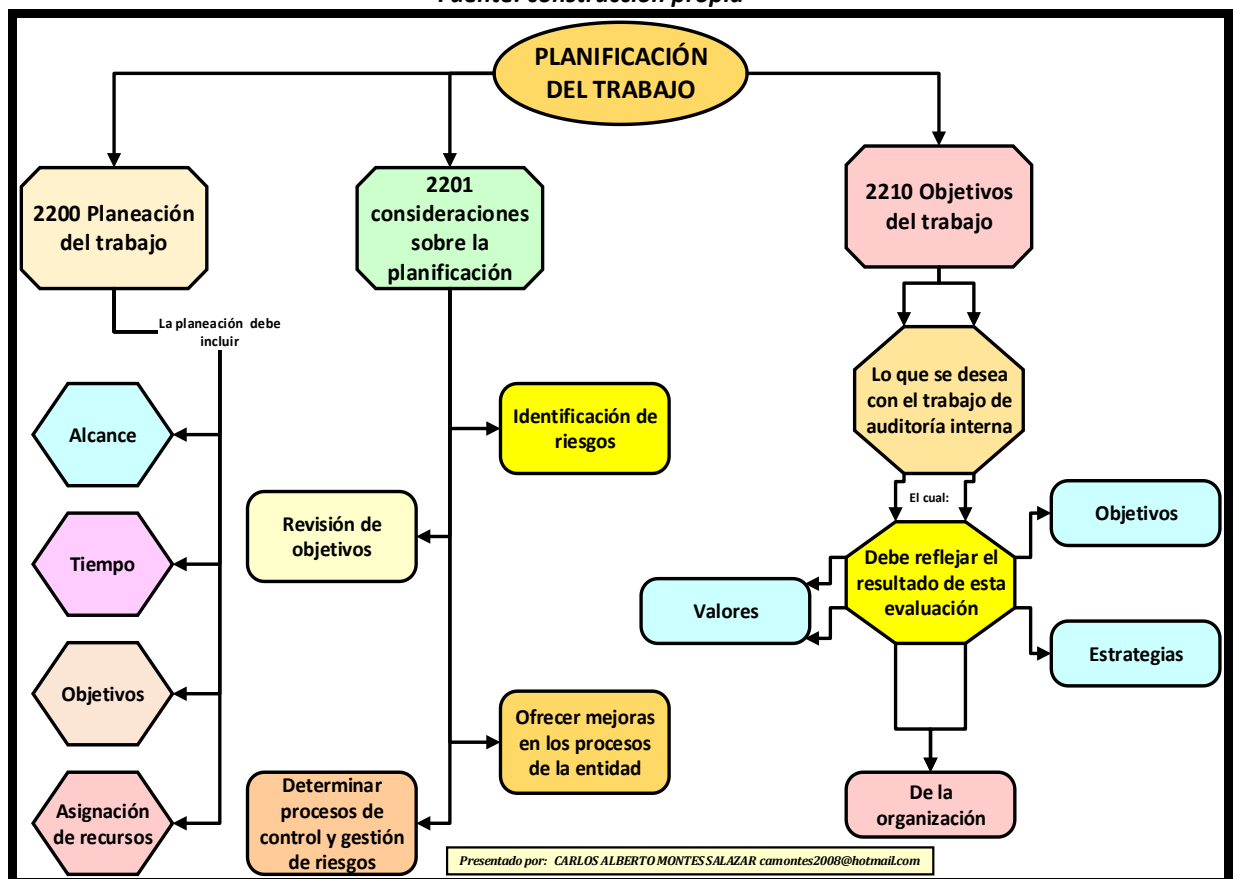


Ilustración 7: Planificación del trabajo uno

Fuente: construcción propia

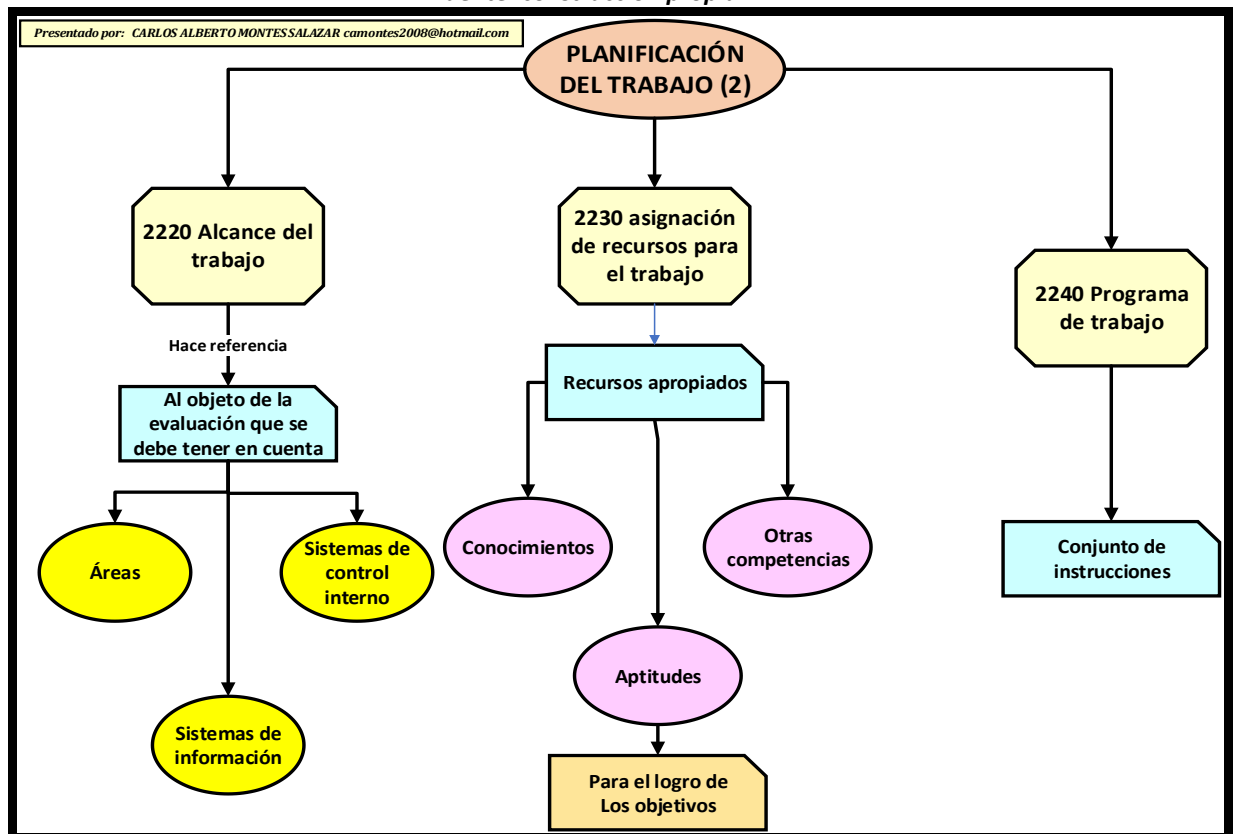


Ilustración 8: Planificación del trabajo dos

El proceso de auditoría interna basada en riesgos como se observa en las ilustraciones 7 y 8 se explica a continuación:

11.1 Planeación de la auditoría interna

El plan anual de trabajo es un documento de planeación en el cual se consignan los trabajos por realizar de las áreas, procesos o actividades susceptibles de ser evaluadas por la auditoría interna, en el se establecen los objetivos, estrategias y metas a alcanzar, en concordancia con los objetivos de la organización, así como la determinación de los recursos y medios necesarios para llevar a cabo la auditoría. Este plan por lo regular se diseña para un año calendario.

La planeación en la auditoría interna debe ser capaz de reconocer los cambios que operan en la organización y por consiguiente adaptar su planificación a la nueva situación permitiendo la flexibilidad (Herrador Alcaide & San Segundo Ontin, 2012). El establecimiento de los objetivos de la auditoría interna, al igual que su alcance se determinan para cada trabajo en la etapa de planeación.

