

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

Colaboración técnica basada en el documento “Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19” y en las normas de contabilidad y auditoría desarrolladas por la FACPCE

ORIENTACIONES RELACIONADAS CON LOS EFECTOS DEL COVID-19 PARA ENTIDADES MENOS COMPLEJAS QUE APLICAN LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DESARROLLADAS POR LA FACPCE (APLICABLES A ESTADOS CONTABLES REFERIDOS A CIERRES POSTERIORES A LA DECLARACIÓN DE PANDEMIA)

Julio de 2020

Introducción

En abril de 2020, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), publicó –en dos entregas– el documento “*Guías sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19*”. La Mesa Directiva de la FACPCE encomendó la elaboración de ese documento a una comisión consultiva en temas de Contabilidad y Auditoría (CCCA).

En ese documento, se buscó dar respuestas a dudas frecuentes relacionadas con la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría para todo tipo de entidades argentinas que surgieron a partir de la irrupción de la pandemia.

En esa oportunidad, el foco se puso en estados contables con:

- a) cierres ocurridos al 31 de diciembre de 2019;
- b) cierres ocurridos después del 31 de diciembre, pero antes de la declaración de la pandemia por parte de la Organización Mundial de la Salud (OMS) –11 de marzo de 2020–; y
- c) cierres intermedios ocurridos después de la fecha de la declaración de la pandemia.

Junto con la publicación de las dos primeras entregas de ese documento, la FACPCE comunicó que la CCCA efectuaría una tercera entrega, referida a cierres (anuales o intermedios) ocurridos con posterioridad a la fecha de la declaración de la pandemia.

A medida que el tiempo fue pasando, la información se fue actualizando y la elaboración de esa tercera parte se fue extendiendo.

No obstante, conociendo que numerosas entidades de todo el país tienen cierre de ejercicio anual el 30 de junio de cada año, la MD de la FACPCE decidió realizar una publicación independiente en forma de *colaboración técnica*, que contenga las conclusiones a las que ya arribó la CCCA sobre ciertos temas. Estas conclusiones fueron revisadas por los integrantes del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría –CENCyA–.

Entidades que emiten estados contables en Argentina

En la República Argentina:

- a) la gran mayoría de las entidades que prepara estados contables lo hace con arreglo a las normas de contabilidad desarrolladas por la FACPCE, en la versión aprobada por cada Consejo Profesional de Ciencias Económicas (CPCE); y su auditoría se basa en las normas de auditoría desarrolladas por la FACPCE, contenidas mayormente en la Resolución Técnica N°37 (RT N°37);
- b) un número bastante menor de entidades preparan sus estados contables usando Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) tal como han sido aprobadas por medio de la Resolución Técnica N°26 (RT N°26), y su auditoría se basa en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), tal como han sido adoptadas por la Resolución Técnica N°32 (RT N°32) y concordantes.

Aun así, muchos requerimientos de las normas contabilidad y de auditoría desarrolladas por la FACPCE podrían no ser relevantes para muchas entidades menos complejas (en adelante, EMC), puesto que, generalmente:

- a) cuentan con una estructura societaria y administrativa simple; y
- b) solo se encuentran con un rango limitado de transacciones sencillas.

Objetivo de esta publicación

Esta colaboración técnica pretende ayudar a las EMC que preparan sus estados contables de conformidad con las normas de contabilidad desarrolladas por la FACPCE, y que son auditados de conformidad con las normas de auditoría desarrolladas por la FACPCE.

En esta publicación no se define a una EMC en términos cuantitativos, ni las identifica –necesariamente– con los entes pequeños y medianos tal como están definidos en la Resolución

Técnica N°41 (RT N°41). Sin embargo, podemos mencionar que normalmente, las EMC se caracterizan por:

- a) realizar transacciones sencillas;
- b) contar con pocos empleados, y ser a menudo gestionada por sus propietarios;
- c) alcanzar niveles bajos o medios de ingresos de actividades ordinarias y activos totales;
- d) no tener inversiones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos;
- e) no mantener o emitir instrumentos financieros complejos, ni negociar sus propios instrumentos de capital o de deuda en los mercados de capitales; o
- f) no realizar captación del ahorro del público en general como forma habitual para financiar sus operaciones.

Cabe mencionar que este documento:

- a) no crea ninguna norma nueva, sino que se basan en las normas de contabilidad y auditoría vigentes (es decir, una EMC que utilice esta guía deberá hacerlo en conjunto con todas las normas de contabilidad y auditoría que le resulten aplicables de entre las desarrolladas por la FACPCE);
- b) no suple a la tercera entrega del documento *“Guías sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19”*, sino que su contenido fue extraído de los análisis ya efectuados por la CCCA.

