

Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado

MAESTRÍA EN CONTABILIDAD INTERNACIONAL

TRABAJO FINAL DE MAESTRIA

Cambios e implicancias del profesional contable en la
emision de estados financieros bajo contexto de
incertidumbre.

AUTOR: MARIA LORENA VILLALOBOS MONTOYA

DIRECTOR: MG. RONALD RIVERA CACERES

2023

**Dedicatoria: Primeramente, a Dios, a mis padres, esposo e hijo por ser mi fuente de
inspiración y apoyarme en todo momento.**

Agradecimientos: a la toda la comunidad Educativa de la Maestría en Contabilidad Internacional de la UBA y a mi director de Tesis por el apoyo y colaboración continua.

Resumen

Las vertiginosas transformaciones que trae consigo los acontecimientos en el contexto económico y social, volatilidad de los mercados, expectativas cambiantes a nivel privado y público han generado incertidumbre y agudización de riesgos en todos los ámbitos en el mundo. Cuestionando si el profesional contable está preparado a enfrentar y salir de su zona de confort ante esta situación que conlleva la pandemia, ya que a nivel mundial ha causado un estancamiento en muchas actividades en el mundo; dicha interrupción económica impulsó el cierre de empresas pequeñas y medianas, disminución significativa de sus ingresos y grandes dificultades para hacer frente a sus compromisos financieros. Un objetivo de esta investigación es realizar un análisis a los efectos de poder determinar cuáles son los cambios e implicancias del profesional contable que serían de utilidad en su rol de emisor de estados financieros bajo contexto de incertidumbre.

Es interesante el papel de la contabilidad, de cómo se ha adaptado y enfrentado a grandes crisis como lo fue “La Gran Depresión o La Crisis de 1929”; “1971.- Fin del sistema de patrón oro”; “1973.- Crisis del petróleo”; “2000.- Crisis de las puntocom”; “2007-2010.- Gran Recesión”; “2010.- Guerra de divisas y desequilibrios mundiales” estas crisis o tiempos de incertidumbre tuvo efectos devastadores en casi todos los países, ricos y pobres, donde la inseguridad y la miseria se transmitieron como una epidemia. Otro de los objetivos a analizar las herramientas utilizadas por el profesional contable para poder cumplir con la emisión de los estados financieros antes y después del Covid19¹ y la gran depresión.

La metodología de estudio que se ha implementado es descriptiva y explicativa con el fin de buscar el porqué de los hechos observados estableciendo relaciones de causa- efecto. Los Contadores se enfrentan a un desafío constante en la manera de llevar a cabo sus rigurosas actividades. Una economía mundial cerrada, crisis económica y sanitaria, obligan al profesional a una capacitación profesional multidisciplinaria. Cuando el día 11 de marzo del año 2020, la Organización Mundial de la Salud declaró formalmente al brote del virus COVID-19 como una pandemia comenzaron a gestarse cambios casi sin precedentes. Los desafíos del Contador Público, quien ha sido partícipe necesario en su rol de asesoramiento, procurando colaborar con sus clientes en la estructura organizacional de metas de corto y

¹ Covid-19: según la definición de la Organización Mundial de la Salud es la enfermedad causada por el nuevo coronavirus conocido como SARS-CoV-2. La OMS tuvo noticia por primera vez de la existencia de este nuevo virus el 31 de diciembre de 2019, al ser informada de un grupo de casos de neumonía vírica que se habían declarado en Wuhan (República Popular China).

mediano plazo, reducir el impacto en materia impositiva, laboral y organizacional, identificando oportunidades y mitigando riesgos.

Palabras clave: Contador, COVID-19, Incertidumbre, Desafío, Estados Financieros, Crisis.

Índice

1.	Introducción.....	7
2.	Planteamiento del tema/problema	8
	2.1. Formulación del tema/problema.....	8
	2.2. Objetivos.....	9
	Objetivo general	9
	Objetivos específicos.....	9
	En detalle los objetivos específicos que se pretenden investigar son los asociados con:.....	9
	2.3. Hipótesis	9
3.	Marco teórico.....	10
4.	Metodología.....	18
5.	Desarrollo	20
	5.1. Las nuevas necesidades y/o carencias que posee el contador bajo contexto de incertidumbre	23
	5.2. Contraste de la información pertinente en las publicaciones sobre la problemática en el ejercicio de la profesión contable bajo contexto de incertidumbre	29
	5.2.1. El Big data.....	32
	5.3. Lista de los cambios e implicancias del profesional contable en la emisión de estados financieros bajo contexto de incertidumbre	34
	5.3.1. Empresa en funcionamiento y liquidez	34
	5.3.2. Evaluación del deterioro.....	42
	5.3.3. Estimación del Valor razonable	45
	5.3.4. Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor	45
	5.3.5. Medición del valor razonable	45
	5.3.6. Caracterización de las herramientas utilizadas por el profesional contable para poder cumplir con la emisión de los estados financieros antes y después de la pandemia y la gran depresión	47

5.4. Análisis si el camino y enfoque que están tomando los emisores de información financiera es la adecuada bajo contexto de incertidumbre	63
5.5. Normas Internacionales de Auditoría - Aspectos a considerar en COVID-19	66
5.6. Empresa en Funcionamiento en contexto del COVID-19.	82
5.7. Consideraciones especiales de Auditoría	83
6. Conclusiones	86
7. Referencias bibliográficas	91
8. Anexos	100

1. Introducción

En la historia de la humanidad existieron distintas crisis donde el papel protagónico de la contabilidad en la crisis económica mundial de la década de 1930 (Gran Depresión) fue precipitada por la caída de los precios de productos agrícolas en EEUU en 1928 y comenzó con el hundimiento de la bolsa de Nueva York el 29 de octubre de 1929. A raíz de la crisis se modificó la legislación básica de la bolsa. Una de las leyes fundamentales fue la Securities Exchange Act de 1934 que creó la Comisión de Valores Estadounidense (SEC), para supervisar y vigilar los mercados en EEUU. Consecuencia de esta crisis: Estandarizar, reforzar y redefinir el rol de la Contabilidad, para evitar en el futuro, la generación de situaciones similares. Actualmente, existen los sistemas contables computarizados con informaciones económicas, financieras, proporcionados con más rapidez y precisión. (Abreu, 2003)

Con estos antecedentes de crisis económicas nos cuestionamos si el profesional contable avanza en los mejoramientos y calidad de su ejercicio según las necesidades surgidas en el contexto de incertidumbre y no está preparado para futuras crisis. El futuro inmediato será difícil para todos, peor para las Pequeñas y Medianas Firmas. Lo más complicado será la cuestión financiera a corto plazo. Posiblemente tendremos que rescindir de algunos colaboradores importantes. La lección que deberíamos aprender es que aprovechemos el contexto de incertidumbre para capacitarnos en dos temas centrales: Normas profesionales y en tecnología. Esto hace que recurramos a la herramienta virtual para abaratar costos. Estamos al inicio de una disrupción social, hagamos de esta crisis una oportunidad para crecer.

2. Planteamiento del tema/problema

2.1. Formulación del tema/problema

La Contabilidad ha pasado por cada una de las crisis sociales y políticas que ha vivido la humanidad, pasando por los grandes holocaustos que dejan las guerras, las grandes devastaciones que dejan los grandes fenómenos naturales, por lo cual los fenómenos de salud pública y sanidad social no han sido un punto equidistante para la vida de los profesionales de la contaduría y de la contabilidad.

En estos tiempos que nos ha tocado vivir de gran incertidumbre económica, que nos mantiene pendientes de conocer los efectos que sobre nuestros negocios tendrá el estado de alarma, cobra especial relevancia disponer de una contabilidad fiable que nos permita, junto con otras herramientas y variables, tomar las decisiones más adecuadas para salir lo mejor parados en una situación adversa.

El requisito de evaluar la capacidad de una entidad para continuar en funcionamiento y es por esto que las empresas se han visto afectados en la continuidad de sus operaciones cómo es el cierre de locales ya que el costo de mantener su operación supera los ingresos percibidos y el nivel de endeudamiento cada vez tiene menos respaldo.

Las incertidumbres significativas creadas por la pandemia del COVID-19 y los acontecimientos involucrados pueden poner en duda la capacidad de una organización para seguir operando como una empresa en funcionamiento y las mismas deberán considerarse con fines contables antes de emitir los estados financieros. Sin embargo, dado al tiempo transcurrido y la velocidad de los cambios resulta probable que las entidades tengan dificultades para comprender y evaluar los posibles impactos en los informes financieros.

Unos interrogantes que genera esta situación son: Problema 1: ¿si el profesional contable cuenta con las herramientas tecnológicas, legislativas, normas contables y con el recurso humano interdisciplinario para cumplir con las exigencias y compromisos adquiridos y si esta situación genera cambios e implicancias en el profesional contable en la emisión de estados financieros bajo contexto de incertidumbre?, Problema 2: ¿debemos esperar siempre una crisis para que el profesional contable realice cambios.? La más difícil es la incertidumbre, es qué información debería de proporcionarse.

2.2. Objetivos

Objetivo general

El presente trabajo tiene como objetivo describir los cambios e implicancias del profesional contable en la emisión de estados financieros bajo contexto de incertidumbre.

Objetivos específicos

En detalle los objetivos específicos que se pretenden investigar son los asociados con:

- ✓ Determinar las nuevas necesidades y/o carencias que posee el contador en el ejercicio de la profesión bajo contexto de incertidumbre.
- ✓ Contrastar la información pertinente en las publicaciones sobre la problemática en el ejercicio de la profesión contable bajo contexto de incertidumbre
- ✓ Elaborar una lista y caracterizar los cambios e implicancias del profesional contable en la emisión de estados financieros bajo contexto de incertidumbre
- ✓ Analizar si el camino y enfoque que están tomando los emisores de información financiera es la adecuada bajo contexto de incertidumbre.

2.3. Hipótesis

P1: ¿si el profesional contable cuenta con las herramientas tecnológicas, legislativas, normas contables y con el recurso humano interdisciplinario para cumplir con las exigencias y compromisos adquiridos y si esta situación genera cambios e implicancias en el profesional contable en la emisión de estados financieros bajo contexto de incertidumbre?

H1: Las principales implicancias en la emisión de los estados financieros bajo contexto de incertidumbre que ha generado en la actualidad la pandemia: 1. Empresa en funcionamiento y liquidez; 2. Evaluación del deterioro: El impacto adverso en las empresas causadas por las medidas para detener la propagación de la enfermedad, como los cierres temporales de plantas de fabricación y las restricciones a los viajes y a la importación y exportación, puede considerarse un indicador de deterioro y el análisis de empresa en marcha; 3. Medición del valor razonable: El impacto de la aplicación de NIIF 13 en la medición del valor razonable dependería de la evaluación de si la gravedad del brote en la fecha de presentación del

informe habría afectado a las hipótesis de valoración de los participantes en ese momento. (Leo Tas, 2020).

P2: ¿debemos esperar siempre una crisis para que el profesional contable realice cambios.? la más difícil es la incertidumbre que información debería de proporcionarse.

H2: Las crisis económicas obligan crear nuevas regulaciones obligando a los emisores a informar sobre las operaciones con el detalle requerido para el usuario de la información es decir sobre la información económica, información financiera, estados contables, riesgos del negocio, entre otros. El informe se divide en el prospecto que contiene los datos básicos y la información complementaria.

3. Marco teórico

En la historia la humanidad se ha visto amenazada por pandemias afectado varias regiones del planeta transformaron las sociedades en las que aparecieron y, muy posiblemente, han cambiado o influido decisivamente en el curso de la historia; unas de ellas fueron:

Peste de Justiniano: Es la primera epidemia de peste de la que se tiene constancia. La enfermedad –y con ella el miedo y la histeria- se expandió por Constantinopla, una ciudad de casi 800.000 habitantes, a una velocidad vertiginosa. Al final de la epidemia, la capital imperial había perdido casi el 40% de su población, y en todo el imperio se había cobrado la vida de 4 millones de personas. Las consecuencias económicas fueron catastróficas, pues hubo momentos en que el número de muertos superaba el de vivos (Pané, G. H. 2020).²

Gripe española: En marzo de 1918, durante los últimos meses de la Primera Guerra Mundial (1914-1919), se registró el primer caso de gripe española. Esta virulenta cepa del virus de la gripe se extendió por todo el mundo al mismo tiempo que las tropas se repartían por los frentes europeos. Los sistemas de salud se vieron desbordados y las funerarias no daban abasto. Estudios recientes han revelado datos más precisos. Se estima que la tasa global de mortalidad fue de entre el 10 y el 20 por ciento de los infectados, llegando a morir, en todo el mundo, entre 20 o 50 millones de personas (Pané, G. H. 2020). Estos fueron los problemas financieros más destacados durante la crisis: 1. Importante reducción de la actividad económica; 2. Aumento masivo del desempleo; 3. El dinero dejó de moverse; 4. Muestra de las desigualdades económicas; 5. Expansión de nuevos sistemas de trabajo

² Pané, G. H. (14 de Mayo de 2020). *HISTORIA NATIONAL GEOGRAPHIC*. Obtenido de Grandes Pandemias de la Historia: https://historia.nationalgeographic.com.es/a/grandes-pandemias-historia_15178

Cuando se extendió la gripe de 1918 la tecnología más puntera se ubicaba en la industria. Después del desastre llegaron importantes cambios que provocaron que algunos trabajadores del campo se mudaran a las ciudades. A partir de 1920 el trabajo en las fábricas alcanzó un gran protagonismo. La sociedad de principios del siglo XX era totalmente distinta a la de ahora, pero las pandemias siempre son devastadoras. La gripe de 1918 también dejó problemas en el empleo y paralizó la actividad económica. Aprender de la historia es el mejor remedio para no repetirla (Pané, G. H. 2020).

En este sentido, y tomando como referencia en la historia La Gran Depresión produjo consecuencias económicas, sociales y políticas. La principal consecuencia económica consistió en la reducción de consumo, la cual llevó a cerrar a muchas empresas que se vieron afectadas por la falta de demanda. Además, se redujo notablemente la producción industrial y aumentaron las cifras de desempleo a través de todo el mundo. Por su parte, Estados Unidos pasó casi 4 años con indicadores económicos negativos. En cuestiones sociales, incrementó el fenómeno de desigualdad social y en todo el mundo se presentaron altas cifras de hambre, pobreza e indigencia. Las tasas de desempleo aumentaron junto con la inseguridad y la criminalidad. Muchas familias cayeron en la pobreza e incluso las personas que conservaron sus empleos, tuvieron una reducción en sus salarios. A partir de la crisis mundial en diferentes países, principalmente europeos, surgieron formas de gobierno totalitarias en países como Alemania, Italia y España, que luego originaron la Segunda Guerra Mundial en 1939. Además, la falta de trabajo y la desigualdad social incrementaron el comunismo como pensamiento político e ideológico, ya que este modelo les proveía a las personas un colchón económico asegurado ante la inestabilidad económica. (La Gran Depresión (2019). Recuperado de Enciclopedia de Historia, s.f.)

La Gran Depresión fue una de las peores crisis económicas de la historia que comenzó en 1929, tras el crac bursátil de 1929, y que se prolongó durante la década de 1930. Durante esta década, el gasto de los consumidores, que había sido alto la década anterior, y la inversión, se redujeron drásticamente, lo que provocó caídas en la producción industrial y el empleo, ya que las empresas en quiebra despidieron a los trabajadores (Duignan, 2018)³. Como se ha mencionado, en la década de 1920, EE. UU. se encontraba en el punto álgido del ciclo económico. La demanda por parte de los estadounidenses, en los bienes duraderos como automóviles o electrodomésticos aumentó, al igual que la compra de casas. Este aumento en el consumo, sumado al de las empresas y entidades públicas, generó nuevos puestos de

³ Duignan, B. (2018). Causes of the Great Depression. Encyclopedia Britannica

trabajo. Sin embargo, en 1929 el consumo total de la economía norteamericana empezó a reducirse y con ello la producción de las empresas. Probablemente, el crac del 29 empeoró la recesión. A partir de ahí, aunque hubo un atisbo de esperanza, la situación no mejoró, y con la demanda reduciéndose, las empresas tuvieron que despedir a muchos de sus empleados. Muchas otras quebraron. También lo hicieron muchos bancos, una quinta parte de ellos en el periodo comprendido hasta 1933. Franklin Delano Roosevelt, tomó la presidencia en 1933 y adoptó una serie de medidas para luchar contra la Gran Depresión y que llamó New Deal. Sin embargo, aunque Roosevelt con sus seis (6) políticas logró reducir considerablemente los niveles de desempleo, no se recuperaron niveles anteriores a 1929 hasta el comienzo de la Segunda Guerra Mundial (1939-45) (Caldwell, J., & O Driscoll, T. G., 2007: 70-71)⁴. En términos generales existen tres escuelas o marcos teóricos que explican las causas de la Gran Depresión: la teoría keynesiana, monetaria y la teoría del patrón oro. Veamos en primer lugar la teoría monetaria. Aunque la Gran Depresión tuvo consecuencias a largo plazo, se puede acotar a las fechas que van desde agosto de 1929 a marzo de 1933. En este periodo de cuatro años, la oferta monetaria cayó un 35%. La disminución de la oferta monetaria redujo los precios medios en una cantidad equivalente (33%) y un tercio de todos los bancos estadounidenses desaparecieron. Milton Friedman y Anna Schwartz, principales defensores de la hipótesis monetaria, señalan que la serie de quiebras bancarias que se produjeron empeoraron la contracción económica general de dos formas: primero, reduciendo la riqueza de los accionistas de los bancos y segundo, provocando una rápida caída de la oferta de dinero. A la caída de la oferta monetaria que a posteriori traería la caída de ingresos, precios, y empleo, Friedman y Schwartz, en *A Monetary History of the United States, 1867-1960* (1963), la llaman “La Gran Contracción”. Pero antes de esta ya hubo otras crisis financieras, entre ellas la de 1907. El Pánico de 1907, también conocido como Pánico de los Banqueros de 1907 o Crisis de Knickerbocker, fue una crisis financiera que tuvo lugar en EE. UU. durante un periodo de tres semanas que comenzó a mediados de octubre, cuando la Bolsa de Nueva York cayó casi un 50% desde su máximo del año anterior. Esto causó la bancarrota de diversos bancos locales y nacionales. El pánico bancario no fue a más gracias a que J.P. Morgan en colaboración con otros bancos reunió el dinero y lo puso a disposición de quien lo

⁴ Los economistas e historiadores han luchado durante casi 80 años para explicar la Gran Depresión estadounidense, que comenzó en 1929 y duró hasta los primeros años de la Segunda Guerra Mundial. La profundidad de esta depresión no tenía precedentes; en marzo de 1933, más de una cuarta parte de los trabajadores dispuestos en los Estados Unidos estaban desempleados, y otra cuarta parte solo podía encontrar trabajo a tiempo parcial. Aunque las condiciones mejoraron después de este punto bajo, las altas tasas de desempleo continuaron atormentando a la economía durante muchos años.

necesitara. Además, se suspendió la convertibilidad de los depósitos en moneda. Estas medidas improvisadas no impidieron el pánico financiero ni las estampidas bancarias, pero redujeron en gran medida el impacto económico que podría haber tenido el no haber hecho nada. Con esta crisis quedó en evidencia la falta de una autoridad central que combatiera las futuras crisis financieras, lo que llevó a la creación de La Reserva Federal. Se puede pensar que teniendo como referencia el pánico de 1907 y la creación de la Reserva Federal, la crisis de 1929 pudo haber sido atenuada con una serie de medidas, como las de 1907. En cambio, mientras la oferta monetaria disminuía, la Reserva Federal no ejerció de proveedor de liquidez a los bancos que estaban cayendo en bancarrota ni suspendió la convertibilidad de los depósitos. Tras la muerte de Benjamin Strong, presidente del Banco de la Reserva Federal de Nueva York, el liderazgo se trasladó a la Junta de Gobernadores en Washington. En ese momento la Junta tenía pocos conocimientos y experiencia y era incapaz de dirigir adecuadamente el sistema. La explicación a esto, según Friedman y Schwartz, se debe al cambio de poder dentro del Sistema y la falta de comprensión y experiencia de los individuos a los que se desplazó el poder (Parker, 2008: 11). La incapacidad de la reserva federal se ve reflejada en la mala interpretación del interés real. Mientras que el tipo de interés nominal se reducía notablemente, la deflación surtía efecto y el tipo de interés real subía. Mientras la Reserva Federal pensaba que los tipos de interés bajos estaban generando oportunidades de crédito, la realidad era que el tipo de interés real superó el 10% en 1930 y 1931. La Reserva Federal disponía de las herramientas necesarias para hacer frente a la caída de la oferta monetaria, pero decidió no hacer nada. Por lo tanto, de acuerdo con la teoría monetaria, las políticas de la Fed no respondieron a la crisis del período y esto hizo que la situación empeorara. Otra teoría para destacar es la del patrón oro. Esta explica como un patrón oro internacional defectuoso de entreguerras transmitió la deflación internacionalmente y la depresión que se produjo en la década de los años 30. Desde 1870 hasta el inicio de la Primera Guerra Mundial, los países modificaban la oferta monetaria de acuerdo con el flujo de oro entrante y saliente. Los países que veían aumentada sus reservas de oro aumentaban su oferta monetaria. Así, se aumentaban los precios y se mantenía el tipo de cambio fijo. Por el contrario, si un país reducía su cantidad de oro, debía reducir también su oferta monetaria para restablecer el equilibrio. Este sistema funcionó por muchos años, como dice Eichengreen (1992)⁵, por el compromiso internacional que los países tenían con el patrón oro y porque Gran Bretaña asumió la responsabilidad de su buen funcionamiento con gran liderazgo

⁵ Eichengreen, B., 1996a. EMU: An outsider's perspective. Center for International and Development Economics Research (CIDER), Working Papers no. C96-079. Berkeley: University of California at Berkeley

(Parker, 2008: 15)⁶. Con la llegada de la Primera Guerra Mundial (1914-18) los países suspendieron el sistema de patrón, y a finales de la década de 1920 cuando muchos países comenzaron a restablecer el patrón oro, no se daban las condiciones para que el sistema funcionase como funcionó en la primera etapa. Como explica Hamilton (1988)⁷, para que el sistema funcionase de una manera correcta, requería que un país mantuviera una solidez fiscal y unos objetivos políticos que aseguraran que la autoridad monetaria pudiera aplicar una política monetaria coherente con la estabilidad de precios a largo plazo y la convertibilidad continua de la moneda. Por el contrario, muchos países restablecieron el patrón oro sin que estas circunstancias se cumplieran. El patrón oro del periodo de entreguerras tenía unos cuantos defectos que lo condenarían al fracaso. Entre ellos están la falta de simetría entre los países que aumentaban su reserva de oro y los que la veían reducida, lo que arrastró al mundo a una deflación y una depresión más profunda, ya que, si un país que atraía reservas de oro tomaba políticas contractivas, los otros países tenían que reducir sus reservas de oro también. Es lo que pasó a finales de la década de los años 20 cuando EE. UU. y Francia tomaron caminos deflacionarios teniendo superávit de oro. Otro gran defecto fue que muchos países, como Francia, tenían prohibido realizar operaciones de mercado abierto, incapacitando así la gestión de la oferta monetaria e incumpliendo las normas del patrón oro. Además, el patrón oro se restableció con paridades que cada país determinaba unilateralmente. Temin (1989)⁸ y Eichengreen (1992) sostienen que el compromiso con el patrón oro y el cumplimiento de sus normas generó la deflación y la depresión en todo el mundo, ya que una expansión monetaria sería contraria a las 8 normas y eso dejó de brazos cruzados y sin poder hacer nada a la Reserva Federal (Parker, 2008: 14). Por último, está la teoría keynesiana. En 1936 el reconocido economista John Maynard Keynes, publicó la obra “Teoría general del empleo, el interés y el dinero”, en la cual expone su teoría sobre las causas de la Gran Depresión. Durante la Gran Depresión muchos trabajadores perdieron su empleo, lo que llevó a que el consumo de estos disminuyera. Las expectativas de las empresas eran pesimistas, ya que, al haber tanta gente desempleada, sabían que estos reducirían su demanda. Por ello, las empresas recortaron la producción, lo que a su vez aumentó el desempleo. Keynes creía que, para recuperar el gasto de los consumidores y las empresas, y así aumentar la tasa de empleo, era fundamental un aumento del gasto público. La solución era aumentar la oferta monetaria para

⁶ Parker, R. (2008). *An overview of the Great Depression*. EH. Net. Encyclopedia, 6.

⁷ Hamilton, J. D. (1989). Un nuevo enfoque para el análisis económico de series temporales no estacionarias y el ciclo económico. *Econometrica*, 57(2), 357–384. <https://doi.org/10.2307/1912559>

⁸ Temin, Peter, *Lessons from the Great Depression*. Cambridge: MIT Press, 1989

que el gobierno pudiera gastar ese dinero en activar la economía y una política fiscal expansiva, esto es, reducir los impuestos y aumentar el gasto público. Herbert Hoover hizo lo contrario en 1932 y aumentó los impuestos. Según Keynes unos tipos de interés más bajos impulsarían a las empresas a solicitar préstamos y aumentar la producción, lo cual aumentaría la tasa de empleo. Los niveles de desempleo se redujeron considerablemente con el aumento del gasto público de Roosevelt, pero la tasa de desempleo sólo recuperó niveles anteriores a la Gran Depresión cuando comenzó la Segunda Guerra Mundial y EE. UU. aumentó el gasto público. Estos acontecimientos dieron credibilidad a la teoría de Keynes que fue muy reconocida en la época (Caldwell & O Driscoll, 2007: 71).

Teoría contable Existe otra explicación a la Gran Depresión desde la contabilidad. Habitualmente suele relacionarse la Gran Depresión con el nacimiento de la regulación contable en EE. UU., y es que fue a partir de ese momento cuando se intensificaron la emisión de normas que regularon los procedimientos, llegando hasta los que tenemos hoy en día. Es innegable que la crisis fomentó la importancia de la información financiera, sobre todo para la actividad bursátil como se verá a continuación, pero también para la actividad económica en general. Y es que hasta ese momento la información que daban las empresas sobre sus estados financieros podía no reflejarse en nada con lo que era la realidad. También es cierto que en EE. UU. ya a finales del siglo XIX y principios del siglo XX, la regulación contable empezó a sacar la cabeza con la creación de las primeras asociaciones contables y nuevas normas y leyes que sentaron las bases del futuro. De todos modos, en este tramo tan corto de tiempo se crearon muchas asociaciones, con la intención de profesionalizar la profesión de contable, pero ninguna de ellas logró agremiar a todos los contables del país, y es que, además, en muchas ocasiones rivalizaban entre sí, lo que lo dificultaba todo aún más. En aquella época, el país vivió un desarrollo económico fulgurante, y aumentó el consumo, las compras a crédito y la especulación financiera. La década de los años 20 se caracterizó por la entrada masiva de inversores inexpertos que llevó el mercado al alza, sobrevalorando en muchas ocasiones el precio de las acciones de empresas vulgares. Por otro lado, aunque se estaba trabajando en ello, no existía una documentación legal ni una autoridad central que regulará los procedimientos contables, y muchas empresas, como se verá a continuación, no presentaban información veraz a sus accionistas, imposibilitando la correcta valoración de la misma. El hecho de que muchos inversores inexpertos entraran en el mundo de la bolsa y que muchas empresas no dieran información financiera fiable, elevó el precio de las acciones de empresas mediocres. Cuando la burbuja estalló, muchas de estas empresas desaparecieron y el valor de otras se redujo casi a la nada. Esto hizo que los inversores perdieran mucho dinero, lo que a

posteriori se traduciría en la imposibilidad de pagar los créditos bancarios, reducción del consumo, etc. Ya conocemos la correlación del Crac del 29 con la Gran Depresión. Por lo tanto, a través de esta hipótesis se puede vincular la crisis financiera y posterior Gran Depresión con la deficiencia de la calidad de la información financiera. Es decir, el incremento de la especulación financiera por parte de inversores inexpertos, que apostaban su dinero de manera descontrolada por la euforia que se estaba viviendo en la sociedad americana con la bolsa, se juntó con una regulación contable deficiente sin un cuerpo institucional que reuniera a todos los contadores del país, para que pudieran trabajar uniformemente y velar por la seguridad de los ciudadanos haciendo una valoración correcta de las empresas. Además, la cultura financiera de la época no es la que tenemos en la actualidad y muchos de los accionistas no sabían interpretar un balance o un informe anual. Este cóctel, fue el desencadenante perfecto para lo que vino después. Algunos estudiosos opinan que las pérdidas financieras de los inversores hubieran sido menores si los gestores de las empresas hubieran optado por presentar informes financieros de mayor calidad, llegando a hacerse la siguiente pregunta: “¿En qué medida los gestores, en ausencia de un mandato normativo, proporcionan realmente informes financieros de mayor calidad que mitiguen las pérdidas de los inversores durante una crisis financiera?” (Barton & Waymire, 2004: 66)⁹. Existen estudios, como el de Jan Barton y Gregory Waymire, en el que los datos obtenidos apoyan la hipótesis de que los accionistas de las empresas con informes financieros de mayor calidad experimentaron pérdidas significativamente menores durante el desplome del mercado de 1929, y que una información de mayor calidad habría reducido las pérdidas de los inversores durante la crisis. La crisis financiera que se prolongó durante la década de 1930 fue uno de los acontecimientos más importantes de la historia estadounidense y ocasionó 10 uno de los mayores cambios en cuanto a información financiera se refiere. Por tanto, es más que

⁹ Jan Barton, Gregory Waymire, Investor protection under unregulated financial reporting, *Journal of Accounting and Economics*, Volume 38, 2004, Pages 65-116, ISSN 0165-4101, <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2004.06.001>.

(<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410104000758>)

Examina si la disponibilidad de información financiera de mayor calidad disminuye las pérdidas de los inversores durante un período visto como una caída del mercado de valores. Nos centramos en octubre de 1929, que en parte motivó regulaciones radicales de información financiera en la década de 1930. Utilizando una muestra de 540 acciones ordinarias negociadas en la Bolsa de Nueva York durante octubre de 1929, encontramos que la calidad de los informes financieros de las empresas aumenta con los incentivos de los gerentes para proporcionar información financiera de mayor calidad exigida por los inversores. Además, las empresas con informes financieros de mayor calidad antes de octubre de 1929 experimentaron caídas más pequeñas en los precios de las acciones durante la caída del mercado.

evidente la vinculación de una deficiente información financiera con la crisis de 1929 (Barton & Waymire, 2004: 68)

Hay numerosos aspectos que podrán verse afectados por la pandemia, ya que esto genera incertidumbre desde el punto de vista de la información financiera y no financiera que publican las empresas (problemas de stock y de abastecimiento; disminución de las exportaciones, deterioro de activos, valuación de activos financieros, mermas y deterioro de existencias, variaciones significativas del patrimonio neto, incremento de los pasivos, efectos en la elaboración de la memoria y del informe de gestión, entre otros). Además, existen muchas consideraciones a tener en cuenta por el auditor externo de los estados financieros.

El concepto de empresa en funcionamiento es una hipótesis fundamental contable por la cual básicamente al crearse una empresa se supone que esta va a perdurar en el tiempo durante un futuro más o menos extenso. Así, se establece que cuando una empresa quiera poner fin a su actividad se aplicarán los principios más adecuados a esa situación con el objetivo de reflejar la imagen fiel de su situación económica y financiera.

Negocio en marcha (NIC 10) La entidad no elaborará sus estados financieros sobre la base de que es una empresa en funcionamiento si la gerencia determina, después de la fecha del balance, o bien que tiene la intención de liquidar la entidad o cesar en sus actividades, o bien que no existe otra alternativa más realista que hacerlo.

El deterioro de los resultados de operación y de la situación financiera de la entidad, con posterioridad a la fecha del balance, puede indicar la necesidad de considerar si la hipótesis de empresa en funcionamiento resulta todavía apropiada. Si no lo fuera, el efecto de este hecho es tan decisivo que exige un cambio fundamental en la base de contabilización, y no simplemente un ajuste en los importes que se hayan reconocido utilizando la base de contabilización original. Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso. Vida útil es: (a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad. Valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. * En el caso de activos intangibles el término “amortización” es generalmente usado en lugar de “depreciación”. Pero ambos términos tienen el mismo significado. (IASB, 2019).¹⁰

¹⁰ IASB. (2019). Normas Internacionales de Información Financiera.

