

# Cómo transitar una auditoría de estados contables en una situación de aislamiento social, preventivo y obligatorio

Robles, Ana María

**Abstract:** El objetivo de este artículo es proporcionar una herramienta práctica para los contadores involucrados en la auditoría de estados contables, que sea útil para resolver cuestiones emergentes del contexto actual, basado en la "Guía sobre aplicación de normas de contabilidad y auditoría" recientemente elaborada y emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

## I. Introducción

La declaración de la pandemia por parte de la Organización Mundial de la Salud y el estado de emergencia en materia sanitaria establecido en la Argentina provocaron una interrupción temporal y generalizada de la actividad económica y un impacto negativo inevitable en la economía, cuya duración y cuantificación es incierta.

Las medidas adoptadas por los distintos gobiernos profundizaron los efectos sobre la economía internacional al verse afectada la cadena de suministros y la demanda de bienes y servicios, con impactos diversos en los distintos países y sectores de negocios.

Entre las medidas adoptadas, se resolvió implementar un aislamiento social preventivo y obligatorio (ASPO) que entre otros aspectos provocaron:

- La eliminación de algunos viajes, como los de media y larga distancia, y la restricción de otros, como el transporte urbano de pasajeros, a mínimos indispensables.

- El establecimiento del cese de tareas presenciales en aquellas entidades que se dedican a "actividades no esenciales", de acuerdo con las diferentes disposiciones sobre esta materia que fue tomando el Poder Ejecutivo Nacional.

- El cierre de las fronteras del país.

Todo ello provocó que algunas entidades y contadores independientes que preparan o auditan estados contables experimentaron cambios en sus modalidades de trabajo. Ante dichos cambios, algunos profesionales mostraron un mayor grado de facilidad para adecuarse a metodologías de generación de información contable de forma remota. Sin embargo, en otros casos, se está advirtiendo un mayor grado de dificultades operativas para alcanzar esa adecuación. Asimismo, en algunas situaciones aparecen dudas en relación con la aplicación de las normas contables y de auditoría de manera adecuada.

El objetivo de este artículo es proporcionar una herramienta práctica para los contadores involucrados en la auditoría de estados contables, que sea útil para resolver cuestiones emergentes del contexto actual, basado en la Guía sobre aplicación de normas de contabilidad y auditoría recientemente elaborada y emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

Según lo establecido en dicha guía, como consecuencia de esta situación de aislamiento se añadieron riesgos adicionales en la preparación de estados contables sobre:

- (a) la posibilidad de que el valor en libros de activos y pasivos requiera ajustes en un período posterior;
- (b) la necesidad de reconocer nuevos pasivos; o
- (c) la revelación en notas de nuevas situaciones contingentes.

## II. Posibles impactos en la ejecución de la auditoría

Ante esta situación antes descripta, es importante que el auditor en el desarrollo de su trabajo, tenga en cuenta lo siguiente:

- a) Evalúe de qué manera la pandemia y las medidas que se han tomado para hacerle frente han afectado el negocio de la entidad y su ambiente.

Mediante indagaciones a la dirección, la lectura de publicaciones específicas, el análisis de información contable posterior al cierre y proyecciones reformuladas de la dirección, y otros procedimientos, el contador deberá comprender de qué manera la pandemia y las medidas que se han tomado para hacerle frente (ASPO; control de precios máximos; congelamiento de cuotas y alquileres; emergencia pública; entre otras) afectan el negocio de la entidad en particular y su industria en general. Es importante también estimar los impactos que la pandemia ha producido o es esperable que produzca 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. Todo esto impactará en los riesgos que no solamente la entidad debe considerar, sino que también debe revelar en sus estados contables.

b) Reevalúe el riesgo del encargo y riesgos de incorrección significativa.

El riesgo del encargo, que quizá el auditor había originalmente calificado como normal, puede haberse incrementado. Tal sería el caso si el auditor advirtiera que la dirección podría verse inclinada a alterar la información contable con algún fin, siendo que la situación actual ha afectado imprevistamente su desempeño financiero. También debe tenerse en cuenta que ciertos cambios en la modalidad operativa de la entidad (como, por ejemplo, el hecho de que el personal administrativo trabaje desde sus hogares en forma remota) podría haber resentido ciertos controles o permitir en forma aumentada que la dirección los pase por alto.

