



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Carrera: Contador Público Nacional

**EL DESARROLLO DE LA
AUDITORÍA EXTERNA EN
PYMES LOCALES DURANTE LA
ÉPOCA DE COVID (SARS-CoV-2)**

Trabajo de Investigación

POR:

Agustín Rodríguez Dadda

Profesor Tutor:

Marcelo Pieralisi

MENDOZA – 2022



Índice

RESUMEN	4
INTRODUCCIÓN	5
CAPITULO I: EFECTOS DEL COVID EN LA APLICACIÓN DE NORMAS CONTABLES PROF	8
1. DEFINICIÓN DEL CONTEXTO	8
A. Concepto de pandemia y COVID-19	8
B. Medidas de prevención. Marco legal	9
C. Consecuencias económicas de la pandemia	12
D. Respuestas del Gobierno Nacional	14
2. CUESTIONES CONTABLES A CONSIDERAR	15
A. Fecha de cierre de ejercicio	16
B. Hechos Posteriores	16
C. Principio de Empresa en Marcha	18
D. Revelaciones a efectuar en los Estados Contables	22
E. Reconocimiento de ingresos y medición de activos y pasivos	24
3. LA EXPERIENCIA DE LOS AMINISTRADORES DE PYMES LOCALES	29
4. SINTESIS Y CONCLUSIONES DEL CAPITULO	34
CAPITULO II: APLICACIÓN DE NORMAS DE AUDITORÍA Y NUEVOS PROCEDIMIENTOS	35
1. ASPECTOS A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS EXTERNAS DURANTE LA PANDEMIA	35
A. Auditorías de estados contables con fecha de cierre anterior al 31/03/2020	35
B. Eficiencia en el encargo de auditoría	37
C. Utilización de la tecnología en el marco del COVID-19 y su aporte	39
2. DESARROLLO Y EJECUCIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA EN PANDEMIA	40
A. Problemáticas	40
B. Nuevos Procedimientos	47



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

3. SINTESIS Y CONCLUSIÓN DEL CAPÍTULO	50
CAPITULO III: LA OPINIÓN DEL AUDITOR EN PANDEMIA.....	52
1. MODELOS DE INFORMES SEGÚN LOS DISTINTOS ESCENARIOS	52
2. ÁRBOL DE DECISIÓN.....	55
3. SINTESIS Y CONCLUSIÓN DEL CAPÍTULO	57
Bibliografía	58



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

RESUMEN

La emergencia sanitaria mundial ocasionada por la propagación del virus COVID-19, llegó sorpresivamente para implantar una serie de cambios. Generó plena incertidumbre sobre cómo continuarían nuestras vidas, y en numerosos casos el saldo final fue desolador. Originó consecuencias en diversos ámbitos, no solo de salud sino también económicos, sociales, laborales, entre otros. Ante esta situación, no resultaron exentas las empresas. Para muchas la paralización global, generó grandes perjuicios quedando sin respuestas ante las innumerables situaciones drásticas que debieron atravesar. Otras, en cambio, hallaron variadas posibilidades y ventajas en el mercado, lo cual les permitió dar el salto y crecer en forma exponencial. La contabilidad, cuyo objetivo es brindar información confiable sobre los entes, debía reflejar en los Estados Financieros tales situaciones para que los usuarios observen los efectos del impacto de la pandemia en ellos.

Por consiguiente la finalidad de este trabajo fue investigar, por una parte, la forma en la que los administradores de PyMEs de la provincia de Mendoza aplicaron las normas de contabilidad para la preparación de Estados Contables, frente a los hechos económicos imprevistos. Por otra parte, no menos importante, se pretendió estudiar cómo debió abordar los efectos de la pandemia aquel contador que actúa como Auditor de Estados Financieros, para desarrollar su labor de manera eficiente y eficaz.

Para esto se tuvieron en cuenta diferentes informes, guías y recomendaciones de organizaciones profesionales y de instituciones universitarias. Además, se estudiaron las medidas legales emitidas por el Gobierno. Finalmente se analizaron distintos testimonios de los administradores y auditores de empresas locales sobre sus experiencias. En base a ello se pudo concluir que los profesionales actuantes durante el período de pandemia, en su mayoría lograron adaptar al contexto la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría para brindar información confiable a los usuarios de los Estados Contables.

PALABRAS CLAVES: Pandemia-Estados Contables-PyMEs-Auditoría Externa



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo denominado “El desarrollo de la Auditoría Externa en PyMEs locales durante la época de COVID” pretende dar una visión general y práctica al lector sobre la actuación del Contador-Auditor ante los diferentes escenarios a los cuales se debió enfrentar, en el transcurso de la pandemia y en forma posterior. A su vez, se informan las distintas experiencias que han tenido las Pequeñas y Medianas Empresas de la provincia de Mendoza en la preparación de sus Estados Contables durante este período, como parámetro para sus auditorías.

Una de las principales problemáticas que se generó, a causa del Aislamiento Social Preventivo y Obligatorio decretado por el Gobierno Nacional, fue la falta de presencialidad en el desarrollo de gran parte de las tareas contables y de auditoría. A esto se sumó la incertidumbre por los hechos económicos negativos que afectaron a diversas empresas, y de aquellos sucesos inusuales que de manera favorable repercutieron en otras. En consecuencia, el trabajo de los profesionales que se dedican a la auditoría externa se vio alcanzado por grandes dificultades en su ejecución. Por consiguiente, se entiende que es importante estudiar la efectividad de los procedimientos tradicionales de auditoría en los cierres contables producidos durante la pandemia y en forma posterior, como así también de los que surgieron como novedad ante este contexto. Esto se explica debido a la necesidad de adoptar criterios uniformes para la planificación de tales procedimientos, los cuales pueden ser de tipo analítico, sustantivos o de cumplimiento, ya que serán útiles como base ante posibles escenarios similares en futuras auditorías.

Otro de los motivos por los cuales se investiga la actuación del auditor en el contexto de pandemia es comprobar la capacidad de obtener evidencia válida y suficiente, con aquellos nuevos procedimientos de auditoría originados como resultado de las restricciones a la presencialidad. Por otra parte, la disminución de la actividad en un gran porcentaje de PyMEs locales indujo el dilema sobre la continuidad del funcionamiento de la empresa en un futuro previsible. Esto tiene gran relevancia con respecto a la preparación de Estados Contables, ya que quien lo hace debe evaluar el cumplimiento del “principio de empresa en marcha” en el ente emisor. Como consecuencia, el auditor debió focalizar al máximo esta situación para analizar las distintas condiciones en que se encontraban las empresas al momento de emitir sus Estados Financieros, y si cumplían o no con tal principio.



Finalmente interesa analizar cómo fue la respuesta de los administradores ante los Hechos Posteriores al cierre de los ejercicios en los meses anteriores a la fecha de declaración de pandemia por la Organización Mundial de la Salud (en adelante; OMS), el 11 de Marzo de 2.020, los cuales pudieron ocasionar ajustes en la contabilidad.

El objetivo general del presente trabajo de investigación es adoptar criterios uniformes en la evaluación sobre la aplicación de las normas contables profesionales para los ejercicios cerrados con fecha anterior y posterior a la declaración de pandemia, como así también establecer qué procedimientos de auditoría han sido efectivos para la obtención de evidencia válida y suficiente que respalde la opinión del auditor en relación a los Estados Financieros cerrados durante tal período, de manera que sirva como base para el desarrollo de futuras auditorías.

Por su parte, se pueden mencionar como objetivos específicos los siguientes:

- ✓ Verificar la aplicación de normas de acuerdo al cumplimiento del principio de empresa en marcha para PyMEs locales, en relación a Estados Contables referidos al período analizado.
- ✓ Determinar qué eventos significativos debieron ser revelados en los Estados Contables de los entes que tuvieron cierres de ejercicio en los meses posteriores a la fecha de declaración de pandemia por la OMS.
- ✓ Evaluar si aquella información financiera referida a cierres desde el 31 de Diciembre de 2019 al 11 de Marzo del año 2.020, ha contemplado los hechos que se produjeron con fecha posterior al cierre pero anterior a la emisión de los Estados Contables, que pudieran modificar en forma significativa y generalizada la medición de los activos y pasivos. (*“Hechos Posteriores”*)
- ✓ Describir aquellos procedimientos de auditoría que fueron efectivos para reunir evidencia válida y suficiente durante la pandemia para la opinión del auditor, que puedan ser adoptados en el futuro como reemplazo o complemento a las tareas tradicionales.
- ✓ Con respecto al informe del auditor, analizar la tarea del mismo en el contexto de pandemia, y cuál fue su situación a la hora de emitir el informe de auditoría ante ciertas limitaciones en su trabajo que pudieron inducir a opiniones modificadas, con limitaciones en el alcance, abstenciones u opinión adversa.



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

La hipótesis del presente trabajo se basa en que, durante la pandemia, los administradores de las PyMEs locales adoptaron un criterio de prudencia al aplicar las normas contables profesionales para la elaboración de la información financiera destinada a sus usuarios. A su vez, los auditores de Estados Contables de dichas empresas, en la mayoría de los casos, realizaron sus auditorías con Limitaciones al Alcance, lo que implicó que debieran emitir informes con salvedades u abstenciones.

La metodología utilizada en esta investigación es cualitativa ya que estudia la realidad del contexto natural, produce datos descriptivos de las propias palabras de las personas entrevistadas y la conducta observable. Está destinada a analizar los datos obtenidos de la revisión bibliográfica de publicaciones científicas, de contenido por publicaciones de páginas web de grandes estudios de auditoría, como también del testimonio de quienes debieron atravesar el período observado. La investigación que se realiza para dar respuesta al problema es evaluar el grado de relación existente entre dichos testimonios, sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría durante la época de pandemia y lo que recomiendan las diferentes guías e informes emitidos por organizaciones de profesionales en ciencias económicas. El tipo de diseño no experimental que se utiliza es la investigación transversal, ya que la recolección de los datos se hace en un solo momento, en un tiempo único.

Este documento presenta los siguientes capítulos que se desarrollan a continuación:

- CAPITULO I: Efectos del COVID en la aplicación de normas contables profesionales
- CAPITULO II: Aplicación de normas de auditoría y nuevos procedimientos
- CAPITULO III: La opinión del auditor en pandemia

Se espera que con este trabajo el lector pueda comprender las conclusiones de la investigación y nutrirse de información que sirva a los fines para los cuales fue creada.



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

CAPITULO I: EFECTOS DEL COVID EN LA APLICACIÓN DE NORMAS CONTABLES PROFESIONALES

El presente capítulo abordará sobre el marco conceptual referido al contexto en el que se desarrolla la investigación. A su vez, se describirán las consecuencias y efectos económicos de la emergencia sanitaria sobre las pequeñas y medianas empresas locales, objeto de análisis para el estudio a realizar. Por consiguiente se mencionarán algunas de las respuestas del Gobierno para atenuar el impacto de la crisis. Y finalmente se ejecutará el tratamiento de cómo han aplicado las normas contables profesionales, aquellos profesionales actuando como administradores empresas locales, o asesorándolos, en la preparación de Estados Contables durante el período de pandemia.

1. DEFINICIÓN DEL CONTEXTO

A. Concepto de pandemia y COVID-19

Se hace referencia al año 2.020 como el año que cambió las reglas, marcando un antes y un después. El 11 de Marzo de 2.020 la Organización Mundial de la Salud declara a la enfermedad causada por el virus SARS-CoV-2 como pandemia. Esto significa que, a partir de tal declaración, se establece la emergencia en materia de salud pública a nivel mundial, a partir de una gran cantidad de casos que se extendieron a cientos de países. Actualmente la pandemia está en curso, y se estima que al 6 de Junio de 2.022 se han contabilizado más de 535 millones de casos de la enfermedad en 260 países y territorios, y una cantidad total de aproximadamente 6.320.000 personas fallecidas.

A partir de los primeros casos encontrados en la ciudad de Wuhan, China por el mes de Diciembre de 2.019, se comenzó a investigar aquella enfermedad que se asimilaba a un tipo de neumonía desconocida. Luego con el paso del tiempo, se determinó que el virus se transmite generalmente de persona a persona a través de pequeñas gotas de saliva, que se emiten al hablar, estornudar, toser o respirar. Es decir, se difunde principalmente cuando las personas están expuestas a un contacto cercano con una persona infectada, pero también se puede difundir al tocar una superficie contaminada y luego llevarse las manos a la cara o las mucosas. El período de incubación suele ser de cinco días, pero puede variar de dos hasta catorce días. Los síntomas más comunes son



fiebre, tos seca, dificultades para respirar y dolores en las extremidades. Las complicaciones pueden incluir neumonía, síndrome respiratorio agudo o sepsis. Esta última es definida como una reacción del organismo ante una infección provocada por microorganismos patógenos como bacterias, virus e incluso hongos, la cual puede alterar la coagulación de la sangre y el flujo sanguíneo, lo que afecta especialmente a algunos órganos vitales como el cerebro, los pulmones, el hígado, los riñones. Estas complicaciones, sumadas a patologías existentes, pueden agravar la situación de salud de las personas y derivar en la muerte. (Ferrer, 2020)

B. Medidas de prevención. Marco legal

Las medidas de prevención recomendadas por los expertos de la salud incluyen lavarse las manos, cubrirse la boca al toser, el distanciamiento físico entre las personas y el uso de mascarillas, además del autoaislamiento y el seguimiento médico para las personas sospechosas de estar infectadas. Las personas que superan la edad de 65 años así como las que presentan enfermedades crónicas como la diabetes, cardiopatías, enfermedades respiratorias, hipertensión arterial o inmunodeficiencias son factores de riesgo que incrementan la probabilidad de contraer la enfermedad y de llegar a tener complicaciones graves, por lo que se aconseja el confinamiento domiciliario tanto como sea posible.

Ante esta situación epidemiológica, los gobiernos de los países afectados debieron tomar medidas para resguardar la salud de sus habitantes. El gobierno argentino, por su parte, adoptó un sistema de emisión de medidas mediante la sanción de Decretos de Necesidad y Urgencia (en adelante, D.N.U.), es decir, normas que tienen la validez de una ley pero con la particularidad de que son emitidas por el Poder Ejecutivo Nacional (en adelante, P.E.N.). Este tipo de norma se utiliza ante situaciones excepcionales para atender el socorro inmediato del Gobierno en casos fortuitos como justamente una epidemia o pandemia. Se diferencia de una ley común, ya que es sancionada y promulgada en forma automática por el P.E.N. sin pasar por el proceso común de tratamiento y sanción de una ley en el Poder Legislativo Nacional y su posterior promulgación por el ejecutivo. Por lo tanto proporcionan mayor rapidez con el fin de atender cuestiones urgentes. Sin embargo, en cada D.N.U., el Congreso se reserva la facultad de analizarlo y determinar si continúa vigente o no.