Existe en el ambiente una sensación de incertidumbre, respecto a la aplicación de Valor razonable para la valuación de activos y pasivos, no solo por el tratamiento contable, sino algo muy importante y es para lo que está orientada la contabilidad internacional (NIIF 13); la toma de decisiones económicas y no a la medición del patrimonio, y es que tanto el valor razonable como el costo histórico presentan desventajas. Las normas internacionales ante el actual mercado globalizado toman fuerza y el manejo del valor razonable es una realidad, el paso a seguir es la capacitación y la preparación del andamiaje en las empresas ante los requerimientos y cambios por venir. Mostrar las desventajas del método, ayuda a prepararnos con el fin de establecer controles y mecanismos que permitan prevenir riesgos a la hora de adoptar las normas internacionales y es que está dado por la subjetividad en la aplicación del valor razonable en algunas partidas, sujetas a interpretaciones. También existen ventajas y están dadas básicamente en el acercamiento a una realidad del mercado. Ante las crisis financieras de entidades reconocidas a nivel mundial, es necesario reflexionar y revisar el papel del contador a la hora de aplicar los conceptos que se basan en el criterio, teniendo en cuenta el significado de prudencia y las actuaciones.

4. Metodología

La metodología de estudio que se ha implementado para esta investigación es descriptiva y explicativa con el fin de buscar el porqué de los hechos observados estableciendo relaciones de causa- efecto.

La fuente de los datos se basa en una investigación empírica basada en la observación y experimentación, puede emplear metodología cualitativa y cuantitativa, razonamiento hipotético-deductivo. La naturaleza de los datos aplicar es la metodología cualitativa enfocado en el análisis subjetivo e individual, esto la hace una investigación interpretativa, referida a lo particular.

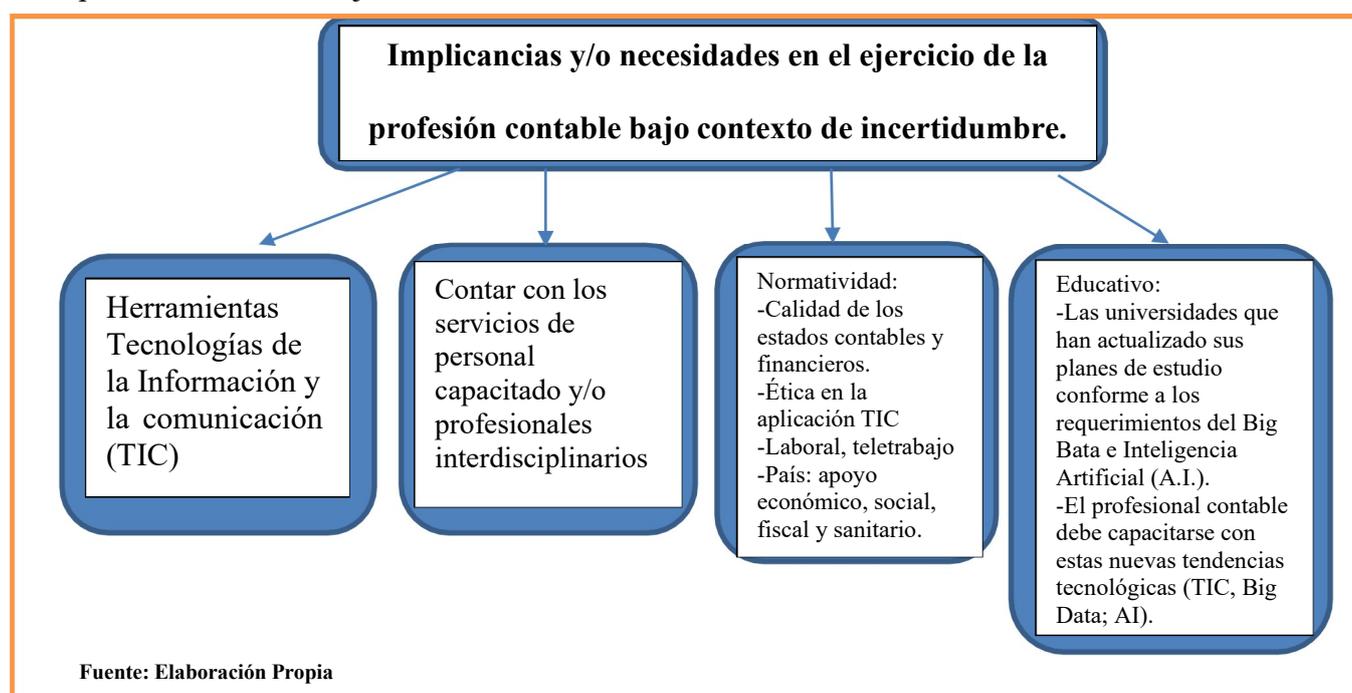
La herramienta para obtención de información consiste en la realización de una serie lecturas de documentación científica de reconocidos autores y publicaciones vinculados con el COVID-19 y de encuestas para así determinar cuáles son las variables significativas que nos aportan bases en nuestra investigación y así obtener información del impacto de la pandemia en el ejercicio de la profesión contable. Esta encuesta va dirigida a los profesionales contadores de Colombia y Argentina, el número de encuestados son en total 16; esta investigación ha comprendido el año 2020-2023.

Objetivo Especifico	Instrumento de Recolección	Población/muestra	Técnicas de procesamiento
Determinar las nuevas necesidades y/o carencias que posee el contador en el ejercicio de la profesión bajo contexto de Incertidumbre	Libros, Artículos y otras publicaciones. Encuesta.	16 profesionales Contadores	Lectura y análisis de la bibliografía Análisis de las respuestas suministradas por los encuestados.
Contrastar la información pertinente en las publicaciones sobre la problemática en el ejercicio de la profesión contable bajo contexto de incertidumbre	Libros, Artículos y otras publicaciones. Encuesta.	16 profesionales Contadores	Lectura y análisis de la bibliografía Análisis de las respuestas suministradas por los encuestados.
Elaborar una lista y Caracterizar los cambios e implicancias del profesional contable en la emisión de estados financieros bajo contexto de incertidumbre	Libros, Artículos y otras publicaciones. Encuesta.	16 profesionales Contadores	Lectura y análisis de la bibliografía Análisis de las respuestas suministradas por los encuestados.
Analizar si el camino y enfoque que están tomando los emisores de información financiera es la adecuada bajo contexto de Incertidumbre	Libros, Artículos y otras publicaciones. Encuesta.	16 profesionales Contadores	Lectura y análisis de la bibliografía Análisis de las respuestas suministradas por los encuestados.

Fuente: Elaboración propia

5. Desarrollo

Para la indagación y desarrollo de los objetivos se elaboró un cuestionario de encuesta, que fue aplicado a 16 contadores. En el primer lugar se pudo conocer según los resultados si el profesional contable considera la posibilidad de que existan necesidades en el ejercicio de la profesión contable bajo contexto de incertidumbre.



Ante esta situación el Contador Público debe desarrollar todo su potencial para poder atender los servicios de llevado de libros, declaraciones tributarias, servicio de asesoría, servicio de consultoría, administración de empresas, gerenciamiento de empresas, directivo de empresas, docencia, dirigente político, etc. Es notable el impacto en contexto de incertidumbre que dejó la pandemia. Esto nos lleva a cuestionar como el contador requiere, necesita y en que norma toma como punto de partida para la evolución y mejora continua, aplicando las exigencias que nos depara la fiabilidad en la emisión de la información contable y financiera de un ente no solo en una proyección de empresa en marcha. si no la afectación de forma global e integral, teniendo en cuenta que el desarrollo tecnológico ha influido en la economía de la sociedad.

En efecto, los profesionales contables, han dejado a un lado la visión de preparar y presentar estados financieros que además de la revelación de cifras numéricas, fundamentalmente su información en aspectos cualitativos que necesitan ser conocidos por los agentes involucrados en la toma de decisiones desde una perspectiva económica, en otras

palabras, es considerar acá la postura de Carl Menger (1981)¹¹, quien explica que el valor se calcula a partir de la utilidad que se obtiene del uso de un determinado bien.

Siendo así, la información cualitativa, y por tanto, neutral, surge en las entidades producto de la interacción de estas con el entorno, su vinculación con el personal, las gestiones propias de sus objetivos y metas, el desarrollo de la contabilidad, así como, por las constantes innovaciones en el ámbito gerencial, las cuales promueven además del emprendimiento creativo, una gerencia dinámica que fortalezca sus decisiones en el reconocimiento y análisis de factores subjetivistas que de manera directa o indirecta afecte a las entidades sobre las cuales se toman las decisiones o tengan incidencia sobre la valoración de los riesgos de negocio a los cuales está expuesta.

Cobra relevancia en este punto, la situación mundial a la que enfrentan las entidades de una manera generalizada, se trata de las contingencias originadas por el COVID-19, elevado por la Organización Mundial de la Salud a la condición de pandemia el 11 de febrero de 2020, la cual se deriva del coronavirus originalmente desarrollado en la población de Wuhan-China, y expandido a todo el mundo a través del tiempo.

En el contexto latinoamericano, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), ha estimado para el 2020 una “contracción económica del -1,8% del producto interno bruto regional, lo que podría llevar a que el desempleo en la región suba en diez puntos porcentuales”, así mismo, ha estimado cinco puntos principales de afectación: reducción de la actividad económica y comercial de la población; caída en la productividad del sector turismo; interrupción de las cadenas de valor; desplome de los precios de los productos básicos; y finalmente, aversión al riesgo en la inversión pública y privada.

Sin duda alguna, el confinamiento, la cuarentena, el distanciamiento social son medidas de salud pública válidamente justificadas a nivel mundial, cuyo impacto en el sector económico, ha representado una merma en la generación de ingresos de la población, la reducción del sistema productivo de un país, así como, la proliferación de actividades tendientes al teletrabajo. Bonavida y Gasparini (2020)¹², afirman que, en el caso particular de Argentina, solo un cuarto de su población podría trabajar por vía remota, identificando un sector productivo menos compatible con este esquema de labor en el que incluye los trabajadores

¹¹ Menger, Carl (1871). *Principios de Economía Política*. (Ediciones Obis). Documento en línea. Disponible en: <http://www.eumed.net/cursecon/textos/menger/>. Consultado en: julio de 2020.

¹² Bonavida, Cristian y Gasparini, Leonardo (2020). El Impacto Asimétrico de la Cuarentena. Estimaciones en base a una caracterización de ocupaciones. Documento en Línea. Disponible en: http://www.cedlas.econo.unlp.edu.ar/wp/wp-content/uploads/doc_cedlas261.pdf.

informales y cuentapropistas, los cuales poseen un nivel de educación, calificación y salarios relativamente bajos.

Esta condición se agrava en naciones donde los servicios eléctricos y la generación de datos a través del internet presentan particularidades distintas a las del país argentino estudiado por Bonavida y Gasparini (2020). Linzalata (2020)¹³, afirma incluso, que, en ocasiones, es imposible la conexión a internet, por lo cual la productividad del sector empresarial se ve afectada de una manera directa.

Según Ludeña (2021)¹⁴ este principio es fundamental a la hora de elaborar los estados financieros, su objetivo es conocer si existe la capacidad de la compañía para mantener su actividad. Esta información es muy relevante para terceras partes interesadas usuarias de la información. En el contexto anterior a la pandemia se sobreentendía que una empresa cumplía con este principio salvo que existiera alguna situación específica que generara indicios significativos que pudieran hacer peligrar la continuidad de la empresa. Debido a que en el contexto actual no existe estabilidad, el Contador Público debería poner especial foco en obtener la documentación con evidencia de las variables que tiene en cuenta la administración para concluir que no existe un riesgo significativo asociado a la continuidad de las operaciones comerciales.

Los puntos 25 y 26 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 “Presentación de Estados Financieros” delegan en la gerencia el análisis de factibilidad de Empresa en Marcha al mencionar: Una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha indicando su capacidad de continuar con sus actividades económicas, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros.

Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha. Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta

¹³ Linzalata, Ernesto (2020). Servicio de Internet se agrava en Venezuela en tiempos de la COVID-19. Documento en Línea. Disponible en: <https://www.cambio16.com/servicio-de-internet-se-agrava-en-venezuela-en-tiempos-de-la-covid-19/>. Consultado en: julio, 22 de 2020.

¹⁴ Ludeña, José Antonio (11 de mayo, 2021). Negocio en marcha. Economipedia.com

toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir del final del periodo sobre el que se informa, sin limitarse a dicho período. El grado de detalle de las consideraciones dependerá de los hechos que se presenten en cada caso. Cuando una entidad tenga un historial de operaciones rentable, así como un pronto acceso a recursos financieros, la entidad podrá concluir que la utilización de la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, sin realizar un análisis detallado. En otros casos, puede ser necesario que la gerencia, antes de convencerse a sí misma de que la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, deba ponderar una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, el calendario de pagos de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente. (NIC 1, 2008) Por motivo de lo antes expuesto y aun cuando la NIC 1 “Presentación de Estados Financieros”, establece que la responsabilidad de evaluar la hipótesis de empresa en marcha se encuentra en cabeza de la Gerencia, el Contador Público no es ajeno a esta hipótesis y deberá evaluar si el planteo de la gerencia es correcto o no.

El International Auditing and Assurance Standards Board (IAABS)¹⁵, en la Alerta emitida en mayo 2020, afirma que: Las actuales condiciones inciertas financieras, operativas y de otro tipo que surgen como resultado de la pandemia del COVID-19 probablemente generarán un mayor riesgo. En consecuencia, puede existir la necesidad de evidencia de auditoría más persuasiva en relación con la evaluación de la dirección sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y la información a revelar relacionada, según corresponda, en los estados financieros. Las conclusiones del auditor relacionadas con la empresa en funcionamiento, a la luz de los hechos y circunstancias de la entidad, determinan el posible impacto (si lo hay) en el informe de auditoría. En el caso de existir indicadores significativos que pudieran afectar el futuro de la empresa, el Contador Público deberá asegurarse de exponerlos en los Estados Contables, como también revisar la valuación de los principales activos y pasivos.

5.1. Las nuevas necesidades y/o carencias que posee el contador bajo contexto de incertidumbre.

La pandemia ha impactado significativamente en los aspectos mencionados por la falta de actividad económica que, en muchos casos, ha generado el daño o vencimiento de bienes

¹⁵ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018) Norma Internacional de Auditoría 570. Empresa en funcionamiento. New York, USA.

destinados a la venta y el quiebre de la cadena de pagos, impactando en la cobranza de los créditos por venta. Pero además ha visibilizado la necesidad de que el Contador Público amplíe la comparabilidad a rubros como bienes de uso, participaciones permanentes en otras Sociedades, activos intangibles y activo por impuesto diferido. El Contador Público también deberá analizar la reversión de pérdidas por desvalorización, para lo que deberá tener en cuenta la medición contable del activo elevándolo al menor entre el valor que habría tenido de no haberse reconocido la pérdida y su valor recuperable.

Actualmente, el Contador Público suele aclarar que estos créditos y deudas se contabilizan por su valor nominal debido a que el mismo no difiere significativamente de su valor descontado, siendo esta la situación que deberá ser revisada debido a que uno de los efectos de la pandemia fue la ampliación de los plazos relacionados con cobros y pagos, hecho que impacta en la estimación que requiere la resolución. Estas estimaciones deberían basarse en proyecciones debidamente documentadas y justificadas, segregando a nivel de clientes/proveedores, teniendo en cuenta los siguientes factores: - Historial de plazos de cobranzas/pagos - Riesgo crediticio - Efecto de contratos (en el caso de existir). Si bien las etapas, efectos y restricciones generadas por la pandemia están en constante cambio, este concepto de análisis de valor descontado debería mantenerse hasta el retorno a la normalidad prepandemia.

La importancia de contar con información para tomar decisiones oportunas y fundadas es fundamental, como así también la ética en el desempeño organizacional. García Casella C. y Rodríguez de Ramírez M. (2001, p.197)¹⁶ sostienen que “La Contabilidad se ocupa de la medición en sentido amplio, tanto cuantitativo como cualitativo y para así poder ofrecer informes que contemplen las preferencias de los participantes de la actividad contable”. La información debe ser útil para la toma de decisiones. Esta postura es avalada por autores como Tua Pereda J. (1991) que utiliza el concepto de ‘paradigma’ para instaurar el foco desde el cual debe analizarse en términos teóricos a la Contabilidad. Este paradigma de la utilidad permitirá desarrollar la emisión de información útil para el usuario.

Cómo emitir información basada en sistemas contables confiables es una de las principales funciones del profesional contable, que deberá ser agudizada para contribuir a la toma de decisiones en crisis. La información contable, en los últimos años, ha cambiado ya que el concepto de utilidad de la información se orienta a quien la recibe. La declaración de la

¹⁶ García Casella, C. L. Rodríguez de Ramírez, M del C. (2001). Elementos para una Teoría General de la Contabilidad; Buenos Aires, editorial La Ley.

pandemia y las distintas normativas han cambiado el trabajo del Contador Público, teniendo que asegurar que la información incluida sea suficiente a los fines de cumplir con el principio de utilidad antes mencionado. La NIC 1 “Presentación de Estados Financieros”, en sus definiciones incluye los siguientes principios relacionados con la información que debe contener los Estados financieros: - La información de los estados financieros de propósito general o “estados financieros” deben cubrir las necesidades de aquellos usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. - La materialidad o importancia relativa de la información se centra en que su omisión o inexactitud no influya su decisión en base a dichos estados financieros. Una partida o su naturaleza puede ser determinante. - Las notas ofrecen información adicional a la presentada en los estados financieros y son parte integral del mismo. Suministran descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos. Las características cualitativas de la información financiera útil, tratadas en el Marco Conceptual dan prioridad a la relevancia y a la representación fiel, y que es mejor si es comparable, verificable, oportuna y comprensible.

El Marco Conceptual indica lo siguiente en relación con la relevancia de la información financiera: La información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información puede ser capaz de influir en una decisión incluso si algunos usuarios eligen no aprovecharla o son ya conocedores de ella por otras fuentes. (IFRS Foundation, 2018) Y en cuanto a la representación fiel menciona: Los informes financieros representan fenómenos económicos utilizando palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también representar de forma fiel la esencia de los fenómenos que pretende representar. En muchas circunstancias, la esencia de un fenómeno económico y su forma legal son las mismas. Si no lo son, el suministro de información solo sobre la forma legal no representaría de forma fiel el fenómeno económico (IFRS Foundation, 2018) El International Accounting Standard Board (IASB), organismo emisor de normas internacionales de información financiera, reconoce que algunos fenómenos son tan intrínsecamente complejos y difíciles de entender que los informes financieros podrían ser más fáciles de entender si se excluyera la información sobre dichos fenómenos. Sin embargo, los informes preparados sin esa información serían incompletos y, por lo tanto, posiblemente engañosos. Con el objetivo de salvaguardar el paradigma de la utilidad de la información, es pertinente resaltar que la responsabilidad de la preparación y presentación de la información financiera de una sociedad recae en la gerencia,

y que debe ser ésta quien bajo criterio ético determine qué información se va a presentar. Aun cuando el IASB permite que la verificación sea directa o indirecta, debido al estado de aislamiento los profesionales debieron mejorar la verificación indirecta para cumplir con los principios de aseguramiento, relevancia y representación fiel. En sí, se debieron mejorar las verificaciones, ya sea por módulos, fórmulas u otras técnicas de control y auditoría. Según la Alerta emitida en mayo 2020 por la IAASB, la pandemia ha puesto a prueba el trabajo de los Contadores Públicos en general y de los auditores en particular en relación con la manera en que obtienen evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Los problemas de acceso y disponibilidad del personal del cliente, y la posible falta de acceso a la documentación son desafíos comunes. En algunos casos, los auditores pueden realizar procedimientos alternativos para poder obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, pero en otros casos esto podría no ser posible, lo que potencialmente llevaría a la necesidad de modificar la opinión a los estados financieros.

El fenómeno de la globalización ha traído un interés creciente como resultado de dos factores:

- Impacto sobre el funcionamiento de los mercados, y la efectividad de las políticas públicas.
- La utilidad de las políticas públicas como atajo para formular diagnósticos sobre el cambiante equilibrio de la relación entre estado y mercado. Como fenómeno de mercado, la globalización ha encontrado su impulso básico en el progreso técnico, y particularmente en su capacidad para reducir el costo de mover bienes, servicios, dinero, personas e información.

La globalización es un fenómeno heterogéneo que afecta de manera distinta a mercados y países. La globalización es más intensa en el mercado de capitales que en el mercado de trabajo, pero no es únicamente un fenómeno de mercado. La política juega un papel importante para reforzar su contorno. La integración de los mercados y la convergencia de práctica e instituciones nacionales son el resultado de una agenda política afectada por el balance de influencias que se hacen sentir desde el ámbito doméstico e internacional. La visión de la globalización que lo abarca todo, tiene el atractivo de la simplicidad, el mercado domina y la adaptación pasiva es el único curso posible de acción en un marco de selección darwiniana. Pero esta visión que puede ser correcta en circunstancias particulares no tiene validez general. La regla sigue siendo la diversidad. Las dos pautas para aplicar en todo tiempo y lugar son:

- asegurar un ambiente de estabilidad y consistencia macroeconómica que sea sostenible en el tiempo.

- consolidar Instituciones Públicas que tengan entre otros atributos capacidad técnica y gerencial, credibilidad, y legitimidad frente al sector privado.

Suele depositarse sobre la globalización la responsabilidad de las asimetrías crecientes en el sistema internacional, el desempleo, la concentración del ingreso y otras tendencias negativas del desarrollo económico y social. De la mano de la globalización económica, diferentes fenómenos se están llevando a cabo, un verdadero encuadre de mercados globales - grandes, medianos y pequeños - se ha asociado a una masiva internacionalización de los negocios. Ello ha generado y genera una cantidad incalculable de nuevos negocios, especialmente los derivados de la ola mundial de privatizaciones y los provenientes, directa o indirectamente, del campo teleinformática, además de los negocios redescubiertos en las áreas de salud y de educación. Pero, además confirmando la multidimensional del cambio, se han puesto en marcha, en poco más de una década, nuevos modos de hacer negocios: alianzas estratégicas, joint ventures, franchising y múltiples cooperaciones diversas, asociando capital, trabajo, conocimientos, fuerzas y poderes. La globalización ha alentado a las corporaciones a ampliar aún más su actividad internacional y, en tal sentido, en estos primeros años de la era global la brecha entre empresas internacionales y locales se ha profundizado mucho más. Las empresas internacionales se han esmerado, con celeridad, en preparar su tiempo clave para actuar en el nuevo mundo global. El International Consortium for Executive Development Research (ICEDR), una alianza de empresas y universidades norteamericanas que asesoran sobre la globalización asegura que la clave para ser un gerente global, consiste en la capacidad para apreciar las carencias, los comportamientos y las prácticas de negocios de los individuos y las organizaciones de una variedad de regiones y culturas.

Los retos en la gestión que el contador debe resolver para el 2022

➤ Trabajo híbrido

El trabajo híbrido no es solo una tendencia, es una realidad cada vez más presente en todos los sectores. El contador es uno de los profesionales que obtiene más beneficios trabajando remotamente, ya que cumple con todas las condiciones profesionales para atender a más clientes con la misma eficacia y sin la necesidad de desplazarse a otros lugares. Esto aumenta su capacidad productiva y como consecuencia su rentabilidad. Sin embargo, para poder realizar un trabajo eficiente, es necesario contar con las herramientas necesarias que le permitan optimizar su labor.

Un sistema contable en la nube es, sin duda, el mejor socio estratégico que el contador puede tener para realizar el trabajo híbrido o remoto, independientemente si cuenta con la ayuda de un equipo o no.

➤ Colaboración con los clientes

En la rutina contable existen tareas que pueden ser ejecutadas con la ayuda de los clientes, como por ejemplo, la carga de documentos y comprobantes, y cuando se cuenta con la tecnología adecuada, esta actividad puede realizarse de forma eficiente.

Esto contribuye con un trabajo más preciso, sin riesgos y que le ahorrará al contador una tarea que solo le causa desgaste y que cada cliente puede llevar a cabo con facilidad.

Para eso, es necesario contar con un buen software de gestión contable en la nube que le proporcione al contador esta alternativa e integre su solución con la de los clientes.

➤ Asesoría contable

El mayor valor del contador está en su conocimiento y experiencia. No obstante, muchas veces por el exceso de trabajo manual y el foco en la liquidación de impuestos esta capacidad del contador no es muy bien aprovechada.

Un buen sistema contable puede realizar el trabajo mecánico, sin embargo, la capacidad crítica y analítica, así como la visión estratégica del contador, sumada a su experiencia no puede ser sustituida por una máquina. Y es precisamente esta capacidad valiosa que el contador debería explotar al máximo.

La asesoría contable es una tendencia en el sector porque cada vez es más valorada en el mundo empresarial, lo que puede proporcionar una mayor rentabilidad para el contador. Además, cada vez más, las empresas buscan contadores que se conviertan, a largo plazo, en socios con visión estratégica y conocimiento del negocio, con los que puedan comunicarse de forma clara y eficiente y los ayuden a tomar mejores decisiones para el éxito del negocio.

➤ Aumento de productividad

Un contador que no cuenta con la ayuda de herramientas tecnológicas tiene una capacidad productiva bastante limitada. Y para aumentarla y promover el crecimiento del negocio, debe contratar un equipo que lo ayude a atender a más clientes. Sin embargo, esa ayuda extra necesaria para atender a más clientes se puede obtener de la automatización. Al automatizar tareas repetitivas, el contador tiene más tiempo para dedicarse a aquellas funciones que solo él puede realizar y así aumentar su capacidad de comprometerse con más clientes. Esto evidentemente le proporcionará mayores ingresos y más tiempo, ya que podrá trabajar menos y producir más.

➤ Gestión de gastos

En tiempos de crisis, los gastos deben ser reducidos al máximo. Sin embargo, llega un momento en que no es posible hacer más reducciones sin que se perjudique el resultado, a no ser que se haga un cambio en el método de trabajo. Puede ser que no se pueda hacer más economía en el modelo de trabajo que tenemos hoy, pero ¿qué pasa si se hace un cambio?, ¿si se modifica la forma de trabajo con el objetivo de optimizar los recursos? Para eso es importante realizar un análisis de la forma cómo se hacen las cosas en la actualidad y cómo podrían hacerse utilizando menos recursos a medio y largo plazo.

Es importante recordar que la gestión de gastos no necesariamente consiste en gastar menos, sino hacer que los gastos traigan como resultado ingresos cada vez mayores. No sirve de nada gastar poco si lo que se gasta no brinda ninguna rentabilidad, sin embargo, se puede gastar mucho si toda inversión realizada proporciona retornos satisfactorios.

Así como la tecnología es la solución para enfrentar los retos del contador que surgieron con los cambios normativos, también es la respuesta para resolver los retos de gestión.

Un software de gestión contable en la nube es capaz de abrir caminos para darle otro rumbo profesional al contador de hoy, y de esta manera pueda proporcionarle el soporte que los clientes necesitan en la actualidad.

5.2. Contraste de la información pertinente en las publicaciones sobre la problemática en el ejercicio de la profesión contable bajo contexto de incertidumbre

En el largo devenir de la profesión contable existen falsos dilemas asociados con la necesidad de seleccionar entre la teoría contable y la regulación o, entre la investigación académica y el ejercicio profesional. Entendiendo que estos espacios deben tener un mayor contacto, la transformación digital (TD) puede representar una oportunidad para su integración.

La TD ha modificado el ejercicio de la profesión contable en distintos niveles creando oportunidades y exigiendo diversas habilidades tecnológicas avanzadas. Si bien la irrupción de nuevas tecnologías y su impacto en los sistemas contables no es un proceso desconocido en nuestra disciplina, en la actualidad revisten características diferenciales a partir de la conjunción de fuerzas del mercado y regulatorias que sirven como aceleradores.

Las nuevas tecnologías basadas en la inteligencia artificial (IA) y en el aprendizaje automático (Machine Learning, ML) tienen en gran impacto en la contabilidad y el ejercicio profesional. La utilización de robots por software (Robotic process automation – RPA) ya demuestra madurez para reducir o eliminar tareas repetitivas, por ejemplo, en finanzas, impuestos o contabilidad, y va creciendo en tareas no rutinarias que requieren tomar

decisiones sobre situaciones complejas mejorando la eficiencia del sistema de información contable.

En el futuro, software robots "inteligentes" basados en IA también estarán a cargo de tareas altamente complejas como la detección de fraudes, la gestión financiera y la determinación de estimaciones contables, mejorando la utilidad de la actividad contable. Esto resulta posible ya que las máquinas pueden aprender de forma autónoma, mejorando su toma de decisiones, interactuando con el mundo real y recopilando datos masivamente con capacidades cada vez más sofisticadas.

Las tecnologías digitales basadas en la IA ciertamente tienen el potencial de transformar los puestos de trabajo y las tareas relacionadas con la contabilidad. Frey y Osborne (2017) predicen que el 94% de las ocupaciones profesionales contables podrían ser reemplazadas por tecnología digital basada en IA en los próximos diez años. Más allá de este estudio que ha tenido un gran impacto, la literatura existente no asume que todos los humanos serán reemplazados (Pettersen, 2018), sino que la actividad profesional se transformará con nuevas tareas basadas en Inteligencia Artificial. El mayor impacto, por tanto, no vendrá de la sustitución de puestos de trabajo por nuevas tecnologías sino a partir del cambio en los roles del profesional en contabilidad y cómo se relaciona con las mismas.

“En el futuro, software robots "inteligentes" basados en Inteligencia Artificial también estarán a cargo de tareas altamente complejas como la detección de fraudes, la gestión financiera y la determinación de estimaciones contables, mejorando la utilidad de la actividad contable”

La investigación académica en contabilidad puede contribuir incorporando este tema como parte de sus intereses analizando, de manera profunda, el impacto en el futuro de la disciplina y en el ejercicio profesional. En este sentido, desde el Centro de Estudios en Contabilidad Internacional (CECIN) de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata se ha organizado durante el mes de mayo de 2021 la 6ta. Conferencia Latinoamericana de Contabilidad en la cual se debatieron dos problemáticas concretas: las criptomonedas y las implicancias de la transformación digital en la investigación, docencia y el ejercicio profesional.

Las criptomonedas como medio digital de intercambio o monedas digitales incorporan varios desafíos para el ejercicio profesional, tales como su tratamiento contable (reconocimiento, medición y exposición), los procesos de verificación o los registros distribuidos mediante la aplicación de la cadena de bloques (Blockchain).

La pandemia de Covid-19 aceleró la tendencia hacia la virtualidad y evidenció el vital desarrollo de competencias profesionales y tecnológicas. La Inteligencia Artificial agrega nuevos cambios a la Transformación Digital que vive la profesión. La pandemia de Covid-19 aceleró la tendencia hacia la virtualidad y evidenció el vital desarrollo de competencias profesionales y tecnológicas.

La Inteligencia Artificial agrega nuevos cambios a la Transformación Digital que vive la profesión.

La transformación digital ha impactado significativamente en la investigación en contabilidad ya sea para la búsqueda de ideas, la revisión de antecedentes, la definición de las aproximaciones metodológicas, la recolección, análisis e interpretación de datos y la divulgación de resultados. Asimismo, las nuevas tecnologías permiten crear “comunidad” entre los investigadores, reduciendo las distancias y facilitando el trabajo colaborativo. Con respecto a la educación, la pandemia por COVID-19 ha acelerado cambios tendientes a la necesaria convivencia de metodologías presenciales y virtuales que facilitan el desarrollo de competencias profesionales y tecnológicas. Esto requiere la identificación de estrategias pedagógicas que permitan la adquisición de los conocimientos técnicos específicos en conjunto con habilidades tecnológicas. La transformación digital impone nuevas prioridades al momento en los procesos de enseñanza-aprendizaje. Temáticas como análisis de datos (Data analytics), Blockchain, IA, ML, contabilidad en la nube (Cloud-based accounting) o XBRL (eXtensible Business Reporting Language) no pueden estar ausentes en la formación de los futuros profesionales.

En cuanto al ejercicio profesional, el debate tiene que ver con la denominada nueva normalidad (New normal), cómo se redefine, se actualiza y se reinventa la profesión. La automatización de procesos contables, especialmente aquellos rutinarios, supone una oportunidad para las actividades de auditoría ya que surgen nuevos riesgos a evaluar, así como problemas de seguridad en los sistemas. Por otra parte, la automatización de procesos contables reduce errores, mejora la calidad del asesoramiento y aumenta la confianza en la información contable.

