

TÍTULO:	AUDITORÍAS CONTABLES A DISTANCIA
AUTOR/ES:	Iglesias, Silvia; Osso, María C.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Societaria y Concursal ERREPAR (DSCE)
TOMO/BOLETÍN:	XXXIII
PÁGINA:	-
MES:	Marzo
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

**SILVIA IGLESIAS
MARÍA C. OSSO**

AUDITORÍAS CONTABLES A DISTANCIA⁽¹⁾

RESUMEN

Las normas que rigen la profesión contable en lo referido a la Auditoría de los Estados Contables y Otros Encargos de Aseguramiento están contenidas en la resolución técnica (FACPCE) 37 que tienen plena vigencia.

La vigencia del ASPO impactó en el ejercicio de la profesión contable respecto a procedimientos que no pueden ser realizados de la manera habitual y que como contrapartida han propiciado nuevas prácticas que han debido implementarse de manera inminente conforme el criterio profesional.

La FACPCE no ha permanecido ajena a la situación de los distintos Consejos Profesionales y ha elaborado una guía a tener en cuenta en la elaboración y auditoría de los estados contables ante la situación de ASPO según el impacto que en mayor o menor magnitud las empresas hayan sufrido según sus distintas actividades en dicho entorno.

Los efectos del COVID-19 pueden extenderse o no, sin embargo, los cambios sociales sobre las tareas del auditor o contador certificante provocaron la aceleración del uso de mejoras tecnológicas y de la virtualidad que permiten el uso de herramientas que mejoran la muestra y hasta pueden optimizar el proceso de auditoría.

El conocimiento sobre cómo auditar un sistema informatizado, es una herramienta que hoy y en un futuro se torna imprescindible con el convencimiento que debemos incluirlas como parte de nuestro conocimiento profesional.

DESARROLLO

1. Objetivo de los informes de auditoría, revisión y otros

Las normas que rigen la profesión contable en lo referido a la auditoría de los estados contables, están contenidas en la resolución técnica 37 -Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados-.

Estas abarcan:

- 1) las normas de auditoría externa de estados contables y otra información contable;
- 2) las normas sobre encargos de revisión de estados contables de períodos intermedios;
- 3) las normas sobre otros encargos de aseguramiento (diferentes de los encargos de auditoría y revisión de estados contables);
- 4) las normas sobre certificaciones; y
- 5) las normas sobre servicios relacionados

La resolución técnica (FACPCE) 37, además, regula la condición básica para el ejercicio de la auditoría, la revisión de estados contables de períodos intermedios, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y los servicios relacionados previstos en esta resolución técnica. Siendo comunes a todos ellos la independencia, teniendo pautas comunes y particulares referidas al desarrollo de los distintos trabajos y a la preparación de los correspondientes informes.

La propia norma destaca que "por un lado, existe la necesidad manifiesta de que las normas de auditoría y de revisión de estados contables sean uniformes y adecuadas a la importancia que tienen para la comunidad, debido a la diversidad de intereses que existe entre todos los usuarios de los estados contables y los entes que los emiten. La satisfacción de esa necesidad asegurará que se logre el ineludible grado de confiabilidad de la información contable, para que la comunidad la utilice como base para orientar adecuadamente sus decisiones.

Existen otros tipos de trabajos profesionales que tienen por objeto brindar un grado de seguridad sobre determinada información que no está referida a estados contables, y a los que estas normas refieren como otros encargos de aseguramiento distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica.

Finalmente, existen otros tipos de servicios profesionales, en los cuales el contador público puede o no aplicar procedimientos que son de naturaleza de auditoría, pero cuyo resultado no tiene por objeto incrementar el grado de confianza sobre la materia a la que se refiere, y a los que estas normas refieren como certificaciones y servicios relacionados".