Consecuentemente, el Presidente de la Nación, con fecha Marzo de 2020 a través del **D.N.U. N° 260/20 (B.O. 12/03/2020)** decretó la “Emergencia Sanitaria” en virtud de la Pandemia declarada por la O.M.S. en relación al coronavirus COVID-19, por el plazo de un año a partir de dicho decreto. Con el mismo, atribuyó la facultad de “Autoridad de Aplicación” al Ministerio de Salud de la Nación,



siendo el mismo quien debió disponer las recomendaciones y medidas obligatorias a cumplir durante la emergencia sanitaria. De esta manera, entre las acciones preventivas más importantes, se estableció el Aislamiento Social Preventivo y Obligatorio (en adelante A.S.P.O.). A tal efecto la norma estableció en su **Artículo N° 7** lo siguiente:

“AISLAMIENTO OBLIGATORIO. ACCIONES PREVENTIVAS; 1°) Deberán permanecer aisladas durante 14 días, plazo que podrá ser modificado por la autoridad de aplicación según la evolución epidemiológica, las siguientes personas:

a) Quienes revistan la condición de “casos sospechosos”. A los fines del presente Decreto, se considera “caso sospechoso” a la persona que presenta fiebre y uno o más síntomas respiratorios (tos, dolor de garganta o dificultad respiratoria) y que además, en los últimos días, tenga historial de viaje a “zonas afectadas” o haya estado en contacto con casos confirmados o probables de COVID-19. La definición podrá ser actualizada por la autoridad sanitaria, en función de la evolución epidemiológica.

b) Quienes posean confirmación médica de haber contraído el COVID – 19.

c) Los “contactos estrechos” de las personas comprendidas en los apartados a) y b) precedentes en los términos en que lo establece la autoridad de aplicación.

d) Quienes arriben al país habiendo transitado por “zonas afectadas”. . . .

e) Quienes hayan arribado al país en los últimos 14 días, habiendo transitado por “zonas afectadas”. . . .

En caso de verificarse el incumplimiento del aislamiento indicado y demás obligaciones establecidas en el presente artículo, los funcionarios o funcionarias, personal de salud, personal a cargo de establecimientos educativos y autoridades en general que tomen conocimiento de tal circunstancia, deberán radicar denuncia penal para investigar la posible comisión de los delitos previstos en los artículos 205, 239 y concordantes del Código Penal.

Con el fin de controlar la trasmisión del COVID- 19, la autoridad sanitaria competente, además de realizar las acciones preventivas generales, realizará el seguimiento de la evolución de las personas enfermas y el de las personas que estén o hayan estado en contacto con las mismas.” (PEN, 2020)



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

De esta manera, comenzó una etapa de gran incertidumbre para todos los contemporáneos a la época de pandemia. Las medidas para enfrentarla por parte de las autoridades no tardaron en llegar. Las fronteras se cerraron; se prohibieron las reuniones masivas; los horarios de circulación se restringieron; se establecieron actividades esenciales, que se podían desarrollar normalmente con protocolos, y no esenciales, las cuales debieron permanecer sin movimiento hasta el levantamiento paulatino de las restricciones; la práctica deportiva se paralizó, la educación se trasladó al mundo virtual así como aquellas empresas que lograron adaptarse al mundo del teletrabajo, sin embargo muchos debieron cerrar sus puertas a la espera de una solución.

El mundo entero de la ciencia comenzó a investigar una cura para este virus que dejó atónitos durante varios meses a toda la sociedad a nivel mundial. A pesar de que el proceso de creación y aprobación de una vacuna generalmente no es inferior a un período de diez años, los investigadores y científicos lograron acortar el plazo al máximo para que en Agosto del año 2.020 comenzaran a aplicarse dosis de prueba de las vacunas en *Fase I* desarrolladas por Rusia y el Reino Unido, “*Sputnik V*” y “*Pfizer/BioNTech*” respectivamente. En nuestro país, el 29 de Diciembre de ese mismo año comenzó la campaña de vacunación aplicando prioritariamente las primeras dosis al personal de la salud, siendo los de más exposición al riesgo con su labor imprescindible durante los días más difíciles.

Con el paso del tiempo se fueron aplicando las primeras dosis por orden etario, según el nivel de riesgo de cada grupo. Se estima que a Diciembre del año 2.021 el 82% de la población total del país ya había iniciado su esquema de vacunación (primera dosis) y el 68,2% lo había completado (primera y segunda dosis). Hoy por hoy, al mes de Junio de 2.022, el Ministerio de Salud de la Nación ha informado que 40.825.281 de habitantes iniciaron su esquema y 37.560.160 lo completaron, mientras que 3.084.502 personas recibieron dosis adicionales y 23.445.416 dosis de refuerzo.

Gracias a la aplicación de las vacunas y con ciertos protocolos utilizados en todos los ámbitos sociales, como la utilización de mascarillas, alcohol en gel, el lavado de manos, evitar la permanencia de más de dos personas sin distanciamiento en un espacio cerrado pequeño, se ha logrado la vuelta a la normalidad en forma gradual. En el presente, siguen existiendo riesgos potenciales para las personas más expuestas al virus por distintas olas de nuevas variantes de COVID que surgen en distintos lugares del mundo. Sin embargo, se puede decir que luego de más de dos años y medio, nuestra vida habitual ha regresado. Pero sin dudas, los cambios que ha dejado esta etapa, son determinantes. A partir de esto, se pretende estudiar en la presente investigación aquellos cambios que impactaron en la labor del Contador Público, actuando como auditor de Estados Financieros.



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

C. Consecuencias económicas de la pandemia

El desencadenante de la situación pandémica impactó críticamente en la economía de todo el planeta. Se dice que la misma ha llevado a la recesión mundial más profunda desde la Segunda Guerra Mundial. Los datos muestran que los efectos económicos de la pandemia son especialmente graves en los países emergentes, donde las pérdidas de ingresos pusieron de manifiesto ciertos factores de fragilidad económica preexistentes. A medida que avanzaba la pandemia en 2.020, se vio con claridad que muchos hogares y empresas no estaban preparados para soportar una alteración de semejante duración y escala en sus ingresos. Diversos estudios basados en datos anteriores a la crisis indican, por ejemplo, que más del 50 % de los hogares de las economías emergentes y avanzadas no podrían sostener el consumo básico durante más de tres meses en caso de perder sus ingresos. Del mismo modo, las reservas de efectivo de una empresa promedio alcanzarían para cubrir los gastos correspondientes a menos de 55 días. Asimismo, muchos hogares y empresas ya cargaban con niveles de deuda insostenibles antes de la crisis y tuvieron dificultades para hacer frente a los pagos cuando la pandemia y las medidas de salud pública conexas provocaron una disminución abrupta en sus ingresos.

La crisis tuvo un impacto drástico en la pobreza y la desigualdad en todo el mundo. La pobreza mundial se incrementó por primera vez en el curso de una generación, y se estima que la pandemia provocó una suba de entre 88 y 93 millones de personas en situación de pobreza extrema para el año 2.020 y una cantidad de entre 119 y 124 millones de personas que traspasaron la línea de pobreza general por primera vez. A su vez las desproporcionadas pérdidas de ingresos sufridas por las poblaciones desfavorecidas condujeron a un enorme aumento de las desigualdades internas y entre los países. Según encuestas del Banco Mundial de Desarrollo, en 2.020 el desempleo temporal entre los trabajadores que solamente tienen educación primaria completa se elevó en el 70 % de los países. La pérdida de ingresos también fue mayor entre los jóvenes, las mujeres, los autónomos y los trabajadores ocasionales con los niveles más bajos de educación formal. Las mujeres se vieron particularmente afectadas por la pérdida de ingresos y de puestos de trabajo, dado que era existía un mayor porcentaje previamente empleadas en los sectores más afectados por los confinamientos y por las medidas de distanciamiento social. Entre las empresas, las más pequeñas, las informales y las que tenían acceso limitado al crédito formal se vieron mayormente perjudicadas por las pérdidas de ingresos. Cuando se inició la crisis, las compañías más grandes tenían capacidad para cubrir los gastos de hasta 65 días, mientras que las medianas podían hacer frente a 59 días y las pequeñas y



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

microempresas a 53 y 50 días, respectivamente. Por otro lado, las microempresas y las PyMEs están sobrerrepresentadas dentro de los sectores más afectados por la crisis, como los servicios de turismo y gastronomía, el comercio minorista y servicios, lo cual indefectiblemente causó su falta de sostenibilidad económica.

Argentina, por su parte, se encontró con un panorama muy desfavorable. En 2.020 la economía del país cayó por tercer año consecutivo. Según datos del INDEC (Instituto Nacional de Estadísticas y Censos), el Producto Interno Bruto (en adelante; PIB) cayó un 9,9% en ese año. El mismo se relacionó con la disminución de todos sus componentes: el consumo privado se contrajo un 13% interanual, la inversión cayó 13% y las exportaciones disminuyeron casi en un 18%. De todos los sectores analizados, sólo dos crecieron en el primer año de pandemia; la electricidad, gas y agua (0,9%) y la intermediación financiera (2,1%). De los demás sectores que bajaron su producción, las mayores caídas dieron en hoteles y restaurantes (49%), otras actividades de servicios comunitarios, sociales y personales (39%) y construcción (23%).

Para el año 2.021 se observó una leve recuperación de la economía, pero en su informe anual *“Panorama Social de América Latina”*, la CEPAL (Comisión Económica para América Latina) estima que entre 2.020 y 2.021 las personas en situación de pobreza extrema se incrementaron en aproximadamente cinco millones en América Latina. Asimismo la Secretaria Ejecutiva de la CEPAL, *Alicia Bárcena*, en conferencia de prensa virtual sobre tal informe mencionó que:

“Pese a la recuperación económica experimentada en 2021, los niveles relativos y absolutos estimados de pobreza y de pobreza extrema se han mantenido por encima de los registrados en 2019, lo que refleja la continuación de la crisis social. La crisis también ha puesto en evidencia la vulnerabilidad en que vive buena parte de la población en los estratos de ingresos medios, caracterizados por bajos niveles de cotización a la protección social contributiva y muy baja cobertura de la protección social no contributiva” (CEPAL, 2022)

Según datos del INDEC, nuestro país marca en 2.021 un crecimiento del PIB en 10,3% interanual. Los sectores que más aportaron al crecimiento del PIB en el año fueron la industria (15,8%) y el comercio (13,2%). Para 2.022, desde distintas consultoras nacionales e internacionales esperan un crecimiento pobre de la economía del país, lo cual no es orientativo debido al arrastre estadístico que dejó 2.021 (3,5% anual), y que no será palpable por la sociedad.



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Una de las principales ayudas que recibió Argentina en 2.021, fue el préstamo de US\$ 500 millones del Banco Mundial de Desarrollo con el objetivo de fortalecer la lucha contra el coronavirus, a través de la compra de vacunas para más de 30% de la población, así como para actividades de apoyo a la implementación del plan nacional de vacunación.

En el año 2.022 la aceleración de la inflación a partir del levantamiento de algunos subsidios a los servicios que venía manteniendo el estado, no ha ayudado al crecimiento de los salarios y por ende del consumo. La inversión sufre la consecuencia de un clima de incertidumbre total y el impulso fiscal está acotado por la restricción presupuestaria en el marco del acuerdo con el FMI. El comercio exterior podrá aportar algo, en la medida que la brecha entre el tipo de cambio oficial e informal de la moneda de cambio universal (dólar) se reduzca y los desencuentros de los privados con el Gobierno se resuelvan. A su vez, se suma un problema macroeconómico adicional que es la Guerra de Rusia con Ucrania, la cual ha tenido y tendrá diversas repercusiones significativas a nivel mundial.

D. Respuestas del Gobierno Nacional

Entre las medidas que adoptó el Gobierno argentino para enfrentar la crisis sanitaria y económica, cabe destacar el Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción, denominado "ATP". El mismo implicó la postergación o reducción de las contribuciones patronales destinadas al Sistema Previsional Argentino (S.I.P.A.), el pago por parte del Estado del 50% del salario de los trabajadores registrados del sector privado, teniendo en cuenta como pago mínimo el equivalente a un Salario Mínimo Vital y Móvil, y un máximo equivalente a dos salarios mínimos. Como así también introdujo la actualización del seguro de desempleo por un monto entre \$6.000 y \$10.000 y otorgó un subsidio del costo financiero de los créditos destinados a los trabajadores independientes. Adicionalmente luego del primer año de transcurrida la pandemia se formuló un programa similar al mencionado anteriormente que es el Programa de Recuperación y Sostenimiento Productivo (REPRO) y el REPRO II, que también consistió en una suma fija estipulada por el Gobierno mensualmente y destinada a atender la situación de empresas o sectores que atraviesan situaciones críticas por el contexto económico.

A su vez se lanzó el Ingreso Familiar de Emergencia (IFE), un programa que consiste en una transferencia monetaria de \$10.000 mensuales para los trabajadores informales y para los independientes que pertenecen a las categorías más bajas del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo). El paquete de medidas con impacto en el gasto primario también incluyó un bono de refuerzo para los trabajadores del sistema de salud y para las fuerzas de



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

seguridad, un bono para las jubilaciones más bajas, un pago extra para los beneficiarios de los programas sociales: Asignación Universal por Hijo, Asignación por Embarazo para Protección Social, Hacemos Futuro, Salario Social Complementario y Alimentar. Se realizó un aumento de la partida presupuestaria para gastos de capital destinados a obras de infraestructura, educación y turismo, un programa de asistencia financiera dirigido a las provincias y municipios, y por último, el congelamiento de las tarifas de servicios públicos con subsidios del gobierno nacional, es decir, el gas, la energía eléctrica y agua corriente.

2. CUESTIONES CONTABLES A CONSIDERAR

La contabilidad definida por *Fowler Newton* (2011) es una disciplina técnica que, a partir del procesamiento de datos sobre la composición y evolución del patrimonio de un ente, los bienes de propiedad de terceros en su poder y ciertas contingencias, produce información para la toma de decisiones de administradores y terceros interesados y para la vigilancia sobre los recursos y obligaciones del ente.

A partir de lo antes mencionado podemos concluir que el sistema de información contable de un ente es la herramienta que permite la trasmisión de datos patrimoniales, económicos y financieros producidos por la contabilidad para los usuarios. Estos son, entre otros, los propietarios de la entidad, terceros interesados como inversores actuales o potenciales, acreedores, público en general, el Estado, como así también el personal de la entidad y los propios administradores que utilizan la información para la toma de decisiones. En consecuencia, el medio documental a través del cual los usuarios recibirán la información son los Estados Contables, los cuales deben estar elaborados por la administración de la entidad con conocimientos en la materia, y estar auditados por un contador público matriculado e independiente.