Tales hechos podrían derivar en que el auditor deba reconsiderar la estrategia que había planeado para la ejecución de su trabajo y, en consecuencia, diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría adicionales o reforzados enfocados a responder específicamente a esos riesgos nuevos o reevaluados que podrían derivar en incorrecciones significativas, ya sea por error o fraude.

c) Analice si sigue siendo válida la hipótesis de empresa en marcha.

En una auditoría, el contador tiene la responsabilidad de obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en marcha para la preparación de los estados contables, así como de concluir sobre si existe alguna incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha. Si bien es una responsabilidad que el contador debe cumplir en todos sus encargos de auditoría, este análisis cobra un especial interés en las circunstancias, dado que la dirección debería reevaluar la situación de la empresa y sus posibilidades de continuar operando —al menos por doce meses— en un nuevo entorno con muchas incertidumbres. En las actuales circunstancias, es esencial que el auditor aumente su escepticismo profesional y procure obtener elementos de juicio objetivos y sólidos sobre los cuales basar su opinión o conclusión.

d) Complete los procedimientos planeados.

El auditor pondrá su mayor empeño para concluir los procedimientos planeados, a pesar de que el contexto le obligue a alterar la forma o la oportunidad de obtener ciertos elementos de juicio. No obstante, podría enfrentarse a algunas problemáticas al aplicar procedimientos de auditoría. Por ello, es importante también que refuerce los procedimientos que aplicará en la revisión de hechos posteriores a la fecha de cierre del período.

Asimismo, deberá prestar atención a cómo la entidad ha tratado el tema de empresa en marcha.

e) Emita su informe de auditoría o revisión acorde a las circunstancias.

El auditor evaluará los elementos de juicio que ha reunido en el transcurso de su trabajo, y emitirá su informe de auditoría de conformidad con las normas profesionales vigentes. Algunas de las circunstancias que podrían presentarse son las descritas a continuación. Las conclusiones, con las adecuaciones que correspondan, son también aplicables a una revisión de estados contables de períodos intermedios.

1. Si no existiera una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, pero la pandemia ha impactado o impactará negativamente sobre los negocios de la entidad de forma significativa.

a) En el caso de que la dirección haya revelado esta situación en nota a los estados contables, el contador podrá incluir en su informe de auditoría un párrafo de énfasis dirigiendo la atención de los usuarios de su informe a la nota correspondiente que describa la situación y sus efectos.

b) En el caso de que la dirección no haya revelado esta situación en nota a los estados contables, el contador emitirá su opinión de auditoría con una salvedad por falta de exposición.

2. Si existiera una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha dentro del futuro previsible.

a) En el caso que la entidad lo ha expuesto adecuadamente en notas, el contador incluirá en su informe de auditoría un párrafo de énfasis referido a tal situación.

b) En el caso que la entidad no lo ha informado adecuadamente en notas, el contador incluirá en su informe de auditoría una salvedad por la falta de exposición de tal situación. Asimismo, se podría sugerir la incorporación de dicha incertidumbre en el párrafo de "Otras Cuestiones", para alertar a los usuarios sobre su existencia y su significatividad.

3. Si no existieran elementos de juicio válidos y suficientes de que la entidad tiene capacidad para continuar como una empresa en marcha dentro del futuro previsible y,

a) La entidad no ha aplicado normas contables correspondientes a una empresa que está en funcionamiento, sino que ha usado criterios basados en una hipótesis de empresa que ha dejado de estar en marcha, la opinión del contador será favorable. En este caso, se sugiere que el contador agregue un párrafo de énfasis que haga hincapié en la nota sobre la base contable empleada.

b) La entidad ha aplicado normas contables correspondientes a una empresa en marcha, la opinión del contador podrá ser:

Caso en que la entidad aplica las Normas Contables Argentinas:

b)1. Opinión adversa, si las circunstancias que evidencian que la entidad dejó de cumplir con la condición de empresa en marcha existían a la fecha de los estados contables o, eventualmente, quedó confirmada por un hecho posterior tipo [1] (1).

b)2. Opinión favorable, si las circunstancias que evidencian que la entidad dejó de cumplir con la condición de empresa en marcha se originan en un hecho posterior tipo [2] (2), y la entidad: (i) decide aplicar un enfoque prospectivo, y (ii) expone en nota a los estados contables en qué consiste la aplicación de una base contable correspondiente a una empresa que no está en marcha, qué efectos se reconocerán en el próximo período, y una cuantificación de esos efectos, en lo que resulte practicable a la fecha de aprobación de los estados contables. En este caso, el contador incluirá en su informe un párrafo de énfasis.

Caso en que la entidad aplica las Normas Internacionales de Información Financiera:

b)3. Opinión adversa, independientemente de que las circunstancias que evidencian que la entidad dejó de cumplir con la condición de empresa en marcha se origine en un hecho posterior tipo [1] o tipo [2].

4. En circunstancias poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, si el contador concluye que, a pesar de haber obtenido elementos de juicio válidos y suficientes en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados contables debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados contables, se abstendrá de opinar.

5. Si el contador enfrentara limitaciones al alcance de su trabajo que no le permitieran obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados contables de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser:

a) Significativos, aunque no generalizados como para justificar una abstención de opinión, emitirá su opinión de auditoría con salvedades, describiendo en el párrafo de "Fundamentos de la opinión con salvedades" las razones que le llevaron a opinar "excepto por los posibles efectos" de la situación descripta.

b) Significativos y generalizados, se abstendrá de opinar, describiendo en el párrafo de "Fundamentos de la abstención de opinión" las razones para ello.

### **III. Problemas en la aplicación de procedimientos**

El contador debe evaluar de qué manera la pandemia y las medidas que se han tomado para hacerle frente:

a) han impactado y podrían seguir impactando los negocios de la entidad en particular y de la industria en general, para lo cual se basará en el análisis hecho por la dirección de la entidad y en su propio juicio, afinando su escepticismo profesional; y

b) afectan el desarrollo de su trabajo profesional.

Podrían surgir una variedad de problemáticas que el auditor deberá procurar resolver al aplicar los procedimientos de auditoría, para poder reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que necesita para formarse una opinión o conclusión sobre los estados contables en su conjunto y emitir su informe de auditoría o de revisión, sin afectar la calidad de su trabajo profesional.

A continuación se enumeran los procedimientos de auditoría establecidos en la RT 37 de FACPCE con algunas posibles problemáticas de aplicación y sugerencias para superarlas:

III.1. Evaluación del control interno pertinente a la valoración del riesgo, siempre que, con relación a su tarea, el contador decida depositar confianza en el control interno del ente

La situación que se atraviesa (que puede haber llevado —por ejemplo— a que el personal trabaje en forma remota, usando computadoras personales) puede haber modificado procesos y controles. Algunos controles pueden haberse relajado, otros pueden haber desaparecido. Los riesgos de ciberataque podrían haber aumentado, convirtiendo a la entidad en más vulnerable. La segregación de funciones incompatibles entre sí también podría haberse visto afectada. En este nuevo contexto de operaciones, el contador deberá hacer un relevamiento de qué controles clave siguen sin modificaciones y cuáles se han visto afectados y en qué medida. El debilitamiento o la ausencia de ciertos controles clave podrían evidenciar la existencia de riesgos de incorrección significativa que no se habían presentado antes, obligando al contador a replantear ciertos procedimientos.