En la preparación del plan anual de trabajo, de inicio, el auditor interno deberá identificar y considerar las opiniones y expectativas que tienen los directivos de la organización.

Una vez identificadas y tomadas en consideración esas opiniones y expectativas el auditor interno formulará el plan anual de trabajo del cual se hará responsable, basado en una evaluación a los riesgos a que está expuesta la entidad; para ello debe tener en cuenta el enfoque aplicado por la organización para administrarlos, incluyendo los niveles de aceptación establecidos por la empresa para las diferentes actividades o procesos. Si no existiere tal enfoque, el director de auditoría interna aplicará su propio juicio sobre los riesgos después de haber consultado a la gerencia general y al consejo de administración.

11.2 Análisis de los riesgos en la etapa de planeación

De acuerdo a la definición de auditoría interna su trabajo debe estar basado en riesgos y en él, la auditoría interna, debe contemplar la posibilidad de un futuro riesgo que implique la existencia de errores o irregularidades que afecten los objetivos de la organización, por lo tanto, en el diseño del plan anual distribuido por meses se debe considerar:

- Los objetivos de la actividad a revisar, o de la consultoría a efectuar y los medios por los cuales esa actividad controla su desempeño.
- Los riesgos significativos de la actividad; sus objetivos, recursos y operaciones; y los medios a través de los cuales se mantiene a nivel aceptable el impacto potencial de esos riesgos.
- La adecuada estructuración de los procesos de administración de riesgos y adecuación de controles preventivos.
- Las oportunidades de proponer mejoras importantes en los procesos de administración de riesgos y de control de las actividades de control.
- La determinación de los riesgos que se deben minimizar en forma prioritaria durante el transcurso de un año. La determinación de prioridades debe establecerse en función a los riesgos y a la forma como están siendo administrados.
- Los requerimientos de la administración y otras áreas interesadas.

- La atención a revisores fiscales, contralorías, superintendencias y otros de entidades de control del Estado.
- Plazos de tiempo que tendrá en cuenta la auditoría interna para atender emergencias o requerimientos no planeados inicialmente.

11.3 Programación de la auditoría interna

Es una descripción analítica y detallada de los pasos a seguir, indica en forma precisa cómo se llevará a cabo la auditoría y el auditor recurre a él como guía de acción en la tarea a realizar (Rusenar, 2001).

El programa de auditoría está conformado por una serie de procedimientos o acciones secuenciales que se deben seguir en el que se determinan claramente las técnicas de auditoría a aplicar para cada aspecto objeto de la revisión, el momento adecuado para realizar el trabajo, la intensidad o extensión de la prueba a realizar. Mediante las pruebas de auditoría, el auditor interno y su equipo de trabajo tratan de obtener evidencia para tener elementos de juicio que le permitan sustentar su opinión, la cual se expresa por escrito en su informe de auditoría interna (Montes Salazar, Montilla Galvis, & Mejía Soto, Control y Evaluación de la Gestión Organizacional, 2014).

11.4 Ejecución del programa de auditoría interna

La ejecución del programa de auditoría se realizará de acuerdo a lo establecido en la planeación, con el propósito de alcanzar los objetivos establecidos y se documentará en los papeles de trabajo, en los cuales se aplicarán las pruebas de auditoría para obtener evidencia válida y suficiente que sirvan como soportes del informe.

Entre las principales pruebas a aplicar están:

- Estudio general.
- Análisis de saldos y movimientos.
- Exámenes físicos.
- Confirmación.

- Investigación.
- Observación de operaciones.
- Cálculos.

Las anteriores pruebas implican revisión documental de manuales, contratos, pólizas de seguros, arqueos de caja, toma física de inventarios confirmaciones bancarias, confirmación con clientes, evaluación del sistema de control interno, evaluación de la gestión de compras, comparaciones, entre otros.

11.5 Informe del auditor interno

El auditor interno debe emitir un informe en forma oportuna del trabajo realizado, respaldado en la evidencia documentada en los papeles de trabajo, en el cual da a conocer las conclusiones obtenidas en su proceso de evaluación.

Antes de ser emitido el informe debe ser discutido por el equipo de auditoria interna con el propósito de consolidar las apreciaciones del trabajo realizado, eliminar errores y posibles juicios subjetivos, discutir sobre los asuntos encontrados y tener unidad de criterio dentro del equipo de trabajo.

El informe de auditoria interna no es un informe secreto, por lo que el análisis antes de enviarlos a otras instancias con los responsables del área o proceso auditado es conveniente para manifestarles las debilidades encontradas y que proponen los afectados para mejorar.

El informe debe contener como mínimo:

- Los objetivos y el alcance del trabajo.
- Descripción de los procedimientos realizados.
- Descripción de las debilidades o deficiencias.
- Recomendaciones para su aplicación.

11. CONCLUSIONES

1. La auditoría es una práctica antigua que surgió como aplicación de los principios de contabilidad, basada en la verificación de los registros para observar su exactitud.
2. Los comités de auditoría son unidades conformadas por un grupo de personas de alto nivel, creados por el consejo de administración o junta directiva, para asegurar el pleno respeto y apoyo a la función de auditoría interna y revisoría fiscal.
3. El marco internacional para la práctica de la auditoría interna “MIPP” constituye el marco conceptual que establece los requisitos de obligatorio cumplimiento, basado en los principios fundamentales que se establecen las guías del Instituto de Auditores Internos “IIA”.
4. Auditoría Interna en una organización se constituye en el control a los controles por excelencia, ya que su labor evaluadora determina la efectividad del sistema de control interno de la entidad.
5. El riesgo es una medida de incertidumbre que involucra el logro de los objetivos institucionales, lo que incluye las consecuencias y probabilidad de que un evento ocurra y tenga consecuencias positivas o negativas.
6. La evaluación del riesgo implica la comparación del nivel del riesgo hallado durante el proceso de análisis con los criterios de riesgo establecidos al considerar el contexto.

13. GUÍA DE DISCUSIÓN

- ¿Qué se entiende por auditoría interna?
- ¿Qué es el marco internacional para la práctica de la auditoría interna?
- ¿Qué es gestión de riesgos?
- ¿Cuáles son las labores fundamentales de la auditoría interna?
- ¿Qué se entiende como administración de riesgos?

- ¿En qué consiste una auditoría interna basada en riesgos?

14. REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

"DAFP", D. A. (2018). *Guía para la Gestión del Riesgo y Diseño de Controles en Entidades Públicas*. Bogotá Colombia: Departamento Administrativo de la Función Pública.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (1994). *Pronunciamento No 7 CTCP*. Bogotá Colombia: Ecoe Ediciones.

Departamento Administrativo de la Función Pública "DAFP". (2018). *Guía Rol de las Unidades u Oficinas de Control Interno, auditoría Interna o quien haga sus Veces*. Bogotá Colombia: Departamento Administrativo de la Función Pública.

Herrador Alcaide, T. C., & San Segundo Ontin, A. (2012). *Teoría de la Auditoría Interna*. Madrid España: Ediciones Académicas.

ICONTEC. (1997). *Norma Técnica Colombiana NTC-ISO 14010*. Bogotá Colombia: Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación ICONTEC.

IIA, I. d. (2017). *Marco Internacional para la Práctica de la Auditoría Interna*. Bogotá Colombia: Instituto de Auditores Internos de Colombia IIA.

Montes Salazar , C. A., Sánchez Mayorga, X., & Vallejo Bonilla, C. A. (2020). La Ecoauditoria como Herramienta de la Gestión Gerencial en las Organizaciones. *Libre Empresa*, 116-144.

Montes Salazar, C. A. (2009). *Administración de Riesgos Empresariales*. Armenia Colombia: Editorial Universitaria de Colombia.

Montes Salazar, C. A., & Vallejo Bonilla, C. A. (2020). Los Mapas de Riesgos en la Auditoría Interna. *Contexto*, 76-101.