En la actualidad, las buenas prácticas del Gobierno Corporativo de una entidad requieren la definición y aprobación de políticas contables uniformes, fundamentadas en normas contables profesionales vigentes que tengan como objetivo brindar las bases necesarias para emitir información contable útil para los usuarios, cuidando de esta manera no solo los intereses de los accionistas sino también de la sociedad involucrada indirectamente con el ente emisor. Consecuentemente en el contexto de incertidumbre anteriormente descripto, aumenta en gran escala la importancia de la correcta preparación de los Estados Contables y requiere una mayor atención por parte de los



administradores al realizar su labor. Por esta razón, es trascendente ocuparse de algunos puntos importantes que debieron tener en cuenta los administradores al preparar y presentar los Estados Contables en el contexto de pandemia para reflejar los impactos de la misma.

A. Fecha de cierre de ejercicio

Resulta pertinente establecer un punto de inflexión enfocándose en la fecha de declaración de pandemia por la O.M.S., es decir, el 11 de Marzo de 2020. Debemos distinguir de esta manera, dos períodos para poder realizar un análisis de la repercusión de los distintos escenarios ocurridos en la contabilidad de las PyMEs locales. Por una parte, aquellos Estados Contables referidos a ejercicios cuya fecha de cierre se produjo entre el 31 de Diciembre de 2019 y el 29 de Febrero de 2020. Por la otra, los Estados Contables referidos a cierres con fecha posterior al 11 de Marzo de 2020.

B. Hechos Posteriores

De acuerdo a lo expresado en la Resolución Técnica N° 8 de la FACPCE – Sección B.15.a), los hechos posteriores al cierre son hechos ocurridos entre el cierre del período y la fecha de emisión de los estados contables (fecha de aprobación por parte de los administradores del ente), que no deban ser motivo de ajustes a los estados contables, pero que afecten o puedan afectar significativamente la situación patrimonial del ente, su rentabilidad o la evolución de su efectivo.

A tal efecto, sostiene *Fowler Newton, E.* (2004) que deberían informarse los hechos ocurridos entre la fecha a la que se refieren los estados financieros y la de autorización de los mismos para su difusión pública, que no corresponda considerar para efectuar las mediciones contables de los activos y los pasivos a la fecha de ellos, cuando afecten significativamente la estructura patrimonial del ente emisor de los estados financieros en el nuevo ejercicio o introduzcan incertidumbre sobre los resultados futuros que afecten las predicciones que podrían efectuarse sobre ellos.

Por su parte, en su texto de recomendaciones dirigido a los profesionales que atravesaron la pandemia, la “*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 (en adelante; CCCA) y aprobada por la Mesa Directiva de la FACPCE, caracterizó a los mismos en dos tipos:

- **Hechos posteriores tipo 1:** aquellos que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del período sobre el que se informa, e implican ajustes retroactivos. También denominado “hecho posterior confirmatorio”.



- **Hechos posteriores tipo 2:** los que 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. También denominado “hecho posterior nuevo”.

En este sentido, tanto la *Resolución Técnica N° 17- Sección 4.9.*, como la *Resolución Técnica N° 41 para Pymes – Sección 2.9.*, se expresan indicando lo siguiente:

“Consideración de hechos posteriores a la fecha de los estados contables:

Deberán considerarse contablemente los efectos de los hechos y circunstancias que, habiendo ocurrido entre la fecha de los estados contables y la de su emisión, proporcionen evidencias confirmatorias de situaciones existentes a la primera o permitan perfeccionar las estimaciones correspondientes a la información en ellos contenida.”

Estos hechos posteriores a considerar, pueden ser favorables o desfavorables para la entidad. Por lo cual, en la época de pandemia se acentuó la obligación de los administradores que preparan Estados Financieros en cuanto a determinar qué hechos debieron ser considerados como confirmatorios de situaciones ya existentes y por lo tanto implican ajustes retroactivos en la contabilidad del ente, y cuáles hechos expusieron hechos nuevos a los ya informados.

En base a ello, y habiendo efectuado distinción entre empresas con cierres antes y después del 11 de Marzo de 2.020, salvo casos excepcionales, para cierres hasta 29 de Febrero de 2.020 los efectos del COVID-19 y las medidas adoptadas por el gobierno para atenuar su impacto, se determinó que en general no afectaron los importes de la contabilidad del ejercicio cerrado. O sea se trata de hechos posteriores tipo 2 o nuevos. Circunstancialmente podrán ser tipo 1. Por ejemplo, el caso de una empresa que exporta sus productos a China y ha visto considerablemente disminuidas sus ventas en los últimos meses anteriores al cierre (febrero de 2.020).

En el caso de organizaciones que se vieron afectadas o que pudieron verse afectadas por los efectos del virus y/o las medidas adoptadas, al preparar Estados Contables con fecha de cierre posterior a la fecha de declaración de pandemia (11/03/20), sus administradores debieron emplear un juicio crítico para determinar qué acontecimientos acaecidos proporcionan pruebas de una condición ya existente a la fecha de cierre del período sobre el que se informa (hechos tipo 1), y cuáles son hechos nuevos que indican condiciones que se dieron con posterioridad a la fecha de cierre, pero que por su relevancia deben ser informados en Notas a los Estados Contables (hechos tipo 2).



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Resulta claro entonces, que la crisis desatada por el COVID-19 es un hecho que ya existía para las empresas con cierre posterior a la fecha de declaración de pandemia, las cuales debían observar y predecir que tendría determinado impacto en la situación económica y financiera, en su rentabilidad y en el cumplimiento de sus obligaciones. Esto hace que sea imprescindible una debida exposición en notas del nivel de afectación sufrido por la entidad, en sus ingresos y en sus resultados futuros.

Además, los hechos posteriores debieron ser considerados a efectos de evaluar el cumplimiento del principio de empresa en funcionamiento de cada entidad.

C. Principio de Empresa en Marcha

El principio de “Empresa en Marcha” o “en Funcionamiento” supone a un ente en pleno funcionamiento en el presente y con proyecciones de continuar sus actividades en un futuro previsible, considerando de acuerdo a las normas contables profesionales como futuro previsible a un período de 12 meses desde el cierre del ejercicio, pero sin limitarse a ello. Es por esto, que en la preparación de los estados contables, los administradores de cada organización deben considerar toda la información disponible al momento de cierre del ejercicio y proyectar hacia al menos 12 meses siguientes, a fin de evaluar a conciencia la capacidad de la empresa para seguir funcionando normalmente. Es importante destacar que no sólo debe efectuarse la evaluación al momento del cierre sino que se debe actualizar al momento de aprobación de los estados financieros, para constatar que la empresa siga verificando el principio de referencia.

En caso de cumplirse la hipótesis contable de “empresa en marcha”, nos indica que los estados financieros se prepararan bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento y continuará su actividad dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se supone que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o recortar de forma importante la escala de sus operaciones. Si tal intención o necesidad existiera, los estados financieros podrían tener que prepararse sobre una base o criterio financiero diferente, en cuyo caso debería revelársela.

Para confeccionar un análisis de la capacidad de continuar como una empresa en funcionamiento, una entidad necesitará entender su entorno operativo y de negocios en la fecha en que se emitan los estados financieros. En contexto de pandemia, se requirió que las entidades evalúen y documenten su consideración de cómo los efectos del COVID-19 afectaron realmente sus actividades. Hay numerosos aspectos que podrán verse afectados desde el punto de vista de la información financiera y no financiera que publican las empresas. Entre otros, se pueden mencionar:



los problemas de stock y de abastecimiento; disminución de las exportaciones; deterioro de activos fijos; valuación de activos financieros; mermas y deterioro de existencias; variaciones significativas del patrimonio neto por disminución de ingresos; o incremento de los pasivos; efectos en la elaboración de la memoria y del informe de gestión.

La pandemia afectó a las industrias de manera muy diferente ya que en algunos casos, una organización puede haber seguido operando e incluso puede haber visto un aumento en la demanda de sus clientes, tales como en el caso de venta de alimentos y productos relacionados con la salud y los elementos de protección contra el coronavirus. Sin embargo, los aumentos de la demanda pueden haber tenido sus propias consecuencias potencialmente perjudiciales desde el punto de vista de falta de capacidad de producción o elaboración, como fue la escasez de suministro y personal por las medidas para resguardar la salud, previamente mencionadas.

Las prohibiciones en los viajes y los pedidos de permanecer en casa llevaron a interrupciones en la cadena de suministro en todo el mundo. Los empleados pueden haber contraído el virus con lo cual debieron cumplir el aislamiento obligatorio, o estar cuidando a sus allegados enfermos o bien a sus niños debido al cierre de los institutos de enseñanza. Adicionalmente algunas empresas fueron obligadas a cerrar o reducir significativamente sus operaciones por órdenes perentorias de salud pública, como las salas de cine, lugares de entretenimiento, gimnasios y restaurantes.

Obviamente no puede esperarse que el impacto del virus COVID-19 haya sido igual en todas las empresas e industrias, por lo que obtener una comprensión del entorno empresarial actual en el momento de la emisión de los estados financieros fue un paso indispensable para la evaluación del principio de empresa en marcha.

En este sentido, cabe preguntarse cómo debieron aplicar las normas contables los administradores ante este escenario de incertidumbre. Volviendo al punto de inflexión mencionado en el punto anterior, es adecuado analizar en forma independiente la evaluación del principio de empresa en marcha para estados contables correspondientes a cierres ocurridos entre el 31 de Diciembre de 2019 y el 11 de Marzo de 2020, y para los de cierre posterior a esta última fecha.

- a) Evaluación de los efectos del COVID-19 sobre el principio de empresa en marcha para estados financieros con cierres ocurridos entre el 31/12/19 y el 11/03/20.



- Información a considerar: se debió tener en cuenta el historial de la entidad en base a la rentabilidad habitual de las operaciones, el nivel de ingresos, su liquidez, la capacidad de endeudarse, el acceso a recursos financieros y demás.
- Momento: se debió haber realizado en la fecha a la cual se refieren los estados contables y actualizarse hasta la fecha de aprobación de los mismos, que pudo ser luego de la fecha de inflexión con lo cual podían existir hechos posteriores de significación a considerar.
- Conclusiones: una vez realizada la evaluación, los administradores pueden haber llegado a una de las siguientes conclusiones:
 - CONCLUSIÓN 1: se esperaba que la entidad seguiría funcionando normalmente como empresa en marcha, sin incertidumbres importantes.
 - CONCLUSIÓN 2: aunque existían incertidumbres importantes, hubo evidencia razonable y suficiente de que la entidad podría seguir funcionando normalmente como empresa en marcha.
 - CONCLUSIÓN 3: existían incertidumbres importantes, y además, no se encontró evidencia razonable y suficiente que permitiera concluir que la entidad seguiría funcionando normalmente como empresa en marcha.
- Efectos contables sobre distintos escenarios

Escenario 1: en la fecha a la que se refieren los estados contables y en la fecha de aprobación de los mismos no existían incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que aportaran dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga en funcionamiento normalmente dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se aplicaron normas contables correspondientes a una empresa en marcha, sin efecto contable alguno.

Escenario 2: a la fecha a la que se refieren los estados contables no existían incertidumbres importantes sobre la capacidad de la entidad para seguir funcionando como empresa en marcha, pero al momento de la aprobación de dichos documentos para su emisión si existían nuevos eventos o condiciones que aportaban dudas significativas. El efecto contable será la necesidad de que los administradores informen las incertidumbres importantes, y revelen los elementos de juicio para soportar que la entidad seguiría siendo una empresa en marcha, de ser el caso.



Escenario 3: a la fecha a la que se refieren los estados contables no existían incertidumbres importantes sobre la capacidad de la entidad para seguir funcionando como empresa en marcha pero al momento de aprobación de dichos documentos para su emisión existían dudas significativas y adicionalmente, no se reunieron evidencias válidas y suficientes para soportar que la entidad seguiría funcionando como empresa en marcha. El efecto contable será que la entidad no debe aplicar normas contables correspondientes a una empresa en funcionamiento, sino que adoptará una base para una empresa que ya no está en marcha, es decir, criterios de una empresa en liquidación. Deberá informar en notas:

- El hecho de que no es una empresa en marcha
 - Las razones por las que no puede ser considerada una empresa en marcha
 - Los criterios utilizados para la preparación de los estados contables
- b) Evaluación de los efectos del COVID-19 sobre el principio de empresa en marcha para estados financieros con cierres ocurridos en forma posterior al 11/03/20.
- Información a considerar: para los estados contables con cierres posteriores a la fecha de declaración de pandemia, las entidades ya habían registrado contablemente, con una mayor o menor magnitud, las consecuencias y los efectos del COVID y de las medidas tomadas por el Gobierno. Los hechos posteriores ocurridos luego del cierre durante el período siguiente a la declaración, podían ser de tipo 2 pero en su mayoría debieron ajustarse como hechos posteriores tipo 1 por ser de público conocimiento y de esperar situaciones que se terminaron confirmando luego del cierre.
 - Momento: la evaluación de la hipótesis de empresa en marcha debió realizarse tanto a la fecha de cierre de los estados contables como a la fecha de aprobación de los mismos.
 - Conclusiones y efectos: las conclusiones y efectos debieron ser similares que para los estados contables de cierre de fecha anterior a la declaración de pandemia. En este caso particular, por el hecho de ya haber transcurrido una gran variedad de sucesos, se tenía más información o más datos para realizar la evaluación de la hipótesis de empresa en marcha, a pesar de la incertidumbre que todavía subsistía sobre la coyuntura de ese momento y la duración de las medidas impuestas para limitar la



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

expansión del virus en la sociedad. Por lo tanto se debieron presentar un rango de posibles efectos o distintos escenarios al respecto para la correcta evaluación.

Para ambos casos estudiados, y ante la extrema volatilidad que caracteriza aquel contexto de excepcionalidad, realizar la evaluación de empresa en funcionamiento pudo resultar muy complejo. En este sentido, los administradores de la entidad debieron aplicar un equilibrado ejercicio de prudencia al realizar esta evaluación, y debieron basarse en supuestos de evidencia razonable y suficiente para concluir que la entidad podría o no seguir funcionando dentro del futuro previsible. Se consideran razonables aquellos supuestos sustentables sin costo o esfuerzo desproporcionado.