Por otra parte, el contador deberá estar atento a cómo el nuevo ambiente de trabajo, circunstancias, regulaciones, y otras acciones tomadas como consecuencia de la pandemia podrían generar nuevas oportunidades, presiones o incentivos a que se cometan fraudes en la entidad. Citamos seguidamente algunos ejemplos: (i) frente a una disminución significativa de sus ingresos, la entidad podría verse tentada a manipular cierta información contable para alcanzar presupuestos o ratios comprometidos; (ii) en el nuevo ambiente de trabajo a distancia, podrían pasarse por alto ciertos controles establecidos por la entidad en beneficio de algún funcionario o empleado; (iii) podrían capitalizarse gastos por cuestiones vinculadas a la pandemia que deberían imputarse como pérdida u omitir la contabilización de provisiones (por ejemplo, por contratos onerosos) para mejorar los resultados; (iv) podría no informarse adecuadamente todo lo que debe contener una nota a los estados contables en relación con dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha; (v) podrían efectuarse compras sin haberse seguido el debido proceso previo que concluya con la selección de la oferta más conveniente para la entidad, con el propósito de que algún empleado del sector obtenga un beneficio indebido.

III.2. Cotejo de los estados contables con los registros contables

En la ejecución de este procedimiento, el contador podría encontrar limitaciones para acceder a los registros contables de la entidad. Por ello, deberá prestar especial atención al proceso de cierre contable del período que está revisando, el que puede haber sido modificado por las circunstancias imperantes.

Asimismo, la entidad podría tener dificultades para transcribir los asientos de diario y los estados contables a los respectivos libros societarios rubricados o habilitados, situación que debería ser expuesta en nota a los estados contables.

Ante esta situación, el auditor podrá:

- Solicitar a la entidad la inclusión de una nota en sus estados contables indicando que, por causa del aislamiento social, preventivo y obligatorio dispuesto por el Gobierno Nacional, no ha sido posible transcribir los estados contables al Libro Inventarios y Balances y sus asientos, al Libro Diario General.

- Incluir un párrafo adicional en el informe del auditor en la sección de información especial requerida por leyes o disposiciones reglamentarias nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión.

- Incluir, cuando corresponda, párrafos específicos en la carta de representaciones de la gerencia.

III.3. Revisión de la correlación entre registros contables y entre estos, y la correspondiente documentación comprobatoria

El auditor podría encontrarse con restricciones o reducción en la recepción de la documentación de respaldo que debe inspeccionar.

Ante esta situación, el auditor podrá:

- Solicitar al cliente documentación por vía digital [e-mails, imágenes, fotos, filmaciones, documentación escaneada, archivos (por ej. .txt), carpeta compartida con solo un rol de auditor] que permita la ejecución de los respectivos procedimientos.

- Ratificar posteriormente, en su caso, con la documentación original que corresponda.

- Tomar todos los recaudos correspondientes respecto a las afirmaciones de existencia y propiedad

cuando se hayan definido la utilización de herramientas como video call (VC) para realizar la inspección visual. Resguardar, adecuadamente, dicha información.

- Incluir, cuando corresponda, párrafos específicos en la carta de representaciones de la gerencia.

#### III.4. Inspecciones oculares

El auditor se puede encontrar con la imposibilidad de llevar a cabo inspecciones oculares de bienes de cambio o de uso para comprobar sus condiciones de venta o de uso y validar la razonabilidad de su valuación al cierre considerando su estado.

Ante esta situación, el auditor podrá:

- Utilizar el trabajo de expertos/especialistas no comprendidos por las restricciones de desplazamiento en este contexto de ASPO, en tanto y en cuanto la empresa esté funcionando.

- Solicitar al cliente material fotográfico del bien en cuestión/filmaciones/imágenes/manuales/folletería, etc.

- Documentar adecuadamente el procedimiento seguido, dentro de la descripción de las tareas, y los archivos que contengan dicho material, a fin de que a posteriori puedan ser claramente identificables.

- Ratificar posteriormente, en su caso, con la inspección ocular del bien de cambio o de uso, según corresponda.

- Incluir cuando corresponda, párrafos específicos en la carta de representaciones de la gerencia.

#### III.5. Obtención de confirmaciones directas de terceros

El auditor podría encontrarse con restricción/reducción en la recepción de respuestas del proceso de confirmación de saldos (circularización) de bancos, abogados, clientes y proveedores, así como otras confirmaciones de terceros.