Por tal razón el objetivo de nuestra tarea es brindar una opinión razonable, con las limitaciones al alcance que se presenten en el encargo de la tarea y en el acceso a la información a compulsar, como así también a los límites sobre la razonabilidad en base al control interno existente y la seguridad e integridad de la información existente en los diferentes soportes.

2. Consideraciones especiales ante al ASPO en la realización de auditorías de estados contables

Dentro de las tareas que se desarrollan en la realización de las auditorías bajo el entorno del ASPO⁽²⁾, se encuentran algunas situaciones a las que deberá prestarse especial atención durante su vigencia.

Determinación de la significatividad

Consideración de la necesidad de llevar a cabo remediciones significativas de los activos y pasivos de la empresa consecuencia de los efectos de la pandemia, que prima facie pueden hacer que se incremente el uso de estimaciones y por ende, la posibilidad que el auditor detecte mayor cantidad de incorrecciones como producto de su examen.

El auditor puede entender que en el desarrollo de su trabajo pueda evolucionar de manera distinta a la utilizada en su trabajo.

Evaluación del control interno

Probabilidad de que ciertos controles se modifiquen o no se pudieran haber llevado a cabo durante todo el período, debido al a que se haya dado acceso a los sistemas a más personas que las usualmente habilitadas a operar en formato remoto.

Es importante determinar si esos cambios operativos son relevantes y deberían quedar plasmados en los papeles de trabajo.

El factor riesgo

El incremento del trabajo remoto masivo es un factor de riesgo de fraude, incluyendo la supervisión de la gerencia producto de estos cambios y el auditor deberá ejercer su criterio profesional al evaluar la confianza en los controles que deposita en su tarea de auditoría y evaluar los niveles de confianza depositados en el "modo presencial" versus las modificaciones establecidas en el "modo remoto", incluyendo su formalidad, autorizaciones, separación de funciones, etc.

Evaluar el riesgo que la ciberseguridad ante el incremento de su uso por las nuevas condiciones del trabajo remoto/dependiente por las condiciones del trabajo remoto/dependiente puede provocar debiendo adaptar los controles vigentes a esa operatoria.

La evaluación de la empresa bajo el contexto ASPO

A diferencia de otras crisis, tiene y va a tener distintas connotaciones que se irán modificando día a día según la actividad económica (industria, comercio, servicios, entre otros), en consecuencia, es importante revisar la evaluación de riesgos de manera de considerar apropiadamente la nueva información que pueda afectar esa evaluación, replanteando la planificación original y adecuando los procedimientos de auditoría diseñados para enfrentar estos nuevos riesgos.

A medida que se completan los procedimientos y antes de la emisión del Informe de auditoría, es conveniente evaluar si las consideraciones vertidas en las tareas efectuadas, siguen teniendo vigencia dada la volatilidad de los hechos y las acciones de los gobiernos nacional, provincial y municipal.

Especial atención en la revisión de desvalorización de activos, incluyendo los intangibles y otras desvalorizaciones

Ante el impacto de una situación nueva e inminente se puede requerir que vuelvan a re evaluarse los supuestos considerados a la fecha del informe de auditoría para confirmar su vigencia, siendo importante documentar cualquier cambio y cualquier respuesta de auditoría hacia esos temas.

Es importante delimitar la incertidumbre significativa relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como *empresa en marcha* ante la potencial desvalorización de activos intangibles, incluyendo la llave de negocio, valuación de créditos y sus respectivas provisiones por desvalorización, valores de recuperado de bienes de uso, deterioro u obsolescencia de bienes de cambio, cláusulas contractuales onerosas, provisiones y el cumplimiento de temas regulatorios, entre otros.