¿Cuáles podrían ser considerados como supuestos sustentables? Las siguientes situaciones podrían considerarse como bases para definir supuestos sustentables sin costo o esfuerzo desproporcionado de que la empresa podrá seguir como empresa en marcha dentro del futuro previsible:

- ✓ La entidad tiene una historia de operaciones rentables, de recuperación frente a crisis de importancia, o pertenece a una rama o industria considerada resiliente frente a contextos de crisis económica y social.
- ✓ Se espera que la entidad tendrá acceso a recursos financieros que le permitirán resolver sus problemas de liquidez y solvencia de corto y mediano plazo.
- ✓ Se espera que la entidad será beneficiaria de algún tipo de ayuda gubernamental que le permita recomponer su estructura de rentabilidad y solvencia.

Estos son algunos de los supuestos que en forma enunciativa, se podrían tener en cuenta en la evaluación de los administradores sobre el cumplimiento del principio de empresa en marcha. En el contexto de pandemia, la evaluación a la cual se llegó en cuanto a los efectos de la misma sobre tal principio contable debió abarcar un amplio espectro de factores y circunstancias relacionados con la rentabilidad y solvencia esperadas, su nivel de endeudamiento en ese momento y cualquier programa, subsidio o medio de financiamiento que se haya tenido en cuenta para recomponer su flujo de efectivo, incluyendo las fuentes potenciales de sustitución de la financiación que ya poseían.

D. Revelaciones a efectuar en los Estados Contables

A través de la *“Guía sobre la Aplicación de Normas de Contabilidad y Auditoría frente a los efectos del COVID-19”* la C.C.C.A. de la FACPCE recomendó efectuar la revelación de una serie de situaciones importantes para los usuarios con respecto a los efectos de la pandemia, con lo cual cada



entidad debió analizar la importancia de las repercusiones financieras y la disponibilidad de información sobre los hechos a revelar. Como consecuencia, dado el importante impacto que el COVID causó en los negocios, con posterioridad a la fecha de los estados contables algunas entidades pueden haber identificado que:

- 1) La disminución del valor recuperable por debajo del importe en libros en determinados activos era un hecho posterior tipo 2 o nuevo, en cuyo caso no corrigieron tales importes, pero debieron revelar tal hecho y su efecto financiero (si resultase significativo) o, en su defecto, fundamentar que el mismo no se pudo estimar; y
- 2) Las repercusiones del brote generaron contingencias significativas que pudieron requerir el reconocimiento de pasivos en un período posterior en cuyo caso se efectuó una revelación de la información en notas a los estados contables, con una cuantificación de los posibles efectos o indicación de que no fue posible su estimación en forma fiable. Esto tiene que ver con por ejemplo, posibles juicios laborales, deudas impositivas, deudas financieras, etc.

Cuando la entidad haya concluido que los eventos relacionados con el brote del virus fueron hechos posteriores tipo 2 o nuevos y sus efectos financieros eran significativos, sería adecuado que se haya informado tanto la naturaleza del evento como una estimación de sus efectos financieros (o bien, la imposibilidad de realizar una estimación razonable de ellos).

En relación con los supuestos y estimaciones inciertas asociadas con la medición de activos y pasivos en los estados contables, la aparición del COVID agregó riesgos adicionales sobre si el valor contable debía requerir ajustes en los estados contables de un ejercicio posterior. Por lo tanto, las entidades debieron considerar cuidadosamente si era necesario presentar información complementaria para ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender el juicio aplicado en cada circunstancia y alertar sobre que los resultados reales futuros podrían llegar a diferir significativamente de los originalmente estimados. Esta divulgación puede incluir, en el caso de una partida de los estados contables con cierta volatilidad por los efectos de la pandemia, la sensibilidad de los importes en libros a los métodos, hipótesis y estimaciones en los que se basa la determinación de esas cifras.



E. Reconocimiento de ingresos y medición de activos y pasivos

Entre los aspectos de especial atención en el reconocimiento y medición de activos y pasivos durante la época de pandemia para las entidades, se pueden mencionar:

- **Mediciones a valor razonable:** la medición del valor razonable de un activo o pasivo es una estimación del precio de salida específica en la fecha en que se efectúa la correspondiente medición, y no de una fecha futura. Esa estimación se basa principalmente en los supuestos (incluidos los relacionados con los riesgos) que en una transacción ordenada considerarían los participantes en el mercado utilizando toda la información disponible que ellos pudieran obtener a través de un esfuerzo de diligencia usual y habitual. Pero en época de pandemia, fue necesario cuestionarse si realmente existía un mercado suficientemente activo y se daban las circunstancias para permitir una transacción ordenada. Por ejemplo, el precio de algunos títulos valores cotizados al público en un mercado activo es el típico valor razonable utilizado para la medición de dichos activos. Con el impacto del coronavirus en la economía global, las cotizaciones del mercado bursátil adquirieron una gran volatilidad, con lo cual no se podía tener de referencia el precio de una acción determinada que haya sufrido grandes cambios en su cotización como consecuencia de las fluctuaciones del mercado por la pandemia de COVID-19. Por lo tanto se debió prestar especial atención en la medición de dichos activos.

Adicionalmente, en aquellos cierres anteriores a la declaración de pandemia se debieron tener en cuenta los eventos y/o transacciones ocurridos en forma posterior ya que pueden proporcionar una visión diferente de los supuestos utilizados en la estimación del valor razonable a la fecha de la medición. En este caso sólo se debió ajustar el valor razonable en la medida en que estos eventos proporcionaran evidencia adicional de condiciones que existían a la fecha de la medición y que eran conocidas o de público conocimiento para los participantes de la operación en el mercado. Por lo tanto es posible pensar que en los cierres ocurridos hasta el 11 de Marzo de 2020, la estimación del valor razonable aún no haya estado afectada por los efectos de la emergencia sanitaria que recién comenzaba a conocerse. Pero luego de dicha fecha, la probabilidad de que dichos efectos influyan sobre la estimación del valor razonable, aumenta en gran magnitud. Para estos casos, se recomienda que los estados contables contengan revelaciones que permitan a los usuarios comprender si el COVID-19 se ha considerado o no a los efectos de la medición del valor razonable.

- **Deterioro de activos no financieros:** de acuerdo a lo establecido en la Resolución Técnica N°17 y la R.T. N° 41 para PyMEs, ningún activo (o grupo homogéneo de activos) podrá presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, entendiendo este como el mayor



importe entre su valor neto de realización y su valor de uso. En base a esto, la Norma Internacional de Contabilidad N° 36 establece que:

“El valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe Recuperable.” (NIC 36, 1998)

Como consecuencia, las entidades deben estimar la cantidad recuperable o el valor recuperable de los activos para llevar a cabo pruebas de deterioro. Como mencionamos el valor recuperable está definido por las normas contables como el mayor valor entre el valor neto de realización y el valor de uso. El primero es entendido como aquel valor razonable de venta menos los costos de disposición del bien mientras que el segundo se define como el valor actual de los flujos de fondos futuros que se espera se deriven de un activo o de un activo o de una unidad generadora de efectivo.

Para algunos activos no financieros la entidad debe comparar el importe en libros con su valor recuperable cada vez que se preparen estados contables, y para otros lo hará en tal ocasión sólo en caso de que existan indicios de deterioro. Por lo tanto, es razonable pensar que durante la época de pandemia en donde los activos de la entidad se encontraron más expuestos a cambios en su valor recuperable, los administradores debieron analizar esta cuestión con especial atención.

- **Arrendamientos:** en caso de que se hayan producido cambios en los términos de un contrato de arrendamiento, como podrían ser la reestructuración del calendario de pagos, el otorgamiento de un plazo de gracia al arrendatario, etc. se debió evaluar si estos cambios producen una modificación en los derechos y obligaciones de las partes, y se debieron reconocer, tanto en la contabilidad del locador como la del locatario, tales ajustes.

- **Bienes de cambio:** para evitar que los bienes de cambio queden sobrevaluados, es importante que se hayan analizado los posibles impactos del entorno económico vivido durante la época de COVID en el valor neto de realización de los mismos. Como consecuencia de dicho análisis pudo establecerse si era necesario efectuar alguna desvalorización. Para los bienes de producción industrial se debió tener en cuenta que los costos fijos relacionados con la capacidad ociosa originada por la menor actividad u operatoria como consecuencia de las restricciones del gobierno, no se incorporen al costo de esos bienes de cambio.

- **Recuperabilidad de activos financieros:** entre los efectos de las medidas tomadas para evitar la expansión del virus, se puede observar la interrupción de la cadena de pagos que se generó en las relaciones comerciales, especialmente en aquellas ramas de negocios más afectados por el deterioro en el nivel de actividad de la economía, como lo fue en la región para el comercio, el turismo, la



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

gastronomía, y demás. En base a esto, se debió evaluar con esmero la recuperabilidad de las cuentas por cobrar y otros activos financieros.

- **Reconocimiento de ingresos:** si bien los ingresos se contabilizan cuando suceden, podría haber un efecto en los supuestos asumidos por los administradores al medir los ingresos de bienes o servicios ya entregados. Como consecuencia de la disminución de la demanda en las PyMEs locales durante la época de pandemia, puede que hayan aumentado las devoluciones esperadas, o se hayan otorgado descuentos adicionales, los plazos de entrega se hayan extendido y demás. Estas incertidumbres llevaron a algunas entidades a modificar los contratos y las políticas de ventas con los clientes. Esto requirió la revelación de dichas modificaciones como así también reevaluar en qué casos la entidad podría no cobrar la contraprestación a la cual tenía derecho.

- **Clasificación de activos y pasivos en corriente / no corriente:** se debió analizar si eran necesarios cambios en la clasificación de corriente o no corriente de activos y pasivos, teniendo en consideración eventos que se hayan desatado como consecuencias de los cambios en el contexto económico. Por ejemplo, para las entidades que aplican NIIF, si a la fecha de cierre de los estados contables se incumplió alguna cláusula comprometida en un acuerdo de financiamiento a largo plazo, y esto da al acreedor el derecho de reclamar el pago anticipado, pudo ser necesario exponer a la totalidad de la deuda como corriente, a menos que la entidad haya obtenido una dispensa antes de esa fecha, que asegure que el pago no sería exigido en los próximos doce meses.

- **Subsidios y asistencias del gobierno:** debido a las graves repercusiones del COVID-19 en las actividades comerciales, el gobierno introdujo medidas que sirvieron como paliativos. Sin embargo, no todas esas medidas se consideraron subvenciones del gobierno y las entidades debieron determinar qué normas deben regir el tratamiento contable respectivo. Por ejemplo, el beneficio de un préstamo a bajo interés se contabilizaría como una ganancia por subvención del gobierno, pero una reducción de impuesto a las ganancias podría tener que contabilizarse como una reducción del gasto de impuesto, y un aplazamiento de los alquileres podría contabilizarse con arreglo a las normas sobre arrendamientos.

Tratamiento contable de subsidios

Las normas contables argentinas no consideran específicamente el tratamiento de subvenciones, salvo para el caso de activos biológicos en la RT 22. La RT 17 prevé la solución para “casos no previstos”. Caso contrario, las NIIF (o IFRS) contienen diversas normas que se refieren específicamente a subvenciones del gobierno. Una norma específica, como la NIC 20, y menciones en



la NIC 38, la NIC 41 y la NIIF para las PYMES. A continuación se transcribe lo previsto por la RT 17 sección N° 9 con respecto a “Cuestiones no previstas”:

“9.1. Las cuestiones de medición que no están previstas en la sección 5 RT 17 (medición contable en particular) serán resueltas por quienes tienen la responsabilidad legal por la emisión de los estados contables (la Dirección del ente emisor de los estados contables) aplicando para la formación de su juicio las normas, reglas o conceptos que detallados a continuación, en el orden de prioridad indicado: . . .

. . . 9.2. Cuando la resolución de una cuestión de medición no prevista a partir de las fuentes indicadas en la Sección 9.1. no resulte evidente, lo que puede ocurrir principalmente cuando se trate de un tema muy específico, o particular de un ramo o industria, la Dirección del ente emisor podrá considerar también para la formación de su juicio, en orden descendente, a las siguientes fuentes supletorias, con la condición de que no entren en conflicto con las fuentes precedentes, y hasta tanto la FACPCE emita una norma que cubra la cuestión de medición involucrada:

a) Las reglas o principios contenidos en las NIIF. . .;

b) Sin un orden preestablecido, los pronunciamientos más recientes de otros emisores que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables, prácticas aceptadas en los diferentes ramos o industrias y la doctrina contable. . .”

Presentación del subsidio en el Estado de Resultados

El beneficio por subsidio puede presentarse:

- Deduciendo del costo que el subsidio compensa o;
- Reconociendo un ingreso por el subsidio, que puede ser:
 - Una línea del Estado de Resultados (“subsidio recibido”)
 - Dentro de “Otros Ingresos y Egresos” (en notas se debe presentar el detalle por separado)

Es importante aclarar que tal subsidio se considera un resultado operativo (no resultado extraordinario) por ser generado por una decisión propia de la gestión operativa del ente.

Tratamiento contable del “Programa ATP”:

El programa ATP (tratado en el punto 1.D) del presente capítulo) es una subvención del gobierno que brinda apoyo financiero inmediato a una entidad en concreto por pérdidas producidas por las consecuencias de la pandemia COVID-19, sin costos futuros vinculados. Estas subvenciones se reconocerán en el resultado del período en el que sean exigibles, es decir el cumplimiento formal del pedido. El subsidio por el programa ATP se deberá reconocer en el mismo período en que compensa



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

los gastos por los cuales se otorga el subsidio, aunque la percepción del mismo se reciba en un mes posterior. Por ejemplo, si el subsidio es por los sueldos del mes de julio, se deberá reconocer en dicho período, aunque su percepción sea en los primeros días del mes de agosto.

¿Cómo se expone en el Estado de Resultados? El subsidio puede ser reconocido como un ingreso o como una reducción de los gastos que compensa. La empresa deberá elegir un criterio y mantenerlo uniformemente para todos los subsidios similares que reciba. Por lo tanto, podrá reconocerse como un ingreso (no se trata de un resultado extraordinario). Puede ser reconocido dentro de *“Otros ingresos y egresos”* y detallarse en notas o bien como una línea separada del ER que podría denominarse *“Subsidio ATP”* o similar. También puede ser reconocido como un menor gasto, es decir, deduciendo de los gastos que compensa (sueldos, cargas sociales, etc.). El subsidio reconocido (como ingreso o menor gasto) se deberá ajustar por inflación a moneda de cierre (según lo previsto en la RT N° 6), como cualquier otro resultado que se reconozca en el Estado de Resultados (ventas, gastos, amortizaciones, etc.).