Ante esta situación, el auditor podrá:

- Incrementar envíos de solicitudes de confirmación de saldos/recepción respuestas por e-mail directo del/al auditor con la correspondiente ratificación de la legitimidad de la dirección de e-mail de origen.

- Documentar adecuadamente que la respuesta proviene del remitente circularizado.

- Documentar adecuadamente que quien suscribió la respuesta es el responsable de la temática consultada.

- Ratificar posteriormente, con respuesta en copia física, aquellos casos en que, a juicio del auditor, corresponda.

- Observar cada una de las cuentas bancarias, préstamos, inversiones, etc. mediante el ingreso de un responsable de la entidad a la banca empresa y posterior envío de la documentación.

- Cambiar excepcionalmente partidas de la muestra luego de comprobar, en forma fehaciente, la impracticabilidad de obtención de respuestas debiendo, en futuras auditorías, reincorporarse esas partidas. Dejar adecuadamente documentado esta situación.

Otra situación que podría darse es la imposibilidad del tercero de responder solicitudes de confirmación de saldos por no tener acceso a la documentación fuente para poder informar los saldos requeridos.

Ante esta situación, el auditor podrá:

- Indagar con la entidad acerca de la posibilidad de que los terceros (clientes, proveedores, otros) con quienes se vincula puedan acceder a sus sistemas mediante conexiones remotas o cuenten con sus sistemas almacenados dentro de una nube de datos de modo de que puedan contar con la información necesaria para dar respuesta a los requerimientos.

- Solicitar al cliente documentación por vía digital (e-mails, imágenes, fotos, filmaciones, documentación escaneada, archivos [por ej. .txt], carpeta compartida con solo un rol de revisor, etc.) que permita hacer procedimientos alternativos tales como revisión de cobros/pagos posteriores o revisión de remitos conformados/avisos de recepción.

- Ratificar posteriormente, en su caso, con la documentación física que corresponda.

- Cambiar, excepcionalmente, partidas de la muestra luego de comprobar, en forma fehaciente, la impracticabilidad de obtención de respuestas debiendo, en futuras auditorías, reincorporarse esas partidas. Dejar adecuadamente documentado esta situación.

III.6. Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación). Revisiones conceptuales

Al ejecutar estos procedimientos, el auditor debe tener permanentemente presente los efectos que la pandemia y las medidas tomadas deberían haber tenido sobre las cuentas objeto de su revisión.

Al efectuar una revisión analítica de las variaciones de las principales cifras de los estados contables intermedios de la entidad en comparación con los anuales, los del período inmediato anterior o los del mismo período del ejercicio precedente, el auditor deberá aumentar su escepticismo profesional al evaluar las explicaciones que reciba de la dirección y de personal de la entidad.

Puede ser de mucha utilidad comparar la información de la entidad con la de otras entidades de la industria para analizar patrones de comportamiento (benchmarking), dado que es esperable que la pandemia haya afectado de un modo similar a empresas de un mismo sector.

### III.7. Comprobación de la información relacionada

La pandemia, las medidas tomadas y los efectos producidos evolucionan en forma muy rápida. Los cambios son constantes y se van tomando decisiones en función de las situaciones que se van presentando. En un contexto tan cambiante, es imperioso que la revisión de hechos posteriores al cierre del período y hasta la fecha del informe, sea minuciosa, incrementando el escepticismo, debiendo ponerse especial énfasis en las nuevas medidas que las autoridades gubernamentales o regulatorias vayan adoptando y las reacciones de la entidad y de la industria en general. El contador deberá evaluar que los hechos subsecuentes significativos tengan el adecuado tratamiento tanto en las mediciones de activos y pasivos y sus respectivas contrapartidas como en las revelaciones en notas a los estados contables intermedios objeto de su revisión.

El auditor podría encontrarse con restricciones en la disponibilidad de información para el análisis de eventos posteriores.