Posibilidad de obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría

Durante la vigencia del ASPO es probable que ciertos procedimientos no puedan ser realizados de la forma programada, siendo importante comunicar inmediatamente a la Dirección estas circunstancias y alertar sobre la posible emisión de un informe con limitaciones al alcance en nuestra opinión cuando se puedan presentar procedimientos que podrían tener especial relevancia en la ejecución vía remoto como:

Inventarios físicos de bienes de cambio en empresas cerradas o simplemente ante la imposibilidad de realizarlos

Para ello, se debería considerar la posibilidad de realizar procedimientos alternativos, evaluar la posibilidad o no de poder participar y de ser así de qué modo, y si los controles vigentes permiten confiar en recuentos en fechas posteriores o distintas a las de cierre y administrar los controles existentes entre fechas.

Procedimientos de confirmación de terceros

Tal vez con el uso de las herramientas existentes puede ser las que menos conflictos puedan acarrear siempre y cuando se mantenga el control del proceso de confirmación para evaluar la autenticidad de las respuestas recibidas, debiendo evaluar la recepción de respuestas en formato distinto al usual o en direcciones postales o electrónicas diferentes.

Confiabilidad de la información recibida

La situación de ASPO puede haber llevado a que el personal del cliente trabaje en forma remota, usando computadoras personales, autorizando o aprobando transacciones en forma virtual, por lo que en este nuevo contexto, el auditor deberá ejecutar, pruebas de eficacia operativa sobre los controles nuevos o modificados, estar atento al cumplimiento por parte de la entidad de leyes y regulaciones

Especial énfasis en el análisis de las Notas a los Estados Contables (3).

La FACPCE ha elaborado una guía a tener en cuenta en la elaboración de los estados contables que contiene distintos modelos conforme las distintas situaciones y el impacto en las distintas empresas según sus actividades y el impacto de las medidas que mediante el ASPO afectaron a las mismas

- Revisión de la potencial desvalorización de activos no financieros (incluyendo la llave de negocio).
- Evaluación de valores netos de realización o de utilización económica, el mayor.
- La contabilización de cualquier previsión para desvalorización que corresponda. En esta revisión, el auditor deberá desafiar los supuestos de la entidad para comprobar que no sean irrazonables. Es probable que en ciertos casos deba apoyarse en el trabajo de un especialista en valuación.
- Revisión del cálculo de la previsión por incobrabilidad (pérdidas crediticias esperadas bajo NIIF), recalculando en forma independiente la previsión estimada por la entidad, requiriendo se soliciten informes a abogados, analizando la situación patrimonial y económica de clientes significativos, comprobando con mayor alcance los hechos posteriores al cierre que confirmen situaciones existentes al cierre.
- Identificación de la existencia de contratos onerosos, razonable medición y reconocimiento contable de su efecto, A fin de identificar estos contratos será importante la indagación a funcionarios de la entidad.
- Análisis del potencial deterioro de bienes de cambio, por baja rotación u obsolescencia no planeada u otros, que requieran constituir o incrementar provisiones por deterioro. Este análisis puede llevarse a cabo a través de la revisión de hechos posteriores al cierre, analizando ventas subsecuentes - volúmenes y precios -, notas de crédito emitidas, rotación, etc.
- Revisión del recuperado de activos impositivos diferidos, analizando si se contemplan/prevén utilidades fiscales suficientes que permitan compensar la recuperación de impuestos diferidos activos.
- Revisión de compromisos que tenga asumidos la entidad, para evaluar si es necesario constituir alguna previsión o exposición en nota a los estados contables por compromisos en firme no sujetos a cancelación e inevitables por la compra y/o venta futura de inventarios, promesas relacionadas con cartas de crédito y contratos de garantía financiera, evaluando si la entidad cuenta con la liquidez suficiente para hacer frente a esos compromisos o si se planea renegociar esas obligaciones.
- El auditor debería evaluar si la entidad cuenta con la liquidez suficiente para hacer frente a los compromisos financieros o si se planea renegociar esas obligaciones con sus acreedores.
- Impacto del COVID en el caso de que la empresa planea efectuar reestructuraciones, velando el auditor si cumplen con las condiciones establecidas en las normas contables, para el caso de reducción parcial del personal, debiendo comprobar que la entidad exponga adecuadamente la situación de las actividades que no continuarán y las consecuencias esperadas.