Algunos de los temas estratégicos que integran el proceso de transformación digital en la disciplina son:

“La literatura existente no asume que todos los humanos serán reemplazados, sino que la actividad profesional se transformará con nuevas tareas basadas en Inteligencia Artificial”

La contabilidad en la nube (Cloud-based accounting) que otorga el acceso en todo momento y lugar a la información, algo especialmente valioso en la actualidad y en especial a

partir de la proliferación del trabajo remoto por la COVID-19 así como la creación de flujos de trabajo que mejoran la eficiencia.

5.2.1. El Big data

El Big data, al igual que en muchas profesiones y sectores económicos, tiene un rol trascendente en la contabilidad a partir de la definición de qué datos son relevantes para transformarlos en información utilizada para la planificación y la toma de decisiones de manera anticipada.

La automatización de tareas rutinarias (mediante IA y/o ML) permite que el profesional en contabilidad pueda asumir roles a partir de habilidades en el análisis de datos (Data analytics) y como partícipe necesario para mejorar los procesos y gestionar riesgos de sus clientes especialmente en un contexto disruptivo como el actual.

Big Data es un término que describe el gran volumen de datos, tanto estructurados como no estructurados, que inundan los negocios cada día. Pero no es la cantidad de datos lo que es importante. “Lo que importa con el Big Data es lo que las organizaciones hacen con los datos. Big Data se puede analizar para obtener ideas que conduzcan a mejores decisiones y movimientos de negocios estratégicos” (PowerData, 2018, p.8)¹⁷

La tecnología existe hasta tal punto que el pensamiento creativo puede cambiar el mundo, se puede usar tecnología como Big Data para revolucionar la forma en que pensamos sobre los problemas del mundo. “Con creatividad y conocimientos, un analista de datos puede hacer cosas increíbles. No solo en los negocios, sino también para la sociedad en su conjunto” (Dohner, 2013, p. 13).

Tomando en cuenta lo indicado por el IASB (International Accounting Standard Board) en la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF, 2018):

El objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Esas decisiones conllevan comprar, vender o mantener patrimonio e instrumentos de deuda, y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito (p.A32).

¹⁷ PowerData (2018). Sitio web <https://www.powerdata.es/cloud>

Big Data es un término que describe el gran volumen de datos, tanto estructurados como no estructurados, que inundan los negocios cada día. Pero no es la cantidad de datos lo que es importante. “Lo que importa con el Big Data es lo que las organizaciones hacen con los datos. Big Data se puede analizar para obtener ideas que conduzcan a mejores decisiones y movimientos de negocios estratégicos” (PowerData, 2018, p.8).

La tecnología existe hasta tal punto que el pensamiento creativo puede cambiar el mundo, se puede usar tecnología como Big Data para revolucionar la forma en que pensamos sobre los problemas del mundo. “Con creatividad y conocimientos, un analista de datos puede hacer cosas increíbles. No solo en los negocios, sino también para la sociedad en su conjunto” (Dohner, 2013, p. 13) ¹⁸

Tomando en cuenta lo indicado por el IASB (International Accounting Standard Board) en la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF, 2018):

El objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Esas decisiones conllevan comprar, vender o mantener patrimonio e instrumentos de deuda, y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito (p.A32).

Ello lleva a recordar que el análisis con Big Data surge como una herramienta potente y novedosa, pero a su vez surgen algunas interrogantes sobre sus posibles usos, alcances e implicaciones que puede tener. Es decir, se debe tener presente que estos sean lícitos y cuenten con el respaldo legal, además de que no generen abusos en sus usos basados en el valor económico de los datos personales considerados en la actualidad como: “el petróleo del siglo XXI”. “En este caso, los datos en sí mismos no se deben considerar de manera discriminatoria, excluyendo a los sectores minoritarios mostrando una clara tendencia de ideología en base a los resultados” (Tapia, 2018, p. 50).¹⁹

La comprensión del Blockchain con ventajas como la reducción en los costos de conciliación y teneduría de libros, así como la trazabilidad del historial de propiedad de los activos, entre otras aplicaciones. Según Osborne, la probabilidad de automatización de un trabajo está muy estrechamente relacionada con el nivel de habilidades o estudios. La gente

¹⁸ Dohner, J. (2013). *Using Big Data and creativity for social good*. Consultado el 25 de noviembre de 2018 Disponible (on line) Sitio Web V3, James 11 abril 2013. <https://www.v3.co.uk/v3-uk/blog-post/2260731/using-big-data-and-creativity-for-social-good>

¹⁹ Tapia N., E. (2018) El uso de *Big Data* en los estudios de opinión pública. Instituto Belisario Domínguez. Dirección General de Análisis Legislativo. Cuaderno de Investigación 46. Consultado el 4 de marzo 2019. Disponible (on line) bibliodigitalibd.senado.gob.mx/bitstream/handle/123456789/4066/CI_46.pdf?...

con altos niveles de habilidades o estudios estará bien equipada para moverse hacia los nuevos trabajos que surjan en los próximos años, mientras que los que están menos capacitados serán los que corren más riesgo de ser reemplazados por completo.

(Oppenheimer, 2018)²⁰. Si bien todavía no es posible evaluar el impacto completo de la transformación digital en la profesión, por lo expuesto, seguramente servirá como punto de encuentro entre la teoría, la regulación, la investigación académica, el ejercicio profesional y la docencia lo que en definitiva mejorará la Contabilidad.

Según estudio titulado “Sector software y la situación respecto de la pandemia de COVID-19” por Ventrici, et al. (2020), empresas como Amazon, Microsoft, Google, Globant, Red Hat y Mercado Libre, para planificar la utilización de inteligencia artificial y big data para el control del despliegue del COVID 19. Algunas de las empresas más afectadas por estragos de COVID 19 se podría mencionar: Apple y Foxconn por cierre de planta de Foxconn en Wuhan; Cancelación de eventos: Mobile Word Congress y Game Developers Conference: los organizadores deciden cancelar el evento ante la gran cantidad de grandes empresas que cancelaron su asistencia al evento por el COVID 19

5.3. Lista de los cambios e implicancias del profesional contable en la emisión de estados financieros bajo contexto de incertidumbre:

- Empresa en funcionamiento y liquidez
- Evaluación del deterioro;
- Medición del valor razonable

5.3.1. Empresa en funcionamiento y liquidez

Es preciso considerar lo expuesto por Kohler (1982), con relación a los Principios de Contabilidad, se refiere al principio de negocio en marcha como pieza fundamental del contenido de doctrinas que están asociadas a la contabilidad, estas valen de justificación para las actividades corrientes, además son guía para los procedimientos, es decir que, señala al principio de negocio en marcha como eje que rige la actividad contable. En ese sentido, Ochoa (2018), plantea que, dentro de las características de los estados financieros, se deben considerar los seis principios básicos, entre los cuales se destaca el principio de negocio en marcha o como lo llaman los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, empresa

²⁰ Oppenheimer, 2018. Título: ¡Sálvese quien pueda!: El futuro del trabajo en la era de la automatización; Editor: Penguin Random House Grupo Editorial México, 2018; ISBN 6073172192, 9786073172196; N.º de páginas: 360 páginas

en marcha. En el mismo orden de ideas, Polanco (2016)²¹, expone que el principio de negocio en marcha es fundamental para los estados financieros, ya que, le da la certeza a los usuarios de estos, de que la organización tiene la solidez y solvencia económica necesaria (activos) para cubrir sus compromisos (pasivos). Según el párrafo 25 de la NIC 1 (2020), se hace mención que, para elaborar los estados financieros de una compañía, la gerencia debe evaluar la capacidad que tienen para continuar operando. Toda entidad debe elaborar sus estados financieros con la hipótesis de negocio en marcha, a no ser que la gerencia piense en liquidar la empresa o finalizar sus actividades, si la gerencia es consciente que existe un escenario de incertidumbre debe revelarlo en sus estados financieros. Asimismo, indica en su párrafo 125 de la NIC 1 (2020), que generan incertidumbre en sus estimaciones; y menciona lo siguiente: “Una entidad revelará información sobre los supuestos realizados acerca del futuro y otras causas de incertidumbre en la estimación final del periodo sobre el que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el valor en libros de los activos o pasivos dentro del periodo contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de: (a) su naturaleza; y (b) su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa”. (NIC 1, 2020) Asimismo, en su párrafo 127; señala que las premisas y demás fuentes de incertidumbre sujetos a estimaciones serán reveladas porque ofrecen una mayor complejidad, subjetividad o dificultad en el juicio de la gerencia. Por su parte, La Norma Internacional de Contabilidad 10 (NIC 10), “Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa”, describe en su párrafo 14, una definición con respecto a la hipótesis de negocio en marcha; menciona que, una empresa no elabora sus estados financieros teniendo en cuenta la hipótesis de empresa en marcha si la gerencia así lo precisa, luego del periodo que está informando, si tiene la intención de cesar actividades, liquidar. Zéman y Lentner (2018), en su artículo titulado “El papel cambiante de la hipótesis de empresa en funcionamiento en apoyo de las decisiones de gestión tras la crisis financiera” señala que la presunción de empresa en funcionamiento (GCA) es una de las condiciones básicas para la expansión y la estabilidad económica nacional de las organizaciones. Por lo tanto, en tiempos de crisis económica y financiera, el énfasis de las decisiones de gestión se está desplazando hacia la eficiencia y la eficacia de las empresas, ya que las fuentes de recursos internos disponibles de las empresas, así como las externas, se están reduciendo o se están volviendo

²¹ Polanco (2016). Polanco, A. (2016). *Impacto en la diversificación de clientes, derivado del análisis del deterioro de cartera, según la sección 11 y 27 de las NIIF para pymes*. [Tesis]. <http://repository.ucc.edu.co/handle/ucc/10752>

inciertas. Hurel y Vélez (2018)²², en su publicación “Norma Internacional de Auditoría 570 en la auditoría de estados financieros” plantea que el negocio en marcha es la categoría en la que se clasifica una entidad económica que continuará en funcionamiento en el futuro. De esta forma los autores hacen énfasis en que es tarea del auditor determinar si la organización podrá seguir operando, a través de la revisión y análisis de los estados financieros. Es importante además considerar que se debe conocer el plan de negocios de la entidad, así como sus planes operativos y estratégicos, además de realizar una comprobación de sus flujos de efectivo, capacidad productiva, entre otros factores que pueden ser determinantes en su futuro no lejano. En este marco de ideas, el autor en su publicación expone que el auditor debe conseguir evidencia suficiente que garantice la marcha del negocio, es decir, que tiene los recursos suficientes con que pagar sus obligaciones y mantenerse en el tiempo. Por su parte, Rodríguez (2016)²³, en su publicación “Análisis de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. ¿Postulados y/o Normas? Caso: Venezuela” expone los principios establecidos en las bases para desarrollar las operaciones de una empresa y los acontecimientos económicos que pueden afectarlas y lista dentro de dichos principios el negocio en marcha. Indicando además que, se considera que una entidad opera bajo el principio de negocio en marcha, cuando es capaz de continuar sus operaciones, es decir, que no tiene la necesidad de liquidarse porque cuenta con los recursos suficientes para seguir generando utilidad. Así mismo, se puede decir que las empresas que cumplen este principio contemplan en sus planes crecimiento económico, por lo que no pretenden reducir o disminuir sus operaciones. En este orden de ideas, es vital considerar que una entidad económica que puede hacer frente a sus obligaciones, por lo general continuará operando en pro de conseguir sus objetivos. Este indicador (capacidad de cumplir las obligaciones empresariales), está íntimamente relacionado con la liquidez, tema que se detallará más adelante. En este orden de ideas, Mercapide (2018)²⁴, expone que los eventos o condiciones que pueden crear incertidumbre en cuanto a la continuidad de una entidad económica pueden ser: (a) la insuficiencia en el capital de trabajo, (b) pérdidas de operación recurrentes, (c) flujos negativos de operación, (d) incumplimiento con términos de contratos de préstamos, entre

²² Hurel, G. y Vélez E. (2018). *“Norma internacional de auditoría 570 en la auditoría de estados financieros”*, Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana. Recuperado de: <https://www.eumed.net/rev/oel/2018/03/norma-internacionalauditoria.html>

²³ Rodríguez, J. (2016). *“Análisis de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. ¿Postulados y/o Normas? Caso: Venezuela”*. Artículo de Investigación. Universidad de Los Andes, Venezuela. Recuperado de:

<https://www.redalyc.org/jatsRepo/5530/553056621010/html/index.html>

²⁴ Mercapide, M. (2018). *Evolución del tratamiento del principio de empresa en marcha en el informe del auditor*. Revista CEA

otras. Por lo que, en el caso de que existan alguna de estas condiciones deben revelarse en los estados financieros que se presenten en conjunto. Es por ello, que como se hizo mención anteriormente, es vital no solo conocer la información financiera sino también los planes estratégicos y operativos con los que la empresa trabajará. En este sentido, Vásquez (2017)²⁵, plantea que, si bien hoy la contabilidad de rige a las normas internacionales, es importante conocer y considerar además los principios contables. De este modo describe que, cuando una empresa inicia sus actividades económicas, esta no lo hace para ser cerrada al “día siguiente”, sino para que perdure en el tiempo y genere utilidad. En el mismo orden de ideas, Siniesterra et al. (2016)²⁶, expone como norma básica, considerar el principio de continuidad de negocio para el desarrollo de la actividad económica. Para ello, se deberá tener en cuenta si la empresa va continuar o no en el futuro. En caso de que no vaya a continuar, los registros contables deberán expresarlo en: flujos de efectivo negativos, pérdidas continuas, falta de capital de trabajo, impedimentos para la obtención de crédito, refinanciamientos, incumplimientos de pago, venta de activos, situaciones de incertidumbre, problemas legales, entre otros aspectos que de ser relevantes para la continuidad del negocio debe ser reflejado en la contabilidad y los estados financieros respectivamente. Suárez et al. (2020)²⁷, señala en su publicación titulada “Aplicabilidad del principio contable de negocio en marcha en tiempos de COVID-19” que el principio de negocio en marcha en contexto COVID-19 debe ser evaluado para la revelación de hechos en sus notas de estados financieros, aquí se debe detallar el escenario de incertidumbre relacionado con el principio de empresa en marcha. De acuerdo con Ibarra et al. (2008), en su libro Principios de Contabilidad, sostiene que de la empresa se espera en existencia indeterminada, salvo que se especifique lo contrario, tal situación debe ser revelada en las cifras de sus estados financieros. Según Mayorga (2012)²⁸, los principios contables inician en el supuesto de la empresa en marcha, salvo que se considere lo contrario, para lo cual, se deberán aplicar técnicas contables en atención a la nueva situación. Por supuesto, si

²⁵ Vásquez, J. (2017). *Principios de la Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)*.

Material de profundización. Dirección de Planificación y desarrollo. Universidad Tecnológica de Chile – INACAP. Recuperado de:

<http://www.inacap.cl/web/material->

[apoyocedem/alumno/Contabilidad/ContabilidadBasica%20CCCB01/CCPR03_U1_MP.pdf](http://www.inacap.cl/web/material-apoyocedem/alumno/Contabilidad/ContabilidadBasica%20CCCB01/CCPR03_U1_MP.pdf)

²⁶ Siniesterra et al. (2016). Siniesterra, G., Polanco, L., Henao, H. (2011). *Contabilidad Sistema de Información para las organizaciones*. Sexta Edición. Mc Graw-Hill Interamericana SA. Bogotá. Colombia

²⁷ Suárez et al. (2020). Suárez, A., Vergara, M., Hernández, E., y Buelvas, M. (2020). *Aplicabilidad del principio contable de negocio en marcha en tiempos de COVID-19*. *SUMMA*. Revista disciplinaria en ciencias económicas y sociales, 2, 141-154. <https://doi.org/10.47666/summa.2.esp.10>.

²⁸ Mayorga, T. (2012). *Fundamentación Contable, Principios de Contabilidad Generalmente aceptados*. Artículo de Facultad de Ingeniería de Contabilidad y Auditoría. Universidad Técnica de Ambato. Ecuador. Recuperado de: <https://www.academia.edu/29796531>

las circunstancias lo ameritan, la empresa será liquidada y dejará de considerarse empresa en marcha. A continuación, la tabla 1 detalla, en resumen, los principales conceptos revisados en la presente investigación con respecto al Principio de Negocio en Marcha.

NIC 1 – Norma Internacional de Contabilidad 1: La norma internacional de contabilidad 1, señala las bases para la elaboración y presentación de los estados financieros, asimismo, se asegura que estos sean comparables, con periodos anteriores, y comparables con la información de otras entidades, para eso establece requerimientos generales y guías que establecen la estructura para su contenido. Asimismo, define en su párrafo 7, que los estados financieros son elaborados con propósito general, porque pretende cubrir necesidades de usuarios que no exigen informes en una medida específicas de sus necesidades. Además, en el párrafo 9 de la norma se describe los elementos sobre los cuales se suministra la información par

a elaborar los estados financieros; (a) activos; (b) pasivos; (c) patrimonio; (d) ingresos y egresos, que incluyen ganancias y pérdidas; (e) aportes de los dueños y distribuciones a los mismos en su condición de tales; y (f) flujos de efectivo. Adicional a esta información se presentan notas de los estados financieros. Asimismo, la Norma Internacional de Contabilidad NIC 1, en su párrafo 10 describe que un conjunto de estados financieros debe comprender: (a) estado de situación financiera; (b) estado de resultado integral; (c) estado de cambios en el patrimonio; (d) estado de flujos de efectivo; (e) notas que contengan información explicativa. En su párrafo 15 establece que, esta información debe mostrar razonablemente el escenario financiero de la empresa y en cumplimiento de las normas. El párrafo 25, hace énfasis en que la gerencia elaborará los estados financieros a través de la hipótesis de negocio en marcha, salvo que haya pretensión de liquidar la entidad.

Definiciones: Malaver (2020)²⁹, en su investigación define un concepto claro de un plan de continuidad del negocio, señala que es primordial para que una organización consiga recuperarse en menos tiempo y de manera eficiente ante una crisis o evento de indisponibilidad, esta herramienta es clave para la prevención y representa una ventaja competitiva frente a otras organizaciones que no cuenten con el plan de continuidad del negocio, puesto que, las empresas que no lo tengan tardarían más tiempo de lo debido en su recuperación y reinicio de sus actividades con normalidad.

Gómez et al. (2020), Sostiene en su publicación que la gestión de riesgos en una organización requiere analizar, ponerse en contexto y proponer para hacerle frente al impacto

²⁹ Malaver, J. (2020). Diseño e implementación del Plan de Continuidad del Negocio en Bancompartir. Tesis de grado. Universidad Piloto de Colombia. <http://repository.unipiloto.edu.co/handle/20.500.12277/9403>

que pueda limitar la generación de las oportunidades con el objetivo de entregar una práctica herramienta para gestionar y analizar los riesgos empresariales. Para esta investigación se hizo una revisión bibliográfica en base al COSO ERM (2017), IIA (2013) y la ISO 31000:2018. Concluyó que, la gestión de riesgos es una actividad aplicativa muy común en las empresas que tienen como respuesta al plan de continuidad de negocios para afrontar al COVID-19. Robles (2020)³⁰, analiza en su artículo la continuidad de los negocios y su efecto dinamizador para las organizaciones en el contexto de COVID-19. Señala que, son muchas las entidades que han paralizado su actividad, estas han visto severamente afectada sus cuentas, sus resultados, y han debido establecer nuevas estrategias que aseguren su continuidad, ajustando costos, presupuestos y disminuir su capacidad de inversión ante nuevos escenarios de incertidumbre. De acuerdo con lo antes descrito, podemos señalar que es muy importante que toda empresa cuente con un plan de continuidad del negocio para mitigar los riesgos en el desarrollo de sus operaciones, pero más importante aún es poder hacerle frente a una posible falta de liquidez ante contextos de incertidumbre que pueda afrontar la empresa, teniendo en cuenta que la falta de liquidez sería una cuestión de supervivencia en la que se tendrá que maximizar el esfuerzo en la gestión de caja con la finalidad de asegurar la liquidez de la compañía.

Indicadores: Carrizo et al. (2016)³¹, Propone un modelo de un plan de continuidad del negocio, el aspecto más importante es la notificación de hechos que puedan ocasionar la paralización de las operaciones, independientemente de sus dimensiones, una vez que se ha tomado conocimiento del incidente, se da inicio al plan de continuidad, desarrollando la puesta en marcha del procedimiento de acción descritos en el plan elaborado previamente.

Blanco Safi (2019), consideró lo reglamentado por la SMV, para realizar el planteamiento de las estrategias de continuidad y la selección de aquellas que más se adecuaran al rubro de la empresa, tomando para ello, el resultado del análisis de impacto de negocios (Análisis BIA), el resultado de riesgos y la determinación del tiempo y punto objetivo de recuperación (RTO y RPO). Una vez seleccionadas las estrategias, se realiza el plan de continuidad, que debe considerar:

- Plan de Emergencia

³⁰ Robles (2020), Robles, A. (2020). *La seguridad y continuidad de los negocios como efecto dinamizador para los destinos en la etapa pos-COVID*. Turismo pos-COVID-19 Reflexiones, retos y oportunidades. ISBN 978-84-09-21816-5, págs. 107-116 DOI: <https://doi.org/10.25145/b.Turismopos-COVID-19.2020>

³¹ Carrizo et al. (2016), Carrizo, D., Alfaro, A., Loyola, R., (2016). *Propuesta de un modelo de plan de continuidad de negocio: Estudio de caso*. Universidad de Atacama, Chile. <http://www.iiis.org/CDs2016/CD2016Summer/papers/CA539WU.pdf>

- Plan de Contingencia
- Plan de Recuperación a la normalidad
- Plan de Pruebas
- Plan de capacitación al personal ISO 22301 (2019), Sistema de Gestión de Continuidad de Negocio, es una norma de gestión internacional respecto a la continuidad de negocio emitida por la International Organization for Standardization, cuyo objetivo es establecer y desarrollar una política de continuidad, esta podría ser de todo tipo y tamaño de entidades que requieran mantener un sistema de gestión de continuidad de negocio, en conformidad con las políticas de la continuidad de negocio de su organización. Se organiza con la siguiente estructura: ámbito de aplicación, normativas vigentes, contexto, términos, liderazgo, soporte, evaluaciones y mejora continua.

De acuerdo con lo antes descrito, el plan de continuidad del negocio tiene etapas de preparación, ejecución y mantenimiento. Entonces, es importante considerar en cada etapa la elaboración de presupuestos que aseguren la continuidad, para ello, el plan debe considerar variables y factores según la realidad de la empresa en cada etapa con la finalidad de analizar y evaluar también el riesgo de liquidez de la compañía y considerar para ello futuras acciones a realizar, teniendo en cuenta que bajo este contexto de COVID-19, el riesgo más latente es la falta de liquidez en las organizaciones. Para lo cual, se deberán implementar acciones a tomar dentro del plan de continuidad del negocio, como, por ejemplo; la financiación, las inversiones, que aseguren el desarrollo de las actividades y el cumplimiento de las obligaciones de pago.

Indicadores El estudio de Lino (2017), menciona que la información generada en este reporte financiero permite a la gerencia tomar decisiones en cuanto: (a) evaluar la capacidad que tiene una la compañía en el cumplimiento de sus compromisos u obligaciones; (b) identificar problemas de liquidez y por tanto determinar las acciones que se consideren necesarios para superar los mismos; (c) presupuestar el efectivo requerido por la entidad; (d) realizar proyecciones y estimaciones. Asimismo, Ortega (2018), plantea que el flujo de caja es la herramienta que valora la situación financiera de una entidad, puesto que muestra el saldo o flujo neto que resulta de las actividades económicas, que pueden ser las ventas, inversiones, entre otras. De esta manera, está íntimamente relacionada con la liquidez y determinar el efectivo mínimo y máximo que se requiere para las dichas operaciones. De esta manera y en consecuencia con lo que el autor plantea, el flujo de caja permite: (a) determinar adecuadas

políticas de financiamiento que se requieran, (b) tomar decisiones en cuanto al uso del efectivo; (c) evaluar la rentabilidad de la organización. Foret (2020), describe que en el flujo de caja se muestran las salidas y entradas de partidas monetarias de una entidad en un plazo, señala que el análisis del flujo de caja es clave. Por ello menciona tres tipos de flujos de caja; (a) flujo de caja operativo; (b) flujo de caja de inversión; (c) flujo de caja financiero. Asimismo, hace referencia a cinco formas de calcular el flujo de caja, dependiendo del análisis que se requiera:

- Cash Flow (CF): Si cobran todos los ingresos y se cancelan todos los gastos: $CF = \text{Resultado ejercicio} + \text{amortizaciones} + \text{provisiones}$

- EBITDA: La diferencia del cash Flow es que elimina resultados financieros y algunos extraordinarios:

$$EBITDA = \text{Resultados Explotación (BAIT)} + \text{Amortizaciones} + \text{Provisiones}$$

- EBITDAR: La empresa hace una reestructuración, el EBITDAR muestra la situación del flujo de caja:

$$EBITDA + \text{Costes de reestructuración} - \text{EBITDA} + \text{Costes de renta}$$

- Cash Flow Operativo (CFO): Es la gestión operativa del efectivo, lo que genera la empresa en su actividad:

$$CFO = EBITDA +/- \text{Existencias} +/- \text{Deudores} +/- \text{Acreedores}$$

- Cash Flow Libre (CFL): Tesorería que tiene la empresa sin considerar variaciones en activo no Corriente, este dato se puede obtener del estado de flujos de efectivo:

$$CFL = CFO - \text{Inversión en activo operativo (CAPEX)}$$

Los autores antes mencionados, describen las características e importancia de la elaboración de una adecuada proyección de flujos de efectivo para el óptimo desempeño de una empresa. Así mismo, es preciso señalar que, al considerar una proyección de flujos de efectivo, se considera también una herramienta importante; la proyección de ventas, que permite estimar las ventas en un periodo determinado; A continuación, algunas definiciones de proyección de ventas:

Proyección de Ventas: Torres (2015)³², describe a las ventas como el corazón de una empresa, destaca la importancia de la proyección de ventas a través de una planificación y organización adecuada en el área de ventas, esto permite realizar una estimación exacta posible con respecto a lo que se puede vender en el ejercicio, considerando la retención de

³² Torres, V. (2015). Administración en ventas. Grupo Editorial Patria. México. Recuperado de: <https://elibro.upc.elogim.com/es/ereader/upc/39394?page=68>

clientes existentes y la captación de nuevos clientes, sobre esa base se elabora una proyección realista de ventas y los objetivos de ventas. Torres (2017), relaciona la proyección de ventas con la elaboración y obtención de las metas comerciales fijadas por la empresa, destaca la función comercial porque es la que lleva a cabo la relación empresa y mercado. Para ello, se establece un análisis de ventas y el diseño de estrategias que faciliten dicha proyección, esta será una cifra estimada que permitirá conocer la previsión de ventas de una empresa en un tiempo determinado a través de métodos cuantitativos y cualitativos de estadística.

Barbei (2017)³³, en su investigación exploratoria y descriptiva señala que las estimaciones son indispensables para determinar y explicar si existe calidad en la información respecto al futuro de la empresa, esto supone el análisis de la eficacia de la empresa para que la presentación de una estimación mejore la información. Así mismo, considera que los estados financieros vienen a ser el principal producto del sistema contable donde se deben reflejar estas estimaciones de tal manera que sea útil para la toma de decisiones. También señala que, los estados financieros comprenden estimaciones, que son presentadas usando el juicio, basando en información confiable más próxima, siempre exista incertidumbre sobre el futuro.

Barona (2015), Determina en su investigación que, es necesario que las entidades efectúen estimaciones y opiniones contables críticos que se basan en la historia de la compañía con la finalidad de establecer el valor de activos y pasivos de manera razonable. Quedando reflejado en la determinación de las políticas contables convenientes para la organización.

5.3.2. Evaluación del deterioro

Norma Internacional de Contabilidad NIC 36: Deterioro del valor de los activos. Esta norma tiene por objetivo prescribir aquellos procedimientos que deben aplicar las entidades para garantizar que el valor de sus activos este contabilizado de manera correcta, es decir, que el valor que consta en los libros no sea superior al valor que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta; caso contrario el activo habrá sufrido deterioro y la entidad debe reconocer una pérdida por deterioro del valor del activo (NIC 36, 2018). La NIC 36 es una de aplicaciones del conservadurismo contable descrito anteriormente. Definiciones de la NIC 36 Los conceptos principales en la NIC 36 son definidos a continuación:

³³ Barbei, A. y otros (2017). *Estimaciones contables en estados financieros de publicación: Lineamientos de una propuesta de investigación*. Universidad Nacional de La Plata. Buenos aires, Argentina

- Deterioro de valor: El deterioro de valor de los activos es la condición existente cuando los beneficios económicos futuros, es decir, el valor de recuperación de los activos fijos en uso o en disposición son menores a su valor neto en libros (Escobedo, 2015)³⁴.
- Valor en libros: Es el “importe o valor por el que aparece registrado un activo en el balance general, después de haberse descontado la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor de ese activo” (NIC 36, 2018, párr. 6).
- Valor recuperable: Es el máximo valor o importe que se pueda recuperar de un activo entre su precio de venta neto en el mercado (valor razonable – costos de disposición) y su valor en uso (NIC 36, 2018, párr. 6).
- Valor razonable menos costos de disposición: Es el valor o importe que se puede obtener por la venta de un activo en un mercado libre, menos los costos atribuibles a dicha enajenación sin tomar en cuenta los gastos financieros y los impuestos por las ganancias (NIC 36, 2018, párr. 6).
- Valor en uso: Es el valor actual de los flujos futuros de efectivo estimados, que se esperan obtener por la utilización y funcionamiento continuado en el tiempo como de su eventual desapropiación al final de la vida útil y descontados a una tasa apropiada (NIC 36, 2018, párr. 6).
- Pérdida por deterioro: La pérdida por deterioro de un activo es la “cantidad en que el valor en libros de un activo excede a su valor recuperable y se debe reconocer de manera inmediata en el resultado del periodo” (NIC 36, 2018, párr. 6)
- Unidad Generadora de Efectivo: Es el conjunto o grupo identificable de activos más pequeño capaz de generar entradas de efectivo para la entidad, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos (NIC 36, 2018, párr. 6). Identificación de un activo que podría estar deteriorado La norma exige a las empresas efectuar un análisis al final de cada periodo de presentación de la información financiera para evaluar si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo o grupo de activos; de ser el caso, “la entidad estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable, con el propósito de mantener los registros de los activos a su valor real y proceder a reconocer una pérdida por deterioro del valor del activo” (NIC 36, 2018, párr. 9)³⁵.

³⁴ Escobedo, R. (23 de Junio de 2015). *Auditoría del deterioro. En el valor de los activos y evidencia de revisión*. Obtenido de AUDITOOL: <https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/3453-auditoria-del-deterioroen-el-valor-de-los-activos-y-evidencia-de-revision>

³⁵ Norma Internacional de Contabilidad 36. (2018). Deterioro del Valor de los Activos.

A continuación, se presentan algunos indicadores que permiten la identificación de un activo en deterioro y así poder comprobar si existe una pérdida por deterioro del valor de un activo, que se encuentran en el párrafo 12 de la NIC 36. Al momento de evaluar la existencia de algún indicio la entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios: Fuentes externas de información

- Existencia de indicios observables que indican que el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más de lo esperado como consecuencia del paso del tiempo o como resultado del uso normal (NIC 36, 2018, párr. 12).
- La entidad sufrirá cambios significativos que tendrán repercusiones negativas en el entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en el que opera o en el mercado al que se destina el activo (NIC 36, 2018, párr. 12).
- “Incrementos en las tasas de interés de mercado que podrían afectar a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuyan considerablemente su importe recuperable” (NIC 36, 2018, párr. 12).
- El valor en libros de los “activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil” (NIC 36, 2018, párr. 12). Fuentes internas de información
- “Existencia de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo” (NIC 36, 2018, párr. 12).
- El activo ha sufrido cambios significativos en su manera de uso o en la forma en que se espera usar. Así como su desuso, planes para discontinuar o reestructurar operaciones y planes para vender los activos antes de la fecha programada (NIC 36, 2018, párr. 12).
- Se dispone de evidencia que indica que el “desempeño económico del activo es o será peor de lo esperado. Es decir, los flujos netos de efectivo reales derivados de la operación del activo, que son significativamente peores a los presupuestados, están disminuyendo y más aun causando pérdidas operacionales” (NIC 36, 2018, párr. 12). Si se consigue determinar que existe algún indicio de que un activo puede estar deteriorado, esto significaría que “la vida útil restante, el método de depreciación o el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados de acuerdo con la Norma aplicable, incluso si no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo considerado” (NIC 36, 2018, párr. 17). Medición de importe recuperable Para la medición del importe recuperable ya sea de un activo individual o de una unidad generadora de efectivo se debe “determinar el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso de estos y así escoger el mayor valor que vendría a ser lo máximo que se pueda recuperar del activo o de la UGE”. Por lo tanto, si cualquiera de esos

valores excede el valor en libros del activo se cree que este no ha sufrido deterioro de su valor (NIC 36, 2018, párr. 18).