Más adelante se verá que decisiones tomaron las distintas entidades con respecto a la contabilización de tales situaciones.

- **Previsiones y contratos onerosos:** finalmente, fue de gran importancia considerar si alguna de las medidas tomadas por los administradores de la entidad para paliar los efectos económicos adversos del brote de COVID-19 podía implicar la contabilización de nuevas provisiones, siempre que se haya identificado una obligación presente como resultado de un suceso pasado por la que era probable que se produjera una salida de recursos económicos y que todo esto pudiera ser medido de manera fiable. Como ejemplo claro de esta situación se puede mencionar la decisión del recorte de personal. Al mismo tiempo, se debió analizar si alguno de los contratos comerciales vigentes se tornó oneroso debido al surgimiento de nuevos costos inevitables para su adecuado cumplimiento que hayan emergido como consecuencia de los cambios adversos en el entorno económico de la entidad, y se requiera entonces la contabilización de una previsión. Por otra parte, una pérdida relacionada con COVID-19 podría calificar para el reembolso de una compañía de seguro con la que se hubiera contratado una póliza para reducir el riesgo de pérdidas provenientes de una interrupción no voluntaria de operaciones. Una entidad podrá tener que evaluar si la póliza contratada es válida para el incidente de COVID-19 y si la reclamación será resuelta favorablemente. Sin embargo, el reconocimiento del activo y el correspondiente ingreso debía cumplir ciertas condiciones: que sea virtualmente cierto que la entidad recibiría un pago de la aseguradora, y en tanto esa condición no se cumpla, solo se podría revelar la contingencia en nota a los estados contables.



3. LA EXPERIENCIA DE LOS ADMINISTRADORES DE PYMES LOCALES

A partir del trabajo de campo realizado durante los meses transcurridos del primer semestre del año 2022 se pudo obtener una serie de datos aportados por administradores de las PyMEs locales sobre su actuación en la preparación de Estados Contables durante la época de pandemia. Siguiendo la línea de aspectos a considerar mencionados anteriormente, se observa que:

a) Hechos Posteriores: con respecto a los hechos posteriores, en las empresas encuestadas los administradores que prepararon Estados Contables con cierre anterior a la declaración de pandemia, no tuvieron mayores inconvenientes con la revelación de hechos posteriores ya que se trataron totalmente de hechos posteriores tipo 2 o nuevos, que no implicaron ajustes retroactivos a la contabilidad. Una de las experiencias a destacar fue el caso de una clínica privada que brinda todo tipo de servicios asistenciales de salud. Sus administradores prepararon Estados Contables con cierre de ejercicio en la fecha 31 de Diciembre de 2019, y a la fecha de aprobación (20/04/21) de los mismos ya se estaban viviendo los efectos primarios de la pandemia. Se desprende de este hecho, una gran incertidumbre por parte de los administradores. *Pablo Torres*, gerente general de "Policlínico Atuel S.R.L." comento al respecto;

"Se realizó una primera asamblea en la que se trataron los Estados Contables del ejercicio 2019, cuando ya había comenzado la pandemia en la cual se decidió postergar su aprobación por 15 días. El directorio de la clínica ya había comenzado a tomar medidas para hacer frente a este fenómeno, a pesar de la incertidumbre a nivel global. Se acataron las medidas del Gobierno, se recibieron donaciones, se ordenaron gastos inusuales como la adquisición de gran cantidad de elementos de limpieza, ropa y elementos de protección para el personal, se realizaron entrevistas para tomar enfermeros adicionales, se solicitaron créditos para la compra de respiradores, y demás. Una vez que ya existía una cierta certeza sobre lo que implicaba el contexto de pandemia se convocó a una nueva asamblea en la que los administradores de la entidad presentaron los Estados Contables modificados de manera que revelaban en la información complementaria de los mismos los hechos ocurridos a la fecha de aprobación y alertaban a los usuarios de un probable próximo ejercicio económico inusual en un contexto de pandemia. A partir de esto, se aprobaron los Estados Financieros por unanimidad."



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

En relación a las PyMEs consultadas con fecha de cierre de ejercicio posterior a la declaración de pandemia, se pudo observar que hubo ciertas dificultades a la hora de diferenciar los hechos denominados tipo 1 o confirmatorios de los hechos tipo 2 o nuevos. En cerca del 50% de las empresas los administradores no realizaron modificaciones en la contabilidad cuando realmente se trataban de hechos posteriores confirmatorios que requerían ajustes retroactivos, aunque si revelaron en notas tal situación. Como ejemplo podemos mencionar una empresa vitivinícola, la cual como consecuencia de las medidas de restricción del Gobierno Nacional y Provincial, tuvo que cerrar su planta en el mes de Abril por la falta de presencialidad del personal. Lo cual generó un retraso en la producción planificada. Lo que adicionalmente ocasionó pérdidas de materia prima e insumos. Este hecho debió ser revelado en la contabilidad a través de “Mermas y roturas” o “Mermas de stock” al cierre de ejercicio el 31 de Marzo de 2.021 ya que vino a confirmar una situación conocida a dicha fecha.

b) Evaluación del Principio de Empresa en Marcha: es razonable pensar que tanto en una empresa pequeña o mediana como grande, una persona en su rol de director o administrador no tiene como visión futura el cierre definitivo de las operaciones y liquidación de la misma. Por lo cual se hace de gran dificultad, a pesar de enfrentarse en escenarios adversos, creer que los encargados de la preparación de estados contables puedan haber efectuado en forma totalmente adecuada y objetiva la evaluación del Principio de Empresa en Marcha. Como referencia se pudo tomar a un grupo de 5 PyMEs de distintos departamentos de la provincia de Mendoza dedicadas a servicios de catering y organización de eventos. A pesar de que el 100% de ellas pudieron resistir a la pandemia, a todas se le presentaron ciertas dudas e incertidumbres a la hora de evaluar su continuación como empresa en marcha.

Rodrigo García gerente de “Gallego Food SAS”, comentó que sin el apoyo de los créditos blandos del Estado y las ayudas de los distintos programas para pagar el salario del personal de la empresa no hubiese sido posible que la empresa continúe en un futuro previsible. Su ejercicio comercial cerró el 30 de Junio de 2.020, por lo cual al momento de la evaluación del principio en marcha ya existían incertidumbres importantes sobre el cumplimiento del aquel. En base a esto se interrogó al administrador con el fin de que brinde datos sobre qué información había tenido en cuenta a la hora de evaluar el cumplimiento del principio de empresa en funcionamiento. El mismo expresó:

“A la fecha de cierre de ejercicio los indicios y el contexto de pandemia indicaban que no podríamos mantenernos en funcionamiento si las medidas de aislamiento y demás restricciones del Gobierno con respecto a las reuniones sociales, se seguían manteniendo



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

durante un período prolongado. Sin embargo, a la fecha de aprobación de los balances, con la obtención de distintos medios de financiamiento e inscripciones en programas y ayudas del Gobierno, cambiamos de parecer y concluimos finalmente que podríamos continuar como empresa en funcionamiento en un futuro previsible.”

En los restantes casos los administradores también pudieron reunir evidencias válidas y suficientes, ya sea en la fecha de cierre o en la fecha de aprobación de los Estados Financieros, para fundamentar que la empresa seguiría como empresa en funcionamiento durante un período previsible de tiempo. A partir de esto, se observó que 4 de las 5 empresas expusieron en su información complementaria las incertidumbres generadas y los fundamentos con los cuales podían justificar que la empresa cumplía el principio de empresa en marcha a la fecha de cierre de ejercicio con actualización a la fecha de aprobación de los estados contables.

Los administradores de la empresa que no expuso en información complementaria el contexto y las incertidumbres que aquella estaba atravesando, argumentaron que consideraban que la pandemia era una situación pasajera y que no tendría impacto significativo alguno en la situación económica y financiera de la entidad por lo cual no era necesario alertar a los usuarios de la información contable sobre tales posibles efectos.

c) Revelaciones a efectuar en los Estados Contables: a partir de la investigación realizada con el análisis de Estados Contables referidos a cierres de ejercicio de fecha posterior a la declaración de pandemia, los cuales fueron brindados por un grupo de PyMEs de la provincia de Mendoza de distintos sectores económicos, se pudo observar como una generalidad que todas las entidades expusieron en su información complementaria una nota denominada “Hechos Posteriores” referida a una descripción del contexto de pandemia y los sucesos que ocurrían a la fecha de los Estados Financieros. En la misma se mencionaron las normas legales que decretaron la emergencia pública en materia sanitaria como así también la fecha de declaración de la pandemia por la OMS, y cómo afectaba la enfermedad que provoca el COVID-19 sensiblemente a la economía mundial. A su vez, se explicó que dados los efectos sanitarios y sociales de la pandemia, el gobierno argentino y las autoridades de la Provincia de Mendoza adoptaron medidas tendientes a evitar su propagación, ordenando el aislamiento obligatorio de los habitantes, las cuales estaban teniendo impacto en los niveles de actividad económica y, por consiguiente, en la cantidad y modalidad de las actividades de la empresa.



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

La nota proseguía explicando que a la fecha de emisión de los estados contables, la Gerencia o Dirección de la entidad se encontraba evaluando tales impactos que, sumados a los derivados de los altos niveles de volatilidad en las variables macroeconómicas, podrían llegar a afectar la situación patrimonial y financiera, resultados y flujo de fondos futuros de los socios y de la sociedad.

Por último hacía referencia a que la evolución futura del COVID-19, al igual que las medidas necesarias para contenerlo o tratar su impacto, eran inciertas y no podrían predecirse, y, por lo tanto, los efectos que éstas tuvieran sobre la condición económica, financiera, la liquidez y los resultados futuros de las actividades de la empresa **podrían** diferir de los previstos a la fecha de emisión de los estados contables. No obstante esto, la entidad continuaría con la ejecución de sus actividades.

Se cree que fue de correcto accionar por parte de los administradores haber incluido en la información complementaria a los Estados Financieros, una Nota como la anteriormente descripta ya que permite ayudar a los usuarios a comprender el juicio aplicado en cada circunstancia y alertar sobre que los resultados reales futuros podrían llegar a diferir significativamente de los originalmente estimados.

Otra de las revelaciones importantes en los estados contables fueron determinadas contingencias. La investigación permitió conocer la experiencia de los administradores de una empresa del departamento de General Alvear, Mendoza, dedicada a la industria vitivinícola que tuvo que reducir su personal debido a la falta de abastecimiento en su cadena productiva. En base a esto, siguió un criterio de orden de despido según años de antigüedad de los empleados. En relación a aquello, se le consultó al propietario de la empresa cómo sería el impacto de los despidos y de qué manera reflejaría las indemnizaciones estimadas para los trabajadores en su contabilidad. El mismo comentó que el despido laboral era reflejado como una contingencia negativa en sus estados financieros a la fecha de cierre, ya que la misma cumplía con las condiciones para ser contabilizada; tenía un alto grado de probabilidad de ocurrencia; se podía cuantificar y; derivaba de un hecho sustancial ocurrido con anterioridad a la fecha de cierre de los estados contables que era la decisión mediante asamblea de socios del recorte de personal.

e) Efectos en la medición de activos y pasivos: en el relevamiento de PyMEs locales realizado durante el primer semestre del año 2.022, se realizó una estimación de si los efectos generales de la pandemia influyeron en la medición contable de activos y pasivos.

De aquel estudio, se observaron los siguientes aspectos en común:



- De las empresas productoras de bienes que fueron relevadas, en todas optaron por contabilizar los bienes de cambio a valor corriente sin desvalorización alguna como consecuencia de los efectos del COVID. Se basaron en que la empresa poseía un stock de productos con una demanda suspendida en forma temporal que no sería reemplazada por otra cuota de mercado por lo cual al momento de volver a la normalidad, los productos se podrían comercializar a valores de mercado como se hacía habitualmente en la empresa.

Pero sí cabe aclarar, que la mayoría de las empresas contabilizó el hecho de poseer un costo ocioso por la paralización de las plantas de producción en el momento de mayores restricciones, el cual fue imputado a los costos fijos de producción.

- En cuanto a la recuperabilidad de los activos y pasivos financieros, los administradores consideraron las modificaciones de los contratos con clientes y proveedores que implicaron flexibilizar los términos y políticas de cancelación, estimando de esta manera una tasa de descuento razonable para la medición de los activos y pasivos a valor descontado de los flujos futuros de fondos comprometidos. En muchas ocasiones se aprovechó la refinanciación de deudas a tasas ventajosas brindadas por las entidades financieras y bancarias, con lo cual algunos pasivos que se consideraban como corrientes debieron reclasificarse como pasivos no corrientes.
- Otra de las consultas que se realizó a los administradores de las entidades relevadas, fue el hecho del reconocimiento de ingresos en la contabilidad por haber recibido subvenciones o subsidios del Estado. Se pudo constatar que la totalidad de las empresas accedieron al programa de Asistencia al Trabajo y la Producción creado mediante el Decreto 332/2020 PEN y modificado por el Decreto 376/2020 PEN (descrito en el punto 1.D) del presente capítulo). Esto fue reflejado en los estados financieros de las entidades. Al analizar tal información, se pudo observar que solamente el 30% de las empresas había incluido tal resultado dentro de los “Resultados Operativos” mientras que el 70% lo había expuesto como un “Resultado Extraordinario”, cuestión que se considera errónea de acuerdo a lo previsto en el punto 2.E) del presente capítulo.



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

4. SINTESIS Y CONCLUSIONES DEL CAPITULO

Este capítulo nos ayuda primordialmente a situarnos en el contexto que atravesaron las empresas de la región y del país, durante el período de pandemia declarado a nivel mundial por la OMS. Adicionalmente se explican las medidas tomadas por el Gobierno para hacer frente a tal situación como así también las herramientas de apoyo en la situación económica y financiera de las empresas y de la sociedad en particular ante esta situación de emergencia sanitaria.

A partir de esto, y habiendo evaluado las distintas experiencias de los administradores de un grupo de PyMEs de la Provincia de Mendoza, se concluye que frente a las múltiples incertidumbres otorgadas por el contexto en el inicio del período de pandemia se tomaron decisiones con un alto grado de prudencia para la aplicación de normas contables profesionales en la mayor parte de las entidades. A medida que fue transcurriendo este escenario de emergencia global, las empresas pudieron ir adquiriendo otra visión sobre la situación, con lo cual para los cierres contables que se produjeron en fecha posterior a la declaración de pandemia, las revelaciones sobre los efectos del COVID-19 en los Estados Financieros fueron más aproximadas a la realidad.