Montes Salazar, C. A., Montilla Galvis, O. d., & Mejía Soto, E. (2014). *Control y Evaluación de la Gestión Organizacional*. Bogotá Colombia: Alfaomega.

- Montes Salazar, C. A., Montilla Galvis, O. d., & Vallejo Bonilla, C. A. (2017). *Riesgos de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*. Bogotá Colombia: Alfaomega.
- Ortega Domínguez, R., & Rodríguez Muñoz, I. (1994). *Manual de Gestión del Ambiente*. Madrid España: Fundación MAPFRE.
- Rusenas, R. O. (2001). *Auditoría Interna y Operativa*. Buenos Aires Argentina: La Ley.
- Sánchez Enríquez, J., & Salas Ávila, J. (2007). *Auditoría, una analisis de tendencias*. Santiago de Chile: LexisNexis.
- Santillana, J. R. (2013). *Auditoría Interna*. México: Pearson.
- Tapia Iturriaga, C. K., Rueda de León Contreras, R. S., & Silva Villavicencio, R. A. (2017). *Auditoría Interna, Perspectivas de Vanguardia*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.



**XXXIV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
DEL 19 AL 21 DE OCTUBRE, 2021
PORTO ALEGRE, RS – BRASIL**

“CONTABILIDAD Y TECNOLOGÍA: ALIANZA PARA EL DESARROLLO DE LAS NACIONES”

TRABAJO INTERAMERICANO

AREA 2b: AUDITORIA INTERNA

Tema 2.9 Auditoría interna y negocios virtuales. La cuestión de ciberseguridad

TITULO: Auditoria interna y negocios virtuales. La cuestión de ciberseguridad

AUTORES:

Argilio Acuña Gallego (Colombia)

Gilberto Enrique Rodríguez (Colombia)

Idrián Estrella Silva (Ecuador)



**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN TÉCNICA INTERAMERICANA DE
NORMAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA**

ANGEL DEVACA PAVON (PARAGUAY)

LA AUDITORIA INTERNA Y NEGOCIOS VIRTUALES. LA CUESTION DE CIBERSEGURIDAD.

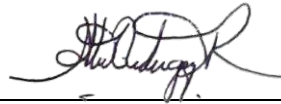
TRABAJO INTERAMERICANO

AREA TEMATICA : NORMAS Y PRACTICAS DE AUDITORIA

TEMA ESPECIFICO : AUDITORIA INTERNA



ARGILIO ACUÑA GALLEGO



GILBERTO ENRIQUE RODRIGUEZ



IDRIAN ESTRELLA SILVA

ANGEL DEVACA PABON

ANGEL DEVACA PAVON

Firmado digitalmente por
ANGEL DEVACA PAVON
Fecha: 2021.10.06
17:40:16 -03'00'

Presidente

CONTENIDO

| | |
|--|----|
| Resumen | 4 |
| Introducción | 5 |
| Definiciones | 6 |
| Tipos más comunes de ataques de ciberseguridad..... | 9 |
| Origen de los ciberataques | 12 |
| Evaluación de riesgos cibernéticos basado en COSO..... | 13 |
| Preocupación de los entes gubernamentales en el control de los riesgos cibernéticos | 15 |
| Amenazas cibernéticas en cifras..... | 17 |
| Guía de discusión con aspectos básicos a delibera..... | 20 |
| Conclusiones | 21 |
| Curriculum vitae de los autores..... | 22 |
| Referencias | 25 |

RESUMEN

En este trabajo presentamos inicialmente definiciones que sobre el tema de ciberseguridad, control interno, y auditoría interna se hacen necesarios para desarrollar el trabajo y nos enfocamos a presentar una herramienta que desde el Marco Integrado del Control Interno COSO le ofrece a la auditoría interna para gestionar el riesgo de ataques cibernéticos, de igual forma se presenta un estudio de la Organización de Estados Americanos (OEA), en la que recomienda cinco puntos clave que deben tener en cuenta las Juntas Corporativas para coadyuvar al control del riesgo cibernético.

Palabras Claves : Auditoría interna, control interno, COSO, ciberseguridad, cibernético .

INTRODUCCION

El vertiginoso desarrollo de las tecnologías de la información, de las redes sociales , de las redes de internet, si bien le han traído a la sociedad grandes avances y nos han facilitado la vida con el internet de las cosas, también a su vez nos han generado grandes problemas y/o dificultades pues desde el punto de vista de económico es inminente que por dichas redes se maneja grandes cantidades de dinero e información sensible que hace que los delitos se desarrollen y se presenten hurtos utilizando el internet .

Las empresas por tal motivo deben tener en cuenta este desafío que la tecnología les presenta y deben trabajar arduamente para salvaguardar sus bienes y trabajar en cómo se podría gestionar y / o controlar el riesgo cibernético. Desde ese punto de vista se logró investigar que con la aplicación de los componentes del control interno del Marco Integrado del Control Interno COSO, y especial el de evaluación de riesgos, las empresas pueden mitigar el efecto que sobre ellas puede generar la ciberdelincuencia.

1º. Definiciones

Es importante para el desarrollo este trabajo, tener en cuenta las definiciones de lo que es auditoria, auditoría interna, negocios virtuales, ciberseguridad y cibernegocios.

1.1. Auditoría: John W. Cook y Gary M. Wingle, (1987), definen la auditoria como “ Un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva, las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otras situaciones que tienen una relación directa con las actividades que se desarrollan en una actividad pública o privada. El fin del proceso consiste en determinar el grado de precisión del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso”.

1.2. Auditoría Interna: De acuerdo a lo indicado por el Instituto de auditores internos de los Estados Unidos IIANA, la auditoría interna se define como "una actividad de aseguramiento y consultoría objetiva e independiente diseñada para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización, ayudando a la organización a alcanzar sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado con el fin de evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno".

1.3. Negocios Virtuales: Los negocios virtuales o también denominado comercio electrónico es un modelo de negocios que se cimienta en operaciones en las cuales las transacciones de productos y servicios se dan utilizando los medios electrónicos, que pueden ser redes sociales o sitios web.

1.4. Ciberseguridad: Ciberseguridad es el grupo de actividades, procedimientos y herramientas que se utilizan para proteger la información que se crea, genera y procesa a través de computadoras, servidores, dispositivos móviles, redes y sistemas electrónicos.

De acuerdo a las definiciones ya mencionadas es pertinente indicar que aunque se mencione que la actividad de auditoría interna es independiente y ello con lleve a considerar que esta es externa a la entidad, el mismo Instituto de auditores internos de los Estados Unidos señala que entre otras las características de la auditoría interna son :

- “ Los profesionales de auditoría interna tienen conocimientos en distintas disciplinas académicas, no se requiere una disciplina en particular.
- Un trabajo de auditoría interna es "una asignación, tarea o actividad de revisión de auditoría interna específica, por ejemplo, una auditoría interna, una revisión de autoevaluación de control, una verificación de fraude, o consultoría. Un trabajo puede incluir diversas tareas o actividades diseñadas para alcanzar un conjunto específico de objetivos relacionados”
- “ Los auditores internos son empleados de la organización, pero son independientes de las actividades que auditan. Debido a que es fundamental que exista independencia, es preferible que el auditor interno reporte directamente al consejo de administración.”
- Los auditores internos deben cumplir con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna del IIA.”

Dadas estas circunstancias se aclara y se concluye que la auditoría interna es lo que comúnmente conocemos con control interno.

1.5. Cibernegocios: Los cibernegocios son la forma de hacer negocios utilizando el internet, utilizando las redes sociales, de esta manera podemos observar cómo se crea diferentes negocios que son altamente rentables y que generan un gran volumen de ventas. Novo (2016), en su exposición denominada “ La gestión del cambio y el riesgo en la era de la transformación digital ” indica que La disrupción digital ya está ocurriendo y muestra los siguientes ejemplos

- La compañía más grande de taxis, no tiene taxis propios (Uber)
- El mayor proveedor de alojamiento del mundo no posee propiedades inmobiliarias (Airbnb)
- Las mayores compañías de telecomunicaciones no poseen infraestructura de comunicaciones (Skype, WeChat)
- La cadena de ventas minoristas más grande del mundo no tiene inventarios (Alibaba)
- La página de internet más popular del mundo no crea contenidos (Facebook)
- El banco con el mayor crecimiento del mundo no tiene dinero real (SocietyOne)
- La sala más grande de cine del mundo no tiene cines (Netflix)
- Los mayores proveedores de software a la venta no desarrollan sus propios códigos para la venta (Apple / Google).”