5.3.3. Estimación del Valor razonable

Para estimar el valor razonable del activo menos los costos de venta se toman en cuenta su valor de mercado, es decir, “el valor que pactan en una negociación libre y entre un comprador y vendedor interesados, deduciéndose de ello aquellos costos incrementales por la venta tales como: trámites legales, costos de desmontaje o desplazamiento del activo, corretaje” (NIC 36, 2018, párr. 28). Y cualquier costo adicional que posibilite al activo quedar listo para su respectiva venta. Estimación del valor en uso Para determinar el valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo se debe realizar lo siguiente:

a) Proyectar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final, determinando así los flujos netos de efectivo futuros.

b) Aplicar la tasa de descuento a dichos flujos futuros, las tasas utilizadas para actualizar estos flujos serán las tasas antes de impuestos.

5.3.4. Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

Como se ha mencionado, el deterioro de valor de un activo existe cuando su valor en libros excede su valor recuperable, por tanto, la pérdida por deterioro será ese exceso y se deberá reducir hasta que alcance su importe recuperable. Por consiguiente, “debe ser reconocido inmediatamente como un gasto en el resultado integral del período a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado” (NIC 36, 2018, párr. 60). Y si aquel activo fuese revaluado, entonces dicha pérdida se reconocerá directamente como un cargo contra el superávit por reevaluación, y lo que exceda del importe revaluado se cargara como gasto en el resultado. Adicionalmente, “una vez reconocida la pérdida por deterioro, se deben hacer los ajustes correspondientes en los rubros de depreciación con el objeto de distribuir el nuevo valor en libros menos el valor residual a lo largo de su vida útil restante” (NIC 36, 2018, párr. 63)

5.3.5. Medición del valor razonable

En este contexto, la implementación del Valor razonable (VR), para la medición posterior de múltiples activos, tanto financieros como no financieros, se presentó como un motor

de la modernización de la información financiera y, por tanto, de la adopción de las NIIF (Bassemir y Novotny-Farkas, 2018; Biondi, 2011; Power, 2010). El valor razonable (VR) se define como el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada, es decir, el valor razonable es un “comodín semántico” que la norma utiliza, para que el profesional contable, entienda que herramientas contables de reconocimiento, medición y valuación, debe utilizar según los elementos de los estados financieros, y según las necesidades de cada momento en los hechos económicos.(Rivera Caceres, 2019).³⁶

Uso del valor razonable en la medición posterior de activos fijos bajo las NIIF...Valderrama, M., Arias, M., y Gómez, M. entre participantes del mercado (IASB, 2021). Este criterio de medición presenta dificultades operativas y de fiabilidad, especialmente frente a la inexistencia de mercados activos para múltiples activos no financieros, así como altos costos en su implementación (Biondi, 2011; Richard, 2017)³⁷. En la categoría de activos fijos se incluyen la propiedad, planta y equipo (PP&E), los intangibles, las propiedades de inversión (PI) y los activos biológicos. Esta denominación (activos fijos) reconoce el debate en torno a la (in)conveniencia de extrapolar los criterios de medición y valoración propios de los instrumentos financieros —como el Valor razonable— a activos que tienen una “naturaleza” distinta y para los cuales, aunque se les asigne una función de carácter financiero en un modelo de negocio dado, no siempre existen mercados activos para la determinación de precios como lo establece el valor razonable (Biondi 2011; Iatridis y Kilirgiotis, 2012; Richard, 2017)³⁸.

Diversas investigaciones en el contexto internacional están presentando evidencia empírica sobre la aplicación del VR en la medición de los activos fijos (Alhaj y Aladwan., 2015; Cairns et al., 2011; Da Veiga et al., 2015; Gonçalves et al., 2017; Hlaing y Pourjalali, 2012; Sangchan et al., 2020; Silva-Filho et al., 2013; Taplin et al., 2014; Wahyuni et al., 2019). Se ha identificado que la medición posterior, para varias clases de activos fijos en empresas cotizadas, ha sido mayoritariamente el costo histórico (Nobes, 2013; 2015; Nobes y Parramon, 2013). En cuanto a los factores o variables que explican la

³⁶ Nota de Clases Reconocimiento contable de Activos Bajo NM, Realizado en Diciembre 2019

³⁷ Biondi, M. (2011) *Artículo de Revista: Título de la Revista: Contabilidad y auditoría* (Buenos Aires) Título de la Revista Abreviado: Contab. audit. (B. Aires) Editor Institucional: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

³⁸ Richard, 2017). El estadounidense **Richard** H. Thaler fue premiado con el Nobel de Economía **2017**, por "su contribución a la economía conductual"

elección contable en la medición posterior de los activos fijos, los resultados no son completamente convergentes (Da Veiga et al., 2015; Sellhorn y Stier, 2019).

En Latinoamérica, la adopción legal de las NIIF inició desde la primera década del siglo XXI (Cardona, 2018; Laínez et al., 2004; Mongrut y Winkelried, 2019). En diferentes países de la región, las NIIF son requeridas no solo para la información financiera de empresas cotizadas en mercados de valores, sino también en los informes de grandes empresas no cotizadas. La investigación sobre los efectos de la aplicación de las NIIF en la región está emergiendo en los últimos años (Cardona, 2018; de Moura et al., 2020; Mongrut y Winkelried, 2019; Rico-Bonilla et al., 2020; Rincón-Soto y Gómez-Villegas, 2021). Las implicaciones de la medición posterior al VR en activos fijos podrían ser muy significativas para economías cuyos mercados de valores son poco profundos y con baja bursatilidad, como es el caso de los países latinoamericanos (Duarte y Mascareñas, 2014; Murphy, 2020; Zunino et al., 2007).

5.3.6. Caracterización de las herramientas utilizadas por el profesional contable para poder cumplir con la emisión de los estados financieros antes y después de la pandemia y la gran depresión

El Desarrollo de las instituciones contables en Estados Unidos antes de 1929 Los orígenes de la contabilidad en EE. UU. los encontramos en gran medida, como es de esperar, en el Reino Unido. En Gran Bretaña se dio el primer informe emitido por un contable, y es que, tras estallar la burbuja de la Compañía del Mar del Sur en 1721, se presentó un informe en el que se revelaba el fraude entre los directores de la empresa. Allí también se aprobaron las primeras leyes, como la de 1844, que establecieron la obligatoriedad de presentar un balance y un estado de pérdidas y ganancias a los accionistas. Con ello apareció la profesión de contable. Esto tuvo lugar principalmente a partir de la creación de las primeras sociedades hacia la segunda mitad del siglo XIX. El desarrollo que vio Reino Unido en la contabilidad se vería después reflejado en EE. UU. hacia el tercer cuarto del siglo XIX y principios del siglo XX, con la inmigración de contadores británicos que sirvieron como guía de los contadores locales y muchos de ellos fundarían las primeras firmas de contabilidad de los EE. UU. Hacia 1870 la industria en EE. UU. estaba en auge, lo que aumentó la inversión británica.

Los inversores ingleses y escoceses a fin de tener controlado el dinero que tenían invertido en la bolsa norteamericana enviaron a sus auditores para comprobar el buen funcionamiento de las once (11) empresas en las que invertían. Esto posteriormente se vería reflejado en el aumento de la creación de firmas de contabilidad en EE. UU. por parte de los inmigrantes.

Muchas de estas firmas con nombres que quizá no sean conocidos, a través de fusiones u otro tipo de asociaciones, acabarían siendo las que hoy se encuentran dentro del Big Four: Deloitte, KPMG, Ernst & Young y PWC. Como se verá en el siguiente punto, en la década de 1880 se hicieron intentos de profesionalizar la profesión con la creación de distintas asociaciones, como el Instituto de Contadores y Tenedores de Libros de Nueva York en 1882 o la Sociedad Americana de Contadores Públicos (SACP) en 1886. En gran medida fueron los inmigrantes los que impulsaron esta profesionalización y la consolidación de la Contaduría Pública estadounidense. De todos modos, a continuación, se verá más detalladamente, que en un espacio muy corto de tiempo hubo muchas asociaciones y ninguna de ellas logró el reconocimiento de todo el país y no pudo agremiar a todos los contadores de EE. UU. Después de la Gran Depresión se buscó la fórmula para unificar a todos los contables del país. El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (IACPC) fue oficialmente constituido como tal en 1957, aunque realmente su origen lo tiene en 1886 con la creación de la Sociedad Americana de Contadores Públicos (SACP). Como se verá a continuación el proceso hasta llegar al que hoy conocemos como IACPC fue bastante complejo y lleno de cambios. Actualmente el IACPC es la organización profesional nacional de Contadores Públicos Certificados (CPA o Certified Public Accountant) en los EE. UU. y establece normas éticas y normas de auditoría de los EE. UU. Además, es la responsable de desarrollar y calificar el Examen Uniforme de CPA. Es decir, es la responsable de otorgar el título de contador o Chartered Accountant en EE. UU. En EE. UU., el CPA es una licencia para prestar servicios de contabilidad al público y la concede cada uno de los 50 estados para ejercer en ese estado. Además, todos los estados, excepto Hawái, han aprobado leyes de movilidad para permitir que los CPA de otros estados ejerzan en el suyo. Actualmente para ser reconocido como CPA en Estados Unidos, han de cumplirse una serie de requisitos: aprobar un examen de certificación nacional, contar con un grado universitario, tener 150 horas de estudio, y demostrar un año de experiencia práctica relacionada con la contabilidad (Rico, 2017: 81)³⁹ y este título es muy importante, ya que sólo un CPA puede preparar un estado financiero auditado. El IACPC tiene su origen muchos años atrás y es interesante conocer la historia de las asociaciones de contadores para poner en contexto la Gran Depresión de 1929. En 1882, se creó el Instituto de Contadores y Tenedores de Libros de Nueva York, “Institute of Accountants and Bookkeepers of the City of New York”, aunque el nombre se cambió oficialmente en 1886 por el de Instituto de Contadores (IC). Este fue uno de los primeros 12

³⁹ Rico, Y. M. S. (2017). *Evolución de la profesión contable en Estados Unidos: una revisión de mitad del siglo XIX y siglo XX*. Lúmina, 18, 60-89

esfuerzos que se hizo para establecer la profesión de contable en Estados Unidos (Romeo & Kyj, 1998: 29)⁴⁰. En sus primeros años no consiguió el reconocimiento oficial del contable, algo que Miranti (1990)⁴¹ atribuye a la falta de reconocimiento de la profesión por muchos líderes de gobierno, y la falta de agencias federales que regularan la economía de la sociedad americana (Rico, 2017: 71). Cuatro años después, en 1886, se constituyó la Sociedad Americana de Contadores Públicos (SACP). Esta última a diferencia de otras organizaciones reunió a contadores de muy alto nivel y llamó la atención de los grandes bancos de inversión (Rico, 2017: 72). La Sociedad Nacional de Contadores Públicos Certificados (SNPCPC) se creó en 1897, tras el reconocimiento legal de la profesión en Nueva York. El objetivo principal de esta sociedad era unificar a todos los Contadores Públicos Certificados que ejercían en EE. UU. y cualquiera que tuviera un certificado de la Universidad del Estado de Nueva York podía ser miembro de la sociedad. La organización en sí duró hasta 1899, año en el que se fusionó con la SACP. La fusión supuso una gran ventaja para los miembros de ambos grupos, así como para la profesión en su conjunto (Edwards, 1955: 247). Muchas de las organizaciones profesionales creadas hasta la fecha no se sentían representadas por la SACP, y por ende crearon la Federación de Sociedades de Contadores Públicos de los EE. UU. de América (FSCP) en 1902. La Federación tenía el objetivo de unir a todas las organizaciones profesionales creadas hasta el momento, ya que hasta entonces habían mostrado poca unidad en asuntos de carácter nacional (Edwards, 1955: 248)⁴². En esa época ninguna de las sociedades agremiaba a todos los contadores del país y es por esto por lo que se veía primordial una organización que lo hiciera, y que presionara por una regulación nacional. Y es que los intereses de la profesión exigían una organización nacional de contables y en 1905, como resultado de los esfuerzos del comité conjunto de las dos organizaciones, se alcanzó el objetivo de una organización nacional. Así, la Federación de Sociedades de Contadores Públicos (FSCP) y la Sociedad Americana de Contadores Públicos (SACP) se fusionaron con el nombre de esta última. La fusión de las sociedades fue un intento de nacionalizar la profesión, con un control centralizado desde dentro (Edwards, 1955: 249). Sin embargo, la fusión no tuvo el impacto esperado y la falta de uniformidad en cada uno de los estados paso factura. Así, la SACP no consiguió la autoridad para obligar la adopción de reglamentaciones sobre la profesión (Rico, 2017: 74). En 1916 la SACP fue

⁴⁰ Romeo, G. C., & Kyj, L. S. (1998). The forgotten accounting association: The Institute of Accounts. *Accounting Historians Journal*, 25(1), 29-55

⁴¹ Miranti, P. (1990). *Accountancy Comes of Age: The develop*

⁴² Edwards, J. D. (1955). Public accounting in the United States, 1896-1913. *Accounting Review*, 240-251.

reorganizada bajo la denominación de Instituto Americano de Contadores (IAC). Hasta ese momento, cada uno de los estados que tenía leyes de CPA en vigor preparaba su propio examen. Esto daba lugar a diferentes requisitos y normas de admisión a la profesión. El IAC creó su propio examen de certificación y fue puesto a disposición de los estados que lo quisieran aplicar. En 1921 se constituyó de forma privada la Asociación Nacional de Contables Públicos Certificados (ANCPC). Esta organización privada era en realidad una fábrica de certificados en la que cualquiera, sin tener en cuenta su formación o experiencia, podía obtener un certificado de CPA por un precio. El gobierno de los EE. UU. interpuso una demanda y en 1923 desapareció poniendo fin a su corta vida (Edwards, 1958: 93). También en 1921 se creó la Sociedad Americana de Contadores Públicos Certificados (SACPC) con la intención de agrupar exclusivamente a los contadores públicos que tuvieran una certificación (Rico, 2017: 74). Esto se debía a que para entonces el Instituto Americano aceptaba como miembros a contadores sin certificación. El requisito exigido para ser miembro de esta sociedad era tener un certificado de CPA otorgado por cualquier estado. Por cada 50 miembros un estado tenía derecho a elegir a un representante y cualquier estado con menos de 50 miembros debería elegir un representante (Edwards, 1958: 96). Tras este resumen de las asociaciones para el periodo anterior a 1929, se puede observar que la profesión de la contabilidad no estaba todavía unificada, además, existían conflictos entre las diferentes organizaciones. En este contexto se hace más entendible como las empresas que a ojos del inversor inexperto podían parecer solventes, realmente no lo eran y es que sin una regulación nacional en el ámbito contable podía pasar lo que pasó con la empresa sueca Kreuger & Toll que se verá más adelante.

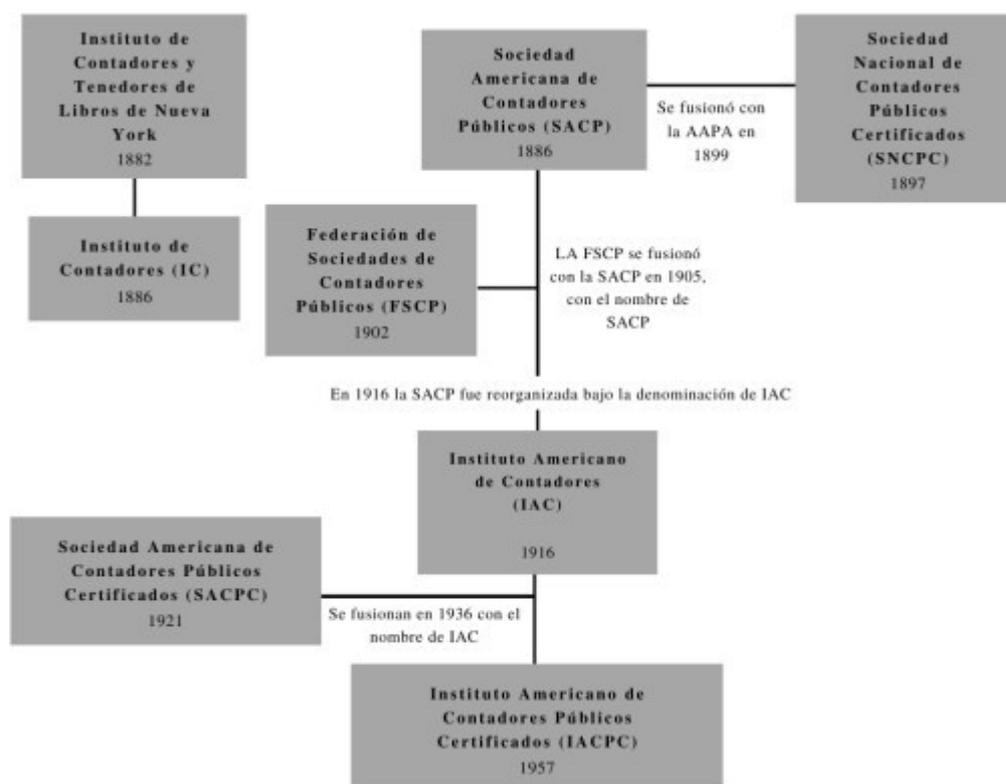


Figura 1. Evolución de la institucionalización del IACPC. Fuente: Elaborado por Samaniego, 2022, p..14

Cuando se aprobó la ley de CPA en Nueva York, cualquiera que quisiera obtener el certificado debía tener al menos veinticinco años y tres años de experiencia satisfactoria en la práctica de la contabilidad. Los exámenes abarcaban la teoría de la contabilidad, la contabilidad práctica, la auditoría y el derecho mercantil. Este modelo de examen recibió muchas críticas ya que supuestamente no reflejaba lo que sabía de verdad un contable. Además, había poca uniformidad en los requisitos de las distintas juntas estatales. Ante esto, en 1916 el IAC creó su propio examen de certificación y fue puesto a disposición de los estados que lo quisieran aplicar. En cuanto a la educación, desde el principio se reconoció que el desarrollo de la profesión contable debía realizarse a través de ella, y en el año 1900, trece universidades e institutos universitarios impartían cursos de contabilidad. A partir de 1905, se decidió publicar una revista que pusiera a disposición del público y de la profesión las ponencias contables presentadas en las convenciones con fines educativos. En noviembre de 1905 se publicó el primer número del Journal of Accountancy como órgano oficial de la profesión (Edwards, 1955: 247). Los estados que contaban con unas leyes CPA tenían unos estándares de los logros educativos y profesionales que no eran uniformes, y hacer frente a esto era muy difícil porque como ya se ha mencionado, había que tratar con 48 legislaturas diferentes para conseguir la uniformidad. En algunos estados no se exigía ninguna formación previa antes de

presentarse a los exámenes, mientras que en otros se aplican normas muy estrictas que implicaban un amplio curso de contabilidad y varios años de experiencia. Con el paso de los años la oferta de formación en contabilidad aumentó significativamente y en 1916 ya existían 116 universidades que ofrecían títulos de administración de empresas con especialización en contabilidad (Véase Figura 2). Además, muchas de estas universidades ofrecían cursos dirigidos especialmente a la obtención del certificado de CPA (Edwards, 1958: 88, 98).

ACCOUNTANCY
TYPEWRITING, SHORTHAND
(Gregg and Pitman) CIVIL SERVICE,
PENMANSHIP, ETC.
 Open Every Day and Evening
WASHINGTON
BUSINESS COLLEGE
POTEET & WHITMORE, PROPS.
1321 G St. N.W. Next to Epiphany Church
 PHONE M. 9671

ACCOUNTANCY
 La Salle University course of personal instruction leads to C. P. A. in comparatively short time.

Steward's Business College
 Accredited
1202 F St. N.W. Main 8671

Figura 2. Publicidad en prensa de cursos de contabilidad en varias universidades estadounidenses, 1920. Fuente: Evening Star [Washington, DC], 24 de octubre de 1920, p. 19.

La auditoría se ha ido desarrollando con el paso del tiempo, pero es cierto que en sus inicios no estaba tan avanzada como lo está ahora. Desde su inicio hasta 1929, su objetivo principal era el descubrimiento y prevención de fraudes, irregularidades y errores. En cuanto a la metodología de trabajo del auditor desde 1880 hasta 1900 consistía en hacer una revisión detallada y exhaustiva de todas o prácticamente todas las anotaciones contables registradas con los comprobantes justificativos de tales transacciones. Desde 1900 a 1929, ante el acelerado incremento del volumen de muchas empresas, los auditores no podían verificar todas las transacciones de las grandes empresas, por lo que hacían una revisión basada en un muestreo de únicamente algunas transacciones contables. Desde 1880 a 1929 el trabajo del auditor cubría únicamente el balance (Masgráu, 1978: 160-

163)⁴³. Como se verá a continuación en un ejemplo del informe anual auditado de US Steel Corporation el informe emitido incluía el balance auditado y la certificación de los auditores independientes. La regulación contable en Estados Unidos antes y después de 1929 El desarrollo económico de la época y la necesidad de contar con unas reglas de actuación común son la principal causa del progreso en la regulación contable, dado que inician un proceso de homogeneización de los criterios para elaborar los estados financieros de las empresas (Túa Figura 2. Publicidad en prensa de cursos de contabilidad en varias universidades estadounidenses, 1920. Fuente: Evening Star [Washington, DC], 24 de octubre de 1920, p. 19. 16 Pereda, 1985: 26). Y como se puede ver, la que fue abriendo camino fue la SACP. Los orígenes de la regulación contable en EE. UU. suelen relacionarse habitualmente con el inicio de la Gran Depresión, y es que es cierto, que como bien se ha visto en los apartados anteriores, hasta después de la Gran Depresión, los contadores americanos no contaban con un código legal uniforme que los guiara y en consecuencia actuaban desde un sentido práctico que se fundamentaba en los conceptos (Rico, 2017: 77). Sin embargo, aunque la regulación se institucionalizó y comenzó a desarrollarse de una manera más notable a partir de la Gran Depresión, también es cierto que con anterioridad se pueden observar ciertos movimientos y actuaciones que sembraron las bases de la regulación contable (Túa Pereda, 1985: 27). En 1896, el gobernador de Nueva York, L. P. Morton, firmó la primera ley de CPA, es decir, se reconoció legalmente la profesión en el estado de Nueva York. El título de CPA debía obtenerse mediante un examen profesional administrado por la Universidad de Nueva York. Podría decirse que la regulación contable en EE. UU. tiene sus orígenes en esta ley, que según Carey (1969)⁴⁴ marcaría el inicio de una profesión contable acreditada en los EE. UU. Muchos otros estados siguieron a Nueva York reconociendo legalmente la profesión. En aquel entonces, las grandes empresas de contabilidad ejercían en más de un estado, y muchas veces también en el extranjero, por lo que el reconocimiento del gobierno nacional hubiera supuesto ejercer fuera del estado de origen sin dificultades. Debido a esto muchos contables públicos, deseaban una licencia que reconocieran todos los estados de EE. UU. (Edwards, 1955: 241). En 1894 la SACP aprobó una resolución avanzando su primera norma, está relacionada con el balance, con una diferenciación de

⁴³ Masgráu, E. G. (1978). La auditoría independiente en los Estados Unidos: Evolución de sus objetivos y técnicas. *Revista española de financiación y contabilidad*, 155-181.

⁴⁴ Carey, J. L. (1969). *The rise of the accounting profession. From technician to professional, 1896- 1936*. Nueva York: American Institute of Certified Public Accountants

partidas según su liquidez y exigibilidad. En 1913 se ratificó la Decimosexta Enmienda a la Constitución de los EE. UU., con la que se aprobó una nueva ley del impuesto sobre la renta. Con la incorporación de la ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades, las empresas se veían en la necesidad de preparar un estado de ingresos y gastos, y dicha tarea fue realizada por los contables públicos. En aquel momento, ya existía un grupo de miembros de la profesión contable bien formados, por lo que la entrada en vigor no supuso un problema. Eso sí, la demanda de contadores públicos aumentó considerablemente. Adicionalmente, con el impuesto a las ganancias excedentes de 1917 se mejoró y amplió la posición de los contables, ley que tenía la intención de sufragar los gastos de la Primera Guerra Mundial. Otro hito importante se dio en 1917. Como resultado de la insistencia de someter a auditoría obligatoria de los estados financieros y de contar con reglas uniformes para todos los estados, el IAC elaboró una serie de normas para la preparación de los balances, que fue publicada en 1917 en el Boletín de la Reserva Federal con el título de Uniform Accounting. En 1918, el IAC comenzó a publicar los Special Bulletins, cuyo contenido puede considerarse el primer estándar de escritura importante que apareció en los EE. UU (Túa Pereda, 1985: 27)⁴⁵. Para finales de 1928, la profesión de contable público ganó reconocimiento y alcanzó relevancia nacional. Las leyes sobre impuestos de 1913 y 1917 pusieron en el foco al contable al que se recurrió por primera vez para que ayudara a preparar las declaraciones de la renta, y desde ahí pudo ofrecer a sus clientes otros servicios beneficiosos. Esto se vio reflejado con el incremento de empresas de contabilidad en EE. UU. Además, que el tamaño de las empresas estadounidenses no parase de incrementar, influyó en que las empresas de contabilidad también aumentarían. Para 1928, todavía no existía una estricta uniformidad en las leyes de los distintos estados ni en los exámenes que se aplicaban a los candidatos. Tampoco se habían establecido los límites exactos de las responsabilidades y obligaciones de los contables (Edwards, 1958: 88). Se puede observar que la regulación de la contabilidad comenzó antes de la Gran Depresión, pero es cierto que no existía una documentación legal ni una autoridad que regulara los procedimientos contables y es por eso por lo que la profesión contable se regía desde las normas sociales y no a través de normas oficialmente impuestas. La llegada de la crisis aceleró e impulsó la emisión de normas e inició el camino para llegar a los procedimientos actuales. La década de 1920, también conocida como los felices años 20, fue una época de prosperidad económica para

⁴⁵ Tua Pereda, J. (1985). Los principios contables: de la regulación profesional al ámbito profesional. Revista Española de Financiación y Contabilidad, 15(46), 25-56.

EE. UU. y en la que el mercado de valores vivió un crecimiento irracional. Muchos inversores inexpertos, decidieron invertir su dinero en la bolsa por el simple hecho de que esta no paraba de subir, aunque no tenían los conocimientos necesarios. En la teoría, los inversores profesionales se basan en los estados contables de las empresas para conocer la situación de estas y a partir de ahí, valoran si la inversión puede ser beneficiosa o no. Esto no fue lo que hicieron muchos inversores minoristas. Es cierto que muchas empresas, como es el caso de US Steel Corporation, tenían sus cuentas auditadas y estaban a disposición de los inversionistas, pero muchas otras no presentaban los estados contables y todo era muy opaco, como en el caso de Kreuger & Toll. Resumiendo, la euforia bursátil que se vivió en aquella época, junto a que la información de las empresas no era del todo transparente, hizo que casi todos los valores de las diferentes empresas que cotizaban en bolsa subieran, pagando un precio muy por encima de su valor real, es decir, sobrevalorándolas. En el siguiente apartado se analizan los casos de US Steel Corporation y Kreuger & Toll. Las enormes pérdidas sufridas por la caída de los precios de las acciones en 1929, puso en relieve la importancia de la auditoría externa de las empresas estadounidenses. La profesión contable tuvo cada vez más trabajo en estas empresas por voluntad propia de los empresarios y por las exigencias legales impuestas a las empresas durante la década de 1930. Además, había la sensación de que unos métodos de contabilidad adecuados y las auditorías independientes podrían haber evitado algunas de las pérdidas financieras de la época. Es por eso por lo que a partir del crac del 29 se pueden ver muchos cambios y nuevas leyes que cambiaron el paradigma de la contabilidad de las empresas estadounidenses (Edwards, 1956: 446). La crisis financiera de 1929 es una de las más importantes de la historia de EE. UU., y fue seguida, en un plazo de cinco años, por los cambios más amplios en los 18 requisitos de información financiera en la historia de EE. UU. (Barton & Waymire, 2004: 67)⁴⁶. El definitivo fortalecimiento de la regulación profesional se consiguió a partir de muchos cambios: En 1929, con la crisis en plena efervescencia, la Federal Reserve Board⁴⁷ publicó un panfleto titulado “Verificación de Estados Financieros” (Verification of Financial Statements) y produjo una serie de cambios en la auditoría independiente. En el panfleto, se indicaba que el auditor debía asumir la responsabilidad del alcance requerido dependiendo del sistema de control interno. Si era bueno, podía bastar con la realización de pruebas, pero si

⁴⁶ Barton, J., & Waymire, G. (2004). Investor protection under unregulated financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 38, 65-116

⁴⁷ Federal Reserve Board. (1929). *Verification of Financial Statements*

no era tan bueno, el auditor podía considerar necesario verificar la totalidad de las transacciones registradas en los libros. El alcance del trabajo indicado en las instrucciones del panfleto incluía la verificación del activo y el pasivo de una empresa comercial en una fecha determinada, la verificación de la cuenta de resultados del período examinado y el examen del sistema contable con el fin de determinar la eficacia del control interno (Federal Reserve Board, 1929: 1). Es decir, se introdujo la cuenta de pérdidas y ganancias como estado a revisar y el control interno debía ser revisado y evaluado adecuadamente. En 1930, nació el Committee on Cooperation with the Stock Exchange (Comité de Cooperación con las Bolsas de Valores), que es el antecedente del actual Financial Accounting Standards Board (FASB), cuyo objetivo principal es establecer y mejorar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA O GAAP) y es la organización responsable de establecer las normas contables para las empresas públicas de EE. UU. Después del crac financiero de 1929, la bolsa de EE. UU. vivió un desconcierto terrible que fue consecuencia de la falta de informes financieros provistos por las grandes empresas. Ante esta situación, el presidente de la Bolsa de Nueva York tomó la medida de que a partir del 1 de julio de 1933 todas las empresas con intención de solicitar la cotización de sus acciones de dicha bolsa debían acompañar un informe de auditoría de balance de cuenta de pérdidas y ganancias, es decir, para listarse en la bolsa debían auditar sus estados financieros. Además, el 31 de diciembre de 1933 el Comité de Cooperación con las Bolsas de Valores del Instituto Americano de Contadores presentó al Comité sobre Aceptación de Cotización de la Bolsa de Nueva York el modelo de dictamen de los auditores independientes en el informe de la empresa, el cual decía lo siguiente: Hemos efectuado un examen del balance de la compañía X al 31 de diciembre de 1933, y del estado de resultados y beneficios acumulados del año 1933. En conexión con el mismo, hemos examinado y comprobado los registros contables de la compañía y obtenido información y explicaciones de la dirección y de sus empleados; hemos realizado también una revisión general de los métodos contables y de las operaciones y cuentas de resultados del 19 año, pero no realizamos una auditoría detallada de las transacciones. En nuestra opinión, basada en tal examen, el balance, el estado de los resultados y beneficios acumulados adjuntos presentan razonablemente, de acuerdo con principios de contabilidad aceptados uniformemente mantenidos por la compañía durante el año sujeto a revisión, su posición al 31 de diciembre de 1933, y los resultados de sus operaciones por el año (Masgráu, 1978: 163). Como se verá más adelante en el informe anual auditado de US Steel Corporation, la estructura es muy parecida, por no decir la misma. En este último

dictamen, se encuentra la expresión “principios de contabilidad aceptados” y es que en 1934 la Junta General anual del Instituto Americano de Contadores aprobó cinco principios de contabilidad considerados básicos que le habían sido recomendados por el Comité de Cooperación con las Bolsas de Valores, y además añadió un sexto. Estos seis principios o normas considerados básicos que fueron adoptadas por los miembros del Instituto se referían al tratamiento de aspectos relativos a: 1) beneficios no realizados; 2) beneficios de capital; 3) beneficio obtenido en compañías subsidiarias con anterioridad a la fecha de adquisición; 4) acciones en tesorería; 5) las cuentas y efectos a cobrar a empleados, empresas o compañías afiliadas, y 6) capital donado (Masgráu, 1978: 164).