3. Como cumplir con las pautas normadas

No todas las pautas normadas se afectan con la tarea a distancia por lo cual sólo detallaremos los que la profesión debe analizar para cumplir.

Si bien en entornos totalmente digitales podemos realizar esta tarea en forma más dinámica y hasta en el total del universo informativo y documentado de las operaciones (las SAS serían dentro de las empresas PyMEs las mejores para realizar esta tarea) en el artículo de la nota al pie, de un colega de KPMG Manuel Mendiola Antona(4) propone la creación de una plataforma para el análisis de la información y la realización de las pruebas sustantivas siguiendo un análisis de costos según el tipo de reporte de evento según el cuadro de tipo de acceso a la información. Siendo esto último un aspecto que sin plataforma igual debe ser tenido en cuenta cuando realizamos una auditoría:

Repositorio de información	Acceso directo a bases de datos de las aplicaciones
<ul style="list-style-type: none"> - Facilita la generación de históricos. - No impacta en el Desarrollo del negocio. - Más sencillo. Modelo de datos a medida. - Facilita independizar el diseño de la plataforma del diseño de las aplicaciones. - Fácil de mantener en caso de cambios relevantes en la estructura de la información de las aplicaciones. - Complejidad en la extracción de grandes cantidades de datos. 	<ul style="list-style-type: none"> - No es necesario extraer los datos del entorno de las aplicaciones de la organización. - No se duplica la información. - Ocupa menos espacio en disco. - Se reduce el riesgo de fallos en la integridad de la información. - Se incrementa la seguridad de la información. - Tiempo de ejecución más rápido. - Es más complejo implantar la opción de eventos dinámicos.

Este cuadro indica un tipo de herramienta a utilizar y que es automatizada. De no serlo recomendamos realizarlas en base a un tratamiento de riesgos:

- Entorno de repositorio: este entorno donde suben la información y nos permiten acceder:
 - Riesgo: que falte documentación complementaria, que no sea íntegra la misma.
 - Tratamiento: solicitar que las autoridades confirmen ambos riesgos como inexistentes.
- Acceso al Sistema on line: nos dan usuario para poder listar la información según nuestra necesidad de consulta.
 - Riesgo: errores en el aplicativo que impidan el correcto acceso a toda la información registrada
 - Tratamiento: realizar una auditoría de la seguridad del sistema o en caso contrario y siendo un tratamiento que no baja el riesgo lo suficiente, solicitar que las autoridades confirmen que tenemos acceso a la totalidad de lo registrado.
- Entrevistas o consulta on line
 - Riesgo: que se interrumpa la transmisión expreso en momentos de dudas o de consulta donde se verifican diferencias.
 - Tratamiento: se debe grabar y retomar desde donde quedó y repreguntar si es necesario o compulsar nuevamente
- Documentación en papel
 - Riesgo: la propia del medio, sumada a la que, si se la escanea, puede editarse si no es escaneo seguro o escanear previa adulteración.
 - Tratamiento: de ser posible que el documento original se remita al contador, caso contrario que el escaneo lo firmen digitalmente los responsables
- Documentación digital
 - Riesgo: que sea editable si no es un documento de edición impedida.
 - Tratamiento: que se la firme digitalmente.
- Recordando que el contador, a través del desarrollo de su tarea, debe reunir elementos de juicio válidos suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos del encargo. Como así también que cuando planifica y ejecuta un encargo, dependiendo de su naturaleza, el contador debe considerar la significación y los riesgos.
- Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, su control interno. Como cumplir con esto sin poder visitar la empresa. Aquí es donde se debe cambiar el modelo de reunión, por un encuentro virtual de video conferencia, el cual debemos grabar.
- Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si

han de ser realizados por el contador o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados. Aquí deberemos documentar si las herramientas que utilizaremos para acceder y validar los registros contables y su documentación a la distancia.