Y este avance en los diferentes tipos de negocios, que como es sabido son de un lado universales y mueven grandes sumas de dinero con grandes márgenes de rentabilidad, nos llevan a generar grandes interrogantes que también claramente expone Novo en su presentación los cuales son:

- Dejaran de fabricar los gigantes de la medicina sus propios medicamentos
- Seguirán existiendo las empresas de automóviles
- Existirán los seguros de vehículos
- Existirán los bancos
- Existirá el dinero.

Tan impresionante desarrollo de los mercados mediante la tecnología, no ha sido ajeno para que las personas o individuos que se dedican al crimen, estén también con grandes desarrollos y avances en el delito informático y generen ataques a las diferentes empresas o hasta personas naturales para robarles o secuestrarles desde la información sensible

para la empresa, como también robarles dinero, utilizando diferentes maniobras, de tal manera que como lo indica el portal infocyte (2021), especializado en seguridad cibernética , menciona los 10 tipos más comunes de ataques de ciberseguridad, los cuales son :

TIPOS MAS COMUNES DE ATAQUES DE CIBERSEGURIDAD

1. **Malware** : El término "malware" abarca varios tipos de ataques, incluyendo spyware, virus y gusanos. El malware utiliza una vulnerabilidad para romper una red cuando un usuario hace clic en un enlace o archivo adjunto de correo electrónico peligroso "plantado", que se utiliza para instalar software malintencionado en el sistema. Este tipo de ataques se puede llevar a cabo mediante los siguientes sistemas:

- Virus, en los cuales se infecta un sistema adjuntando al sistema de inicialización y repicando el mismo e infectando otros códigos en el sistema informático.
- Troyanos, Que es un programa que se esconde dentro de un programa útil con fines maliciosos.
- Gusanos, es un programa autónomo que se propaga a través de redes y equipos, Se utilizan comúnmente para sobrecargar un servidor de correo electrónico y lograr un ataque de denegación de servicio.
- Ransomware, este ataque consiste en negar el acceso a los datos de las víctimas amenazando con publicarlos o eliminarlos a menos que se pague un rescate.
- **Spyware-un**, este es un tipo de programa instalado para recopilar información sobre los usuarios, sus sistemas o hábitos de navegación, enviando los datos a un usuario remoto. Esta información puede ser utilizada con fines de chantaje o para descargar otros programas maliciosos en la web.

2. **Suplantación de identidad (phishing)**. Este tipo de ataques consiste en enviar masivamente correos electrónicos fraudulentos, a los diferentes usuarios, tienen la

característica que están disfrazados y dan la apariencia de proceder de una fuente fiable, Contienen un archivo malicioso con el cual finalmente acceden al dispositivo de la víctima y de esta manera lo controlan y recopilan toda su información.

Existen varios tipos de ataques de phishing, los más comunes son los siguientes

- Spear Phishing - ataques dirigidos a empresas y/o individuos específicos.
- Ataques de ballenas dirigidos a altos ejecutivos y grupos de interés dentro de una organización.
- Pharming-lleva a cabo el envenenamiento de la caché del DNS para capturar las credenciales de usuario a través de una página de inicio de sesión falsa.

3. **Ataques del hombre en el medio.** Ocurre cuando un atacante intercepta una transacción entre dos partes, insertándose en el medio, de esta manera quien realiza el ataque puede robar y manipular datos interrumpiendo el tráfico.
4. **Ataque de Denegación de Servicio (DOS).** Este tipo de ataques se desarrollan inundando sistemas, servidores, y / o redes con tráfico para sobrecargar recursos y ancho de banda, esto hace que el sistema sea incapaz de procesar y satisfacer las necesidades de sus usuarios, pues saturan el sistema con ello impiden la respuesta a solicitudes del servicio.
5. **Inyecciones SQL. Se da en el momento en que el** atacante incluye un código malicioso en un servidor utilizando el lenguaje de consulta del servidor (SQL), con llevando a que el servidor entregue información protegida.

6. **Explotación del día cero.** Este tipo de ataque consiste en la vulneración de la red cuando es nueva, esto lo hacen antes de que un parche sea liberado o implementado.
7. **Ataque de contraseña.** Las contraseñas son la forma más elemental y fácil de acceder a un sistema seguro, por tal motivo se convierten en un atractivo de los ciberataques. Esto porque al acceder a la contraseña de un individuo, un hacker puede tener acceso a datos e información confidencial sensible e importante para un individuo u organización.
8. **Secuencias de comandos entre sitios.** Un ataque de secuencias de comandos entre sitio, consiste en el envío de secuencias de comandos maliciosos al contenido de sitios web fiables. El código malicioso se une al contenido que se envía al navegador de la víctima.
9. **Rootkits.** Los rootkits se instalan dentro de un software legítimo, con ello obtienen control y acceso remoto a través de un sistema a nivel del administrador, y con ello pueden robar contraseñas, claves, credenciales y recuperar datos críticos. Los rootkis se pueden propagar a través de archivos adjuntos de correo electrónico y por medio de descargas de sitios web inseguros.
10. **Internet de los objetos (IO).** Este se da mediante los dispositivos que existen generando facilidad para los individuos, presentando un número amplio de puntos de acceso para que los atacantes los exploten y causen estragos. “La interconexión de las cosas hace posible que los atacantes rompan un punto de entrada y lo utilicen como puerta para explotar otros dispositivos de la red.”

Analizados los tipos más comunes de ciberataques, es preciso indicar también de donde estos provienen, según Galligan y Rau (2015), señalan que estos provienen de :

ORIGEN DE LOS CIBERATAQUES

- **Estados – nación y espías:** Naciones extranjeras hostiles que buscan propiedad intelectual y secretos para militares, buscan robar secretos de seguridad nacional o propiedad intelectual.
- **Delincuentes organizados:** Son grupos con altos niveles de sofisticación que utilizan herramientas para robar dinero o información privada o sobre consumidores de una entidad.
- **Terroristas:** Grupos o individuos que buscan utilizar internet para lanzar ciberataques contra infraestructura crítica, incluyendo instituciones financieras.
- **Hacktivistas:** Individuos o grupos que quieren hacer una declaración social o política robando o publicando información confidencial de una organización.
- **Insiders:** Personas de confianza dentro de la organización que venden o comparten la información confidencial de la organización.

Conocidos los anteriores aspectos es importante establecer cómo puede la auditoría interna o el control interno de una entidad, controlar y/o evitar, este tipo de ataques y el efecto que ello implica para las organizaciones.

Galligan y Rau (2015), señalan que “La realidad es que el riesgo cibernético no es algo que se pueda evitar; en su lugar debe gestionarse”. Dada esta circunstancia la investigación en este trabajo consistió en determinar las herramientas y estrategias que desde el punto de vista del control interno se tengan para gestionar dicho riesgo. Es así como encontramos que según el análisis realizado por, Galligan y Rau (2015) en el documento “Coso en the cyber age” mencionan como Coso, le pueden brindar a los administradores las herramientas para gestionar dichos riesgos de manera segura, vigilante y resistente, mediante los componentes del control interno.

2º. EVALUACION DE RIESGOS CIBERNETICO BASADO EN COSO

Mediante los componentes del control interno, establecido en COSO se puede realizar el estudio y análisis de los riesgos que una entidad puede tener en cuanto a los aspectos cibernéticos se refiere. Por tanto, teniendo en cuenta los componentes del control interno la entidad puede desarrollar las siguientes inquietudes.