Ante esta situación, el auditor podrá:

- Solicitar al cliente documentación por vía digital [e-mails, imágenes, fotos, filmaciones, documentación escaneada, archivos (por ej. .txt), carpeta compartida con solo un rol de revisor, etc.] que permita la ejecución de los respectivos procedimientos.

- Ratificar posteriormente, en su caso, con la documentación original que corresponda.

- Incluir según corresponda, párrafos específicos en carta de representación.

### III.8. Examen de documentos importantes (por ejemplo, estatutos, contratos, actas, escrituras y similares)

A través de la lectura de las actas de los órganos de dirección y administración, como de otros comités que tenga la entidad (por ejemplo: Comité de Auditoría o Comité de Crisis formado a raíz de la pandemia), el contador identificará decisiones que puedan haberse tomado para paliar los efectos negativos de la pandemia. Deberá prestar atención a decisiones que se hayan adoptado con respecto a la discontinuación de segmentos de operación, reducción de jornadas laborales, potencial despido de personal, dificultades para obtener fuentes de financiamiento adicional, y otras decisiones de similar tenor que puedan tener impacto en los estados contables y en la evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha.

En especial, el contador deberá constatar que se hayan cumplido los requisitos legales dictados por los reguladores para las reuniones no presenciales, como consecuencia del ASPO. Verificará, asimismo, que se encuentren transcritas en los registros o resguardadas en otras clases de archivos, las actas de todas las reuniones realizadas.

Ante esta situación, el auditor podría encontrarse con problemas de legalidad de decisiones tomadas en reuniones de directorio y asambleas celebradas a distancia, sin estar previsto en los estatutos sociales.

Ante esta situación, el auditor podrá:

- Recomendar filmar/grabar/respaldar en algún medio magnético la reunión de Directorio en la que tuvo lugar la aprobación de los estados contables objeto del encargo.

- Conservar el video/audio de la reunión.

- Ratificar posteriormente, mediante reunión presencial, las decisiones tomadas en reuniones de directorio y asambleas celebradas a distancia.

- Solicitar al síndico societario, en su caso, confirmación de la legalidad de la reunión de directorio o asamblea en la que estuvo presente.

- Incluir, cuando corresponda, párrafos específicos en la carta de representaciones de la gerencia.

III.9. 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

El auditor indagará acerca de los aspectos importantes que puedan afectar la información contenida en los estados.

De las indagaciones que realice, identificará aquellas afirmaciones que podrían tener un riesgo de incorrección incrementado como consecuencia de la pandemia y las medidas tomadas, las que, a modo de ejemplo, podrían afectar la medición de ciertos activos financieros, el deterioro de los bienes de uso o de los activos intangibles, las posibilidades de recupero de los bienes de cambio, la cobrabilidad de los créditos, la necesidad de constituir o reforzar provisiones, la exposición en notas de los efectos de la pandemia o sobre las dudas que puedan surgir de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, entre otras cuestiones.

El auditor indagará a la dirección sobre los cambios que la pandemia y las medidas tomadas han producido en las actividades de negocios de la entidad, su ambiente, y la industria. Será preciso indagar cuáles han sido los impactos directos e indirectos de la situación económica, qué segmentos o actividades se han visto afectadas negativa o positivamente, cómo están operando sus proveedores críticos, el cumplimiento de sus obligaciones, cómo se ha visto afectada la rotación de sus cuentas por cobrar y los riesgos de recupero, entre otras cuestiones.

Ese conocimiento le ayudará a interpretar mejor las variaciones observadas en la información contable entre el período bajo revisión y períodos anteriores comparables, al realizar su revisión analítica.

La información recogida también será útil para identificar cualquier modificación significativa que necesite ser hecha en los estados contables, incluyendo cuestiones de exposición específicamente relacionadas con los efectos de la pandemia.

Por otra parte, las normas profesionales requieren que la dirección evalúe si existen factores o circunstancias que generen dudas sustanciales sobre la capacidad de una entidad para continuar como empresa en marcha en el futuro previsible. La volatilidad del mercado, la interrupción del negocio, las tendencias financieras negativas y otros factores pueden estar presentes en el entorno actual, y deben considerarse al analizar la capacidad de la entidad para continuar funcionando. En las circunstancias que estamos atravesando, es altamente probable que lleguen al conocimiento del auditor factores u otras condiciones o eventos que podrían ser indicios de que existen dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar operando.