CAPITULO II: APLICACIÓN DE NORMAS DE AUDITORÍA Y NUEVOS PROCEDIMIENTOS

En el capítulo que se desarrolla a continuación se expondrán los aspectos teóricos y prácticos a considerar en la aplicación de las normas de auditoría emitidas por la FACPCE, y aplicables a la auditoría externa de las PyMEs locales durante la época de pandemia. Es significativo analizar determinados eventos, como la reevaluación del riesgo de auditoría, la aplicación del principio de empresa en marcha, los hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio, y demás circunstancias que pueden haber variado durante el período de COVID-19 en comparación de anteriores auditorías. También se hará hincapié en la utilización de la tecnología durante el desarrollo de la auditoría externa, como herramienta para el logro de la eficiencia en el encargo y cómo medio para la ejecución de nuevos procedimientos que surgieron para hacer frente a las problemáticas del contexto.

1. ASPECTOS A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS EXTERNAS DURANTE LA PANDEMIA

A. Auditorías de estados contables con fecha de cierre anterior al 31/03/2020

Con el inicio de la pandemia surgió un enorme desafío en los contadores que desempeñan el rol de auditores de estados financieros, para encontrar alternativas de forma de recopilar evidencia de auditoría y completar el compromiso con los clientes. Se trata principalmente de los efectos causados en las entidades que presentaron estados financieros referidos a cierres contables culminados al 31 de diciembre 2.019 y al 31 de Enero ó 28 de Febrero de 2.020, los cuales fueron objeto de auditoría externa en pleno desarrollo de la crisis.

A continuación tratamos los aspectos más importantes que debió considerar el contador que desarrolló auditorías contables durante los primeros meses de pandemia:

- ✓ Evaluación del cliente y de cómo afectaron los efectos de la pandemia a su actividad

Es importante que se haya realizado un relevamiento profundo del cliente, ya que a pesar de haber sido una auditoría recurrente puede que se hayan observado nuevos aspectos a tener en cuenta con la situación de pandemia. El auditor debía comprender de qué manera todos los efectos que implicaba aquel contexto, afectaban a la entidad. Es decir, cómo afectaría su relación con los proveedores, con los clientes, con su personal, qué ocasionaría en la planificación productiva, en la



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

demanda, y demás. Para averiguarlo, debió realizar indagaciones a la dirección o gerencia de la entidad en forma virtual, la lectura de publicaciones específicas, el análisis de información contable posterior al cierre y proyecciones reformuladas de la dirección y otros procedimientos. Todo esto impactaría en los riesgos que no solamente la entidad debe considerar, sino también lo debería revelar. A su vez aquello interesa al auditor que desarrolla su enfoque de auditoría basado en riesgos.

✓ Reevaluación del riesgo del encargo y los riesgos de incorrecciones significativas

Aquel riesgo del encargo, que quizá el contador había originalmente calificado como normal en una entidad, podría haberse incrementado con la situación de pandemia. Puede que la gerencia o dirección se haya visto inclinada a alterar información contable con algún fin, como puede ser alcanzar ciertos estándares para lograr financiamiento por haberse visto afectada la situación financiera por los efectos del COVID-19. También debe tenerse en cuenta que los cambios que se produjeron en la modalidad operativa de algunas entidades, como por ejemplo el hecho de que el personal trabaje en forma remota (teletrabajo) desde sus hogares, pudo haber resentido ciertos controles. Con lo cual, el auditor debió realizar una nueva evaluación y análisis del riesgo para reconsiderar su estrategia de auditoría, que tal vez estaba basada en los controles de la entidad y debió transformarse para diseñar nuevos procedimientos enfocados a responder esos riesgos que podrían derivar en incorrecciones significativas, ya sea por error o fraude.

✓ Análisis del cumplimiento del principio de empresa en marcha

En una auditoría de Estados Financieros, el contador tiene la responsabilidad de obtener elementos de juicio válidos y suficientes para verificar que la dirección o gerencia, haya evaluado y verificado el principio de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados contables de la entidad. Como antes se ha mencionado, tanto para quienes prepararon estados contables con cierre anterior a la declaración de pandemia como quienes auditaron los mismos, creció en gran medida la importancia del análisis de las circunstancias y de los eventos que podían afectar el funcionamiento normal de las empresas. Por su parte, el auditor debió aumentar su escepticismo profesional y procurar reunir elementos de juicio objetivos y sólidos sobre los cuales basar su opinión o conclusión con respecto a si la empresa cumpliría el principio de empresa en marcha, es decir, podría continuar en funcionamiento en un futuro previsible considerando aquel período de 12 meses posteriores a la fecha de cierre del ejercicio, y actualizando tal análisis a la fecha de aprobación. De no haber cumplido tal principio, el auditor debió analizar si los administradores habían utilizado en la preparación de los



estados contables una base distinta a la prevista por las normas contables profesionales, es decir, una base de medición de empresa en liquidación.

- ✓ Finalización de los procedimientos planificados

Puede que con el giro del contexto que se tenía previsto en la etapa de la planificación de la auditoría como consecuencia de la crisis, se hayan tornado con grandes dificultades la ejecución de los procedimientos que el auditor había previsto. A partir de las medidas del Gobierno anteriormente mencionadas, es posible que la prohibición de circulación y falta de presencialidad en los trabajos no permitiera que se desarrollaran con normalidad procedimientos como la toma de inventarios, el control en los arqueos de fondos, las inspecciones oculares, y demás. Fue recomendable que el contador haya puesto su mayor empeño para concluir los procedimientos planeados, o reemplazarlos por otros que otorguen similares elementos de juicio para emitir su opinión.

Adicionalmente, fue de gran importancia que el contador haya reforzado los procedimientos que aplicaba en la revisión de hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio contable. Especialmente debió evaluar:

- Si existieron hechos posteriores tipo 1 o confirmatorios, que vinieron a confirmar aquellos eventos o situaciones que ya existían a la fecha de cierre, y que implicaron ajustes retroactivos en la contabilidad. Si la respuesta era afirmativa, el análisis debió centrarse en cómo habían manejado la situación los administradores y si habían expuesto adecuadamente tal situación en las partidas que conforman los estados contables de la entidad.
- Si existieron hechos posteriores tipo 2 o nuevos, que no requieren ajustes en la contabilidad cerrada pero sí, tratándose de situaciones de significatividad, que se deben exponer en información complementaria en los estados contables para alertar a los usuarios. En tal ocasión, el auditor debió verificar que se incluyera una nota con los hechos posteriores detectados y su correcta y clara descripción para informar a los usuarios.

B. Eficiencia en el encargo de auditoría

Una visión amplia de cómo llevar a cabo un encargo de auditoría de Estados Financieros apunta especialmente a la metodología a aplicar. Los avances tecnológicos y sus herramientas TIC, han logrado reducir los tiempos de procesamiento de datos, mejoras en la interacción entre el auditado-auditor y



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

dedicación del tiempo ahorrado al análisis de la información. Estos factores, en conjunto influyen en el proceso de auditoría, mediante la mejora de su eficiencia a tal nivel que las auditorías pueden tener hoy en día un componente remoto y otra “in situ”, es decir en su lugar, cuyas proporciones están relacionadas con los avances en tecnología de la información. *Teeter, Alles, y Vasarhelyi* (2010) han analizado la transformación de la auditoría tradicional en auditoría remota, centrándose en dos puntos: la comunicación interpersonal y el análisis de datos. Consideran que la auditoría remota es un proceso por el cual los auditores combinan tecnologías de la información y comunicación (TIC) con análisis de datos para evaluar e informar sobre la exactitud de los datos financieros y controles internos, recoger pruebas electrónicas e interactuar con la entidad auditada, independientemente de la ubicación física del auditor. Resalta en este concepto, la obtención de pruebas electrónicas y la interacción con el auditado desde donde se encuentre el auditor, es decir una auditoría a distancia.

“La auditoría a distancia pretende facilitar el seguimiento de diversos riesgos sin necesidad de realizar una visita in situ a la ubicación física del cliente”. (Mendiola, 2008)

Es importante preguntarnos si existe alguna diferencia entre auditoría continua y auditoría remota. La diferencia puede estar según donde se encuentre el auditor. La auditoría continua alude a la ejecución de un proceso continuo que requiere un soporte tecnológico, una estandarización de las operaciones para ser comparadas y una emisión de alertas sobre las desviaciones obtenidas. Este seguimiento continuo puede realizarse tanto en forma física como remota. Aunque se debe aclarar que esto no implica el reemplazo del auditor por un dispositivo electrónico.

Al principio las organizaciones utilizaban los sistemas informáticos para el almacenamiento de datos y la capacidad de cálculo, incluyendo información financiera, por ende, la función de auditoría se centró en procedimientos para evaluar el entorno de Procesamiento Electrónico de Datos, haciendo de esta manera hincapié en los controles de acceso a los equipos informáticos, claves de usuarios y resguardo físico de los dispositivos. Luego, el avance de la tecnología dio un giro hacia la automatización de los procesos o de las actividades del negocio, fortaleciendo el control interno organizacional, con el objetivo de disminuir errores humanos. Esto fue aprovechado por el universo de la auditoría para automatizar controles claves que permitan una revisión de mayor alcance y menor riesgo de incorrecciones significativas. A su vez, se avanza en el uso de la tecnología para mejorar el muestreo estadístico mediante sistemas informáticos y para los Procedimientos de Auditoría Asistidos por Computador (en adelante, PAAC). Por lo tanto, con el surgimiento de estos soportes informáticos, la auditoría se beneficia al incorporarlos a sus actividades de planificación, control de la ejecución y



seguimiento, logrando de esta forma optimizar los tiempos y minimizando los recursos físicos, financieros y humanos. En la actualidad, con el salto cuántico de la tecnología hacia el tratamiento masivo de datos (“Big Data”) la auditoría con sus procesos ya automatizados obtiene la información de la organización auditada y procede al análisis de excepciones para recabar evidencias digitales que sustenten la opinión independiente. Algunos apuntan a la cadena de bloques, la denominada “blockchain”, como sustituto de la auditoría. No obstante, lo novedoso de esta nueva tecnología es que se enfoca en la verificación de las transacciones, trae mejoras al procesamiento de datos y ficheros o archivos de información, agregando fortaleza a la validez de las transacciones, pero no sustituye el juicio profesional, la valoración de riesgos y evidencias que realiza el auditor.

C. Utilización de la tecnología en el marco del COVID-19 y su aporte

Se dice que la auditoría ha tenido una transformación posibilitada por la tecnología, siendo que en tiempos de COVID-19, constituyo la mejor respuesta para afrontar los compromisos con los clientes de una manera adecuada. Según comentaron desde la consultora “Deloitte”, la pandemia aceleró esta transformación dada la necesidad de brindar mejores prácticas profesionales. La auditoría remota como respuesta a la exigencia empresarial de un examen independiente de los estados financieros, no requiere la permanente presencia en el lugar del auditor, pues se efectúa a distancia, apoyándose en las herramientas tecnológicas de información y comunicación. Una actuación profesional de este estilo disminuyó el riesgo de contagio por coronavirus de auditados y auditor. No obstante, incrementó el riesgo de auditoría, por el impacto económico-financiero de la crisis en las organizaciones. La auditoría continua es la implementación de herramientas tecnológicas al proceso de evaluación de los controles en tiempo real, a modo continuo, así como revisión de operaciones para obtener evidencias de posibles excepciones y emitir el respectivo informe de auditoría, en forma precisa, puntual y oportuna. Por lo general, el auditor debe estar en las tareas de auditoría tradicionales más importantes como lo es la realización de inventarios, las entrevistas con la dirección y las inspecciones oculares. Pero en el contexto de pandemia donde las restricciones no lo permitieron, las tecnologías vinieron a reemplazar la presencialidad.

Como consecuencia, la profesión con el salto tecnológico actual, tiene una oportunidad de mejora, en cuanto el auditor sea capaz de utilizar conjuntos y análisis de datos más grandes, posibilitará comprender mejor el negocio, identificar con más exactitud áreas de riesgo, ofrecer mayor cobertura y proporcionar más valor añadido a su servicio. Mirar hacia el futuro de la profesión implica que hay tecnologías florecientes prometedoras en el área de auditoría, incluyendo el uso de



transmisión de video en vivo, conferencias en línea, realidad aumentada y virtual, vehículos aéreos no tripulados (drones) e inteligencia artificial, entre otros.

2. DESARROLLO Y EJECUCIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA EN PANDEMIA

A. Problemáticas

Es de gran importancia dar un tratamiento adecuado a las problemáticas que se generaron como consecuencia de las restricciones y medidas adoptadas por el Gobierno ante la situación de pandemia, para cumplir con la planificación y el desarrollo de los procedimientos de auditoría externa. En relación a esto, se han investigado y analizado aquellas situaciones que generaron una complicación en el desarrollo del encargo según distintas experiencias de auditores de estados contables emitidos por un grupo aleatorio de PyMEs de la provincia de Mendoza. Los datos obtenidos arrojan las siguientes situaciones a exponer y cómo fueron abordadas en los diferentes escenarios:

PROBLEMATICAS	RESPUESTAS
<i>Reducción en la recepción de respuestas del proceso de circularización de bancos, abogados, clientes, proveedores y demás confirmaciones de terceros.</i>	Ante esta situación los auditores adoptaron las siguientes modalidades de respuesta: <ul style="list-style-type: none">✓ Reemplazar las circularizaciones por carta certificada a e-mails vía correo electrónico.✓ Ratificar posteriormente con respuesta física aquellos casos en que el auditor considera adecuado.✓ Cambiar, excepcionalmente, las partidas de la muestra que correspondan al cliente, proveedor o tercero que no responde la circularización. Se debe dejar documentada esta situación.
<i>Imposibilidad del tercero de responder solicitudes de confirmación de saldos por no tener acceso a la documentación fuente en</i>	Respuestas de los auditores: <ul style="list-style-type: none">✓ Indagar con personal habilitado de la entidad, la posibilidad de que los



<p><i>forma física para poder informar los saldos requeridos.</i></p>	<p>terceros circularizados accedan en forma remota a sus registros o sistemas y respondan a los requerimientos.</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Solicitar al cliente documentación por vía digital (archivos, imágenes, fotos, filmaciones, etc.) que permita realizar procedimientos alternativos.✓ Cambiar, excepcionalmente partidas de la muestra que correspondan a ese cliente, proveedor o tercero, luego de comprobar la imposibilidad de respuesta, dejando adecuadamente documentada esta situación.
<p><i>Restricción en el acceso a la documentación de respaldo que se debe inspeccionar</i></p>	<p>Respuestas de los auditores:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Solicitar al cliente documentación vía digital, a través de e-mails, archivos, imágenes o fotos, filmaciones, carpetas compartidas con solo rol de revisor, etc.✓ Ratificar, posteriormente en el caso anterior, con la recepción de la documentación física original que corresponda.✓ Incluir, cuando corresponda, párrafos específicos en la carta de gerencia que expongan la veracidad de la documentación digital recibida.
<p><i>Dificultad para realizar reuniones de cierre de auditoría, discutir asientos de ajustes, deficiencias de control y otros asuntos de auditoría, con el equipo de trabajo.</i></p>	<p>Respuestas de los auditores:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Incrementar la frecuencia de las comunicaciones con el cliente a fin de poder dar un seguimiento oportuno a