- **Control medioambiental:** - ¿La Junta directiva de la entidad tiene conocimiento del riesgo cibernético de la empresa?
¿Tiene dicha Junta, información del manejo que la empresa está efectuando al estudio y análisis del riesgo cibernético?
- **Evaluación de riesgos:** ¿La empresa ha realizado la evaluación de operaciones sujetas y sensibles al riesgo cibernético?
¿Ha realizado la empresa el análisis y estudio que le permita comprender cómo el riesgo cibernético podría afectar la operación del negocio y el posible efecto en las metas tanto de operación como financieras?
- **Actividades de control:** ¿Ha planeado y elaborado la empresa actividades de control sobre la tecnología, con las que pueda estudiar y analizar el riesgo cibernético que le permita establecer el nivel de tolerancia aceptable de dicho riesgo para la empresa? ¿Existen políticas y procedimientos que indiquen o señalen la formalización de esas actividades de control?
- **Información y comunicación:** En este punto cabe es importante establecer si la organización tiene señalados requisitos de información para desarrollar el control interno sobre riesgo financiero, si tiene definidos formas y procesos de comunicación internos y externos sobre trabajos y hallazgos en las evaluaciones del riesgo cibernético, si tiene el procedimiento establecido para comunicar en evento de riesgo cibernético.
- **Actividades de seguimiento:** ¿Tiene la empresa señalada la forma en la que y

realizará las evaluaciones para determinar el diseño y la efectividad de los controles internos que le competen a los riesgos cibernéticos? En el momento en que se identifican las deficiencias, ¿cómo se comunican estas deficiencias, que procedimiento se realiza para llevar a cabo las acciones correctivas? ¿Qué está haciendo la organización para monitorear su perfil de riesgo cibernético?

Dentro de estos componentes, el de evaluación de riesgo mediante sus principios, le permite a las empresas la posibilidad de analizar y observar el riesgo cibernético, de esta manera tenemos lo siguiente:

Componente: Evaluación del riesgo: Principios con los que se analizara el riesgo cibernético

- **Objetivos específicos adecuados:** Mediante el diseño de los objetivos generales y específicos de la organización se incluirá los que atañen al control y evaluación del riesgo cibernético proporcionando una base suficiente para monitorear dicho riesgo.
- **Identificación, análisis y evaluación de riesgos para el logro de sus objetivos:** Con la construcción de los objetivos de la organización la entidad puede tener una comprensión clara de los sistemas de información para el logro de sus objetivos. De esta manera identificara los riesgos y lleva a que la entidad evalúe la gravedad y probabilidad de los impactos del riesgo cibernético.
- **Identifica y analiza cambios con impactos significativos en el sistema de control interno:** Se deben analizar los diferentes cambios que se presenten en el entorno, en este tema se deben analizar nuevos tipos de amenazas cibernéticas que conlleva a que la entidad modifique la forma como controla el riesgo cibernético, dichas modificaciones pueden incluir desde cambios de personal, rotación de personal en niveles operativos de la organización, esto con el ánimo de que la

organización sea eficaz y eficiente en el control del riesgo financiero.

3º. PREOCUPACION DE LOS ENTES GUBERNAMENTALES EN EL CONTROL DE LOS RIESGOS CIBERNETICOS.

No hay duda de que los ciberataques representan una gran amenaza para las organizaciones empresariales situación que preocupa también a los entes gubernamentales, la OEA y la ISA (Internet Security Alliance) así lo indican en el documento suscrito por ambas entidades denominado Manual de supervisión de riesgos cibernéticos para juntas corporativas cuando dicen “ Los ciberataques son las amenazas de más rápido crecimiento, y quizás los más peligrosos, que enfrentan las organizaciones actuales. Varios informes han demostrado que la revolución digital está afectando a América Latina más que quizás a cualquier región del mundo. Si bien esta revolución ofrece esperanzas de mejoras económicas y sociales impactantes para América Latina, también conlleva un riesgo sustancial. Según un estudio del Instituto SWIFT, “las redes de Internet de banda ancha y móviles 3G y 4G se han extendido por toda América Latina, lo que les permite a los empresarios aprovechar la tecnología para atraer nuevos clientes

al sistema financiero global. Sin embargo, también ha provocado un rápido crecimiento de la ciberdelincuencia, ya que los piratas informáticos aprovechan las débiles defensas cibernéticas, las malas prácticas de higiene cibernética, las limitadas capacidades de aplicación de la ley y la mala gobernanza de la ciberseguridad. ”

Se indica en este documento que las juntas directivas deben tomar el liderazgo en el estudio y supervisión de la seguridad de los sistemas cibernéticos de sus empresas. No obstante, un estudio de la Organización de los Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo encontró que “ las juntas corporativas en América Latina en general tienen niveles de madurez bajos o medios relacionados con la ciberseguridad, y la mayoría de las juntas tienen solo un conocimiento “formativo” de la ciberseguridad. En consecuencia, es

posible que no sean conscientes de cómo pueden las amenazas cibernéticas afectar específicamente a sus organizaciones” . De acuerdo a esta circunstancia el Internet Security Alliance (ISA) y la Asociación Nacional de Directores Corporativos (NACD, por sus siglas en inglés), crearon el primer Manual de Supervisión de Riesgo Cibernético para las Juntas Corporativas en el año 2014, este manual fue todo un éxito, según lo expreso PricewaterhouseCoopers (PWC), en su Encuesta Global de Seguridad de la información, es por ello que la OEA y la ISA, teniendo pleno conocimiento las debilidades en América Latina en el manejo y administración de riesgo cibernético y siendo conocedores del bajo conocimiento por parte de los miembros de las juntas directivas sobre este tema adaptaron dicho manual a las necesidades de la región y elaboraron el Manual de supervisión de riesgos cibernéticos para juntas corporativas.

En este manual se definen 5 principios para la supervisión efectiva del riesgo cibernético que deben tener en cuenta las Juntas Corporativas para apoyar a las empresas en la administración y control del riesgo financiero, ellos son:

1. Las juntas deben comprender y abordar la ciberseguridad como problema de gestión de riesgos en toda la empresa, no solo como un problema de TI.
2. Los directores deben entender las implicaciones legales de los riesgos cibernéticos según se relacionan con las circunstancias específicas de su empresa.
3. Las juntas deben tener un acceso adecuado a la experiencia en ciberseguridad y se le debe proporcionar un tiempo regular y adecuado a las discusiones sobre la gestión de riesgos cibernéticos en las agendas de las reuniones de la junta.
4. Los directores de la junta deben establecer la expectativa de que la gerencia establecerá un marco de gestión de riesgo cibernético para toda la empresa con personal y presupuesto adecuados.
5. La discusión de la junta directiva sobre el riesgo cibernético debe incluir la

identificación de qué riesgos evitar, cuáles aceptar y cuáles mitigar o transferir a través de un seguro, así como planes específicos asociados con cada abordaje.

Es importante resaltar que una de las conclusiones de este estudio es que las empresas más pequeñas son las de mayor riesgo a ataques cibernéticos, indicando claramente que la percepción de que por ser pequeñas son insignificantes para ser un blanco, es errónea. Indica el documento que “según un estudio de la OEA-Symantec reveló que las pequeñas y medianas empresas (PYME) se están convirtiendo en un área de amenaza importante, en la que está creciendo rápidamente el número de incidentes entre las PYME. El estudio indicó que las pequeñas empresas fuera de ser objetivos, suelen ser una ruta de ataque hacia organizaciones más grandes, esto porque pueden compartir las relaciones con clientes, proveedores o conjuntamente y pueden en dicho proceso obtener información, por lo que se recomienda tener un gran cuidado en la administración de los riesgos que se pueden en el control y manejo de proveedores, socios, y clientes.