Antes de la década de 1930, ninguna ley o reglamento obligaba a las empresas a auditar sus estados financieros. En el año 1933 la Bolsa de Nueva York aceptó la petición del Instituto Americano de Contadores para exigir a todas las empresas que cotizaban en bolsa a presentar un balance certificado por un contador público a fin de medir la veracidad de los estados financieros de las empresas cotizadas y administrar la admisión a cotización oficial de estas. Las sentencias de la Bolsa de Nueva York fueron muy posiblemente uno de los pasos más importantes en el campo de la auditoría en los últimos años. Fue la primera vez que los informes anuales de las empresas que cotizaban en la Bolsa de Nueva York debían ser certificados por contables públicos (Edwards, 1956: 448). Otro punto de inflexión importante fue la creación de la Ley de Valores de 1933 (Securities Act), la Ley del Mercado de Valores de 1934 (Securities Exchange Act of 1934) y la Comisión de Bolsa y Valores (U.S. Securities and Exchange Commission o SEC). La Ley de Valores de 1933 obligó a divulgar la información pertinente sobre los valores ofrecidos y vendidos públicamente y el objetivo principal era exigir a los emisores que divulgaran completamente toda la información material que un accionista razonable necesitaría para decidirse sobre la posible inversión. Es importante resaltar que reconoció legalmente al Contador Público Certificado. El 6 de junio de 1934 se creó la Ley del Mercado de Valores, la cual exigía expresamente que las empresas emitieran estados financieros anuales dirigidos a los accionistas y estos fueran auditados por contables públicos o certificados independientes, instaurando así 20 criterios de seguridad de la inversión. La Ley de 1934 también estableció la Comisión de Bolsa y Valores (SEC). Estas normas que surgieron de la Ley de Valores de 1933 y la Ley del Mercado de Valores de 1934 eran supervisadas por la SEC. Esta entidad tendría absoluta autoridad en materias contables y podría prescribir los detalles que debían ser mostrados en el balance y los métodos que debían ser aplicados en la preparación de los reportes (Rico, 2017: 79). En cuanto a la

metodología de trabajo, al igual que en años anteriores predominaba el concepto de muestreo y dependiendo del control interno la amplitud de los muestreos variaba, y como cambio sustancial, la auditoría incluyó por primera vez el estado de beneficios acumulado. Además, otro cambio que puede pasar por alto es la manera en que los auditores emitían el informe. En los primeros años y como se puede ver en los ejemplos anteriores los auditores utilizaban la frase “certificamos que el balance a esa fecha y la cuenta de resultados relativa están correctamente preparados a partir de ellos”. En cambio, ahora se decía en nuestra opinión... Es decir, cambiaron el “certificamos” por “en nuestra opinión”, ya que no podían asegurar con exactitud que todos los datos mostrados en los estados financieros fueran exactos y fidedignos. En 1939, el Instituto Americano de Contadores (IAC) aprobó el panfleto titulado “Extensiones de los procedimientos de auditoría” donde se trataba la obligatoriedad de la confirmación de las cuentas y efectos a cobrar y la observación física de los inventarios existentes para determinar su existencia. Un año antes, se descubrió el fraude de McKesson & Robbins, empresa cuyos estados financieros eran auditados por una firma popular y que contabilizó activos y transacciones falsas. A partir de ahí se fueron creando nuevas normas que fueron mejorando la auditoría hasta llegar a lo que es hoy día. También el modelo de dictamen fue cambiando continuamente, consecuencia de los cambios que se iban estableciendo. En 1936 la Sociedad Americana de Contadores Públicos Certificados (SACPC) y el Instituto Americano de Contadores (IAC) se fusionaron convirtiéndose en "una organización nacional", conservando el nombre de Instituto Americano de Contadores. Con la fusión de las dos organizaciones parece que se alcanzó finalmente la unidad en la profesión contable. La organización fue la responsable de elaborar los procedimientos de auditoría generalmente aceptados (Edwards, 1956: 470). En cuanto a los CPAs, a partir del 1 de enero de 1938, todos los candidatos al examen para la obtención del certificado CPA debían ser graduados de un curso aprobado de nivel universitario, tras haber completado un curso aprobado de cuatro años de escuela secundaria (Edwards, 1956: 460). Hoy en día, la regulación de los CPAs está más clara y es que los contadores en los EE. UU. tienen que ser un CPA cualificado con el fin de ofrecer sus servicios de contabilidad para el público, es decir sólo los CPAs están legalmente capacitados para emitir dictámenes de atestación (incluida la auditoría) sobre estados financieros. Además, todos los estados menos Hawái, permiten que los CPA de otros estados ejerzan en el suyo. En cuanto a los requisitos mínimos, están tener 150 unidades semestrales de educación universitaria, 21 y un año de experiencia relacionada con la contabilidad, además de aprobar el examen

(CPA Exam Requirements By State, s.f). Con todas estas nuevas regulaciones que surgieron a partir de 1929 la profesión contable ganó popularidad en EE. UU., y la demanda de estos aumentó.

La constante actualización en TIC no solo es para los profesionales que se encuentren en estado activo (Laborando) dentro de una empresa, sino también para contadores (auditor, sindico y el revisor fiscal) independientes; aquellos que no pertenecen a ninguna organización o compañía, debido a que su desarrollo, conocimiento y habilidades dependen mucho de sus próximas contrataciones, que se han visto afectadas por la falta de conocimiento en competencias tecnológicas, y estas son nuestro tema principal. Esta investigación denominada herramientas tecnológicas que permiten el ejercicio de la labor del revisor fiscal en medio de la crisis de la pandemia Covid-19, se ejecutó en mediano plazo. Aplicando actividades dirigidas y pertinentes para el logro del éxito, se le planteo a los profesionales, un proyecto directo donde se denominó el beneficio que obtendrían al realizar la práctica de las actividades sugeridas. La realización de las actividades genera conocimiento 3 colectivo, donde la demanda seria elevada debido a que no solo los contadores que gocen con este beneficio directo sean los más aplicados para la capacitación, al contrario, la mayor parte de contadores inscritos en el colegio de contadores se verán interesados en realizarlo. La actualización es fundamental para la continuidad de una labor apropiada, debido a que el nuevo rol del contador público le exige salir de su actuar tradicional, así lo expone (Lache, 2021, p. 3)⁴⁸

Las herramientas tecnológicas, son todos los software o aplicaciones que facilitan el acceso a la información y la conectividad entre las personas, es definida por Ramírez (2020, p. 14)⁴⁹ como “aquellos programas o aplicaciones que nos permiten tener acceso a la información, y están a disposición de todas las personas, en la mayoría de los casos, de manera gratuita”. Estas herramientas están a disposición de las personas para que las aprovechen de la manera que mejor los beneficie, en el caso del revisor fiscal, las herramientas tecnológicas que le permitan acercarse a la presencialidad y así mismo en el procesamiento de los datos. En la tabla 1, se aprecia la clasificación de las herramientas tecnológicas según (Ramírez, 2020, p. 14).

⁴⁸ Lache , J.(2021). El nuevo rol del contador público le exige salir de su actuar tradicional. Tomado de:<https://actualicese.com/habilidades-comportamiento-y-tecnologia-tres-conceptos-queda-ben-conjugar-los-contadores-publicos/>

⁴⁹ Ramírez Barrera, B. S., García Niño, M. C., & Zambrano Miranda, M. d. J. (2021). Análisis del sector textil-confecciones en la ciudad de Cúcuta para el año 2012. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 6(11), 150-177. Obtenido de <http://www.unilibrecucuta.edu.co/ojs/index.php/gestionyd/article/view/524/646/>

Tabla 1. Herramientas tecnológicas

HERRAMIENTA	FUNCIONES
Procesadores de texto	Permite desarrollar trabajos, informes, notas, cuentos. El más utilizado es Word. También permite la inclusión de imágenes, gráficos y sonidos.
Presentaciones multimedia	Una de las principales herramientas para las presentaciones multimedia es Power Point, en esta se pueden incluir videos, organigramas, sonido, imágenes, textos, tablas, y demás, en cada presentación.
Diseño de fotos	Para la edición de fotografías el programa más utilizado es Photoshop, nos permite utilizar varios efectos para lograr un resultado profesional.
Diseño de folletos	Con respecto al diseño de folletos Publisher además en él se pueden desarrollar tarjetas personales, boletines, volantes e invitaciones. Es muy común ya que el diseño se puede hacer de una forma muy rápida y sencilla.
Hoja de cálculo	Entre las herramientas más utilizadas para realizar hojas de cálculo que permite realizar varias operaciones matemáticas de manera automática es Excel. Los datos pueden ser organizados en columnas y filas, además se puede adaptar para las necesidades de cada persona.

Fuente: Elaboración propia a partir de datos tomados de Ramírez (2020, p. 14).

El teletrabajo es la nueva normalidad, supone ventajas que según (Valencia, 2020)⁵⁰ son:

- Optimiza la comunicación: la tecnología no sólo simplifica la comunicación interna sino externa. Los empleados pueden enviar mensajes al instante sin interrumpir sus actividades diarias. También mejora comunicación con los clientes. Es más simple mantener el contacto a través de múltiples canales.
- Mejora el trabajo en equipo: la tecnología promueve e incorpora el trabajo en grupo. Ahora se pueden hacer documentos colaborativos a los que todos tienen acceso. Si se deben aprobar contenidos, la información está disponible para todos.
- Presencia global: avances como las redes sociales o las videoconferencias permiten localizar tanto a empleados potenciales como clientes de todo el mundo. Las empresas pueden establecer reuniones virtuales y distribuir datos por Internet. Esto hace posible que las empresas expandan su mercado sin necesidad de trasladarse (p. 11).

En el ámbito de actuación profesional del contador en el siglo XXI, es de vital importancia el análisis del contexto tecnológico. La revolución informática ha impactado fuertemente en la estructura organizativa de las empresas, achatándola, y en el contenido de los puestos de trabajo, enriqueciendo el contenido semántico de los datos e incrementando la confiabilidad en los sistemas de información, ya que, desde su origen, los datos son tratados con criterio técnico. Toda esta revolución tecnológica ha favorecido el cambio en el contenido de las áreas administrativo - contables. El nuevo contenido no

⁵⁰ Valencia, A. (2020). El impacto de la tecnología en el mundo del trabajo. Tomado de: <https://www.yaydoo.com/es/impacto-tecnologiatrabajo/#:~:text=La%20tecnolog%C3%ADa%20no%20s%C3%B3lo%20simplifica,a%20trav%C3%A9s%20de%20m%C3%BAltiples%20canales>

es histórico, sino que apunta al futuro: proyectar y gerenciar a partir de la información. Para poder entender la complejidad inherente a este contexto, subdividimos su estudio en:

- Comunicaciones
- Herramientas de tecnología de la Información. Según el trabajo de campo desarrollado en nuestra investigación, se determinó que los profesionales son más conscientes del impacto tecnológico en las comunicaciones que en el campo de la Tecnología Informática. Esto explica que la gran mayoría de los entrevistados posea teléfono celular (95%) en relación con un 27% que utilizan servicios de internet. Dentro de las telecomunicaciones, las áreas de impacto más significativas se ven en la telefonía móvil, en el uso de pagers con servicio de acceso a correo electrónico, y en la inminente desregulación de las empresas de telecomunicaciones; presentándose como alternativas estratégicas para el profesional, los servicios de llamada por cobro revertido (0-800), los servicios de cali back frente a las tarifas internacionales y el aprovechamiento de la red de satélites de órbita baja para transmisión satelital de correo electrónico, mensajes hablados, etc.). Por el lado de las herramientas de Tecnología de la Información, un porcentaje muy pequeño conoce los beneficios de Internet, y de ellos solo es significativa la utilización de servicios de Correo Electrónico y World Wide Web.

De este modo, surgen como tendencias de arquitecturas posibles para el desarrollo del ámbito profesional:

- Intranet como integración de los componentes del ámbito físico donde desarrolla su profesión (Estudio).
- Internet como puente de vinculación con el mercado globalizado
- Extranet para la vinculación con los clientes a través de páginas Web y como consolidación de "estudios virtuales" con grupos multidisciplinarios. Otros aspectos significativos son el desarrollo de Datawarehouses, los Sistemas Expertos y las herramientas de Data Mining. Creemos conveniente conceptualizar en forma breve el herramental que nos brinda la Tecnología Informática, a saber: Internet es una red lógica que combina varias redes físicas y permite operar sobre ellas viéndolas como una sola red virtual. Intranet es una red acotada al ámbito de una organización, construida con las mismas tecnologías de Internet (estándares y protocolos). También puede abarcar varias redes físicas. Esta plataforma establece una interfase homogénea para el acceso a la información (por ejemplo, a través de browsers de páginas Web). La información en una Intranet es privada por definición. Existe un sistema de seguridad que regula a los miembros de la organización el acceso a la red. Puede estar aislada de Internet, o

vinculada a ella. Extranet es una red semipública que extiende el concepto de Intranet, habilitando el acceso reconocido a clientes, socios estratégicos y proveedores; y brindándoles a cada uno de ellos servicios diferenciados. Data Warehouse o Almacén de Datos, consiste en un depósito analítico de información. El proceso por el cual se llega a este sistema se denomina Data Warehousing, y es una serie de partes y procesos que permiten el manejo y utilización adecuada de grandes bases de datos de diversos tipos (relacionales, jerárquicas, planas, etc.) sobre las que se construyen los sistemas operacionales. De dichas operaciones, se transfiere la información esencial al Data Warehouse, constituyendo metadatos (datos elementales que definen los formatos, acceso, navegación y administración de estos). El tamaño de estos almacenes de datos puede superar los 500 GB, caracterizándose por la posibilidad de su utilización inmediata, es decir mediante consultas en línea, sin que el usuario final pida la elaboración y ejecución de procesos especiales. Es de suma importancia el diseño de los elementos de datos, de modo que sean suficientes y estén seleccionados de acuerdo con lo que el negocio tiende a decidir. En este punto es donde el asesoramiento del Contador debería guiar a las áreas de sistemas que deben proporcionar infraestructura tecnológica y procesos sistematizados para obtenerlos. La estrategia de Microsoft, por ejemplo, plantea la creación de pequeños almacenes de datos que correspondan a sectores específicos de una organización (es lo que denomina Data Marts), para integrarlos posteriormente en un Data Warehouse Empresarial mediante el uso de una guía: Microsoft Data Warehousing Framework. Parte de la táctica es que los usuarios realicen análisis complejos de información desde herramientas muy sencillas y conocidas como MS Excel. Cargar los datos en Data warehouses reduce la carga en computadoras de producción y soportan el análisis cliente-servidor. Sistemas Expertos son programas de computadora que pretenden emular un experto (persona que tiene un alto conocimiento dirigido a la resolución de problemas dentro de un dominio restringido), razonando, interactuando, etc. como el experto. Pertenecen al campo de la Inteligencia Artificial, rama de las Ciencias de la Computación. Poseen una base de conocimiento (hechos y reglas respecto del problema), un motor de inferencia (basado en reglas) que permite recorrer el camino de alternativas para alcanzar la solución al problema, y una interfase para establecer preguntas al usuario y realimentar sus componentes. Así como la computación tradicional amplifica la capacidad de cálculo de los usuarios, los Sistemas Expertos amplifican la capacidad de razonamiento. Con estas herramientas, el analista puede acceder a los datos filtrados, ordenados y presentados de manera de poder interpretarlos, en un tiempo razonable para la vida de esos datos. Data

mining es el proceso asistido por computadora de hurgar y analizar enormes cantidades de datos y extraer significado de ellos. Permite a través de la potencia de las computadoras "hacer el trabajo sucio" en la búsqueda de información coherente en los grandes almacenamientos de datos. Data mining tiene un enorme campo de aplicaciones. Pueden categorizarse en:

a) Herramientas de consulta y reporte: sencillas de usar y enormemente simplificadas, requieren dirección humana de cerca y necesitan los datos de una forma especial.

b) Agentes inteligentes: virtualmente autónomos, son capaces de hacer sus propias observaciones y conclusiones, y pueden manejar datos en formato libre como párrafos o texto. Proviene del campo de los Sistemas Expertos. Un rango de herramientas computacionales como redes neuronales, sistemas basados en reglas, razonamiento basado en casos, aprendizaje de máquina, y programas estadísticos, solos o en combinación pueden ser aplicados para la resolución de un problema. Las bases de datos se miden hoy en giga y terabytes. En este ambiente de negocios feroz y competitivo, se necesita cambiar rápidamente esa cantidad de datos sin significado en significantes que guíen nuestras estrategias de comercialización, inversión y administración. Le llevaría a un analista mucho tiempo para interpretar 2 millones de libros (el equivalente de un terabyte) y descubrir tendencias importantes. El proceso de búsqueda con Data mining es básicamente iterativo, de modo que el analista revisa la salida y formula un nuevo conjunto de preguntas para refinar la búsqueda o elaborar sobre algunos aspectos del resultado de ella. Una vez que el proceso de búsqueda termina, el sistema de Data mining genera los reportes de resultados. Es entonces tarea del analista (humano) la interpretación de los resultados del proceso y tomar decisiones basadas en esas respuestas. La computación paralela (equipos con más de un procesador) acelera el proceso de búsqueda permitiendo múltiples consultas simultáneas.

5.4. Análisis si el camino y enfoque que están tomando los emisores de información financiera es la adecuada bajo contexto de incertidumbre.

Una vez más el mundo sorprendió y aquello que parecía solo hechos épicos de los libros de historia, hoy se convirtió en realidad, una pandemia a nivel mundial. Los Contadores se enfrentan al desafío de un cambio en la manera de llevar a cabo sus estructuradas labores. Una economía mundial cerrada, crisis económica y sanitaria, obligan al profesional a una capacitación profesional multidisciplinaria. Esto generó un uso intensivo de las tecnologías

existentes, tomando como punto de partida la formación a nivel global. Lo expresado en el párrafo anterior como punto de partida la formación a nivel global. Lo expresado en el párrafo anterior, afecta transversalmente la vida empresarial, de los mercados y de las organizaciones. Cambios veloces en el contexto económico y social, volatilidad de los mercados, expectativas cambiantes a nivel privado y público han generado incertidumbre y agudización de riesgos. La crisis económica que trajo consigo este virus, puso en jaque a las compañías a nivel mundial. No menores han sido los desafíos del Contador Público, quien ha sido partícipe necesario en su rol de asesoramiento, procurando colaborar con sus clientes en la reformulación de objetivos de corto y mediano plazo, reducir el impacto de la crisis sanitaria en materia impositiva, laboral y organizacional, identificando oportunidades y mitigando riesgos. Por su parte, aquellos Contadores enfocados en la auditoría de estados contables debieron reinventarse en su tarea, desde la planificación hasta la ejecución de dichas auditorías, priorizando conservar la confiabilidad de la información financiera. Por lo tanto, tal como señala Montilla Galvis & Herrera Marchena (2006)⁵¹ en la profesión contable se necesita ampliar horizontes y generar un verdadero despliegue profesional de servicios útiles a la sociedad. Para abordar los cambios narrados en los párrafos precedentes, se analizará en primer lugar los principios de contabilidad generalmente aceptados y el marco conceptual emitido por el IASB (International Accounting Standards Board), desde la óptica de un escenario de crisis económica y social. Según Rodríguez A. (2017) el marco conceptual define y establece los criterios y bases de reconocimiento y medición de los elementos que conforman los estados financieros, por lo tanto, el aporte que brindará su análisis será fundamental para comprender los nuevos caminos en materia contable. A lo largo del presente trabajo se analizará también, el impacto de la pandemia en cada una de las etapas en la que se desarrolla la auditoría enfocando en un análisis de las partidas de los estados contables, comparando el escenario tradicional y el nuevo escenario durante y post pandemia. También se desarrollará cómo deben ser leídos y analizados los estados financieros, ya elaborados y auditados, bajo este contexto. Finalmente se evaluará el rol ético del Contador en un escenario adverso. Todas estas nuevas rutinas y complejidades que trajo consigo en la labor del Contador Público la pandemia de Covid-19 han puesto en el ojo del debate el comportamiento ético en la profesión. Señala Aquel, (2010)⁵² que hoy se debe recuperar un curriculum que no

⁵¹ Montes Salazar C. A., Montilla Galvis O. D. J., & Mejía Soto E. (2006). Análisis del marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros conforme al modelo internacional IASB. *Estudios gerenciales*, 22, (101): 61-83.

⁵² Aquel S. (2010). La ética como eje transversal en la formación del Contador público. *Actualidad contable Faces*, 13, (21): 5-16

solo abarque un desempeño multidisciplinario si no que debe fomentar un nuevo compromiso que surge de actuar con responsabilidad.

El IFAC (International Federation of Accountants), Federación Internacional de Contadores en español, emitió ciertas consideraciones relacionadas con la auditoría de los estados financieros en épocas de Covid-19. Son situaciones que importan a los auditores, pero también a los que son auditados. Existe una incertidumbre sin precedentes en la economía, lo que puede afectar a los que gobiernan las empresas, así como a los que las auditan. Por ello se hace necesario que los auditores y preparadores de estados financieros estén atentos a situaciones que quizás en auditorías anteriores no fueron importantes, pero ahora sí lo son. Por ejemplo, la evidencia de auditoría necesaria para formar una opinión independiente puede ser distinta, considerando que hay restricciones de viaje, reducción de visitas a las empresas, ya sea por decisiones propias o de casa matriz y esto provoca varias consideraciones a tener en cuenta.

Los auditores deberán ejercitar el escepticismo y el juicio profesionales y los preparadores de estados financieros deberán cuidar como obtienen la información y respaldan las operaciones, sin olvidar el mantener un adecuado sistema de control interno en la empresa. Situaciones relacionadas con la evaluación del negocio en marcha, así como la valuación de activos y otras estimaciones contables, que quizás en el pasado no eran situaciones que preocupan al auditor, pueden a partir de esta crisis, ser temas de discusión y análisis. De forma similar, un preparador de estados financieros quizás no cuestionara la estimación de incobrables o el valor de determinado activo y esto no necesariamente se mantiene igual, pueden haber situaciones que indiquen cambios.

Por otra parte, el auditor deberá estar muy atento a los riesgos de auditoría que se determinen en la empresa, ya que, ante una realidad muy cambiante, deberán prestar especial atención a los cambios en el negocio y en la empresa, como por ejemplo reducción del negocio, cambios en la estrategia de la empresa, perdida de financiamiento, cambios en la regulación, modificaciones en el ambiente de control interno, posibles fraudes, etc.

Asimismo, la obtención de evidencia de auditoría es un aspecto muy sensible para considerar en estas circunstancias. El auditor no debería bajar la calidad de la evidencia a obtener para asegurar una opinión de auditoría. Por ejemplo, la imposibilidad de visitar un depósito y efectuar un recuento físico de mercaderías, no poder hacer una inspección ocular de un alta de activo fijo, no poder visualizar un documento original por no poder ir a la empresa, etc. Son situaciones que el auditor debe evaluar y necesariamente obtener la evidencia adecuada para sustentar una opinión. En cuanto a las estimaciones contables, el

grado de incertidumbre en las mismas aumenta con el efecto que la pandemia puede provocar en la situación económica. Por ejemplo, al no saber cuánto durará la crisis, las estimaciones pueden no ser lo suficientemente objetivas. Los criterios para estimar la incobrabilidad de las cuentas a cobrar pueden ser muy subjetivos al no tener antecedentes respecto a situaciones de crisis similares y no saber cómo la pandemia ha afectado a los clientes. El preparador de estados financieros deberá considerar el principio de empresa en marcha al elaborar los mismos. Para ello deberá considerar flujos de fondos proyectados y otra información que le permita asegurarse que la empresa está en condiciones de sobrevivir al menos por 12 meses luego de la fecha de emisión de los estados financieros, y esto no será fácil en un contexto de incertidumbre por la pandemia. ¿Quién puede preparar un flujo de fondos proyectado con cierta certeza para una actividad que esté paralizada por la crisis? Y el auditor deberá tener evidencia suficiente para asegurar que la empresa puede continuar como un negocio en marcha y que por lo tanto los estados financieros no preparados de acuerdo con valores de liquidación son correctos.

Por último, hay que mencionar que la opinión de auditoría puede ser modificada por las razones antedichas y que ese cambio en la misma no debería ser permanente mientras las situaciones que llevaron a ello se reviertan en el corto plazo. Lo mismo con los hechos posteriores a revelar, muchos estados financieros se han emitido desde la declaración de emergencia y seguramente, luego del cierre han surgido aspectos a considerar o nueva información que deberá ser revelada para una adecuada lectura de los estados financieros. Es imprescindible que tanto la empresa como el auditor estén actualizados en las últimas novedades de la profesión contable a efectos de minimizar errores o discusiones infértiles entre auditor y auditado.

5.5. Normas Internacionales de Auditoría - Aspectos a considerar en COVID-19

NIA	Aspectos para considerar
NIA 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría	

Escepticismo y juicio profesional.	El impacto del COVID-19 en las entidades económicas ha afectado las actividades de las mismas desde el año 2020 y a su vez la situación financiera y patrimonial de muchos de ellos, es importante que el auditor mantenga el escepticismo y juicio profesional por lo tanto se requiere evaluar de forma crítica la evidencia de auditoría obtenida, las respuestas a las indagaciones y la información facilitada por la dirección y los responsables de la entidad; para la formación de juicios razonables y fundados en relación al impacto del COVID-19 sobre los estados financieros de la entidad, el auditor se basará en los hechos y circunstancias que conoce y realizará las consultas internas y externas necesarias. Aplicar el juicio profesional requiere que el auditor respalde sus decisiones con evidencia suficiente y adecuada, evidencia que se puede ver afectada por los efectos del COVID 19. No obstante, cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material sobre los estados financieros, la evidencia de auditoría deberá ser mayor y de mejor calidad.
Obtención de evidencia adecuada y suficiente y riesgo de auditoría.	

NIA 210. Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

Responsabilidades de la dirección.	De los apartados que se incluyen en la carta de encargo de auditoría a considerar, por ser responsabilidades de la dirección: <ul style="list-style-type: none"> - La preparación de los estados financieros, que deberán reflejar los impactos del COVID-19, de tal manera que muestren la imagen fiel conforme al marco normativo de información financiera aplicable a la entidad. - Disponer de un control interno que permita preparar los estados financieros libres de incorrección material. En las actuales circunstancias, el control interno puede verse afectado por el impacto del COVID-19 en el desempeño habitual en las organizaciones. - Proporcionar al auditor el acceso a la información relevante y a las personas de la entidad que le permitan obtener la evidencia adecuada y suficiente sobre el impacto del COVID-19 en la entidad.
Emisión del informe y su entrega a la entidad auditada	Se deberá examinar a efectos de determinar si motivo del COVID-19 se viera afectada la fecha de emisión del informe inicialmente prevista, en cuyo caso, el auditor de cuentas detalla en un escrito, que deberá ser remitido a quien realizó el encargo de auditoría, las circunstancias y sus posibles efectos en la emisión del informe de auditoría. Dicho escrito deberá documentarse en los papeles de trabajo. Tomando en cuenta los plazos contractuales que, en su caso, se tomen en la carta de encargo (dentro del plazo mínimo del auditor y considerando los plazos legales de aprobación y publicación de cuentas aplicables a la entidad y las extensiones de dichos plazos contempladas)

NIA 220. Control de Calidad de la Auditoría de estados financieros

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría.	Las restricciones a la movilidad pueden dificultar que el auditor sucesor pueda contactar con el predecesor para recabar información sobre el encargo antes de aceptar el trabajo de auditoría o en el caso de que hubiera sido aceptado, basar una parte de su trabajo en las pruebas realizadas en años anteriores por el auditor predecesor, tal como se describe en la NIA. Considerando el plazo mínimo para la realización de su trabajo, los plazos legales de aprobación y publicación de cuentas aplicables a la entidad, si se encuentra ante una situación impuesta por las circunstancias (el COVID-19) y no imputables a él que le generan una imposibilidad absoluta de realizar su trabajo y que, en consecuencia, podría dar lugar a la renuncia a continuar con el contrato de auditoría o a no emitir su informe de auditoría.
---	--

NIA	Aspectos para considerar
Dirección, supervisión y realización del encargo. Revisión del encargo. Revisión de control de calidad del encargo.	Las medidas de confinamiento adoptadas para mitigar la expansión del COVID-19 han traído consigo una utilización casi exclusiva por parte de los auditores de los medios telemáticos dispuestos por sus organizaciones y también particulares, lo cual debería permitir: <ul style="list-style-type: none"> - La dirección, supervisión y revisión en los equipos de trabajo, dejando evidencia del cumplimiento de dichas responsabilidades en los papeles de trabajo. - Que el revisor de control de calidad del encargo pueda desempeñar su función y pueda completar su revisión antes de la emisión del informe de auditoría.

NIA 230. Documentación de auditoría

<p>Cuestiones significativas, conclusiones y juicios profesionales aplicados.</p> <p>Documentación de las discusiones con la dirección, sobre cuestiones significativas.</p> <p>Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría.</p>	<p>La evaluación del impacto del COVID-19 en los estados financieros de la entidad puede requerir la aplicación de juicio profesional significativo, por lo deberán quedar documentados de manera suficiente y adecuada para facilitar su comprensión. Se han de documentar las bases por las que el auditor ha considerado que es una cuestión significativa, las pruebas realizadas y la autenticidad de la documentación que hubiera manejado para alcanzar sus conclusiones. En este sentido, también deberá considerar incluir como documentación las actas de reuniones preparadas por el personal de la entidad y un resumen de las cuestiones discutidas con personal de la entidad o terceros de los que reciba asesoramiento.</p> <p>Las actuales circunstancias de incertidumbre generalizada acerca de los impactos a futuro del COVID-19 sobre las entidades auditadas pueden traer consigo, tal como se indica en la NIA 560, que después de la entrega del informe de auditoría, el auditor aplique procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o alcance conclusiones nuevas debiendo documentar adecuadamente el proceso que haya llevado a cabo.</p>
<p>Compilación del - archivo final de auditoría.</p>	<p>El auditor ha de reunir toda la documentación del trabajo de auditoría y compilar el archivo de trabajo después de la fecha del informe de auditoría, debiéndose cerrar el archivo de trabajo.</p>

NIA 240. Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude

<p>Incorrección material debida a fraude.</p> <p>Factores de riesgo de fraude.</p>	<p>Los efectos provocados por el COVID-19 pueden aumentar el riesgo de incorrección material debida a fraude (información financiera fraudulenta y apropiación indebida de activos), que además puede verse agravado si se produce elusión de controles por parte de la dirección. Son factores de riesgos de fraude en el contexto del COVID-19:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La presión que puede sufrir la dirección y los órganos de gobierno de la entidad ante los descensos de la demanda, tensiones de liquidez o incumplimiento de compromisos, entre otros, que amenazan la estabilidad o rentabilidad de la entidad y las expectativas de terceros, lo que puede incrementar el riesgo de fraude de información financiera. - También la presión sobre la dirección o los empleados puede incrementar el riesgo de fraude por apropiación indebida de activos, especialmente ante posibles despidos de trabajadores, impagos o disminución de sus remuneraciones causados por el descenso de la actividad por el COVID-19.
<p>Escepticismo profesional.</p>	<p>Tal como ya hemos indicado, el auditor debe mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría, prestando especial atención a posibles cambios en la actitud de la dirección y de los órganos de gobierno de la entidad y también a la documentación que se le entregue (en su mayoría electrónica), a los registros de transacciones y a las manifestaciones de la dirección en el contexto del COVID-19.</p>
<p>Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material debido a fraude.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Revisará las estimaciones contables de la dirección (especialmente las nuevas estimaciones que el COVID-19 haya requerido), prestando especial atención, tal como se indica más adelante en la NIA 540, a los sesgos que pudieran representar un riesgo de incorrección material debida a fraude. - Revisará el fundamento empresarial de posibles transacciones significativas ajenas al curso de los negocios o inusuales que se registren o se desglosen por efecto del COVID-19 (desinversiones, renegociaciones de deuda, etc.).