	<p>los temas que surgen en el desarrollo de la auditoría.</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Realizar reuniones virtuales a través de software de videos conferencias como es “Google Meet”, “Skype”, “Zoom”, “Google Duo”, etc.✓ Dejar documentado lo charlado en las reuniones virtuales a través de la grabación de la misma o documentos escritos firmados digitalmente por los participantes.
<p><i>Restricción en la disponibilidad de información para el análisis de eventos posteriores.</i></p>	<p>Respuestas de los auditores:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Solicitar al cliente documentación vía digital, a través de e-mails, archivos, imágenes o fotos, filmaciones, carpetas compartidas con solo rol de revisor, etc.✓ Ratificar, posteriormente en el caso anterior, con la recepción de la documentación física original que corresponda.✓ Incluir, cuando corresponda, párrafos específicos en la carta de gerencia que expongan la veracidad de la documentación digital recibida.
<p><i>Dificultades para obtener evidencias de hechos posteriores para validar estimaciones (por ejemplo: la recuperabilidad de cuentas por cobrar, dado que si la entidad no está operando con normalidad, tenga demoras significativas</i></p>	<p>Respuestas de los auditores:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Solicitar al cliente documentación vía digital, a través de e-mails, archivos, imágenes o fotos, filmaciones, carpetas compartidas con solo rol de revisor, etc.✓ Ratificar, posteriormente en el caso anterior, con la recepción de la



<p><i>para reclamar cobros, procesarlos, aplicarlos, y demás.</i></p>	<p>documentación física original que corresponda.</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Incluir, cuando corresponda, párrafos específicos en la carta de gerencia que expongan la veracidad de la documentación digital recibida.
<p><i>Dificultades impuestas para la movilidad del equipo de trabajo.</i></p>	<p>Respuestas de los auditores:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Instrumentar y utilizar la modalidad de trabajo “home-office” o teletrabajo.✓ Realizar comunicaciones permanentes y adicionales a las originalmente planificadas, mediante videoconferencias u otros medios digitales.✓ Dejar documentado mediante grabaciones o papeles de trabajo digitales las reuniones virtuales.
<p><i>Limitación en el uso de recursos tecnológicos por parte del cliente</i></p>	<p>Respuesta de los auditores:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Acompañar al cliente para que conozca la existencia de diferentes recursos tecnológicos desde software de nube (<i>Dropbox; OneDrive; Google Drive; SharePoint</i>) los cuales pueden ser utilizados como herramientas en caso de no contar con recursos tecnológicos que le permitan trabajar en forma remota o no pueda utilizar la información que tiene en los servidores de la organización.✓ Fomentar su uso por parte del cliente.



<p><i>Necesidad de procedimientos adicionales y complementarios para restringir datos e información con el fin de obtener seguridad razonable en relación al enfoque de riesgos.</i></p>	<p>Respuestas de los auditores:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Recomendar la implementación de claves o contraseñas de acceso a los archivos con destino a ser enviados fuera de la entidad.✓ Fomentar el encriptado de archivos del cliente que tengan destino externo✓ Recomendar al cliente que tenga como precaución que se envíen en e-mails independientes los archivos base con clave y las respectivas contraseñas para acceder a ellos.✓ Usar dos medios de comunicación en simultáneo para aumentar la seguridad.
<p><i>Dificultades para obtener una carta de representaciones de la gerencia debidamente firmada en forma física.</i></p>	<p>Respuestas de los auditores:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Solicitar al cliente que el responsable firmante de la carta de gerencia anticipe el envío de la misma directamente mediante su correo institucional personal, con el compromiso de una posterior ratificación con firma ológrafa. Es recomendable que el texto de la carta esté replicado en el cuerpo del e-mail, no solo en el archivo adjunto.✓ Recomendar el uso de la firma digital en caso de tenerla.
<p><i>Imposibilidad por parte de la entidad de transcripción de asientos de diario, inventarios y balances a los libros societarios rubricados.</i></p>	<p>Respuestas de los auditores:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Solicitar a la entidad la inclusión de una nota en sus estados contables indicando que, por causa del aislamiento social, preventivo y



	<p>obligatorio dispuesto por el Gobierno, no ha sido posible transcribir los estados contables al Libro Inventarios y Balances y sus asientos, al Libro Diario General.</p> <ul style="list-style-type: none">✓ 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.
<p><i>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.</i></p>	<p>Respuestas de los auditores:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Solicitar al cliente material fotográfico o filmaciones a través de drones, manuales, folletería, etc. del bien en cuestión.✓ 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.



	<ul style="list-style-type: none">✓ Incluir, cuando corresponda, párrafos específicos en la carta de representaciones de la gerencia.
<p><i>Imposibilidad de emitir el informe en papel con firma y sello del profesional y legalización del Consejo Profesional interviniente.</i></p>	<p>Respuestas de los auditores:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Anticipar el informe firmado vía e-mail o con imágenes escaneadas, fotos, etc.✓ Utilizar la opción de legalización digital de emergencia excepcional adoptada por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de cada jurisdicción, según corresponda.
<p><i>Legalidad de decisiones tomadas en reuniones de directorio y asambleas celebradas a distancia, sin estar previsto en los estatutos sociales.</i></p>	<p>Respuestas de los auditores:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Recomendar filmar ó grabar un audio para 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 ó 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.



B. Nuevos Procedimientos

A raíz de las problemáticas expresadas en el apartado anterior y otras que surgieron como consecuencia del contexto y de las restricciones impuestas por el Gobierno, los profesionales que brindaron servicios de auditoría externa de estados contables durante la época de pandemia debieron reformular en muchos casos aquellos procedimientos que se volvieron imposibles de ejecutar durante el proceso de auditoría. Es aceptado por las normas contables profesionales que los procedimientos usuales sean modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos. Así lo expresa la *Resolución Técnica N° 37* en el *apartado B. de la Sección II*:

“... 7.Los procedimientos usuales que se enuncian en los capítulos específicos a cada encargo pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el contador debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, remplazo o supresión, pudo reunir elementos de juicio válidos y suficientes...” (FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, 2017)

A partir de indagaciones realizadas a distintos contadores que efectuaron auditorías de Estados Contables a PyMEs de la provincia de Mendoza durante la época de crisis sanitaria, se pudieron observar una serie de nuevos procedimientos de auditoría y modificaciones a los ya conocidos como usuales por las normas contables y por la práctica de la profesión. Se mencionan a continuación algunos procedimientos ante situaciones detectadas en el tiempo transcurrido de pandemia:

- a) Reuniones con directores y accionistas, que se realizaban normalmente con modalidad presencial y que por las limitaciones de circulación y presencialidad se realizaron en modo virtual.

Ante esta situación es recomendable que los profesionales hayan tomado los siguientes recaudos:

- Utilizar alguna plataforma informática que permita seguir la reunión a tiempo real (Zoom, Google Meet, Skype, Google Duo, etc.).
- Disponer los medios necesarios, para que los miembros obligados a participar lo hagan desde sus correos institucionales y no desde sus correos personales, preservando cierta confidencialidad en las reuniones.
- Guardar el archivo de la filmación, con audio, en un soporte adecuado.



- b) Obtención de grabaciones fílmicas o material fotográfico de la toma de inventarios de bienes de cambio y bienes de uso, en los que el auditor no pudo estar de manera presencial.

Ante esta situación es recomendable que el auditor haya tomado los siguientes recaudos:

- 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.
- Fomentar la utilización de aplicaciones que brinden fotos georeferenciadas para constatar la ubicación de los bienes a la hora de la toma de inventario.
- Guardar el archivo de la filmación, con audio, en un soporte adecuado
- Pedir a la empresa el envío de la documentación digital correspondiente 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) Inspección de los libros contables y societarios en formato digital, sin tener la posibilidad de disponerlos en su formato físico.

Ante esta situación es recomendable que el auditor haya tomado los siguientes recaudos:

- 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 vía e-mail a través de direcciones de correo institucionales o solicitar el acceso a carpetas compartidas en forma online, en donde se encuentren los mismos.

- d) Solicitud y control de informes o manuales de seguridad informática aplicada en la empresa auditada.

Ante esta situación es recomendable que el auditor haya tomado los siguientes recaudos:

- 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.



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

- Realizar pruebas pilotos de ingreso sin autorización al sistema para verificar la efectividad de la seguridad informática.
 - e) Toma de inventarios con el personal de la empresa, siempre que la misma posea y brinde una playa de recepción al aire libre para su ejecución, siguiendo las medidas de protección contra el contagio de coronavirus.

Es recomendable que el auditor haya tomado los siguientes recaudos:

- En cuanto a las características del personal de la empresa que interviene; usualmente la participación de personal ajeno a la empresa otorga una mayor confiabilidad; es importante que intervenga en el recuento físico personal con conocimientos técnicos para facilitar la tarea de conteo.
- Es importante que el auditor haya solicitado vía e-mail las instrucciones de la empresa en forma escrita, para la realización de los inventarios. Con lo cual se podrá controlar y realizar un seguimiento adecuado.
- Recomendar a la gerencia o dirección de la empresa que el recuento se realice con equipos de no más de dos personas, las cuales mantengan el distanciamiento regulado por las medidas de restricción para evitar posibles casos de COVID en la empresa.
- Solicitar en forma digital los documentos que arroja el recuento físico de los bienes, con la firma correspondiente de cada participante.

- f) Reemplazo de circularizaciones a terceros a través de medios físicos como cartas certificadas, por e-mails dirigidos a las direcciones de correo electrónico de los responsables con copia a los directores o gerentes de la entidad auditada.

Es recomendable que el auditor haya tomado los siguientes recaudos:

- Enviar e-mails desde un correo institucional que sea el de manejo usual con el cliente, con el objetivo que el mismo informe al tercero que recibirá un pedido de confirmación vía e-mail desde una dirección de correo determinada.
- Ratificar posteriormente la confirmación del tercero, con una copia física de la misma firmada por el responsable.

Luego de haber analizado las diferentes situaciones se realizó una indagación mediante una encuesta anónima dirigida a diferentes profesionales dedicados a la auditoría externa en la provincia



de Mendoza durante el tiempo de pandemia. Algunos de los resultados obtenidos con relación a los nuevos procedimientos desarrollados se muestran en el siguiente gráfico que expone la Pregunta N°2:

2. Debido a las restricciones de las medidas tomadas por el Gobierno para mitigar los efectos del coronavirus, el desarrollo de los procedimientos de auditoría tradicionales se halló limitado en diferentes aspectos, básicamente por la falta de presencialidad. **¿Qué procedimientos nuevos o adicionales ha utilizado para desarrollar auditorías de Estados Financieros cerrados durante la época de COVID?**

10 respuestas



- A - Inventarios al aire libre; siempre que el cliente brindó la posibilidad de trasladar los bienes a inventariar a una playa exterior.
B - Reemplazo de inspecciones oculares por la utilización de herramientas tecnológicas como la utilización de fotos geo-referenciadas y transmisión de videos en vivo para la validación de la existencia de bienes de uso, la realización de Inventarios con vehículos aéreos no tripulados (drones), etc.
C - Reuniones virtuales con la dirección o gerencia.
D - Reuniones virtuales con el personal.
E - Inteligencia artificial y robótica para el examen de documentos importantes (contratos, actas, etc.) como así también para la realización de comprobaciones matemáticas o revisiones conceptuales.
F - Circularizaciones vía mail a clientes, proveedores, bancos, en mayor magnitud.

3. SINTESIS Y CONCLUSIÓN DEL CAPÍTULO

La calidad de la información contable que las entidades generaron en este difícil contexto que describimos anteriormente no debió verse disminuida, dado que pudo afectar (tanto en aquel momento como a futuro) las decisiones que los usuarios tomarían con base en ella. Lo mismo ocurre con la calidad del trabajo que el contador público independiente debió llevar a cabo para brindar seguridad razonable sobre dicha información.

Por eso en base a las problemáticas estudiadas y las respuestas según los testimonios de los auditores, se cree que se produjo un manejo a conciencia de la situación. El contador que actuó como auditor de estados contables durante la época de pandemia, aumentó su escepticismo profesional y



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

aplicó su práctica profesional siguiendo el criterio de prudencia, lo cual le permitió afrontar aquel escenario en que el riesgo de incorrecciones significativas se incrementó en gran magnitud debido al contexto.

Adicionalmente, se concluye que gran parte de los nuevos procedimientos surgidos como consecuencia de las situaciones a las cuales debió enfrentarse el auditor, permitieron reunir evidencia válida y suficiente para opinar sobre la información contenida en los Estados Financieros de la entidad. Con lo cual, también se puede afirmar que es factible la utilización de aquellos procedimientos para la ejecución de auditorías externas en encargos futuros.



CAPITULO III: LA OPINIÓN DEL AUDITOR EN PANDEMIA

En el presente capítulo se procederá a analizar la efectividad de los procedimientos desarrollados por el auditor de Estados Contables en pandemia, para reunir evidencia válida y suficiente que permita respaldar la opinión de auditoría en su informe. Ante este hecho, se estudiarán los posibles escenarios a los cuales se puede enfrentar debido a las circunstancias del contexto y cuáles son los modelos que la *“Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19”* elaborada por la CCCA y aprobada por la Mesa Directiva de la FACPCE aconsejaba aplicar a los profesionales. En base a ello, se analizarán las experiencias de un grupo de auditores locales encuestados para obtener conclusiones sobre la emisión de sus informes durante el período de pandemia.

1. MODELOS DE INFORMES SEGÚN LOS DISTINTOS ESCENARIOS

Es importante que el contador que desempeñó el rol de auditor de estados contables durante la época de pandemia, haya emitido su informe de auditoría acorde a las circunstancias. Consecuentemente, el contador debió evaluar los elementos de juicio que haya reunido en el transcurso de su trabajo, y debió emitir su informe de auditoría de conformidad con las normas profesionales vigentes. En base a los escenarios que se plantean a continuación son los diferentes modelos de informe que en forma recomendable podrían haberse emitido:

- **Modelo 1:** Si no existió una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, pero la pandemia hubiera impactado o impactaría negativamente sobre los negocios de la entidad de forma significativa, el contador pudo haber incluido 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.
- **Modelo 2:** Si no existió una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, pero la pandemia hubiera impactado o impactaría negativamente sobre los negocios de la entidad de forma significativa, en el caso de que la dirección no haya revelado esta situación en nota a los



estados contables, el contador debió haber emitido su opinión de auditoría con una salvedad por falta de exposición.