Para el caso ecuatoriano, han sido de conocimiento público dentro y fuera del país, el “robo” y “ataques cibernéticos” a sitios donde se aloja la información de diferente tipo; es así que el robo de aproximadamente 20.000.000 de datos de ecuatorianos, de información relacionada a tarjetas de crédito en el año 2020, y recientemente en julio del 2021, el ataque cibernético a la empresa pública CNT (Corporación Nacional de Telecomunicaciones”, el cual elevó una alerta alta a los usuarios, sin que hasta la fecha se explique en que consistió el ataque, las metodologías usadas y fundamentalmente si existió acceso y mal uso de la información de los ciudadanos del país.

4º. AMENZAS CIBERNETICAS EN CIFRAS

El estudio realizado por la OEA e ISA nos arroja las siguientes cifras:

- El daño de los ataques cibernéticos lo estiman anualmente entre U\$400 – 500 millones, sin incluir en los que no se detecta el costo. Dichos costos se quintuplicaron entre 2013 a 2015 y para 2019 se calcularían en \$2 billones.
- La ciberseguridad se encuentra entre los principales riesgos para los mercados de

América Latina.

- Brasil, Argentina y México ocupan el tercer, octavo y décimo lugar, respectivamente, en los rankings globales de países de origen para los ciberataques.
- Los ataques de “ransomware” en América Latina aumentaron un 131% en el último año¹⁵. México y Brasil ocupan el séptimo y octavo lugar en el mundo por ocurrencia de la mayoría de los ataques de “ransomware”.

- El 34% de todo el fraude en nuevas cuentas proviene de América del Sur.
- El 80 por ciento de los ciberataques se deben al crimen organizado.
- La mediana de días transcurridos entre el momento en que una organización está comprometida y que se descubre la violación cibernética es 146. El 53 por ciento de los ataques cibernéticos son identificados primero por terceros (por ejemplo, agentes de la ley o socios corporativos), y solo el 47 por ciento se descubre internamente.
- El 48 por ciento de los profesionales de seguridad de TI no inspeccionan la nube en busca de malware, a pesar del hecho de que el 49 por ciento de todas las aplicaciones empresariales ahora están almacenadas en la nube. De esas aplicaciones basadas en la nube, el departamento de TI conoce, sanciona o aprueba menos de la mitad
- El 38 por ciento de las organizaciones de TI no tienen un proceso definido para revisar sus planes de respuesta a la violación cibernética, y casi un tercio no ha revisado ni actualizado sus planes desde su desarrollo inicial.

GUIA DE DISCUSION CON ASPECTOS BASICOS A DELIBERAR.

1º. Se puede evitar y controlar el delito cibernético

2º. Afecta el cibercrimen solo a las grandes compañías.

3º. Las pequeñas y medianas empresas están libres de ataques cibernéticos

4º. Afecta la economía de los gobiernos el cibercrimen

5º. Deben estar atentos los entes gubernamentales en el apoyo a la sociedad y a las empresas en el control, gestión y administración del delito

CONCLUSIONES

Realizado el análisis del trabajo presentado se puede concluir lo siguiente:

1º. La amenaza de los delitos en la red (Cibercriminos) es cada día más grande , así como se desarrollan las tecnologías, los delincuentes desarrollan sus habilidades y están cada vez más avanzados y son un riesgo cada vez más grande para las empresas tanto grandes como pequeñas y para la misma sociedad.

2º. Bajo este parámetro el riesgo cibernético no se puede evitar, pero si debe gestionarse.

3º. Marco Integrado del Control Interno COSO, le ofrece a las empresas tanto grandes como pequeñas una gran herramienta para administrar el riesgo cibernético

4º . Cada día la amenaza de la delincuencia es más grande , a tal punto que se han vuelto una amenaza para la sociedad, las empresas, los gobierno, es por eso que los organismos gubernamentales han tomado interés en el asunto, lo podemos ver con la propuesta que realiza la OEA, de indicar a las empresas un manual de riesgo cibernéticos para la juntas corporativas, en las que esboza cinco principios para la supervisión efectiva del riesgo cibernético.

CURRÍCULUM VITAE DE LOS AUTORES



ARGILIO ACUÑA GALLEGO

Contador Público de la Universidad de Ibagué, Magister en Contabilidad de la Universidad Libre; Especialista en Gerencia de Impuestos de la Universidad Externado de Colombia. Especialista en Revisoría Fiscal y Auditoría Externa De la Universidad de Ibagué. Diplomado en Normas Internacionales de Información Financiera de la Cámara de Comercio de Ibagué con Certificación Internacional en Normas Internacionales De Información Financiera, expedido por el ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) del Reino Unido. Train the trainers (Formador de formadores en NIIF) del Banco Mundial, IFRS Foundation e Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia. Diplomado en NIIF para las Pymes de Accounter, Diplomado en Normas Internacionales de Auditoría para el Aseguramiento de la Información Financiera NIAS . – Universidad de Catalunya . – Diplomado en Régimen De Contabilidad Pública Para Entidades De Gobierno – Resolución 533 De 2015. – Universidad EAN, y Contaduría General De La Nación . Agosto de 2017 a Julio 31 de 2018, Diplomado en Régimen De Contabilidad Pública Para Empresas Que No Cotizan En El Mercado De Valores, y Que No Captan Ni Administran Ahorro Del Público – Resolución 414 de 2014 – Universidad EAN, y Contaduría General De La Nación .Miembro Adherente individual de la Asociación Interamericana de contabilidad (AIC) Comisión de auditoría, en la actualidad y desde hace 26 años presta sus servicios como asesor independiente en las áreas Tributaria, Contable, Financiera y como Revisor Fiscal en empresas de diferentes sectores de la economía. En el campo académico, ha sido docente y conferencista, vinculado a varias facultades de universidades de la región en temas Contables, Financieros, Tributarios, y de NIIF.



GILBERTO ENRIQUE RODRIGUEZ ROJAS

Contador Público, Universidad Santiago de Cali, Bachelor business administration accounting university of Miami, Especialista en sistemas de información Universidad Eafit, Master of business administration university of phoenix , Diplomado en Asia Pacífico con énfasis en China, Universidad Jorge Tadeo Lozano, Socio Rodríguez Rincón Consultores Gerenciales S.A.S., docente Universidad Santiago de Cali, Contador veterano AIC, Miembro de la Asociación Interamericana de Contabilidad AIC.



IDRIAN ESTRELLA SILVA

Luis Idrián Estrella Silva, es un profesional graduado en la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito, en la Facultad de Ciencias Administrativas y Contables con los títulos del Licenciado Contador Público Autorizado, e Ingeniero Comercial con mención en Contabilidad y Auditoría. Obtuvo los Títulos de Especialista Superior en Tributación y Magister en Tributación, en la Universidad Andina Simón Bolívar.

En diciembre del 2009, obtuvo un Diplomado Internacional en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's) en la Universidad de Aconcagua – Mendoza (Argentina), y en los meses de mayo y junio del 2011, participó en el Seminario Internacional en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's) aplicado a Pequeñas y Medianas Empresas PyMES, con el aval de la Universidad de Aconcagua – Mendoza (Argentina).

En noviembre del 2016, obtuvo la Certificación de Contador Interamericano Certificado en la NIIF para Pymes (CICNP), así como obtuvo la Certificación Internacional en Normas Internacionales de Auditoría, ambas otorgadas por la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC).

Idrián Estrella, desde el año 2001, ha desarrollado y estructurado la firma de consultoría ESTRELLA & APOLO – CONSULTORES de la cual es su Socio - Director. El señor Estrella ha impartido y participado en varios cursos de entrenamiento local e internacional sobre Contabilidad, Auditoría, Impuestos, NIIF, conversión de estados financieros a moneda extranjera, docencia universitaria, entre otros temas afines.

Es profesor titular desde el año 2001 en la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Facultad de Ciencias Administrativas y Contables en la ciudad de Quito; y desde octubre del 2010, es docente en la Universidad Andina Simón Bolívar en el Área de Derecho, en las Especializaciones Superiores en Tributación, Especialización Superior en NIIF's, en la Maestría en Fiscalidad Internacional y Planificación Tributaria. Ha sido profesor en otras entidades de educación superior, en el Ecuador y profesor invitado en Universidades de Colombia y Paraguay.