- Evaluación del control interno pertinente a la valoración del riesgo. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que respondan a dichos riesgos. El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:

- Relevancia de las actividades formales de control interno que son pertinentes a su revisión. Si no conocemos la empresa esta tarea es importante validarla mediante: un manual documentado y aprobado de los procesos y procedimientos de control interno que nos indiquen que tipos de controles se realizan. De no existir dicho manual se debe evaluar mediante entrevistas por áreas en forma de video conferencia grabada, y con documentación de cuestionario posterior a los participantes que deben remitirlo con las respuestas y con el aval de las autoridades de la empresa.

- Comprobar que esas actividades formales de control interno se aplican en la práctica. Como validar un control documentado en forma virtual es el problema a resolver: si la documentación está en digital, que la misma sea legalmente adecuada sea porque está firmada digitalmente o bien porque tenemos un acceso a los procesos internos informatizados de control sea: que las autorizaciones son informatizadas o bien que se realiza por usuario y acceso, elementos a los que deberemos acceder.

- Cotejo de los estados contables con los registros contables. En este caso precisamos que se escanee el Libro de Inventario y Balance y se nos dé un acceso de imagen a la integridad del mismo.

- Revisión de la correlación entre registros contables, y entre éstos y la correspondiente documentación comprobatoria. Tanto los registros como la documentación, si están en formato digital, podremos acceder al mismo, o bien nos lo pondrán en un repositorio donde el que lo que solicitaremos es que las autoridades validen que la misma es íntegra, ya que no podemos comprobarlo.

- Inspecciones oculares (por ejemplo, arqueo de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso). En estos casos será la videoconferencia grabada, que nos permita presenciar las actividades en forma remota y supervisando en detalle el conteo que realice la persona que elijan las autoridades, debemos estar presente en todo el proceso y de cortarse la transmisión no se podrá validar las pruebas que no quedaron validadas antes del corte, se deben volver a realizar.

- Examen de documentos importantes (por ejemplo, estatutos, contratos, actas, escrituras y similares). Deben ser digitales en origen, o bien escaneados con la firma de los responsables en forma digital. Si el documento no fue transcripto o certificado, su solo escaneo sin ver el original no serviría, por lo cual se debería pedir o bien el envío del original, o bien la filmación del proceso de escaneo en forma continua.

- Preguntas a funcionarios y empleados del ente; en particular, preguntas a la dirección para identificar si existen dudas sustanciales sobre la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período que debe ser al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables. Aquí nuevamente la video conferencia es fundamental, para no solo escuchar, sino para ver al interlocutor y grabarlo para tenerlo como respaldo de la tarea.

- Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (manifestaciones de la dirección). Esta documentación debe ser firmada en forma digital, o bien con firma escaneada y remitida por las mismas autoridades. De ser posible la pueden remitir en original y la guarda digital por escaneo, la hace el contador.

4. Las legalizaciones por el CPCECABA ante el ASPO

Desde el comienzo Aislamiento Social, Preventivo y Obligatorio, la Gerencia de Matrículas, Legalizaciones y Control del Servicio de Legalizaciones Vía Web del CPCECABA, comunicó que el mismo seguía estando vigente para los casos que ya se venían legalizando con anterioridad a la entrada en vigencia del DNU 297/2020 (ASPO).

No obstante lo expuesto, la legalización Web de EECC se encontraba enmarcada sólo para los siguientes casos:

- SAS, cuyo destinatario sea IGJ.
- Bancos y entidades financieras, cuyo destinatario sea el Boletín Oficial.
- Compañías de seguros.
- Otros entes siempre que los destinatarios de los mismos sean Entidades Bancarias o Financieras y teniendo en cuenta el contexto actual de nuestro país ya sea para solicitar financiamiento o por otros motivos.