NIA	Aspectos por considerar
NIA 250. Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros	
<p>Responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que</p>	<p>Al evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener efecto material en los estados financieros habrá de tenerse en cuenta las medidas extraordinarias adoptadas por las autoridades nacionales e internacionales para hacer frente al impacto de COVID-19. En algunos casos dichas medidas extraordinarias flexibilizan ciertos requerimientos (como los plazos de formulación y aprobación de cuentas por las entidades) y en otros casos imponen nuevos requerimientos.</p>

puedan tener efecto material en los estados financieros.

NIA 260. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados.	Tanto si el trabajo se planifica con posterioridad al momento en que, de forma generalizada, los países adoptaron medidas extraordinarias para la contención de la pandemia ocasionada por el COVID-19, como si ya se hubiera planificado con anterioridad, el auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad, entre otras cuestiones, el impacto del COVID-19 sobre los riesgos significativos y las áreas de mayor riesgo de incorrección material, tanto las ya identificadas en la planificación inicial como las que surjan motivo del COVID-19.
Hallazgos significativos de la auditoría.	Es aconsejable la comunicación de sus efectos sobre la planificación, realización y extensión de los procedimientos de auditoría por parte del auditor. Otras cuestiones que el auditor debe considerar en sus comunicaciones son: <ul style="list-style-type: none"> - Como el COVID-19 ha impactado a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. - Las dificultades que pudiera haber encontrado para llevar a cabo su auditoría (obtención de información, acceso a determinadas personas, ejecución de determinados procedimientos de auditoría, entre otras). - La estructura y el contenido del informe de auditoría está afectado por consideraciones adicionales derivadas del COVID-19.

NIA 265. Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección de la entidad

Deficiencias significativas de control interno identificadas por el auditor.	Entre las cuestiones a considerar por el auditor a la hora de determinar si una deficiencia en el control interno es significativa en las circunstancias originadas por el COVID-19, están: <ul style="list-style-type: none"> - La subjetividad y complejidad de las estimaciones. - Los controles en el proceso de información financiera que pudieran no funcionar adecuadamente ante las restricciones de acceso a las instalaciones, limitaciones tecnológicas o dificultad en el control por fallecimiento o enfermedad, entre otros. - Los indicios de que no están evaluando eficazmente los riesgos que afectan a la entidad con consecuencia del COVID-19. - Incorrecciones detectadas por los procedimientos del auditor sobre el impacto del COVID-19 en la entidad que el control interno de la entidad no evitó, o bien no detectó ni, por tanto, corrigió.
--	---

NIA 300. Planificación de la auditoría de estados financieros

Estrategia global de auditoría y Plan de auditoría.	En caso de auditorías cuya planificación no se hubiera realizado todavía, al establecer la estrategia global de auditoría y desarrollar el correspondiente plan de auditoría deben considerarse los impactos o posibles impactos del COVID-19 y de las medidas económicas y sociales aprobadas para paliarlos, tanto en los estados financieros como en la actividad de la sociedad. Impactos que pueden afectar a: <ul style="list-style-type: none"> - Los procedimientos de valoración del riesgo: para obtener conocimiento de todos los aspectos significativos relacionados con el COVID-19 que afecten a la entidad y a su entorno, incluido su control interno. - Los procedimientos de auditoría posteriores: para responder a los riesgos de incorrección material identificados y valorados a la luz de las nuevas circunstancias generadas por dicha situación.
---	---

Actualización estrategia global de auditoría y plan de auditoría.

En caso de auditorías ya en curso, el auditor deberá evaluar si es necesario actualizar y modificar la estrategia global y el plan de auditoría. Las circunstancias derivadas de la situación actual pueden suponer no sólo la modificación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría planificados inicialmente (como por ejemplo tener que evaluar si es posible sustituir una estrategia de auditoría basada en controles por otra basada en procedimientos sustantivos ante la imposibilidad de validar la eficacia operativa de estos), sino también la incorporación de nuevos procedimientos.

NIA 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

Conocimiento de la entidad y su entorno.

Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo con el fin de disponer de una base para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, el auditor deberá obtener conocimiento de todos los aspectos significativos relacionados con el COVID-19 que afecten a la entidad y a su entorno, como pueden ser, por ejemplo:

- Medidas administrativas, económicas y sociales adoptadas por las autoridades, incluyendo las medidas fiscales y los programas de ayuda pública.
- Otras políticas gubernamentales que afecten al desarrollo de la actividad de la entidad: políticas monetarias, políticas arancelarias o de restricción al comercio, etc.
- Evolución de los mercados en los que la entidad desarrolla su actividad.
- Operatividad de la entidad: disponibilidad de recursos, accesibilidad y movilidad, continuidad de las actividades, etc.
- Aspectos laborales de la entidad: acuerdos con trabajadores.
- Rupturas de la cadena de suministros.
- Impactos en la continuidad de clientes.
- Disponibilidad de fuentes de financiación.

Conocimiento del control interno.

A la vista de las nuevas circunstancias en que se encuentra la entidad, pueden producirse alteraciones en su sistema de control interno, que pueden afectar tanto a controles anteriormente existentes (algunos de los cuales pueden no seguir siendo de aplicación), como a la aparición de nuevos controles que puedan sustituir a los anteriores. El auditor debe obtener conocimiento de estas modificaciones en la medida que los controles sean relevantes para la auditoría.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, se ven afectadas por los efectos y posibles efectos del COVID-19 en la entidad.

En relación con las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, las que en mayor medida pueden verse afectadas por los efectos de la situación actual posiblemente serán las de valoración, clasificación y comprensibilidad e integridad. Sin ánimo de ser exhaustivos, las áreas que más pueden verse afectadas estarán relacionados con aspectos como:

- Información sobre la naturaleza y el nivel de riesgo procedente de instrumentos financieros (riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de mercado).
- Estimaciones de deterioro de activos.
- Impacto derivado de la ruptura o posible ruptura de covenants u otras condiciones en préstamos y otros acuerdos de financiación que hagan o puedan hacer la deuda exigible.
- Impacto de la ruptura o riesgo de ruptura de la cadena de suministro.
- Impacto de la suspensión o terminación de contratos y evaluación y su posible consideración como un contrato oneroso.
- Recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos.
- Información requerida en memoria.
- Informar y determinar el factor que afecte a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Revisión de la valoración del riesgo.

El COVID-19 podría reevaluarse como alto (ver en este sentido el apartado de la NIA-ES 570). En estas circunstancias, determinados factores pueden determinar que los riesgos de incorrección material sean mayores, como son:

- Mayor intervención de la dirección para especificar el tratamiento contable.
- Mayor intervención manual para recoger y procesar datos.
- Cálculos o principios contables complejos.
- Naturaleza extraordinaria de las transacciones, que pudieran dificultar a la entidad la implementación de controles sobre sus riesgos.
- Cuestiones de juicio significativas sobre estimaciones contables sujetas a diferentes interpretaciones.
- Juicios subjetivos o complejos o que requieren hipótesis sobre los efectos de hechos futuros; por ejemplo, el juicio sobre el valor razonable.

NIA 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría

Importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.

En la determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, el auditor debe tener en cuenta el impacto que el COVID-19 puede tener, entre otros factores, en los elementos de los estados financieros en los que tiende a centrarse la atención de los usuarios de los mismos, el entorno sectorial y económico en el que la entidad opera o en su estructura de propiedad o la forma en la que se financia. En la situación actual, el auditor deberá evaluar si, en función de las circunstancias específicas de la entidad, deben establecerse niveles específicos de importancia relativa para aquellos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que en caso de contener incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, cabría razonablemente prever, que influyen en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros. Algunas áreas para considerar en las que se debe evaluar la necesidad de un nivel específico de importancia relativa podrían ser: desgloses a incluir en la memoria de las cuentas anuales en relación con la situación generada por el COVID-19, estimaciones contables, proyecciones futuras, cumplimientos contractuales, provisiones y contingencias, etc.

Importancia relativa para la ejecución del trabajo.

Revisión de la importancia relativa.

Para las auditorías iniciadas en las que ya se ha fijado un nivel de importancia relativa, tanto para los estados financieros en su conjunto como para la ejecución del trabajo, el auditor debe evaluar la necesidad de revisar dichos niveles de importancia relativa en base a los efectos que el COVID-19 puede

NIA

Aspectos a considerar

NIA 330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados

Respuestas globales.

Las respuestas globales a los riesgos de incorrección material en los estados financieros derivados del COVID-19 pueden consistir en:

- Insistir en la necesidad de mantener el escepticismo profesional en la actuación del equipo de trabajo.
- Equipo de trabajo con mayor experiencia o con cualificaciones específicas o recurrir a expertos.
- Mayor supervisión del equipo de trabajo por parte del socio o gerente.
- Modificar la naturaleza, momento o la extensión de los procedimientos de auditoría, por ejemplo, aplicando en mayor medida procedimientos sustantivos.

Procedimientos de auditoría posteriores.	<p>En las auditorías iniciadas con anterioridad al COVID-19, y en base a la revisión de la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, derivada de dicha situación, se debe considerar si los procedimientos de auditoría posteriores son adecuados para responder a dichos riesgos, para lo cual se debe:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Evaluar si los procedimientos de auditoría posteriores diseñados y aplicados anteriormente siguen siendo válidos en cuanto a su naturaleza, momento de realización o extensión. En este sentido, es importante tomar en consideración las medidas de confinamiento impuestas por las autoridades, que pueden imposibilitar la realización de determinados procedimientos que requieran de presencia física o de documentación que no se encuentre disponible. - Diseñar y aplicar nuevos procedimientos de auditoría posteriores, teniendo en cuenta las circunstancias y limitaciones derivadas de la situación actual.
Pruebas de controles.	<p>En caso de que el auditor haya realizado pruebas de controles para comprobar la eficacia operativa de los controles relevantes, deberá evaluar la conveniencia de volver a comprobar dicha eficacia operativa, bien repitiendo las mismas pruebas de controles o diseñando y realizando nuevas pruebas, a la luz de las nuevas circunstancias de la entidad como consecuencia del COVID-19 (restricciones de movilidad y acceso, trabajo en remoto, etc.).</p>
Procedimientos sustantivos.	<p>Se deben diseñar y aplicar procedimientos sustantivos para cada transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material, pudiendo provocar el COVID-19 que algunos que no lo eran, pasen a serlo.</p>

NIA	Aspectos a considerar
Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros.	<p>Los procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros del ejercicio actual deben hacer especial énfasis en la realización de procedimientos sustantivos como:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La comprobación de la concordancia de los estados financieros con los registros contables. - El examen de los asientos del libro diario y de otros ajustes y desgloses materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros.
Procedimientos para riesgos significativos.	<p>Si algún riesgo de incorrección material ha pasado a considerarse significativo como resultado de los efectos del COVID-19, se deberá:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Aplicar procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo. - Realizar pruebas de controles en el periodo actual, con las consideraciones anteriormente realizadas, si se tenía previsto confiar en los controles sobre dicho riesgo.
Adecuación de la presentación y de la información revelada.	<p>En las circunstancias actuales, adquiere mayor relevancia la evaluación por el auditor de la presentación global de los estados financieros, incluyendo la comprobación de la incorporación de toda la información requerida en relación con la situación del COVID-19 y sus efectos en la entidad auditada.</p>
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría.	<p>Las dificultades para obtener evidencia, como consecuencia del COVID-19, pueden afectar a la conclusión del auditor respecto a si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder emitir una opinión. Estas dificultades no son excusa para la obtención de dicha evidencia, por lo que, si el auditor no puede obtenerla, expresa una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros, de conformidad con la NIA 705.</p>

NIA 402. Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios

<p>Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno.</p>	<p>El impacto que haya tenido el COVID-19 en una organización de servicios utilizada por la entidad auditada, puede afectar la obtención de conocimiento suficiente sobre la naturaleza y significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios y su efecto en los controles internos de la entidad, relevante para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, como al diseño y aplicación de los procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos. En especial se debe prestar atención a la capacidad de la organización de servicios para seguir prestando adecuadamente sus servicios, con medios humanos u operativos, así como posibles retrasos en la elaboración de la información financiera.</p>
<p>Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.</p>	
NIA 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría	
<p>Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas</p>	<p>Trata sobre la responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones, debidas a error o fraude, detectadas en la auditoría, y en su caso, de aquellas no corregidas en los estados financieros.</p> <p>Algunas incorrecciones relacionadas a los impactos del COVID-19 en los estados financieros podrían ser evaluadas como importantes y materiales. Estas pueden afectar al cumplimiento de los requerimientos normativos, obligaciones económicas y/o contractuales, y pueden suponer una omisión de información que a juicio profesional del auditor resulta importante para los usuarios de los estados financieros de la entidad a fines de entender y saber la situación de la compañía en tiempos de pandemia.</p> <p>El auditor debe entonces, requerir la acumulación de incorrecciones identificadas (excepto aquellas insignificantes), solicitar registro de las acumulaciones, evaluar el efecto de aquellas no corregidas y obtener la manifestación escrita de la Dirección detallando las incorrecciones no corregidas y sus efectos como inmateriales.</p>
NIA 500. Evidencia de Auditoría	
<p>Evidencia de auditoría suficiente y apropiada para alcanzar las conclusiones que respalden su opinión</p>	<p>En definición, la evidencia de auditoría es aquella información utilizada por el auditor para arribar a sus conclusiones, e incluye tanto información contable como otro tipo de información.</p> <p>Toda evidencia de auditoría debe ser:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Apropiada, es decir, debe tener relevancia y confiabilidad. - Suficiente, es decir, afectada por el riesgo de que existan errores significativos. <p>En el contexto de pandemia, es importante el tipo de procedimientos que se realizan con el fin de obtener la evidencia más relevante y confiable, puesto que se debe inspeccionar, confirmar, procedimientos analíticos o incluso recalcular. Las indagaciones siempre son importantes, y en este sentido el uso de la tecnología cobra un valor preponderante a la hora de llevar a cabo las indagaciones e intercambio de información, realizar las reuniones virtuales para las indagaciones y poder obtener la evidencia suficiente y adecuada que se espera. En este sentido, no sólo deben garantizarse las medidas de seguridad para la protección de la información, sino también establecer fehacientemente los mecanismos de intercambio de estas.</p> <p>De acuerdo con esas condiciones es que se espera que toda evidencia requerida para llevar a cabo la auditoría llegue en tiempo y forma, salvaguardando que en el contexto de pandemia es probable que ciertos procedimientos, propias de su naturaleza se vean afectadas (ejemplo: los inventarios físicos), y puede tornar más tiempo en completarlas.</p>

Incongruencia en la evidencia obtenida	La fiabilidad de la información obtenida en la evidencia es sumamente importante, se busca que tanto la obtenida por la entidad, como fuentes externas con relación a ella, nos brinden información confiable respecto de los asuntos que requerimos. El auditor debe obtener elementos de juicio válido y suficiente que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe, realizar su tarea dentro del principio de ‘economía’ y atender a las diferentes circunstancias de cada situación. En este sentido, el contexto del COVID-19 requerirá mantener el denominado ‘escepticismo profesional’ con relación a toda evidencia solicitada, a fin de detectar posibles incongruencias de lo obtenido y analizar la fiabilidad de estas.
NIA 501. Evidencia de Auditoría, consideraciones adicionales para partidas específicas	
Existencias en inventario físico. Particularidades en COVID-19.	Para los inventarios se deben comprobar la existencia y condiciones de los bienes. El auditor debe concurrir al conteo físico a fin de evaluar el procedimiento, observar el recuento, inspeccionar el inventario y realizar los procedimientos sobre los registros de inventario del recuento. En el contexto de pandemia, la concurrencia a los conteos físicos se vio frenada y en muchos casos directamente se imposibilitó la misma por cuestiones de índole sanitarias y gubernamentales que exceden a la decisión de la entidad. Cuando la presencia durante el recuento no es factible, existen procedimientos alternativos, como la inspección de documentación de la venta posterior de determinadas partidas de inventario que proporcionen evidencia adecuada y suficiente sobre la existencia y realidad de las existencias; como también es posible utilizar un soporte tecnológico que permita realizar el inventario con la participación a distancia del auditor y demás intervinientes de la compañía, asegurando la infraestructura adecuada, capacitación necesaria y autenticidad de los documentos que se utilizan, todo ello con la seguridad necesaria para resguardar las conclusiones a las que se lleguen, similar a un inventario físico pre-pandemia.
Custodia en poder de terceros	En este caso, el auditor debe requerir confirmación de la cantidad y condiciones (siguiendo para ellos la ISA 505), realizar inspecciones tanto de los documentos como de procedimientos apropiados, y obtener informes sobre los procesos de control. En el contexto del COVID-19 no varía el enfoque de lo marcado por la NIA 501.
Litigios o Juicios	En la evaluación de los litigios o juicios que puedan afectar los estados financieros, se deben realizar indagaciones a la gerencia (Carta de Gerencia), revisar las actas, evaluación del estado de estos y las posibles implicancias financieras que tengan, circularizaciones legales. Durante la pandemia es importante tener una comunicación directa con los asesores jurídicos de la entidad, agilizando la misma mediante correo electrónico y la documentación auténtica de la evidencia obtenida, y más aún obtener la confirmación de los asesores en fechas solicitadas, ya que la incertidumbre sanitaria del COVID puede provocar que se modifiquen evaluaciones de manera constante y en determinadas situaciones.

NIA 505. Confirmaciones externas

Procedimientos de confirmación externa.

Las confirmaciones externas son necesarias a fin de obtener validación sobre los saldos bancarios, cuentas por cobrar/pagar, titularidad de propiedades, inversiones y préstamos. Esta NIA indica la posibilidad de recibir confirmaciones externas a través de correo electrónico (según indica el A.12), pero que es importante crear un entorno seguro para poder mitigar los posibles riesgos sobre la información compartida, su fiabilidad y autorizaciones debidas, aumentando de esta manera la satisfacción para el auditor sobre la fiabilidad de dichas respuestas de confirmación externa. En el contexto del COVID-19 es importante el uso de firmas digitales y encriptaciones de ser necesario, a la hora de compartir la información entre el auditor y quien responde la confirmación externa, al ser el medio electrónico la principal forma de comunicación. .

Resultados de los procedimientos de confirmación externa.

Es importante en la situación de pandemia, poder mantener cierto escepticismo profesional ya sea para evaluar la fiabilidad y confianza de las respuestas recibidas en referencia a una solicitud de confirmación o si las respuestas negativas requieren revisar su valoración sobre los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, esperando un bajo nivel de excepciones y que no surjan otro tipo de consideraciones.

NIA 510. Auditoría de saldos iniciales; Primera Auditoría

Procedimientos de auditoría.

Según esta NIA, el objetivo es revisar que los saldos iniciales no posean errores materiales que puedan afectar a los estados financieros del periodo, la correcta traslación de los saldos de cierre del periodo anterior al actual, ver sus correcciones, y todas aquellas políticas contables aplicadas y presentadas de manera apropiada. Como procedimiento, para aquellas auditorías con cierre posterior a la declaración de la pandemia, es importante leer los estados financieros y el informe del auditor realizado, a fin de poder examinar la correcta aplicación de normas, revisar los papeles de trabajo, evaluar si fueron suficientes los procedimientos efectuados, y en caso de ser necesario, también la opción de realizar procedimientos especiales de acuerdo al contexto sanitario, solicitando a través de herramientas tecnológicas previamente acordadas y teniendo en cuenta los requisitos de seguridad y confiabilidad de los mismos.

NIA 520. Procedimientos analíticos

Procedimientos analíticos sustantivos.

El auditor puede realizar los procedimientos analíticos cercanos a la finalización de la auditoría para complementar su conclusión general respecto de los estados financieros sobre el cual emite su opinión.

Al determinarlos de manera específica para comprobar determinadas afirmaciones, se debe considerar los posibles análisis sobre los riesgos de incorrección material, y el hecho de que en contexto de pandemia el trabajo remoto es la principal opción, es necesario poder comprobar la fiabilidad de la información, y en especial los controles relativos a su preparación.

NIA 530. Muestreo de Auditoría

Diseño, tamaño y selección de la muestra

Como objetivo de la muestra, la misma proporciona una base razonable para que el auditor elabore sus propias conclusiones sobre el universo del cual extrajo la muestra seleccionada, en base a ello, es importante considerar los posibles procedimientos sobre los riesgos y la importancia que poseen y que puedan afectar al tamaño de la muestra. Los resultados obtenidos de la misma deberán requerir a la Gerencia de la entidad que investigue acerca de los errores encontrados ante la posibilidad de ajustes, como también determinar una nueva naturaleza, oportunidad y alcance de procedimientos adicionales a realizar. Las limitaciones impuestas por el contexto de pandemia no suponen que dichos procedimientos no sean aplicables a un elemento seleccionado, es decir, no debería ser sustituido.

Naturaleza y causa de desviaciones e incorrecciones	Es importante que el auditor analice que las desviaciones encontradas tengan una característica común, ya sea por tipo de transacción, ubicación o periodo de tiempo, y por eso debe prestarse atención a la posible existencia o no de incorrecciones que sean malintencionadas o con fraude, y que en el contexto de COVID-19 es importante tener un alto grado de certidumbre para saber si son representativas o no y extender los procedimientos de auditoría a la población.
NIA 540R. Auditoría de estimaciones contables	
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	Con relación al contexto sanitario, debe considerarse la revisión de aquellas estimaciones realizadas por la Dirección de la entidad en periodos anteriores previo al COVID-19, es decir, pueden no ser relevantes a la hora de valorar los riesgos actuales de incorrección material. Además de la revisión de valoración de riesgo asociado a las estimaciones (NIA 315), sobre todo en el caso de posibles fraudes y la cantidad de estimaciones que dieran lugar a riesgos significativos.
Respuestas a los riesgos de incorrección material.	Puede resultar más difícil la validación y fiabilidad de los datos utilizados por la Dirección a la hora de realizar las estimaciones, con relación a los procedimientos de auditoría sobre los riesgos valorados de incorrección material.
Procedimientos posteriores sustantivos para responder a los riesgos significativos	Debe replantearse el diseño y alcance de los procedimientos para aquellos casos en donde fue necesario reevaluar el riesgo de incorrección material.
Evaluación de la razonabilidad de las estimaciones contables y determinación de las incorrecciones.	En un escenario de una incertidumbre alta como lo es una pandemia aumentan las dificultades para determinar si las estimaciones realizadas por la dirección son las adecuadas de acuerdo con el marco de información financiera que se aplica.
Revelación de la información relacionada con las estimaciones contables.	Es importante revelar toda aquella información de los estados financieros, en relación con el análisis considerado al realizar las estimaciones relevantes e informar también los principales impactos que se pudieran producir en forma cualitativa.
Indicadores de un posible sesgo de la Dirección.	La mayor posibilidad de sesgo por parte de la Dirección, de manera intencionada o no, supone que el auditor debe mantener su escepticismo profesional sobre las valoraciones en las estimaciones, y evaluar sobre si los juicios y decisiones tomadas, incluyendo la posibilidad de que exista el riesgo de fraude.

NIA 550. Partes vinculadas

Naturaleza de las relaciones y transacciones entre partes vinculadas. Responsabilidad del auditor.

El auditor debe mantener el escepticismo profesional debido al posible incremento del riesgo de incorrección material a causa de fraude en las transacciones; es por eso que debe ponerse el foco en el entendimiento de la naturaleza de las mismas y evidenciar que fueron realizadas según el valor de mercado, y que en el contexto del COVID-19 puede haber riesgo de trasladar operaciones o resultados hacia determinados mercados o países para buscar mitigar los impactos de la pandemia.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material entre partes vinculadas.

Debe revisarse la valoración del riesgo asociado a las relaciones y transacciones con partes vinculadas (marco de la NIA 315) y en especial atención a los factores sobre riesgo de fraude.

Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados.

Según la NIA 315, es importante poder replantear el diseño y alcance de los procedimientos de auditoría para aquellos casos que ha sido necesario reevaluar el riesgo de incorrección material. En el escenario del COVID-19 se incrementarán las cautelas para buscar mitigar el riesgo posible de manipulación de la documentación soporte sobre las operaciones con partes vinculadas.

NIA 560. Hechos posteriores al cierre

Hechos posteriores al cierre.

El auditor debe considerar si las consecuencias del COVID-19 tuvo impactos en la entidad y sus estados financieros, si requiere un ajuste, considerar los posibles efectos en el principio de 'Empresa en funcionamiento', analizando el marco de información financiera aplicable y el contexto de cada entidad, dependiendo de la actividad principal a la que se dedique o industria/sector a la que pertenezca.

Como criterio general, se consideró que para los ejercicios cerrados al 31 de diciembre de 2019 (previo a la declaración mundial de la Pandemia), los efectos del COVID-19. Para este caso no requieren ajustes a los Estados Financieros, pero sí una descripción en Notas según resulte necesaria para poder comprender sus efectos y en función de su significatividad, informando a los usuarios de los estados financieros para evitar una interpretación errónea o incompleta de estas.

En los ejercicios finalizados al 31 de diciembre de 2020 (pleno contexto de pandemia mundial), las entidades debieron considerar cuidadosamente las situaciones que ocurrieron durante el año para evaluar las condiciones del COVID-19 y su relación con el cierre. Entonces, dependiendo de diversos factores, como el tipo de actividad, impacto que tuvo el COVID-19 en la estructura organizativa y/o operativa, o incluso de operaciones a nivel nacional o internacional que posee una entidad, es que debe analizarse las consecuencias del impacto posible al cierre de los estados financieros.

El auditor aplicará procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la del informe de auditoría que requieran un ajuste y/o desglose. Después de la fecha del informe de auditoría, es responsabilidad del auditor poder analizar adecuadamente sobre los hechos que lleguen a su conocimiento y discutir la cuestión con la Dirección a fin de determinar si los estados financieros necesitan ser modificados.

NIA 570. Empresa en funcionamiento

Aplicabilidad del principio de empresa en funcionamiento	La situación del COVID-19 obliga a extremar la atención en relación con la aplicabilidad del principio de empresa en funcionamiento, teniendo en cuenta que no será aplicable cuando la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, sino que el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre su correcto uso en el contexto de pandemia.
Responsabilidad de la Dirección con relación a la valoración de la entidad como empresa en funcionamiento	<p>La valoración que realiza la Dirección se ve influida por determinados factores que en el contexto sanitario requiere un mayor grado de juicio:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La declaración de la Pandemia de COVID-19 y las medidas gubernamentales que se adoptan aumentan la incertidumbre del contexto de la entidad. - Los factores externos generados que pueden incidir en la entidad y las condiciones de su actividad diaria se incrementan. - La valoración se basa en la información disponible en el momento en que se la realiza, por tanto, se debe considerar la adecuación de dicha valoración teniendo en cuenta que la información se conozca con posterioridad de manera constante. - La valoración realizada por la Dirección de la capacidad de continuar debe cubrir un mínimo de 12 meses, pero que en este contexto incrementa el grado de incertidumbre.
Responsabilidad del auditor.	En el contexto del COVID-19, se eleva la dificultad para el auditor de obtener evidencia adecuada y suficiente para poder concluir sobre si es aplicable o no el principio de empresa en funcionamiento, así como la posible existencia de una incertidumbre material.
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.	Dependiendo de la actividad y el sector al que pertenece la entidad auditada, el contexto de pandemia puede dar lugar a dudas sobre la aplicabilidad del principio de empresa en funcionamiento, como: cese de actividad, pérdida de clientes, dificultad financiera, etc.
Evaluación de la valoración realizada por la dirección.	La norma determina como parte fundamental del trabajo del auditor para poder concluir sobre lo adecuado de la utilización del principio de empresa en funcionamiento, el análisis de la valoración realizada por la dirección y señala que no es responsabilidad del auditor suplir la falta de este análisis. Dado el potencial impacto en la entidad de la crisis sanitaria generada por el COVID-19 se hace imprescindible la obtención de esa adecuada valoración por parte de la Dirección. En la evaluación que realice el auditor de la valoración realizada, deberá mantener su escepticismo profesional, prestando especial atención a toda la información relevante relacionada.
Procedimientos de auditoría. COVID-19.	<p>Los procedimientos para realizar centrados en los impactos del COVID-19, son:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Solicitar a la dirección que realice la valoración sobre el impacto que tuvo el COVID-19 en la entidad. - Evaluación de los planes de la Dirección, factibilidad de estos en el contexto sanitario y si las medidas gubernamentales impactan de manera directa en la viabilidad de dichos planes. - Consideración de la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en la que la dirección hizo la valoración. - Solicitud de manifestaciones escritas en relación con los planes de actuaciones futuros y la viabilidad de dichos planes. Cuando el impacto del COVID-19 sea significativo en la entidad, dada la incertidumbre asociada, es adecuado que el auditor obtenga manifestaciones escritas más específicas para fundamentar la evidencia obtenida en relación con los planes de la dirección.
Conclusión del auditor.	El auditor en base a la evidencia obtenida concluirá si es aplicable o no el principio de empresa en funcionamiento. Si se revela la información en forma adecuada en los estados financieros, el auditor expresa una opinión no modificada e incluirá un párrafo de énfasis destacando la existencia de la incertidumbre. Cuando no es adecuado el uso del principio de empresa en funcionamiento, deberá expresar una opinión desfavorable.

NIA 580. Manifestaciones escritas	
Miembros de la Dirección. Solicitud de manifestaciones escritas.	Las personas a las que se solicitan las manifestaciones escritas además de tener las responsabilidades adecuadas sobre los estados financieros deben tener conocimientos de las cuestiones de que se trate. Es por ello por lo que supondrá evaluar quiénes tienen un conocimiento detallado de las actuaciones llevadas a cabo por la entidad, y en el contexto de COVID-19 qué medidas se tomarán en el futuro para hacer frente a sus impactos. En caso de no ser posible la obtención de una carta firmada, es el auditor quien debe evaluar la forma en la que la Dirección asume esas responsabilidades dispuestas.
Otras manifestaciones escritas.	Contempla también que el auditor puede considerar necesario solicitar para obtener manifestaciones escritas sobre otros aspectos para soportar su evidencia, como es el caso de algunos relacionados con el contexto e impacto que genera el COVID-19 en la entidad.
Fecha de las manifestaciones escritas.	La NIA 580 establece que la carta de manifestaciones puede tener fecha cercana a la fecha del informe del auditor, pero dado que el contexto sanitario implique nuevas medidas gubernamentales o diversas disposiciones que impacten en la entidad provocando cambios en determinados aspectos, deben extremarse las cautelas con relación al posible distanciamiento entre ambas fechas.
Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas.	Es necesario mantener el escepticismo profesional ante posibles incongruencias entre las manifestaciones escritas recibidas por parte de la Dirección y la evidencia de auditoría obtenida.
Manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas.	Se debe poner una especial atención al hecho de que la Dirección no proporcione la manifestación escrita solicitada a fin de fundamentar la evidencia de algún impacto sobre la entidad a causa del contexto del COVID-19.

NIA	Aspectos a considerar
NIA 600. Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)	
Impacto en los diferentes apartados de la norma.	<p>Los efectos del Coronavirus son similares a los producidos en un trabajo de auditoría de EF individuales (estrategia global de auditoría y plan de auditoría; conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos –valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo-; importancia relativa; respuesta a los riesgos valorados; hechos posteriores al cierre).</p> <p>Especialmente, en las auditorías de cuentas anuales consolidadas de un grupo que incluya componentes (sobre todo cuando éstos radiquen en otros países afectados por el coronavirus) sobre los que se haya planificado realizar algún tipo de trabajo deberá tenerse en cuenta el impacto que las restricciones de movilidad interna y externa tendrán sobre el trabajo a realizar sobre dicho componente (ya sea por el auditor del componente o el auditor del grupo).</p> <p>El auditor de un grupo puede tener que evaluar aspectos tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Identificación de auditorías de los componentes afectados por el coronavirus. - Categorización de los componentes afectados: significativos y no significativos. - Entendimiento del impacto en el componente: impacto en la organización e interlocutores del auditor (RGE, dirección y personal clave para la auditoría) y medidas adoptadas por ellos o desde los RGE y Dirección del grupo para garantizar la continuidad del reporting financiero y la auditoría del componente. - Revisión del estado del trabajo planificado para el componente y alternativas sobre el trabajo pendiente de realizar. - Evaluación y utilización de técnicas de revisión y supervisión en remoto (reunión telefónica, videollamadas) acceso en remoto a papeles de trabajo del componente, etc. - Evaluación del posible retraso en los calendarios de reporting del componente y del auditor.