REFERENCIAS

- 1º. Jhon W. Cook y Garay M Winkle (1987), Auditoria, 3ª edición, Mcgraw- Hill, Argentina
- 2º. <https://iaia.org.ar/nosotros/the-institute-of-internal-auditors/>Institute of internal auditors .
Perspectiva y percepciones globales auditoria interna y auditoria externa, funciones distintas para la administración de una organización .
- 3º. Cesar Novo (2016). La gestión del cambio y el riesgo en la era de la transformación digital, Presentación en power point , V congreso regional de seguridad bancaria y financiera.
- 4º. <https://www.infocyte.com/>
- 5º. Mary E Galligan y Kelly Rau (2015), Coso in the ciber age, Deloitte enero de 2015
- 6º. Organización De Los Estados Americanos, Internet Securyti Alliance (2017) Manual de supervisión de riesgos cibernéticos.



**XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad
Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021**

**INFORME TECNICO DE LOS GRUPOS DE TRABAJO DE DISCUSION DE LA COMISION
TECNICA INTERAMERICANA DE NORMAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA**

1. AUTORIDADES DE LA COMISION

Presidente: Angel Devaca Pavón, Paraguay

Vice-Presidente: Carlos Alberto Montes Salazar, Colombia

Secretario: María de los Ángeles Soberanis Aguirre, Guatemala

2. GRUPOS DE TRABAJO DE DISCUSIÓN AUTORIDADES DE LA COMISION

Han participado dirigiendo los Grupos de Trabajo de Discusión, en el cargo de presidente y secretario, integrantes propuestos por esta comisión y designados por el Comité Ejecutivo de AIC y el cargo de vicepresidente designado por la Comisión Organizadora de la XXXIV, los siguientes profesionales:

GRUPO 2:

Presidente: Angel Devaca Pavón, Paraguay

Vice-Presidente: Arthur Rocha Benevides Magalhaes, Brasil

Secretario: María de los Ángeles Soberanis Aguirre de Rueda, Guatemala

3. TEMARIO DESARROLLADO

Área 2 a. Auditoría externa

Tema 2.1 Informes de aseguramiento de conformidad con la ISAE 3000 (R)

Tema 2.2 Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del Covid-19

Tema 2.3 Modelos de calidad para auditorías generales, no listadas

Tema 2.4 Auditoría ambiental o ecoauditoría.

Tema 2.5 Auditoría forense post Covid-19



**XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad
Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021**

Área 2 b. Auditoría interna

Tema 2.6 El nuevo paradigma en el entorno a la auditoría interna, tendencia de su desarrollo.

El desarrollo de este tema ha sido asignado, a pedido de ellos, a los siguientes colegas: Dr. Carlos Leguizamón y Lic. Luz Armoa, sin embargo, al cierre del periodo comunicaron que no han desarrollado, consecuentemente, queda pendiente el desarrollo y posterior debate de este tema.

Tema 2.7 La auditoría interna y el enfoque de riesgo en su realización.

Tema 2.8 Auditoría interna y negocios virtuales. La cuestión de ciberseguridad.

4. TRABAJOS PRESENTADOS:

Se presentaron un total de 15 trabajos, que se desglosa en 9 trabajos interamericanos y 6 trabajos nacionales, de acuerdo al siguiente detalle:

| | | |
|---|--|--|
| TEMA: Informes de aseguramiento de conformidad con la ISAE 3000 (R) | | |
| TRABAJO INTERAMERICANO | | |
| Título | Autor(es) | País |
| El aseguramiento de los informes de sostenibilidad en América Latina: aplicación de la ISAE 3000R | Nicolás Gambetta Carlos García | Uruguay Ecuador |
| TEMA: Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del covid-19 | | |
| TRABAJO INTERAMERICANO | | |
| Título | Autor(es) | País |
| Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del Covid 19 | Francisco Ernesto Herrera Soria María de los Ángeles Soberanis de Rueda Luis Idrián Estrella Silva Víctor Hugo González | Guatemala Guatemala Ecuador Guatemala |
| TRABAJOS NACIONALES | | |
| Título | Autor(es) | País |
| Auditoría forense pos Covid- | Iván López, | República |



**XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad
Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021**

| | | |
|---|--|------------|
| TEMA: Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del covid-19 | | |
| 19 | Diómedes Ruíz y Plácido Mercedes | Dominicana |
| Estados financieros e informes de auditoría de empresas argentinas en épocas de covid-19 | Diana Albanese, Santiago Cortondo y María de los Ángeles López | Argentina |
| Influencia de las condiciones de aplicación de las normas internacionales de auditoría en los estados financieros de las empresas pymes en Paraguay | Jorge Luis Florentin Portillo | Paraguay |

| | | |
|---|---|--|
| TEMA: Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del covid-19 | | |
| TRABAJO INTERAMERICANO | | |
| Título | Autor(es) | País |
| Situaciones surgidas en pandemia relacionadas con las normas de contabilidad y auditoría | Luis Antonio Godoy, Gabriel Uvillus, Walter Guerrero y Edgar Ibáñez Menacho | Argentina Ecuador El Salvador Bolivia |

| | | |
|---|---|------------------------------------|
| TEMA: Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del covid-19 | | |
| TRABAJO INTERAMERICANO | | |
| Título | Autor(es) | País |
| Tecnología digital aplicada en auditoría de estados financieros para firmas medianas y pequeñas de la región interamericana | Diego Andrés Boada Gallardo, María Liliana Beriguete E. y César Urbano Ventocilla - | Ecuador Rep. Dominicana Perú |
| TRABAJOS NACIONALES | | |
| Título | Autor(es) | País |
| Determinantes na formação dos honorários de auditoria | Andre Gustavo Macedo Simoes y Aziz Xavier Beiruth | Brasil |



**XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad
Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021**

| | | |
|---|--|--|
| TEMA: Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del covid-19 | | |
| DETERMINANTES NA FORMAÇÃO DOS HONORÁRIOS DE AUDITORIA NAS EMPRESAS LISTADAS NA B3. | | |

| | | |
|---|----------------------------------|------------------|
| TEMA: Modelos de calidad para auditorías generales, no listadas | | |
| TRABAJO INTERAMERICANO | | |
| Título | Autor(es) | País |
| Modelo de calidad para pequeñas y medianas firmas en auditoría de estados financieros de PYMES | Angel Devaca Pavón y Carlos Ruíz | Paraguay Perú |
| TRABAJOS NACIONALES | | |
| Título | Autor(es) | País |
| Revelaciones de las transacciones con partes relacionadas en los informes de auditoría con propósito específico - Contabilización con criterios fiscales para un conjunto de estados financieros que acompañan a una declaración de impuestos | Mibzar Castañón Orozco | Guatemala |

| | | |
|---|---|---------------------------------|
| TEMA: Auditoría ambiental o ecoauditoría | | |
| TRABAJO INTERAMERICANO | | |
| Título | Autor(es) | País |
| La Ecoauditoría como Herramientas de la Gestión Gerencial en las Organizaciones | Carlos Alberto Montes Salazar, Ximena Sánchez Mayorga y Gabriel Uvillus | Colombia Colombia Ecuador |



**XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad
Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021**

| | | |
|--|---|--------------------|
| TEMA: Auditoría forense post Covid 19 | | |
| TRABAJO INTERAMERICANO | | |
| Título | Autor(es) | País |
| Impacto del Covid 19 en la auditoría forense | Angel Devaca Pavón y Margot Fuentes Pérez | Paraguay Panamá |
| TRABAJOS NACIONALES | | |
| Título | Autor(es) | País |
| Evolución de la auditoría interna y la administración de riesgos en el código de gobierno societario argentino | Diana Albanese Anahí Briozzo | Argentina |

| | | |
|--|---|---------------------------------|
| TEMA: La auditoría interna y el enfoque de riesgo en su realización | | |
| TRABAJO INTERAMERICANO | | |
| Título | Autor(es) | País |
| Prospectiva de una Auditoría interna basada en riesgos | Carlos Alberto Montes Salazar, Ximena Sánchez Mayorga y Gabriel Uvillus | Colombia Colombia Ecuador |

| | | |
|--|---|---------------------------------|
| TEMA: Auditoría interna y negocios virtuales. La cuestión de ciberseguridad | | |
| TRABAJO INTERAMERICANO | | |
| Título | Autor(es) | País |
| Auditoría interna y negocios virtuales. La cuestión de ciberseguridad | Argilio Acuña Gallego, Gilberto Enrique Rodríguez y Idrián Estrella | Colombia Colombia Ecuador |

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

VISTO:

Los trabajos interamericanos y nacionales presentados en los Grupos de Trabajo de Discusión.