Por todo ello, el auditor debe indagar a la dirección sobre si ha cambiado su evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha durante un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables del período bajo revisión.

III.10. Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (manifestaciones de la dirección)

La carta de representaciones de la dirección deberá contener las explicaciones e informaciones suministradas verbalmente al contador en el transcurso de su revisión.

Será importante incluir manifestaciones sobre los efectos de la pandemia y las medidas tomadas, la evaluación de la dirección sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha y sus planes para seguir operando, el adecuado cumplimiento de leyes y regulaciones, las condiciones de recupero de sus activos más significativos, y otras afirmaciones que sea conveniente que la dirección manifieste al auditor por escrito.

El auditor podría encontrarse con dificultades para obtener una carta de representaciones de la gerencia debidamente firmada, o bien con dudas sobre la validez de la firma digital/electrónica.

Ante esta situación, el auditor podrá:

- Solicitar al cliente que el responsable firmante de la carta de representación anticipe dicha carta

directamente al auditor desde su mail institucional personal, con el compromiso de una ratificación posterior con firma ológrafa. Es altamente recomendable que texto de la carta esté replicado en el cuerpo del e-mail, no solo en el archivo adjunto.

- Recomendar el uso de firma digital en lugar de la ológrafa.

#### **IV. Problemas en el cierre de la auditoría y emisión del informe**

El auditor podría encontrarse asimismo con dificultades para realizar reuniones de cierre de trabajo, discutir asientos de ajustes, deficiencias de control y otros asuntos de auditoría.

Ante esta situación, el auditor podría:

Incrementar la fluidez y las dinámicas de comunicación con el cliente a fin de poder dar un adecuado seguimiento a los temas que surjan en el desarrollo de la auditoría. Es de esperar que, dada la situación actual, el cliente cuente con menor disponibilidad de agenda, para lo cual es importante establecer reuniones periódicas y con una agenda concreta de temas a fin de no dejar todas las cuestiones a revisar en una sola reunión.

- Fomentar la utilización de software de video conferencias a fin de poder realizar reuniones de cierre de trabajo, discutir asientos de ajustes, deficiencias de control y otros asuntos de auditoría.

Finalmente, el auditor podría encontrarse con la imposibilidad de emitir el informe en papel con firma y sello del profesional y legalización del Consejo Profesional interviniente.

Ante esta situación, el auditor podría:

- Anticipar el informe firmado vía e-mail, imágenes, fotos, etc.

- Utilizar la opción de legalización digital de emergencia excepcional adoptada por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de cada jurisdicción, según corresponda.

#### **V. Conclusión**

En este contexto de pandemia y aislamiento social preventivo y obligatorio, es fundamental que los auditores puedan llevar a cabo su trabajo de una manera adecuada para poder dictaminar sobre la información financiera que surge de los estados contables. Dicha información es esencial para la toma de decisiones de distintos usuarios.

Por este motivo, se ha realizado un resumen de problemáticas con que puede enfrentarse hoy un contador al realizar una auditoría de estados contables, con soluciones factibles de aplicar, todas, dispuestas en la Guía de Aplicación emitida por FACPCE. Asimismo se han especificado distintas posibilidades de emisiones de informes como consecuencia de distintas alternativas que se puedan dar.

Se espera que este artículo colabore en el ejercicio profesional en esta situación tan particular y excepcional que se atraviesa.

#### **VI. Bibliografía**

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, "RT 37".

— "Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19", 2020.

(1) Hechos posteriores tipo [1]: proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que se informa, e implican ajustes retroactivos (hecho posterior confirmatorio).

(2) Hechos posteriores tipo [2]: indican condiciones que surgieron después del periodo sobre el que se informa, pero antes de la emisión de los estados contables, y no requieren ajustes retroactivos (hecho posterior nuevo).

© Thomson Reuters