También se resaltó que respecto a los estados contables previamente legalizados bajo esta modalidad, el mismo arancel habilita a que en el futuro se puedan legalizar en formato papel, ya que esta legalización contará como 1 (uno) en la cantidad de ejemplares legalizados, dentro de las respectivas escalas arancelarias aprobadas. Por otra parte deberá tenerse en cuenta que es necesario consultar previamente con el destinatario de los mismos si va a ser aceptada la legalización bajo esta modalidad ya que una vez intervenidos por este Consejo no habrá anulaciones ni reintegros por los mismos.

El archivo para legalizar debe estar en un solo archivo PDF (que contenga EECC completos e informe del auditor) sin necesidad que estén firmados por el contador ni el titular.

Por último, aclaramos que por el momento las presentaciones web que están vigentes son las que se exponen a continuación:

- Estados contables para SSN (cíes. de seguros, de bancos y entidades financieras para el Boletín Oficial, y de SAS para IGJ).
- Estados contables para presentar entidades bancarias o financieras.
- Certificación de ingresos.
- Certificación de ingresos y gastos para migraciones.
- Informes para la Dirección General de Empleo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Certificación sobre la Declaración Jurada CM05 - SIFERE.
- Certificación sobre la Declaración Jurada anual ISIB contribuyentes locales.
- Informes de CP para SSN (cíes. de seguros).
- Informes de AC para SSN (cíes. de seguros).
- Informes y Certificaciones diversas de SAS para IGJ.
- Certificación del Formulario 780 AFIP.
- Precios de transferencia (RG 1122 AFIP) e instrumentos derivados (RG AFIP 3421).
- Informe Especial de Contador Público (RG 4816 AFIP, art. 59), en el marco de la nueva moratoria - Ley 27562, encuadrado en las disposiciones contempladas por el Capítulo V de la resolución técnica (FACPCE) 37.

Es importante resaltar que el profesional tendrá a su disposición el detalle de documentos legalizados por esta vía, los que podrán descargar a su computadora, estando disponible en forma permanente y puede ser descargada por el profesional en distintas oportunidades, en forma ilimitada y sin costo adicional alguno.

5. CONCLUSIONES

La pandemia y el ASPO nos ha invitado a reflexionar sobre la profundización de nuevas prácticas en el ejercicio profesional que ha llegado para instalarse.

El trabajo profesional ha debido readecuarse a las herramientas y a la de los entes reguladores vía remota y digital.

Los efectos del COVID pueden extenderse o no, sin embargo, los cambios sociales sobre las tareas del auditor o contador certificante se ven impactadas por mejoras en las tecnologías que permiten el uso de herramientas que mejoran la muestra y hasta permiten la auditoría continua de ser completamente aplicados.

Llegará un momento donde solo tendremos los inventarios como elemento tangibles, los cuales en depósitos automatizados, su toma también será virtual y sólo deberemos saber si el sistema funciona correctamente, por lo cual conocer como auditar bajo un sistema informatizado, es algo que deberemos incluir ineludiblemente como parte de nuestro conocimiento profesional.

Notas:

(1) XIII Jornada de Derecho Contable Iadeco - 2020

(2) Colaboración técnica basada en el documento "Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19" y en las normas de contabilidad y auditoría desarrolladas por la FACPCE. Orientaciones relacionadas con los efectos del COVID-19 para entidades menos complejas que aplican las normas de contabilidad y auditoría desarrolladas por la FACPCE (aplicables a estados contables referidos a cierres posteriores a la declaración de pandemia) - julio/2020

(3) La FACPCE ha elaborado una Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19. Elaborada por la Comisión Consultiva en temas de Contabilidad y Auditoría (CCCA) y aprobada por la Mesa Directiva de la FACPCE

(4) Manuel Mendiola Antona: "Auditoría tecnológicamente avanzada: auditoría a distancia y auditoría continua" - Certificado CIA, CISA y CISM - Director IT Advisory KPMG