El intenso y rico debate realizado en un ambiente de fraternal convivencia y pluralidad de ideas



**XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad
Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021**

Los comentarios, opiniones y aportes vertidos por los delegados y autoridades de la Comisión.

CONSIDERANDO QUE:

1. El grupo de trabajo considera importante dejar documentado en resumen las conclusiones alcanzadas y las pertinentes recomendaciones acordadas durante la discusión de los nueve trabajos interamericanos y de los seis trabajos nacionales.
2. El presente documento constituye una base importante para la planificación de los trabajos tendientes a la presentación de los resultados de investigación que se lleve a cabo para la próxima CIC.
3. Existen temas debatidos, pero no agotados que requieren seguir investigando en futuras conferencias.

La Comisión Técnica Interamericana de Normas y Prácticas de Auditoría concluye y recomienda:

CONCLUYE:

1. Los principios éticos fundamentales de integridad y objetividad han sido muy cuestionados, en algunos casos puestos en dudas, por los usuarios de los servicios de los contadores públicos, en particular de los auditores independientes, que para recuperar o fortalecer la confianza perdida se hace necesario implementar no solo los procesos de calidad en cada encargo ejecutado sino el establecimiento de una supervisión objetiva y su pertinente seguimiento de un programa de mejora continua de calidad en aquellas firmas pequeñas y medianas o profesionales contables individuales que practican auditoría de estados financieros u otra información financiera, especialmente a las PYMES, resulta necesario diseñar, implementar y mantener un programa de aseguramiento de calidad bajo la dirección y conducción del gremio de contadores de los distintos países que quieran adherirse a la propuesta o de un comité de socios de firmas que se constituiría para el propósito, cualquier procedimiento de supervisión y seguimiento de calidad será bueno siempre que se practique con el debido cuidado y seriedad probada, asimismo, ningún programa será suficiente si existe la más mínima duda acerca de su integridad y si no transmite al público la seguridad que de él se espera.
2. La auditoría en el marco de la pandemia del Covid 19 demanda enfatizar las consideraciones de riesgo y control interno para que el auditor eleve sus consideraciones de escepticismo profesional y se prepare con una adecuada planificación que incluya procedimientos que respondan a los riesgos incrementados por la incertidumbre de las operaciones afectadas por las circunstancias relacionadas con el Covid 19.



XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021

El auditor debe llevar a cabo acciones diferentes para obtener evidencia suficiente y adecuada utilizando procedimientos alternos a las pruebas presenciales, manteniendo el cuidado de la calidad de la evidencia y confidencialidad de la información; enfatizando las consideraciones de Negocio en Marcha y Aspectos Claves de Auditoría KAM. Los informes de auditoría elaborados en el marco de la pandemia del Covid 19 a los cuales se tuvo acceso a manera de ejemplo, provenientes de varios países incluyeron párrafos de énfasis y salvedades derivadas de los hallazgos del auditor como respuesta a las situaciones particulares que han enfrentado las empresas como resultado del Covid 19. La pandemia originada por el coronavirus, con todas sus restricciones ha afectado el trabajo de auditoría, al debatir aspectos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad y de auditoría, se observa que los sectores que más sufrieron el impacto de la pandemia o fueron afectados indirectamente, son los tipos de procedimientos contables aplicados, medición de activos y pasivos financieros y no financieros, ante esta circunstancia, el auditor debe mantener su escepticismo profesional, efectuar una adecuada indagación con la administración, revisar las respuestas con la realidad de las operaciones de las compañías.

3. La auditoría forense es una actividad profesional que por su relevancia ha ido en crecimiento significativo su requerimiento por el apoyo a la justicia y a la dirección de los negocios; se espera que este servicio se podría aumentar aún más durante esta pandemia y posterior a ella, el escenario económico se presta a la comisión de irregularidades y es muy probable que los litigios por resarcimiento de daños o por recuperar inversiones hechas en las empresas sean aumentados de modo importante por la grave crisis financiera y económica que ya se tiene en la actualidad y todo indica a que también irá en aumento. Los trabajos presentados y debatidos en el área han presentado una importante cantidad de procedimientos, no tradicionales ni frecuentes en una auditoría de estados financieros históricos, pero que se estima son apropiados para la detección de irregularidades en la información financiera examinada o por lo menos conductores hacia una pista orientadora que puedan dilucidar dudas de si existen o no inexactitudes sustantivas en ella. Además de los procedimientos a aplicar también se plantea una estructura del formato de informe que podrían ser apropiado para este servicio. Hoy los auditores forenses son aliados irremplazables para jueces, abogados y ejecutivos de empresas en la búsqueda de la verdad en una instancia en que se duda o se tenga información cierta de irregularidades cometidas, esta confianza debe ser honrada con servicios de calidad por los profesionales contables, con apego a las buenas prácticas e integridad.

4. La práctica de auditoría, a nivel regional tiene un desafío importante; el cual puede convertirse en una oportunidad, al adoptar las tecnologías disruptivas emergentes existentes, para brindar un nivel de servicio a la altura de la necesidad del contexto actual, y que asegure la sostenibilidad de la práctica. La oportunidad de cambio aún está vigente; dado a que no hay una adopción definitiva de tecnología en las firmas de auditoría medianas y pequeñas; y lo más importante, la mayoría de los socios de las firmas la apoyan y han considerado que la capacitación en estos temas es vital.



**XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad
Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021**

5. El Marco Integrado del Control Interno COSO ofrece a la auditoría interna una herramienta para gestionar el riesgo de ataques cibernéticos, de igual forma se indica como los organismos multilaterales les preocupa el riesgo cibernético y por tal motivo la Organización de Estados Americanos (OEA), recomienda cinco puntos clave que deben tener en cuenta las Juntas Corporativas para coadyuvar al control del riesgo cibernético. También se concluye que a pesar de las herramientas expuestas para combatir y / o controlar el riesgo cibernético, “la realidad es que el riesgo cibernético no es algo que se pueda evitar; en su lugar debe gestionarse”

RECOMIENDA

1. Habida cuenta que el tema 6. “El nuevo paradigma en el entorno a la auditoría interna, tendencia de su desarrollo” no ha sido desarrollado, consecuentemente, no debatido, se sugiere a la próxima directiva su inclusión nuevamente en el temario para la XXXV CIC.
2. Que de la discusión del trabajo titulado “Tecnología digital aplicada en auditoría de estados financieros para firmas de pequeñas y medianas dimensiones de la región interamericana” surge la necesidad de seguir debatiendo por lo que se sugiere su inclusión en el temario de la XXXV CIC.
3. Del mismo modo, del análisis del trabajo presentado con el título de “Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19”, surge la necesidad de ampliar la investigación para lograr un mejor conocimiento y proponer un modelo de informe.

Dado en la sala de discusión de la Comisión Técnica Interamericana de Normas y Prácticas de Auditoría en Porto Alegre, Brasil, a los veinte días del mes de octubre del año dos mil veintiuno.

Angel Devaca Pavón
PRESIDENTE

Arthur Rocha Benevides Magalhaes
VICEPRESIDENTE

María de los Ángeles Soberanis Aguirre
SECRETARIA