- Modelo 3: Si existió una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha dentro del futuro previsible, y la entidad lo expuso adecuadamente en notas en los estados contables auditados, el contador pudo haber incluido en su informe de auditoría un párrafo de énfasis referido a tal situación.
- Modelo 4: Si existió una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha dentro del futuro previsible, y la entidad no lo había informado adecuadamente en notas, el contador debió incluir en su informe de auditoría una salvedad por la falta de exposición de tal situación.
- Modelo 5: Si no existieron elementos de juicio válidos y suficientes de que la entidad tenía capacidad para continuar como una empresa en marcha dentro del futuro previsible y, consecuentemente, la entidad no había aplicado normas contables correspondientes a una empresa que está en funcionamiento, sino que usó criterios basados en una hipótesis de empresa que ha dejado de estar en marcha, la opinión del contador debió ser 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.
- Modelo 6: Si no existieron elementos de juicio válidos y razonables de que la entidad tenía capacidad para continuar como una empresa en marcha dentro del futuro previsible, pero la entidad había aplicado normas contables correspondientes a una empresa en marcha, la opinión del contador debió opinar según las siguientes situaciones;
 - a) Para el caso en que la entidad aplicara las normas contables argentinas, la opinión debió ser 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).
 - 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), la entidad decidió aplicar el enfoque B prospectivo, y expuso 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



reconocerían 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 pudo incluir en su informe un párrafo de énfasis.

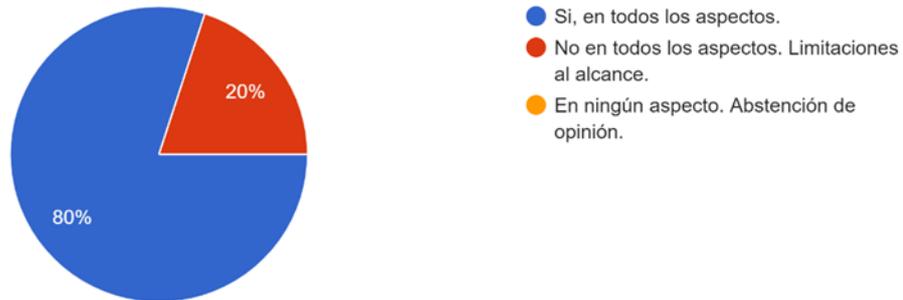
- Modelo 7: en aquellas circunstancias poco frecuentes en que se haya presumido la existencia de múltiples incertidumbres, si el contador concluyó que, a pesar de haber obtenido elementos de juicio válidos y suficientes en relación con cada una de las incertidumbres, no fue posible formarse una opinión sobre los estados contables debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados contables, se pudo abstener de opinar.
- Modelo 8: si el contador enfrentó limitaciones al alcance de su trabajo que no le permitieron obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión, pero concluyó que los posibles efectos sobre los estados contables de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos, aunque no generalizados como para justificar una abstención de opinión, debió emitir 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.
- Modelo 9: si el contador enfrentó limitaciones al alcance de su trabajo que no le permitieron obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión, y concluyó que los posibles efectos sobre los estados contables de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos y generalizados, se debió abstener de opinar, describiendo en el párrafo de “Fundamentos de la abstención de opinión” las razones para ello.

Según una encuesta realizada a un grupo de 10 auditores de Estados Contables emitidos por PyMEs locales durante el período de pandemia, se pudo observar que la mayoría alcanzó a reunir los elementos de juicio válidos y suficientes para respaldar su opinión. A partir del siguiente gráfico se puede reflejar tal situación:



3. Usted como auditor; ¿Considera que ha logrado reunir con tales procedimientos evidencia válida y suficiente para emitir una opinión en su Informe de Auditoría?

10 respuestas

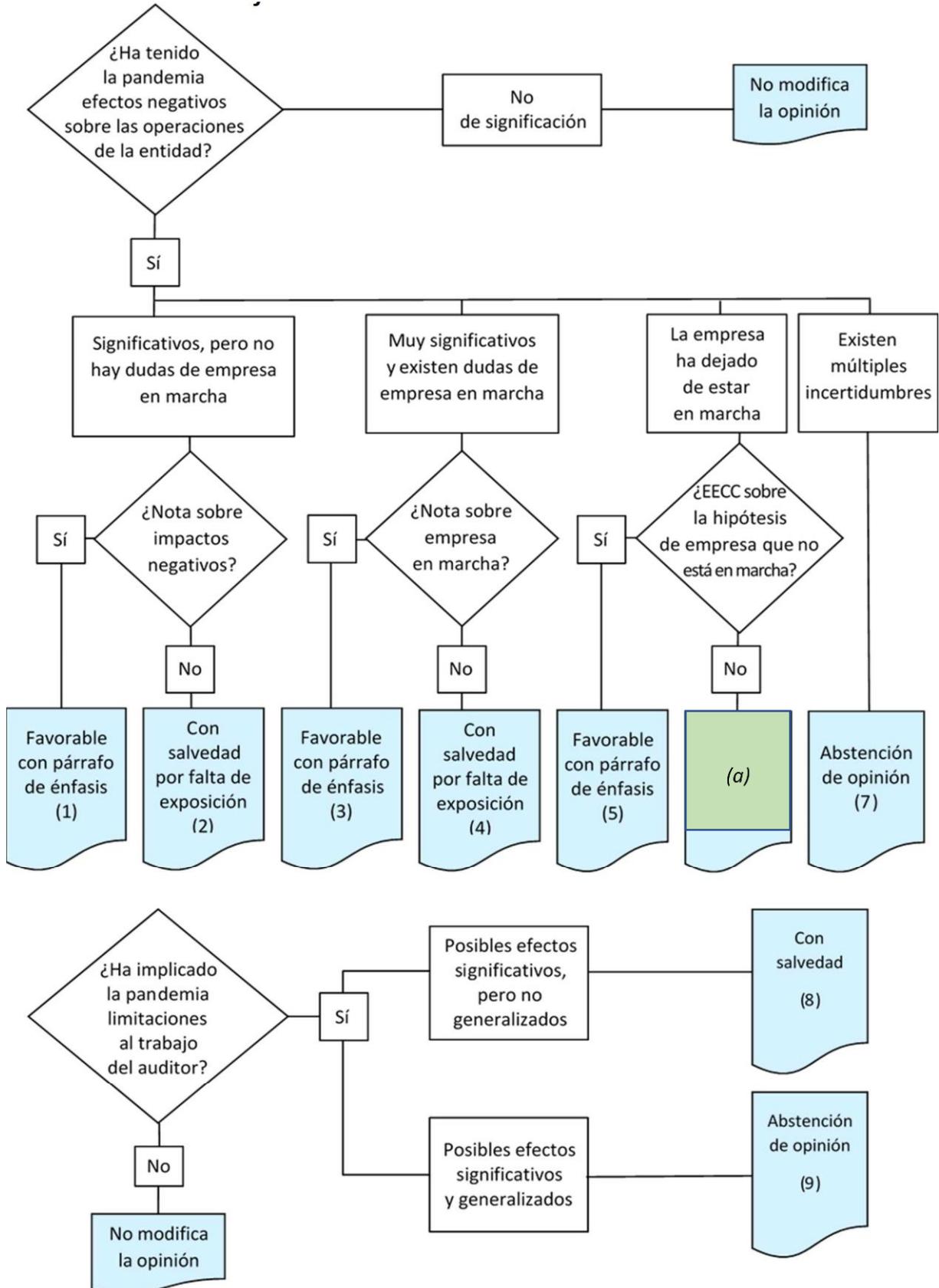


2. ÁRBOL DE DECISIÓN

Finalmente es de gran importancia que los profesionales hayan apoyado su juicio profesional para tales decisiones con las recomendaciones dictadas por los organismos de regulación de la profesión. En particular, se trae a colación la *“Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19”* elaborada por la CCCA y aprobada por la Mesa Directiva de la FACPCE.

En la mencionada guía se exponen recomendaciones para la aplicación de normas contables y de auditoría durante el período de pandemia. La misma contiene un esquema que describe un árbol de decisión ante los diferentes escenarios a los que se pudo enfrentar el auditor para emitir su informe de auditoría. Es sugerido analizarlo con detenimiento para futuras auditorías de estados contables, en las cuales se presente un contexto de incertidumbres con respecto a los eventos posteriores a la fecha de cierre de los estados contables y durante el proceso de auditoría para la ejecución de la planificación de auditoría.

A continuación se presenta una ilustración de tal gráfico para otorgar una visión más clara al lector. Es posible visualizar que el mismo se relaciona con los modelos de informes explicados en el punto que antecede, con lo cual podemos ver a través de los números en los cuadros de decisiones que modelo es el apropiado para adoptar de acuerdo al escenario que se planteó.





UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

3. SINTESIS Y CONCLUSIÓN DEL CAPÍTULO

Los cambios ocurridos y sus impactos en los negocios de las entidades y en la información financiera producida por ellas obligó al auditor a repensar el riesgo de cada encargo, identificar y valorar nuevamente los riesgos de incorrección significativa, sea por error o fraude, rediseñar procedimientos de auditoría sobre controles substantivos y la forma de llevarlos a cabo en este incierto contexto, y finalmente evaluar cómo volcar en su informe la opinión que se formó sobre la información contable a la luz de las nuevas circunstancias. Pero en cada una de las etapas de su proceso, es primordial que este haya mantenido el más alto nivel de calidad, estando atento a las nuevas amenazas que atentarían contra la confiabilidad de la información contable que las entidades emitieran.

Si bien la forma y la oportunidad en que el contador llevó a cabo su trabajo pudieron verse modificadas en función de las circunstancias imperantes, la calidad de los elementos de juicio válidos y suficientes que reunió no debió verse disminuida. Se dice particularmente que para que un encargo sea desarrollado en forma correcta, la calidad del proceso de auditoría no es negociable. La opinión o conclusión del contador debe estar siempre basada en el resultado de la ejecución del trabajo, que le proporcione elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan formarse un juicio sobre la información contable objeto de su auditoría, de acuerdo con lo estipulado en las normas profesionales aplicables.

En base a los datos obtenidos de diferentes respuestas brindadas por auditores de estados contables de la provincia de Mendoza durante la época de COVID, se puede concluir que un porcentaje mayoritario de los encuestados obtuvo en forma oportuna los elementos de juicio válidos y suficientes para respaldar su opinión, mientras que solamente un 20% de los participantes del cuestionario expresó haber tenido limitaciones al alcance, aunque no de una magnitud y generalidad tal que haya implicado la abstención de opinar en el informe de auditoría.



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Bibliografía

- Alvarez Apa, M. F., & D., V. (s.f.). *PwC Argentina*. Obtenido de PwC Argentina web site: <https://www.pwc.com.ar/es/servicios/consultoria/sondeo-la-nueva-normalidad-rrhh.pdf>
- Casal, A. M. (Febrero de 2021). *BLOG ERREPAR*. Obtenido de <http://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20210129093419593.html?k=2021>
- CEPAL. (2022). *Panorama Social de América Latina 2021*.
- Coenaga, A., & Gutiérrez, N. (2020). *Exteriorización de los impactos del COVID-19 en estados contables en contexto de incertidumbre*. Bahía Blanca.
- Comisión Consultiva en temas de Contabilidad y Auditoría. (2020). *Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Economistas Contables. (27 de Marzo de 2020). *EC economistas contables*. Obtenido de https://ec.economistas.es/wpcontent/uploads/sites/5/2020/03/Documento_Definitivo_COVID.pdf?utm_source=mailpoet&utm_medium=email&utm_campaign=no-184-revista-tecnica-economica_31
- FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS UNCUYO. (2020). *Guía sobre la aplicación de las normas de Auditoría frente a los efectos del COVID-19*. (M. Pieralisi, Productor) Obtenido de YouTube: https://www.youtube.com/watch?v=roYgsEL_9mw&list=LL&index=8&t=45s
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. (2017). RT (FACPCE) 17- Normas Contables Profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general. En FACPCE, *Resoluciones Técnicas Vigentes* (págs. 127-158). Buenos Aires: ERREPAR.
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. (2017). RT (FACPCE) 37: Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados. En FACPCE, *Resoluciones Técnicas Vigentes* (págs. 283-312). Buenos Aires: ERREPAR.
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. (2019). RT (FACPCE) 8: Normas generales de exposición contable. En FACPCE, *Resoluciones Técnicas Vigentes* (págs. 29-52). Buenos Aires: ERREPAR.



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

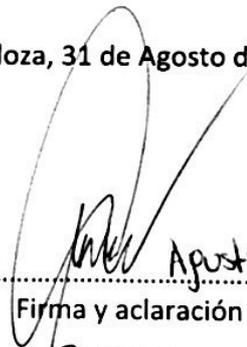
FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

- Ferrer, R. (2020). *SEPSIS-one.org*. Obtenido de <https://sepsis-one.org/phocadownload/pdf/que-es-la-sepsis1.pdf>
- Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. (1998). *NIC 36*.
- Litvin, C. (2021). La incertidumbre revalorizó los servicios de auditoría. *Mercado*, 35.
- Mendiola, M. A. (2008). Auditoría tecnológicamente avanzada: auditoría a distancia y auditoría continua. *DIALNET*, 42-47.
- Newton, F. E. (2004). *Tratado de Auditoría*. Buenos Aires: LA LEY.
- Newton, F. E. (2011). *Contabilidad Básica 5ta Edición*. Buenos Aires: LA LEY.
- PEN. (12 de Marzo de 2020). EMERGENCIA SANITARIA. *Decreto de Necesidad y Urgencia 260/2020*. Argentina.
- Petti, A. M., & Fonseca, D. L. (2020). *¿Normas contables nuevas o Normas contables vigentes? Situaciones particulares en el Estado de Resultados*. La Plata.
- Slosse, C. A., Gordicz, J. C., Gamondes, S. F., & Tuñez, F. A. (2015). *AUDITORÍA*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: LA LEY.
- Teeter, R., Alles, M., & Vasarhelyi, M. (2010). The Remote Audit. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, págs. 73-88.

DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 31 de Agosto de 2022


Firma y aclaración

29770

Número de registro

39.843.711

DNI