NIA 610. Uso del trabajo de los auditores internos.

Determinar si se utiliza el trabajo de los auditores internos y la extensión de dicha utilización.

El impacto que haya tenido el COVID-19 en el trabajo de los auditores internos, puede afectar a la determinación de si se utiliza el trabajo de estos y la extensión de dicha utilización, así como a la utilización de trabajos específicos que hayan podido realizar.

Utilización de trabajos específicos de los auditores internos.

NIA 620. Uso del trabajo de un experto auditor

Determinación de la necesidad de un experto del auditor.

Como consecuencia del COVID-19 podría necesitar la contratación de un experto del auditor, que no estuviera prevista con anterioridad.

Relación entre auditores

Si bien se estima que el uso de la tecnología debería permitir solucionarlo, puede haber más dificultades de poder incluir en los papeles de trabajo la documentación relativa al trabajo efectuado en lo que se refiere a la revisión del trabajo realizado por el otro auditor.

NIA 700R. Formación de opinión e informes sobre estados financieros

Formación de la opinión.

La crisis provocada por el COVID-19 puede incidir de manera significativa en la formación de opinión del auditor, al aumentar previsiblemente las dificultades en la obtención de evidencia y la posibilidad de que existan incorrecciones materiales en las cuentas anuales.

Por todo ello, es necesario que el auditor considere, entre los aspectos identificados en este documento, aquellos que pueden afectar a cada encargo en particular antes de formarse una opinión sobre las cuentas anuales, señalando de manera particular, aunque no exhaustiva, los aspectos recogidos en las NIAs precedentes 540 560 y 570.

Desglose en las cuentas anuales.

El auditor, considerando los requerimientos del marco de información financiera aplicable y las propias características de la entidad, deberá evaluar si la información presentada en las cuentas anuales en relación a los impactos del COVID-19, permite a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en las mismas.

Firma del informe de auditoría.

La normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas no especifica si la firma del informe de auditoría debe ser manuscrita o en formato electrónico. Consulta que alerta que en caso de optar por la firma electrónica, ésta debe cumplir las condiciones y características exigidas por los entes reguladores de cada país, de firma electrónica.

NIA 701. Cuestiones Claves de Auditoría.

Determinación de las cuestiones clave o aspectos más relevantes de la auditoría.

El auditor al determinar las cuestiones clave de la auditoría debe considerar si el impacto del COVID-19 en las cuentas anuales es una cuestión que haya sido de mayor significatividad. Si concluye que no lo es, deberá considerar si esta situación genera que otros aspectos de la auditoría, como por ejemplo determinadas estimaciones, que antes no eran de la mayor significatividad, pasen a serlo. En ambos casos, deberá seguirse lo establecido en la norma en cuanto a los requisitos de comunicación y documentación.

NIA 705. Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente

Opinión modificada.

El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría cuando concluya, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que las cuentas anuales en su conjunto no están libres de incorrección material o cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que éstas en su conjunto están libres de incorrección material. El COVID-19 complica la obtención de evidencia suficiente y adecuada a la par que puede aumentar la dificultad para el auditor de concluir sobre su fiabilidad o integridad.

Por ello, el auditor deberá prestar especial atención a los efectos contables, (incluida la información en la memoria) destacando, los siguientes aspectos:

- Información sobre la naturaleza y el nivel de riesgo procedente de instrumentos financieros (riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de mercado)
- Estimaciones de deterioro de activos financieros y no financieros.
- El impacto derivado de la ruptura o posible ruptura de covenants u otras condiciones en préstamos y otros acuerdos de financiación que hagan o puedan hacer la deuda exigible.
- Impacto de la ruptura o riesgo de ruptura de la cadena de suministro.
- Impacto de la suspensión o terminación de contratos y evaluación y su posible consideración como un contrato oneroso.
- Recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos.
- Cuando afecte a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, descripción del factor o factores que generan duda respecto a la aplicación de dicho principio, potencial impacto sobre la situación de la empresa y factores mitigantes relacionados.

-

NIA 706. Párrafos de énfasis y otros párrafos en el informe del auditor independiente.

Inclusión en el informe de auditoría de un párrafo de énfasis o de un párrafo de otras cuestiones.

Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros motivo de los efectos o posibles efectos del COVID-19 que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría siempre que:

- Como resultado de la cuestión no se requeriría que el auditor exprese una opinión modificada de conformidad con la NIA 705.
- Cuando es aplicable la NIA 701, no se haya determinado que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría.

Por otra parte, en el supuesto de que, como consecuencia de la evolución del COVID-19, los administradores procedan a reformular las cuentas anuales (por ejemplo, para actualizar la información contenida en la nota de hechos posteriores):

- En el caso de que el auditor no hubiera emitido un informe de auditoría sobre las primeras cuentas anuales formuladas, puede considerar la posibilidad, en base a su juicio profesional, de incluir un párrafo de énfasis o de otras cuestiones en el que enfatice que dichas cuentas anuales han sido reformuladas.
- Por el contrario, si el auditor hubiera emitido un informe de auditoría sobre las primeras cuentas anuales, al emitir un nuevo informe sobre las cuentas reformuladas, es obligatorio que incluya un párrafo de énfasis o de otras cuestiones en el que se remita a la nota de las cuentas anuales, que describa más detalladamente la razón por la que las cuentas anteriormente formuladas se han modificado, y al informe anterior proporcionado por el auditor.

NIA 710. Información comparativa

Cifras comparativas.	En la auditoría de los estados financieros correspondientes al ejercicio posterior al primero de los impactados por el COVID-19 (en cierres coincidentes con el año natural, auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2020), los requerimientos de esta NIA cobrarán especial relevancia cuando la opinión de auditoría del ejercicio 2019 fue una opinión modificada, como consecuencia de un inadecuado (o inexistente) desglose (o registro) del impacto del COVID-19 en las cuentas anuales de la entidad o por las limitaciones al alcance que la situación de confinamiento generó, debiendo evaluar si se han resuelto y, en caso contrario, cómo afectan a las cuentas anuales y a la opinión del auditor del ejercicio 2020. Si durante la realización de la auditoría del ejercicio 2020 el auditor identifica la existencia de una incorrección en las cuentas anuales del 2019 sobre las que previamente emitió una opinión no modificada, deberá evaluar si es necesario reexpresar las cifras comparativas e incluir la información pertinente en la memoria.
----------------------	---

NIA 720R. Responsabilidad del auditor respecto a la información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

Lectura y consideración de la Otra Información.	Es responsabilidad del auditor obtener la “Otra Información” con la finalidad de proceder a su lectura e identificar posibles incongruencias o incorrecciones entre estas y la información contenida en las cuentas anuales o el conocimiento obtenido por el auditor durante su auditoría. En estos casos, el auditor ha de responder e informar adecuadamente en su informe de auditoría si no se subsanan. En relación al informe de gestión el auditor deberá evaluar si la información que se incluye sobre el impacto del COVID-19 es pertinente, completa y congruente con lo que se informa en las cuentas anuales, así como, en aquellos supuestos que la opinión de auditoría sea modificada como consecuencia de limitación al alcance o incorrección material derivadas del COVID-19, evaluar cómo afectan estas salvedades en el informe de gestión.
---	--

NIA 805. Consideraciones especiales; auditorías de un solo estado financiero de un elemento cuenta o partida específico de un estado financiero.

Toda la norma.	Cuando realiza la auditoría de un solo estado financiero el auditor debe cumplir todas las NIA aplicables a la auditoría, adaptándolas a la medida del encargo. Por tanto, los comentarios realizados a lo largo de este documento, con la adaptación pertinente, son aplicables a la auditoría de un solo estado financiero.
----------------	---

5.6. Empresa en Funcionamiento en contexto del COVID-19.

Con las condiciones y eventos que surgen en el contexto de pandemia mundial se plantean dudas sustanciales sobre la capacidad de la entidad para continuar como Empresa en Funcionamiento. Sobre esta base, el análisis principal consiste en poder visualizar si existen planes de gestión para dichas dudas sustanciales. Esto es particularmente difícil, ya que primero debe considerarse que los planes sean razonables para implementarlos y tener éxito sustancial en poder mitigar las condiciones que plantearon las dudas sustanciales; siendo dichos planes específicos para la situación concreta y su resultado de éxito dependerá en la calidad de información disponible. Los planes pueden variar a medida que el entorno económico también varíe, en tanto, el personal financiero debe buscar asegurarse de que se

utiliza toda información reciente y sobre todo relevante de esa evaluación, ya que la misma debe ser actualizada hasta la fecha de emisión de los Estados Financieros.

En el contexto del COVID-19, la entidad a la hora de analizar la aplicación de la hipótesis de Empresa en Funcionamiento debe justificar los hechos y circunstancias que llevaron a esa conclusión, divulgar a los usuarios externos de los estados financieros sobre los eventos que plantean esas dudas sustanciales y evaluar la importancia de las obligaciones de la entidad y las circunstancias que la afecten. Si los planes formulados poseen probabilidad de éxitos también deberá divulgarlos a fin de comprender la mitigación de las dudas, en especial, analizando las operaciones y liquidez de la entidad; es por ello que la transparencia en todo análisis respecto al principio de Empresa en Funcionamiento garantiza a los usuarios de los Estados Financieros una comprensión adecuada de las condiciones actuales de la entidad.

5.7. Consideraciones especiales de Auditoría

En toda auditoría de estados financieros el auditor tiene la responsabilidad con relación al uso que, en la preparación y presentación de los estados financieros, hace la gerencia respecto del supuesto de empresa en funcionamiento. Los requerimientos aplicables se hallan contenidos en la NIA 570 (Revisada) por la cual cuando aplica los procedimientos de valoración del riesgo requeridos por la NIA 315 (Revisada), el auditor tiene que considerar si hay eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Al hacerlo, el auditor tiene que determinar si la gerencia ya ha realizado una valoración preliminar de dicha capacidad.

Como novedad, en abril de 2020, el IAASB⁵³ emitió en inglés un Alerta del personal de auditoría sobre las consideraciones de auditoría por el impacto del COVID-19. Esta publicación ha sido preparada para destacar las principales áreas de enfoque en el ambiente actual para entender los procedimientos relativos a, y concluir sobre, lo apropiado del uso de la gerencia de las bases de contabilización de empresa en funcionamiento de acuerdo con las NIA 570 (Revisada).

Cumpliendo con dicha NIA, cuando han sido identificados eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor tiene que obtener evidencia de auditoría suficiente y

⁵³ International Federation of Accountants (2020). Staff Audit Practice Alert (IAASB) - Subsequent Events in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19. Recuperado de: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Staff-Alert-Subsequent-Events-in-the-Current-Evolving-Environment-Audit-Considerations-for-the-Impactof-COVID-19_0.pdf

apropiada para determinar si existe o no incertidumbre material, haciéndolo mediante la aplicación de procedimientos adicionales de auditoría y teniendo en consideración los factores mitigantes.

Y basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluirá si, a su juicio, existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza e implicaciones de la incertidumbre para: (a) la presentación razonable de los estados financieros, en el caso de un marco de información financiera de presentación razonable, o (b) que los estados financieros no induzcan a error, en el caso de un marco de cumplimiento. Las implicaciones para el informe de auditoría dependen de si existe:

Información revelada adecuadamente en los estados financieros cuando se han identificado hechos o condiciones y existe una incertidumbre material. Utilización inadecuada del principio contable de empresa en funcionamiento. Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material. Falta de disposición de la gerencia para realizar o ampliar su valoración cuando el auditor se lo solicite.

Similar al impacto en las revelaciones de la gerencia, el COVID-19 puede tener implicaciones en el informe del auditor. Específicamente puede haber circunstancias en las que el auditor concluya que se incluirá un párrafo adicional en su informe, como:

Un párrafo adicional requerido como resultado de la conclusión de que existe una duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Un párrafo adicional voluntario sobre liquidez/incertidumbre a pesar de concluir que no hay dudas sustanciales, o para eventos posteriores inusualmente significativos.

Según lo definido por las normas de auditoría, ni un párrafo adicional obligatorio ni voluntario resulta en una opinión calificada. En lo que respecta al párrafo de duda sustancial voluntario, cuando existen riesgos de liquidez mitigados por los planes de la administración, aún puede ser apropiado incluir un párrafo adicional que enfatice el asunto, a los efectos de llamar la atención sobre ciertas revelaciones importantes contenidas en los estados financieros relacionados con liquidez, incertidumbres materiales o eventos posteriores inusualmente importantes. Una comunicación continua y oportuna entre la gerencia o los encargados del gobierno corporativo y el auditor deben enfocarse en el impacto de COVID-19 en juicios

críticos, suposiciones e incertidumbres, incluidos aquellos que pueden afectar la liquidez o el negocio en marcha. Ello es especialmente importante dado el escenario en continua evolución y la posible interrupción, así como las complejidades resultantes. En última instancia, la gerencia debe asegurarse que los estados financieros y otros elementos de sus informes financieros y divulgaciones públicas, brinden información transparente a las partes interesadas, sobre el impacto de COVID-19 en la empresa, incluyendo cualquier preocupación sobre la liquidez a corto y largo plazo, y si es así, como la dirección tiene la intención de encararlos.

Los impactos del brote de coronavirus COVID-19 han causado un deterioro significativo de las condiciones económicas de algunas empresas y, entre otros, un aumento de la incertidumbre económica. La dirección deberá evaluar si estos eventos y condiciones actuales, ya sea individual o colectivamente, ponen en duda significativamente la capacidad de la empresa para continuar en funcionamiento o, en casos graves, si el supuesto de empresa en funcionamiento sigue siendo apropiado como base para la preparación de los estados financieros.

Aunque algunos sectores y zonas pueden verse más afectados que otros, todas las entidades deben considerar las posibles implicaciones del COVID-19 para permanecer como empresa en funcionamiento. Es evidente que las empresas de los sectores altamente expuestos que están experimentando la disminución de la demanda, la caída de las ventas y las presiones de margen se verán más significativamente afectadas, en particular los sectores de viajes y turismo, el hotelería/entretenimiento/deporte, el comercio minorista y la industria petrolera, entre otras. Con el tiempo los impactos en industrias como la automotriz pueden aumentar, si los consumidores aplazan grandes compras hasta que la incertidumbre retroceda razonablemente.

Los eventos y condiciones actuales pueden tener un impacto significativo en la capacidad de una entidad para continuar 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 pueden tener que prepararse sobre una base diferente, en cuyo caso deberá revelarse.

6. Conclusiones

La labor profesional del Contador Público en general y del auditor en particular se vio afectada por el contexto de pandemia. Las normas contables y de auditoría que se encontraban vigentes hasta el inicio del brote de COVID 19 no brindaban algunas respuestas en ese entorno de falta de previsibilidad, creciente incertidumbre y riesgos. En este sentido, los organismos responsables de emitir normas contables y de auditoría se vieron en la imperiosa necesidad de revisar y adaptar con una velocidad inusual algunos conceptos contables y de auditoría generalmente aceptados. Con estas nuevas definiciones, la Dirección de las empresas y los Contadores Públicos cuentan con herramientas actualizadas para estimar los riesgos que puedan afectar el concepto de empresa en marcha, lineamientos para tratar la recuperabilidad de activos, criterios para la medición inicial de activos y mecanismos para salvaguardar la información financiera para la toma de decisiones de terceras partes interesadas. Para finalizar, se recomienda a los Contadores Públicos mantenerse actualizados sobre los continuos cambios que propone la coyuntura y también capacitarse continuamente tanto en aspectos técnicos de la profesión como en nuevas habilidades que le permitan adquirir mayor flexibilidad, adaptabilidad a los cambios, sensibilidad y pensamiento crítico para abordar situaciones complejas

Sí bien se identificó, al explicar la necesidad del Contador según su experiencia frente a los desafíos, el empalme y el uso ecuánime con la tecnología, después de haber descrito como la tecnología coadyuva al cumplimiento de las funciones y/o responsabilidades que puede tener el auditor y el contador en etapas de crisis de sanidad pública mundial. Se puede concluir que la investigación realizada determinó que las herramientas tecnológicas que permiten el ejercicio de la labor del contador y auditor en medio de la crisis de la pandemia Covid-19. Son usadas por los profesionales del área y suplen sus necesidades para el cumplimiento de su labor.

De acuerdo con, que las herramientas tecnológicas que hay disponibles en el medio para el ejercicio del auditor son usadas por los profesionales de esta, se pudo apreciar que en su mayor parte estos están de acuerdo y totalmente de acuerdo; se determina que las herramientas disponibles han facilitado esta labor en lo que va corrido de la pandemia covid-19. Se pudo identificar con certeza que la mayor parte de profesionales encuestados, se interesan en mantener sus herramientas TIC actualizadas y los que no tienen se inclinan a adquirirlas, ya que estas pasan a formar parte de su equipo de trabajo; las herramientas que

usan los contadores, revisores fiscales y/o auditores independientes son de origen privado y estas cuentan con altos estándares de seguridad, ya que se observó que la mayor parte de los encuestados no reportan pérdidas de información.

Los profesionales encuestados se encuentra en constante actualización y participan activamente en los gremios o grupos de autoaprendizaje, lo que permite saber que los profesionales contadores y auditores se interesan en mantenerse actualizados y al día en temas de vanguardia lo que permite identificar fácilmente estrategias que aportan o facilitan su labor; aunque el uso de video llamadas o streaming en la labor no haya sido de agrado para todos los profesionales se puede decir que una mayoría absoluta lo usa. Dejando claro que todas las herramientas TIC disponibles en el mercado para el desarrollo de la emisión de información contable y financiera es usada por los profesionales de esta.

La pandemia, trajo consigo una crisis profunda tanto a nivel económico como sanitario. Las empresas no se vieron ajenas a toda esta situación que por cierto necesitan un Contador con un rol multidisciplinario. La contabilidad, desde sus conceptos primitivos tuvo una fuerte sacudida, y conceptos claves como el de empresa en marcha tuvieron que ser revisados. Por su parte, la auditoría de los estados contables ha tenido que ser replanteada desde sus objetivos hasta la metodología para poder ser llevada a cabo, generando nuevos desafíos para el Contador Público. En este escenario cambiante y lleno de incertidumbre el informe del auditor es una herramienta más que valiosa para poder depositar confianza en la información contable y para la toma de decisiones. Ante este contexto, se transforma en una herramienta importantísima el análisis de estados contables por medios de ratios para lograr comprender mejor la situación de las compañías que han sufrido golpes en su solvencia y operatividad, logrando predecir mejor su comportamiento futuro, en la medida de lo factible. Por último, y no menos importante, todos estos desafíos y avances no pueden ser llevados a cabo con eficacia, éxito y compromiso social, si no es acompañado por una conducta ética del Contador Público.

Una de las principales conclusiones a las que se llega es que, si durante la década de 1920 todas las empresas que cotizaban en bolsa hubieran auditado sus estados financieros reflejando así su situación real, muchos inversores inexpertos no hubieran invertido y hubieran mantenido parte de sus ahorros. Es por eso por lo que la no legislación de la contabilidad en los años 20 fue causante de la pérdida de millones de euros por parte de los inversores y también trajo la quiebra de muchas empresas. Por ende, muchos trabajadores se quedaron sin trabajo y agravó la situación del país. Es decir, estos inversores no pudieron

pagar sus préstamos a los bancos, causando la quiebra de estos en muchos casos, además de reducir el consumo y la demanda dado que habían perdido parte de su patrimonio.

Esta es la reflexión que se hacía al principio del trabajo, cuando se exponía la teoría de la contabilidad para explicar la Gran Depresión, y es que, los estudios son claros y dictaminan que las empresas que presentaron informes financieros de calidad experimentaron pérdidas significativamente menores que las restantes, y con gran probabilidad, si sus estados contables reflejaban la situación de aquella época, y esta era buena, se recuperarían de la crisis de una forma más rápida. Esto se ha podido apreciar al comparar las dos empresas. Es decir, una empresa que auditaba sus estados financieros desde antes de la Gran depresión, US Steel Corporation, se mantuvo después, ya que sus estados contables no eran humo y reflejaban la situación de la empresa, por lo que la crisis fue un trámite que sobrepasaron y hoy en día sigue operativa siendo una de las empresas más importantes en la industria siderúrgica a nivel global.

En cambio, Kreuger & Toll que ocultaba los estados financieros a sus inversores quebró con la Gran Depresión, ya que detrás de una bonita fachada no había nada, y obviamente no pudo sobreponerse. Todo lo asociado a la contabilidad estaba creciendo a pasos agigantados desde finales del siglo XIX, y cada vez la profesión de contable iba teniendo más repercusión y presencia en la sociedad americana. Pero, el gran desarrollo que tuvo EE. UU. en la década de 1920 se le quedó grande a la todavía deficiente y en continuo progreso regulación contable. A partir de ahí, si el avance había sido muy grande y rápido entre finales del siglo XIX y 1929, la crisis precipitó un cambio más urgente y radical que cambió por completo el paradigma de las empresas estadounidenses, con la implantación de nuevas leyes y normas. Por tanto, y como se ha mencionado a lo largo del trabajo, la vinculación entre la crisis y la deficiente calidad de la información financiera es más que indiscutible cuando a partir de este momento se detectó una ineficiencia y se corrigió a través de una de las reformas más importantes de la historia de EE. UU.

Dado que una mayor calidad de la información financiera está asociada a una mayor seguridad para los accionistas es evidente que la contabilidad seguirá evolucionando y renovándose, en un mundo cambiante y que demanda una transformación constante. Reflejo de esto es la ya bien analizada transformación que sufrió la regulación contable a raíz de la crisis de 1929, pero también en crisis o escándalos posteriores como el de Enron en el 2001.

Al considerar si el supuesto de empresa en funcionamiento es apropiado, la gerencia deberá valorar toda la información disponible sobre el futuro, considerando los posibles

resultados de eventos y cambios en las condiciones, y las respuestas realistas posibles a tales eventos y condiciones que están disponibles.

Las acciones para la gestión incluyen: identificar los factores de riesgo y los diferentes resultados posibles, escenarios negativos y actualización de pronósticos y sensibilidades; revisar el cumplimiento de los acuerdos proyectados en diferentes escenarios; y valorar los planes para mitigar eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la empresa para continuar como una empresa en funcionamiento.

A la fecha de emisión de este escrito es todavía muy difícil de predecir las consecuencias económicas reales que provocará la pandemia a nivel mundial y local, aunque todos los indicadores apuntan a que las previsiones no serán nada positivas. Estas, entre otros factores, dependen de la eficacia de las políticas de contención que los Estados lleven a cabo, debiendo adaptar las empresas su gestión a esta incertidumbre.

La inseguridad del contexto social que estamos viviendo está teniendo sus efectos en el entorno económico y golpeando con fuerza la confianza de los mercados, de los consumidores y de las empresas, y está creando un movimiento de arrastre de toda la economía mundial hacia un nuevo ciclo de recesión, que afectará a la actividad de las empresas y que tendrá su reflejo en sus estados financieros.

Ante este contexto atípico, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del supuesto de empresa en funcionamiento. En consecuencia, los estados financieros no se formularán sobre la base de dicho supuesto si la dirección o gerencia, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determina que tiene la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

Es importante tener en cuenta que la gerencia primero determina la naturaleza y alcance de sus divulgaciones en los estados financieros. Los auditores tienen la responsabilidad profesional de evaluar si las revelaciones de los estados financieros anuales e intermedios son adecuadas. En consecuencia, esta es otra área donde las comunicaciones oportunas, continuas y transparentes entre la administración, los encargos de gobierno corporativo y el propio auditor son importantes.

En general, un auditor puede estar obligado a incluir un párrafo adicional, o puede incluirlo voluntariamente cuando concluya que es importante resaltar ciertas revelaciones en los estados financieros para la atención de los usuarios. En particular, en estos momentos críticos especialmente ahora deberá enfocar su atención en el impacto de COVID-19 sobre el supuesto de empresa en funcionamiento.

Se deben establecer principios, normas y procedimientos tanto en contabilidad como en auditoría, en la utilización de los sistemas basados en Big Data. Análisis de datos no es lo mismo Analítica que de datos, la primera se realiza manualmente, en forma difícil por la gran cantidad de datos y la segunda en forma digital y automática. Con el uso del Big Data, los contadores públicos tendrán que actualizar los programas de auditoría y crear procedimientos para ayudar a sus clientes en el campo estratégico, ya que las empresas lo van a exigir.

La automatización en base a sistemas de Big Data va a desplazar puestos de trabajo, ya que los equipos inteligentes harán el trabajo rutinario de la contabilidad, a la vez que puede crear nuevos puestos para los contadores públicos que son especialistas en auditorías y la preparación de informes financieros; además de la preparación que han recibido de las universidades que han actualizado sus planes de estudio conforme a los requerimientos del Big Data.

Los investigadores de la contabilidad contarán con más información para proyectar sus investigaciones sobre mercados de capital, en las áreas de modelado, análisis estadístico y minería de textos; por otro lado, esas investigaciones ayudarán a los departamentos de auditoría interna en el uso de la contabilidad de Big Data, para mantenerse al día en las ayudas corporativas, tales como: el campo del marketing, cadena de suministros y servicios al cliente.

Las empresas y personas que desarrollan software deben ser más prudentes al aseverar que los sistemas computacionales van a desaparecer al innovarse nuevos sistemas, ya que se violan principios éticos fácilmente sancionados, ya que hasta la fecha no ha ocurrido.

La revolución del Big Data aumentará más la brecha entre empresas grandes y pequeñas, como ha ocurrido en todas las revoluciones anteriores; por lo que es un paso necesario para la utilización de esta tecnología en el ámbito público como soporte para la toma de decisiones en problemáticas productivas, sociales, educativas y de salud. Este debería ser el siguiente paso para seguir una vez que existe una estructura ética clara, y no el primero de cara a vender una imagen empresarial, por lo que, ya se ha creado el código de ética internacional para contadores que toma en cuenta las características de las diferentes poblaciones del mundo.

7. Referencias bibliográficas

- Abreu, S. (14 de Noviembre de 2003). *Monografias.com*. Obtenido de <https://www.monografias.com/trabajos25/analisis-informacion/analisis-informacion.shtml>
- Alhaj Ahmad, F. B., y Aladwan, M. S. (2015). The Effect of Fair Value Accounting on Jordanian Investment Properties. *International Journal of Financial Research*, 6(4). <https://doi.org/10.5430/ijfr.v6n4p99>
- Alvarado, V., Gómez, V., Gordillo, L., León, A., López, E., Sacristán, D. (2020). “Hipótesis de Negocio en Marcha” Elementos que validan o invalidan su afirmación. Universidad El Bosque. Bogotá. Colombia.
- Angel Devaca Pavón. (2020). Impacto en la profesión contable del COVID 19. *Asociación Interamericana de Contabilidad*, <http://contadores-aic.org/impacto-en-la-profesion-contable-del-covid-19-2/>.
- Aquel S. (2010). La ética como eje transversal en la formación del Contador público. *Actualidad contable Faces*. 13, (21): 5-16
- Barbei, A. y otros (2017). Estimaciones contables en estados financieros de publicación: Lineamientos de una propuesta de investigación. Universidad Nacional de La Plata. Buenos aires, Argentina.
- Barona, M. (2015). El proceso contable y su incidencia en la toma de decisiones de la empresa proveedores del Tungurahua Prodelta Cía LTDA. Tesis de investigación 222 Ingeniería en Contabilidad y Auditoría. Universidad técnica de Ambato. Ecuador. Recuperado de:<https://repositorio.uta.edu.ec/bitstream/123456789/17544/1/T3089i.pdf>
- Barton, J., & Waymire, G. (2004). *Investor protection under unregulated financial reporting*. *Journal of Accounting and Economics*, 38, 65-116
- Bassemir y Novotny-Farkas, (2018). *Adopción de las NIIF, incentivos para la presentación de informes y calidad de la información financiera en empresas privadas*; Autor: Moritz Bassemir, Zoltán Novotny-Farkas; Publicado 2018; *Negocio Capital Markets: Asset Pricing & Valuation eJournal*;
- Benavides, Fernando (2020). La salud de los trabajadores y la COVID-19. Documento en Línea. Disponible en: <https://archivosdeprevencion.eu/index.php/aprl/article/view/50/21>. Consultado en: agosto, 03 de 2020.
- Bernal, A., Benavides, C. y Sánchez, D. (2020). Determinar la viabilidad de un plan de negocio en marcha de Store Smart frente al Covid-19. Tesis de pregrado. Universidad Cooperativa de Colombia. Repositorio Institucional UCC. <http://hdl.handle.net/20.500.12494/28356>

- Biondi, M. (2011) *Artículo de Revista: Título de la Revista: Contabilidad y auditoría* (Buenos Aires) Título de la Revista Abreviado: Contab. audit. (B. Aires) Editor Institucional: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas
- Blanco Safi (2019), Blanco Safi (2019). *Plan de Continuidad de Negocios*.
<https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/Plan%20de%20Continuidad%20de%20Negocio.pdf>; (pág 36 de la tesis).
- Board, I. A. (2018). *Manual de Procedimientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*.
- Bonavida, Cristian y Gasparini, Leonardo (2020). El Impacto Asimétrico de la Cuarentena. Estimaciones en base a una caracterización de ocupaciones. Documento en Línea. Disponible en: http://www.cedlas.econo.unlp.edu.ar/wp/wp-content/uploads/doc_cedlas261.pdf.
- Caiafa, M. (21 de 08 de 2021). *Consideraciones de auditoria respecto al Covid-19*. Obtenido de ECOVIS: <https://www.ecovis.com/global/consideraciones-de-auditoria-respecto-al-covid-19/>
- Cairns, D., Massoudi, D., Taplin, R., y Tarca, A. (2011). IFRS Fair Value Measurement and Accounting Policy Choice in the United Kingdom and Australia. *British Accounting Review*, 43(1), 1–21. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2010.10.003>.
- Caldwell & O Driscoll, 2007: 71. *Social Education* 71(2), pp 70–74 ©2007 National Council for the Social Studies.
- Cardona, J.C. (2018). Impacto de las IFRS en la calidad del reporte financiero en Latinoamérica y el Caribe. *Contaduría y Administración*, 63 (2), 1-21. <https://doi.org/10.22201/fca.24488410e.2018.1233>
- Carl Benedikt Frey y Michael A. OSBORNE (2017), “*The future of employment: How susceptible are jobs to computerisation?*”, *Technological Forecasting and Social Change*, nº 114, 2017, p. 254-280.
- Carey, J. L. (1969). *The rise of the accounting profession. From technician to professional, 1896- 1936*. Nueva York: American Institute of Certified Public Accountants
- Carrillo Medina, J. O., & Landazuri Monoga, J. A. (2022). Herramientas tecnológicas que permiten el ejercicio de la labor del revisor fiscal en medio de la crisis de la pandemia covid-19. *Revista*, año
- Carrizo et al. (2016), Carrizo, D., Alfaro, A., Loyola, R., (2016). *Propuesta de un modelo de plan de continuidad de negocio: Estudio de caso*. Universidad de Atacama, Chile. <http://www.iiis.org/CDs2016/CD2016Summer/papers/CA539WU.pdf>

- Casal, A. M. (20 de 05 de 2020). *Contabilización del impacto del COVID-19 y las evaluaciones de empresa en funcionamiento por el coronavirus*. Obtenido de <https://blog.errepar.com/covid-empresa-casal/>
- Dohner, J. (2013). *Using Big Data and creativity for social good*. Consultado el 25 de noviembre de 2018 Disponible (on line) Sitio Web V3, James 11 abril 2013. <https://www.v3.co.uk/v3-uk/blog-post/2260731/using-big-data-and-creativity-for-social-good>
- Da Veiga et al., (2015); Da Veiga, J. C. R., Fernandes, J.S., Gonçalves, C. I. R., y Andraz, G. (2015). The Relevance of Fair Value Across Countries: Firms Listed in Lisbon and Madrid Stock Exchange. *Journal of Spatial and Organizational Dynamics*, 3(1), 78–95. <https://ideas.repec.org/a/ris/jspord/0046.html>.
- Duarte, J., y Mascareñas, J. (2014). Comprobación de la eficiencia débil en los principales mercados financieros latinoamericanos. *Estudios Gerenciales*, 30(133), 365-375. <https://doi.org/10.1016/j.estger.2014.05.005>
- Duignan, B. (2018). *Causes of the Great Depression*. Encyclopedia Britannica
- Edwards, J. D. (1955). Public accounting in the United States, 1896-1913. *Accounting Review*, 240-251.
- Eichengreen, Barry, *Golden Fetters: The Gold Standard and the Great Depression*. New York: Oxford University Press, 1992.
- Escobedo, R. (23 de Junio de 2015). *Auditoría del deterioro. En el valor de los activos y evidencia de revisión*. Obtenido de AUDITOOL: <https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/3453-auditoria-del-deterioroen-el-valor-de-los-activos-y-evidencia-de-revision>
- España, I. d. (2021). <https://www.icjce.es/adjuntos/impacto-covid19-niaes.pdf>. Recuperado el 2021
- Foret Paco (2020). Flujo de caja: Qué es, tipos y cómo medirlo. Recuperado: <https://novicap.com/blog/flujo-de-caja-que-es-y-como-medirlo>
- García Casella, C. L. Rodríguez de Ramírez, M del C. (2001). *Elementos para una Teoría General de la Contabilidad*; Buenos Aires, editorial La Ley
- Gaspar, J. (2012). *El plan de continuidad de negocio: guía práctica para su elaboración*. Madrid, Spain: Ediciones Díaz de Santos. Recuperado de: <https://elibro.upc.elogim.com/es/ereader/upc/53142?page=28>.
- Gitman, L., y Zutter, C. (2012). *Principios de Administración Financiera*. México: Pearson Educación

- Gómez et al. (2020), Gómez, G., Morón, A., y Betancourt, J. (2020). *Modelo de Gestión de riesgos: el aporte del valor Phi en el plan de continuidad de negocios*. Revista Venezolana De Gerencia, 25(3), 112-128. <https://doi.org/10.37960/rvg.v25i3.33356>.
- Gonçalves, R., Lopes, P., y Craig, R. (2017). Value Relevance of Biological Assets under IFRS. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 29, 118–126. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2017.10.001>
- Hlaing, K. P., y Pourjalali, H. (2012). Economic Reasons for Reporting Property, Plant, and Equipment at Fair Market Value by Foreign Cross-Listed Firms in the United States. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 557-576. <https://doi.org/10.1177/0148558X11423681>
- Hamilton, J. D. (1989). Un nuevo enfoque para el análisis económico de series temporales no estacionarias y el ciclo económico. *Econometrica*, 57(2), 357–384. <https://doi.org/10.2307/1912559>
- Hurel, G. y Vélez E. (2018). "Norma internacional de auditoría 570 en la auditoría de estados financieros", Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana. Recuperado de: <https://www.eumed.net/rev/oe1/2018/03/norma-internacionalauditoria.html>
- IAASB. (2019). *Normas Internacionales de Auditoría*.
- IASB. (2019). *Normas Internacionales de Información Financiera*.
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), "Going Concern in the Current Evolving Environment – Audit Considerations for the Impact of COVID-19", Staff Audit Practice Alert, April 2020.
- Iatridis y Kilirgiotis, 2012. "Incentives for fixed asset revaluations: the UK evidence", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 13 No. 1, pp. 5-20. <https://doi.org/10.1108/0967542121123187>
- Ibarra et al. (2008) Ibarra, J., Granado, M., Amador, M. (2004). *Principios de Contabilidad*. Primera edición. Universidad de Guadalajara. México
- International Federation of Accountants (2020). Alerta del personal de la práctica de auditoría del IAASB - Informe de auditoría en el entorno actual en evolución debido a COVID-19. Recuperado de: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Staff-Alert-Auditor-Reporting-Final_AK-es_p_1.pdf
- International Federation of Accountants (2020). Staff Audit Practice Alert (IAASB) - Going Concern in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19. Recuperado de: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Staff-Alert-Going-Concern-April-2020.pdf>

- International Federation of Accountants (2020). Staff Audit Practice Alert (IAASB) - Subsequent Events in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19. Recuperado de:
https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Staff-Alert-Subsequent-Events-in-the-Current-Evolving-Environment-Audit-Considerations-for-the-Impact-of-COVID-19_0.pdf
- Kohler (1982). Köhler, Gernot. (1982). Kohler, Theory of Stagflation 1982. 1982. 49-77.
- Láinez et al., 2004; Láinez, J.A., Masci, P., y Durante, J.J. (2004). International Accounting Standards. Transparency, Disclosure and Valuation for Latin America and the Caribbean. Inter-American Development Bank.
<https://publications.iadb.org/en/international-accountingstandards-transparency-disclosure-and-valuation-latin-america-and>
- Lache , J.(2021). *El nuevo rol del contador público le exige salir de su actuar tradicional*. Tomado de:<https://actualicese.com/habilidades-comportamiento-y-tecnologia-tres-conceptos-que-deben-conjugar-los-contadores-publicos/>
- La Gran Depresión (2019)*. Recuperado de *Enciclopedia de Historia*. (s.f.). Obtenido de <https://enciclopediahistoria.com/la-gran-depresion/>
- Leo van der Tas. (2020). Cinco problemáticas de información financiera a considerar como consecuencia de COVID-19. *EY Global IFRS Services Líder*,
https://www.ey.com/es_ar/assurance/five-financial-reporting-issues-to-consider-as-a-consequence-of-covid-19.
- Lino (2017). Lino, B., (2017). *Propuesta de un flujo de caja para la microempresa "NICKY VALO"*. [Proyecto de Grado]. <http://repositorio.itb.edu.ec/handle/123456789/266>
- Linzalata, Ernesto (2020). *Servicio de Internet se agrava en Venezuela en tiempos de la COVID-19*. Documento en Línea. Disponible en:
<https://www.cambio16.com/servicio-de-internet-se-agrava-en-venezuela-en-tiempos-de-la-covid-19/>. Consultado en: julio, 22 de 2020.
- Ludeña, José Antonio (11 de mayo, 2021). Negocio en marcha. Economipedia.com
- Malaver, J. (2020). Diseño e implementación del Plan de Continuidad del Negocio en Bancompartir. Tesis de grado. Universidad Piloto de Colombia.
<http://repository.unipiloto.edu.co/handle/20.500.12277/9403>
- Marchesano, M. (2019) Influencia de la incertidumbre en la calidad de la información financiera. Un aporte desde el análisis de Instrumentos Financieros Derivados. [Tesis Doctoral]. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires.
- Masgráu, E. G. (1978). *La auditoría independiente en los Estados Unidos: Evolución de sus objetivos y técnicas*. Revista española de financiación y contabilidad, 155-181.

- Mayorga, T. (2012). *Fundamentación Contable, Principios de Contabilidad Generalmente aceptados*. Artículo de Facultad de Ingeniería de Contabilidad y Auditoría. Universidad Técnica de Ambato. Ecuador. Recuperado de: <https://www.academia.edu/29796531>
- Menger, C. (1871). *Principios de Economía Política*. Obtenido de Ediciones Obis: <http://www.eumed.net/coursecon/textos/menger>
- Mercapide, M. (2018). *Evolución del tratamiento del principio de empresa en marcha en el informe del auditor*. Revista CEA
- Miranti, P. (1990). Accountancy Comes of Age: The develop
- Mongrut y Winkelried, (2019). Mongrut, S., y Winkelried, D. (2019). Unintended Effects of IFRS Adoption on Earnings Management: The case of Latin America. *Emerging Markets Review* (38), 377-388. <https://doi.org/10.1016/j.ememar.2018.11.004>
- Montes Salazar C. A., Montilla Galvis O. D. J., & Mejía Soto E. (2006). *Análisis del marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros conforme al modelo internacional IASB*. *Estudios gerenciales*. 22, (101): 61-83.
- Murphy, K. (2020). Causes of Chaos: Understanding Economic Crises in Latin America. Honors Theses and Capstones. 512. <https://scholars.unh.edu/honors/512/>;
- Nobes, C. (2013). The Continued Survival of International Differences Under IFRS. *Accounting and Business Research*, 43(2), 83-111. <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.770644>.
- Nobes, C. (2015). International differences in IFRS adoptions and IFRS practices. En S., Jones (ed.). (pp. 167-196). Routledge Taylor And Francis Group. <https://doi.org/10.4324/9780203074251-14>
- Nobes, C., y Parramon, J. (2013). Firm Size and National Profiles of IFRS Policy Choice. *Australian Accounting Review*, 63(3), 208-215. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2012.00203.x>
- Ochoa, E. (2018). *Aproximaciones a los estados financieros y a su influencia en el derecho empresarial*. *Lumen*, 2, (14), 283-293. <https://doi.org/10.33539/lumen.2018.v14n2.1227>
- Ortega (2018), Ortega, V. (2018). *El flujo de caja como herramienta financiera para la toma de decisiones gerenciales*. [Tesis]. <http://repositorio.ulvr.edu.ec/handle/44000/2045>
- Oppenheimer, 2018. Título: ¡Sálvese quien pueda!: El futuro del trabajo en la era de la automatización; Editor: Penguin Random House Grupo Editorial México, 2018; ISBN 6073172192, 9786073172196; N.º de páginas: 360 páginas

- Pané, G. H. (14 de Mayo de 2020). *HISTORIA NATIONAL GEOGRAPHIC*. Obtenido de Grandes Pandemias de la Historia: https://historia.nationalgeographic.com.es/a/grandes-pandemias-historia_15178
- Polanco (2016). Polanco, A. (2016). *Impacto en la diversificación de clientes, derivado del análisis del deterioro de cartera, según la sección 11 y 27 de las NIIF para pymes*. [Tesis]. <http://repository.ucc.edu.co/handle/ucc/10752>
- Parker, R. (2008). An overview of the Great Depression. *EH. Net. Encyclopedia*, 6.
- Ramírez Barrera, B. S., García Niño, M. C., & Zambrano Miranda, M. d. J. (2021). *Análisis del sector textil-confecciones en la ciudad de Cúcuta para el año 2012*. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 6(11), 150-177. Obtenido de <http://www.unilibrecucuta.edu.co/ojs/index.php/gestionyd/article/view/524/646/>
- Rico-Bonilla et al., 2020; Rico-Bonilla, C. O., Montoya-Ocampo, L. D., Franco-Navarrete, B. M., y Laverde-Sarmiento, M. Á. (2020). La comparabilidad de la información financiera en Colombia tras su convergencia con los IFRS. El caso de las propiedades, planta y equipo de las empresas cotizantes. *Innovar*, 30(76), 91–104. <https://doi.org/10.15446/innovar.v30n76.85215>
- Rico, Y. M. S. (2017). *Evolución de la profesión contable en Estados Unidos: una revisión de mitad del siglo XIX y siglo XX*. *Lúmina*, 18, 60-89
- Rincón-Soto, C. A., y Gómez-Villegas, M. (2021). La medición a valor razonable en activos fijos. Caso empresas de servicios públicos domiciliarios cotizadas en Colombia. *Cuadernos de Contabilidad*, 22. <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc22.mvra>
- Rivera, Cáceres (2019). *Nota de Clases Reconocimiento contable de Activos Bajo NM*, Realizado en Diciembre 2019.
- Ripani, L. (2020). Coronavirus: un experimento de teletrabajo a escala mundial. *BID Mejorando Vidas*, <https://blogs.iadb.org/trabajo/es/coronavirus-un-experimento-de-teletrabajo-a-escala-mundial/>.
- Rodríguez, J. (2016). “*Análisis de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. ¿Postulados y/o Normas? Caso: Venezuela*”. Artículo de Investigación. Universidad de Los Andes, Venezuela. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/jatsRepo/5530/553056621010/html/index.html>
- Robles (2020), Robles, A. (2020). *La seguridad y continuidad de los negocios como efecto dinamizador para los destinos en la etapa pos-COVID*. Turismo pos-COVID-19 Reflexiones, retos y oportunidades. ISBN 978-84-09-21816-5, págs. 107-116 DOI:<https://doi.org/10.25145/b.Turismopos-COVID-19.2020>
- Romeo, G. C., & Kyj, L. S. (1998). The forgotten accounting association: The Institute of Accounts. *Accounting Historians Journal*, 25(1), 29-55
- Sangchan, P., Jiang, H., y Bhuiyan, M. B. U. (2020). The Decision Usefulness of Reported Changes in Fair Values and Fair Value Measurement-Related Disclosure for

Debtholders: Evidence from Australian Real Estate Industry. *Accounting Research Journal*, 33(6), 729–747. <https://doi.org/10.1108/ARJ-11-2019-0222>;

Silva-Filho, A. C. da C. e. S., Machado, M. A. V., y Machado, M. R. (2013). Historical Cost X Fair Value: Which Information is More Relevant on The Measurement of Biological Assets? *Custos e Agronegocio*, 9(2), 27–50. https://www.researchgate.net/publication/286226507_Historical_cost_X_fair_value_Which_information_is_more_relevant_on_the_measurement_of_biological_assets;

Siniesterra et al. (2016). Siniesterra, G., Polanco, L., Henao, H. (2011). *Contabilidad Sistema de Información para las organizaciones*. Sexta Edición. Mc Graw-Hill Interamericana SA. Bogotá. Colombia

Smith, Adam. y Ricardo, David. (1947). (s.f.). *Los Economistas*, pág. No. 330.15 / G64e.

Suárez et al. (2020). Suárez, A., Vergara, M., Hernández, E., y Buelvas, M. (2020). *Aplicabilidad del principio contable de negocio en marcha en tiempos de COVID-19. SUMMA*. Revista disciplinaria en ciencias económicas y sociales, 2, 141-154. <https://doi.org/10.47666/summa.2.esp.10>.

Tapia N., E. (2018) El uso de *Big Data* en los estudios de opinión pública. Instituto Belisario Domínguez. Dirección General de Análisis Legislativo. Cuaderno de Investigación 46. Consultado el 4 de marzo 2019. Disponible (on line)bibliodigitalibd.senado.gob.mx/bitstream/handle/123456789/4066/CI_46.pdf?..

Taplin et al., 2014; Taplin, R., Yuan, W., y Brown, A. (2014). The Use of Fair Value and Historical Cost Accounting for Investment Properties in China. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 8(1), 101–113. <https://doi.org/10.14453/aabfj.v8i1.6>

Transformación digital y Contabilidad - RePro (reprodigital.com.ar)

Tua Pereda, J. (1991). *La investigación empírica en Contabilidad. La hipótesis de eficiencia del mercado*. Madrid Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Tua Pereda, J. (1985). *Los principios contables: de la regulación profesional al ámbito profesional*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, 15(46), 25-56.

Torres, V. (2015). Administración en ventas. Grupo Editorial Patria. México. Recuperado de: <https://elibro.upc.elogim.com/es/ereader/upc/39394?page=68>

Torres, C. (2017). Organización de procesos de venta. Innovación y Cualificación Editorial. Recuperado de: <https://elibro.upc.elogim.com/es/ereader/upc/125703?page=50>

Valencia, A. (2020). *El impacto de la tecnología en el mundo del trabajo*. Tomado de: <https://www.yaydoo.com/es/impacto-tecnologiatrabajo/#:~:text=La%20tecnolog%C3%ADa%20no%20s%C3%B3lo%20simplifica,a%20trav%C3%A9s%20de%20m%C3%BAltiples%20canales>

- Ventrici, P., Kreпки, D., & Palermo, H. (2020). Sector software y la situación respecto de la pandemia de COVID-19. Conicet. 1-19. <https://www.clacso.org/wp-content/uploads/2020/07/t02-Software.pdf>
- Vásquez, J. (2017). *Principios de la Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)*. Material de profundización. Dirección de Planificación y desarrollo. Universidad Tecnológica de Chile – INACAP. Recuperado de: http://www.inacap.cl/web/material-apoyocedem/alumno/Contabilidad/ContabilidadBasica%20CCCB01/CCPR03_U1_MP.pdf
- Wahyuni, E. T., Soepriyanto, G., Avianti, I., y Naulibasa, W. P. (2019). Why Companies Choose The Cost Model Over Fair Value for Investment Property? Exploratory Study on Indonesian Listed Companies. *International Journal of Business and Society*, 20(1), 161–176. https://www.researchgate.net/publication/333249075_Why_companies_choose_the_cost_model_over_fair_value_for_investment_property_Exploratory_study_on_indonesian_listed_companies
- Zéman y Lentner (2018). Zéman, Z., y Lentner, C. (2018). *The Changing Role of going concern assumption supporting management decisions after financial crisis*. *Polish journal of management studies*, 18, 428-441.

8. Anexos

Para la indagación y desarrollo de los objetivos se elaboró un cuestionario de encuesta, que fue aplicado a 16 contadores. Posteriormente al obtener las respuestas de la encuesta se procedió a graficar y analizar la información concerniente a los objetivos establecidos.

En el primer lugar se pudo conocer según los resultados si el profesional contable considera la posibilidad de que existan necesidades en el ejercicio de la profesión contable bajo contexto de incertidumbre.

Encuesta sobre los cambios e implicancias del profesional contable en la emisión de estados financieros bajo contexto de incertidumbre.

La presente encuesta tiene como objetivo obtener información de los profesionales Contadores en Suramérica. Para conocer los cambios e implicancias del profesional contable en la emisión de estados financieros bajo contexto de incertidumbre. Marca solo un óvalo.

1. ¿Usted está de acuerdo que unas de las necesidades que posee el contador en el ejercicio de la profesión contable bajo contexto de incertidumbre es el no contar con las herramientas tecnologías (Internet, Software, Hardware, Telefonía móvil u otros)?

En total desacuerdo

En desacuerdo

De acuerdo

Totalmente de acuerdo

2. ¿Usted está de acuerdo que unas de las necesidades que posee el contador en el ejercicio de la profesión contable bajo contexto de incertidumbre es el no contar con personal capacitado y la intervención de profesionales interdisciplinarios competentes?

En total desacuerdo

En desacuerdo

De acuerdo

Totalmente de acuerdo

3. ¿Usted está de acuerdo que unas de las necesidades que posee el contador en el ejercicio de la profesión contable bajo contexto de incertidumbre es el no contar con la normatividad que apoye y/o ayude en la calidad de la información financiera?

En total desacuerdo

En desacuerdo

De acuerdo

Totalmente de acuerdo

4. ¿Cómo le ha afectado a usted la pandemia del coronavirus (COVID19) en el ejercicio de la profesión contable?

Muy Malo

Malo

Regular

Bueno

Excelente

5. ¿Usted está de acuerdo que para poder ejercer la profesión contable bajo contexto de incertidumbre requiere de nuevas herramientas?

En total desacuerdo

En desacuerdo

De acuerdo

Totalmente de acuerdo

6. ¿Usted está de acuerdo que se encuentra protegido con alguna normatividad vigente que lo cubra en el ejercicio de la profesión contable bajo contexto de incertidumbre (Pandemia u otros)?

En total desacuerdo

En desacuerdo

De acuerdo

Totalmente de acuerdo

7. ¿Le ha afectado a usted económicamente (ingresos, costos, gastos) la pandemia coronavirus (COVID19) en el ejercicio de la profesión contable?

Muy Malo

Malo

Regular

Bueno

Excelente

8. ¿Usted está de acuerdo que a los profesionales actuales los están educando con las bases de conocimiento adecuadas para ser competentes bajo contexto de incertidumbre (Pandemia u otros)?

En total desacuerdo

En desacuerdo

De acuerdo

Totalmente de acuerdo

9. ¿Usted está de acuerdo que su país ha tomado las medidas idóneas para la formalización legal de la modalidad de trabajo virtual, en casa, móvil y teletrabajo?

En total desacuerdo

En desacuerdo

De acuerdo

Totalmente de acuerdo

10. ¿Usted está de acuerdo que las entidades de vigilancia y gubernamentales de su país han dado los espacios y tiempos acordes para poder cumplir con los requerimientos y presentación de informes, declaraciones impositivas y demás que exige la Ley?

En total desacuerdo

En desacuerdo

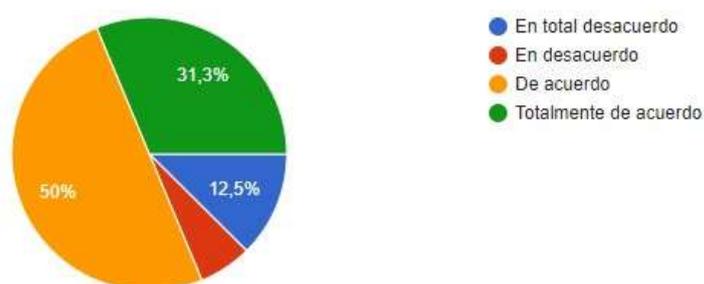
De acuerdo

Totalmente de acuerdo

Resultados:

1. ¿Usted está de acuerdo que unas de las necesidades que posee el contador en el ejercicio de la profesión contable bajo contexto de incertidumbre es el no contar con las herramientas tecnológicas (Internet, Software, Hardware, Telefonía móvil u otros)?

16 respuestas



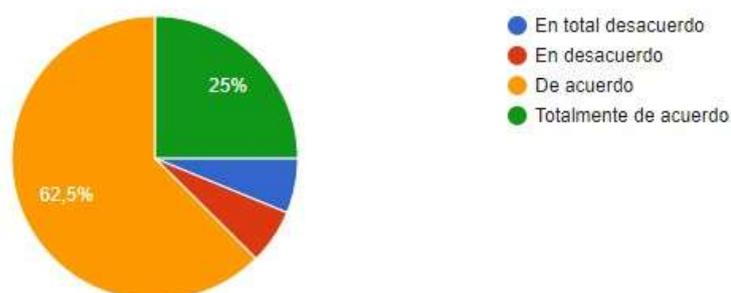
En la gráfica de las respuestas perteneciente a la pregunta N.º 1, se observa que para el 50% de los contadores están de acuerdo; el 31,3% están totalmente de acuerdo; 12,5% en total desacuerdo y el 6,3% en desacuerdo, con que el profesional contable posee necesidades y que no tienen las herramientas tecnológicas para dar cumplimiento a ejercicio de su profesión bajo contexto de incertidumbre como fue el caso de la pandemia a nivel mundial.

Ante esta situación el Contador Público debe desarrollar todo su potencial para poder atender los servicios de llevado de libros, declaraciones tributarias, servicio de asesoría,

servicio de consultoría, administración de empresas, gerenciamiento de empresas, directivo de empresas, docencia, dirigente político, etc.

2. ¿Usted está de acuerdo que unas de las necesidades que posee el contador en el ejercicio de la profesión contable bajo contexto de incertidumbre es el no contar con personal capacitado y la intervención de profesionales interdisciplinarios competentes?

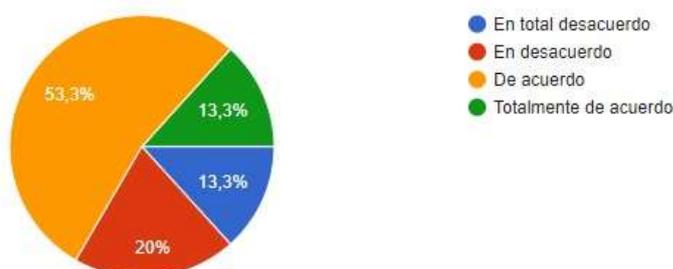
16 respuestas



En la gráfica de las respuestas perteneciente a la pregunta N.º 2, se observa que para el 62,5% de los contadores están de acuerdo; el 25% están totalmente de acuerdo; 6,3% en total desacuerdo y el 6,3% en desacuerdo, con que el profesional contable bajo contexto de incertidumbre posee la necesidad de con personal capacitado y la intervención de profesionales interdisciplinarios competentes para la emisión de estados contables y/o financieros.

3. ¿Usted está de acuerdo que unas de las necesidades que posee el contador en el ejercicio de la profesión contable bajo contexto de incertidumbre es el no contar con la normatividad que apoye y/o ayude en la calidad de la información financiera?

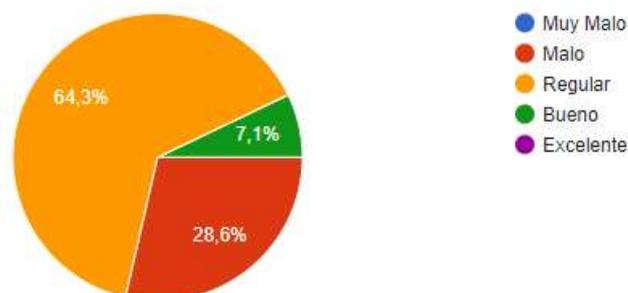
15 respuestas



En la gráfica de las respuestas perteneciente a la pregunta N.º 3, se observa que para el 53,3% de los contadores están de acuerdo; el 13,3% están totalmente de acuerdo; 13,3% en total desacuerdo y el 20% en desacuerdo, con que el profesional contable bajo contexto de incertidumbre posee la necesidad de no contar con la normatividad que apoye y/o ayude en la calidad de la información financiera.

4. ¿Cómo le ha afectado a usted la pandemia del coronavirus (COVID19) en el ejercicio de la profesión contable?

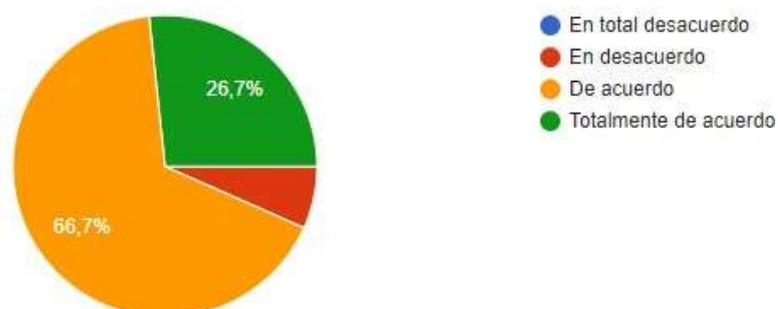
14 respuestas



En la gráfica de las respuestas perteneciente a la pregunta N.º 4, se observa que para el 64.3% de los contadores fueron afectados de manera regular; el 28.6% le afecto Mal; 7.1% le afecto bien la pandemia del coronavirus (COVID19) en el ejercicio de la profesión contable.

5. ¿Usted está de acuerdo que para poder ejercer la profesión contable bajo contexto de incertidumbre requiere de nuevas herramientas?

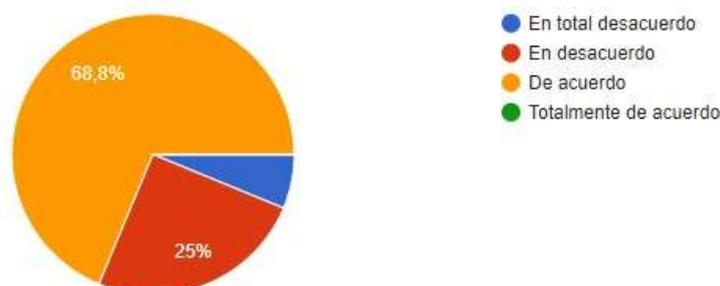
15 respuestas



En la gráfica de las respuestas perteneciente a la pregunta N.º 5, se observa que para el 66.7% de los contadores están de acuerdo; el 26.7% están totalmente de acuerdo; 0% en total desacuerdo 7% en desacuerdo, con que el contador requiere de nuevas herramientas para ejercer su profesión.

6. ¿Usted está de acuerdo que se encuentra protegido con alguna normatividad vigente que lo cubra en el ejercicio de la profesión contable bajo contexto de incertidumbre (Pandemia u otros.)?

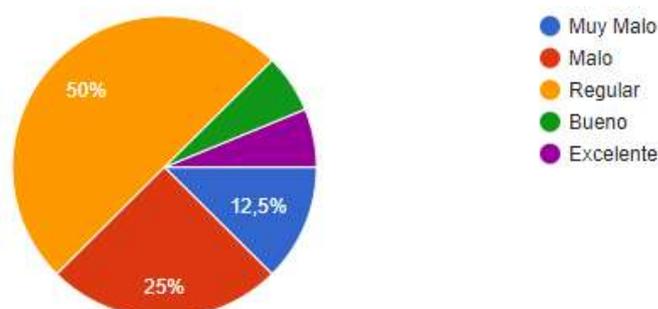
16 respuestas



En la gráfica de las respuestas perteneciente a la pregunta N.º 6, se observa que para el 68.8% de los contadores están de acuerdo; el 0% están totalmente de acuerdo; 6.3% en total desacuerdo y el 25% en desacuerdo, con que el contador está protegido con alguna normatividad vigente que lo cubra en el ejercicio de la profesión contable bajo contexto de incertidumbre (Pandemia u otros).

7. ¿Le ha afectado a usted económicamente (ingresos, costos, gastos) la pandemia coronavirus (COVID19) en el ejercicio de la profesión contable?

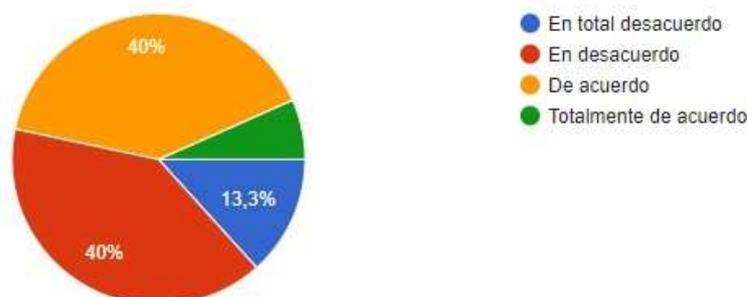
16 respuestas



En la gráfica de las respuestas perteneciente a la pregunta N.º 7, se observa que para el 50% de los contadores le afecto de forma regular; el 25% les afecto mal; 6.3% le afecto bien y el 6.3% le fue excelente, Le ha afectado a usted económicamente (ingresos, costos, gastos) la pandemia coronavirus (COVID19) en el ejercicio de la profesión contable.

8. ¿Usted está de acuerdo que a los profesionales actuales los están educando con las bases de conocimiento adecuadas para ser competentes bajo contexto de incertidumbre (Pandemia u otros)?

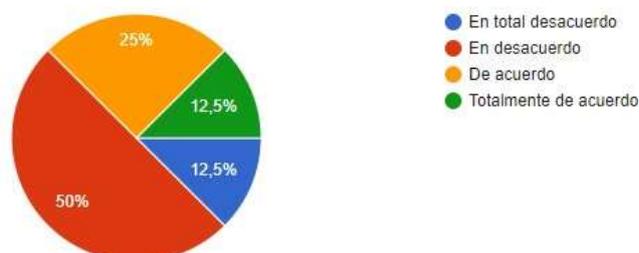
15 respuestas



En la gráfica de las respuestas perteneciente a la pregunta N.º 8, se observa que para el 40% de los contadores están de acuerdo; el 6.7% están totalmente de acuerdo; 13,3% en total desacuerdo 40% en desacuerdo, con que el profesional contable lo está educando con las bases de conocimiento adecuadas para ser competentes bajo contexto de incertidumbre.

9. ¿Usted está de acuerdo que su país ha tomado las medidas idóneas para la formalización legal de la modalidad de trabajo virtual, en casa, móvil y teletrabajo?

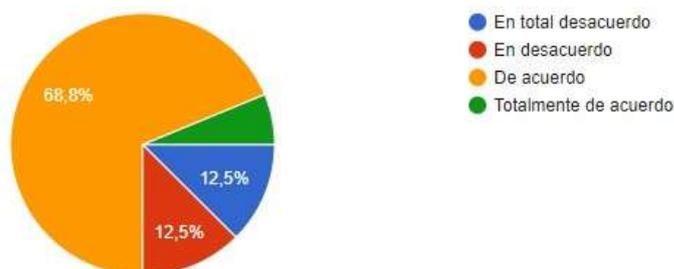
16 respuestas



En la gráfica de las respuestas perteneciente a la pregunta N.º 9, se observa que para el 25% de los contadores están de acuerdo; el 12.5% están totalmente de acuerdo; 12.5% en total desacuerdo 50% en desacuerdo, en que su país ha tomado las medidas idóneas para la formalización legal de la modalidad de trabajo virtual, en casa, móvil y teletrabajo.

10. ¿Usted está de acuerdo que las entidades de vigilancia y gubernamentales de su país han dado los espacios y tiempos acordes para poder cumplir con los requerimientos y presentación de informes, declaraciones impositivas y demás que exige la ley?

16 respuestas



En la gráfica de las respuestas perteneciente a la pregunta N.º 10, se observa que para el 68,8% de los contadores están de acuerdo; el 6,3% están totalmente de acuerdo; 12,5% en total desacuerdo y el 12,5% en desacuerdo, con que las entidades de vigilancia y gubernamentales de su país han dado los espacios y tiempos acordes para poder cumplir con los requerimientos y presentación de informes, declaraciones impositivas y demás que exige la ley.