Agradecimientos y palabras finales

Queremos agradecer de un modo especial a numerosas personas que han invertido mucho tiempo y esfuerzo para que esta colaboración técnica viera la luz. Especialmente, a los integrantes de la CCCA, a los miembros del CENCyA, y al personal de las áreas técnicas de la FACPCE, quienes por medio de sus aportes permitieron que este producto final viera la luz. También, agradecemos a muchos secretarios técnicos de diferentes CPCE que también nos hicieron llegar sugerencias y puntos de vista que han enriquecido el producto final.

Esperamos que este material sea de utilidad a los contadores (preparadores o auditores de estados contables) que, en épocas de volatilidad e incertidumbre siguen preocupados por brindar un servicio de calidad a sus clientes, y que por medio de su labor aportan soluciones en tiempos de crisis.

Hernán Casinelli
Director General | CENCyA

CONTENIDO

CUESTIONES DE CONTABILIDAD	6
1. ASPECTOS GENERALES	6
Consideraciones de los hechos posteriores y evaluación del principio de empresa en marcha.....	6
Consideraciones relacionadas con la medición de valores corrientes	7
2. ASPECTOS RELACIONADOS CON DETERMINADOS RUBROS DEL ACTIVO	8
Créditos en moneda (incluyendo los créditos por ventas)	8
Inversiones en determinados títulos de deuda.....	9
Activación de costos financieros	9
Bienes de cambio.....	9
Bienes de uso y propiedades de inversión.....	10
Activos intangibles	12
3. DESVALORIZACIÓN DE ACTIVOS	12
¿A qué activos no referiremos en esta sección?	12
¿A qué nivel se efectuará la comparación con el valor recuperable?	12
Frecuencia de las comparaciones.....	13
Cuestiones para tener en cuenta en el actual contexto	13
4. ASPECTOS RELACIONADOS CON DETERMINADOS RUBROS DEL PASIVO	14
Previsiones (en general).....	14
Compromisos que generan pérdidas.....	15
5. ASPECTOS RELACIONADOS CON MODIFICACIONES EN LOS CRÉDITOS Y LAS DEUDAS, PROCEDENTES DE AMPLIACIONES, RENEGOCIACIONES, REFINANCIACIONES O CIRCUNSTANCIAS SIMILARES	15
6. SUBSIDIOS DEL GOBIERNO: ¿CÓMO CONTABILIZARLOS?	16
7. PLANES DE REESTRUCTURACIÓN, ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y ACTIVOS RETIRADOS DEL SERVICIO	16
Programas de reestructuración.....	17
Activos no corrientes mantenidos para la venta	17
Activos retirados del servicio.....	17
8. EFECTOS DEL ACTUAL CONTEXTO SOBRE LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DEL IMPUESTO DIFERIDO	18
9. CONSIDERACIÓN DE LOS EFECTOS DE LA CRISIS SOBRE LA EXPOSICIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES	19
Con relación al estado de situación patrimonial	19
Con relación al estado de resultados.....	19
Con relación a las notas	21
CUESTIONES DE AUDITORÍA	22
1. CUESTIONES GENERALES PARA TENER EN CUENTA EN AUDITORÍAS DE ESTADOS CONTABLES CON FECHA DE CIERRE POSTERIOR A LA DECLARACIÓN DE LA PANDEMIA	22
2. TAREAS A CONSIDERAR, ESPECIALMENTE VINCULADAS CON LOS EFECTOS DEL COVID-19	22

2.1 Determinación de la significatividad	23
2.2 Entendimiento y evaluación del control interno	23
2.3 Evaluación de riesgos – Riesgo de fraude.....	24
2.4 Impactos por el trabajo remoto y nuestra posibilidad de obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría	25
2.4.1 Inventarios físicos y otros procedimientos de observaciones.....	25
2.4.2 Procedimientos de confirmación de terceros	25
2.4.3 Confiabilidad de la información recibida.....	25
2.5 Diseño y ejecución de procedimientos sustantivos	26
2.6 Empresa en marcha	27
2.7 Hechos posteriores	27
2.8 Carta de Gerencia o carta de la Dirección.....	27
2.9 Comunicación con el cliente.....	28
2.10 Informe del auditor	28
3. PROBLEMÁTICAS Y SUGERENCIAS QUE PUEDEN PRESENTARSE EN ENCARGOS TRATADOS EN ESTA COLABORACIÓN TÉCNICA.....	28

CUESTIONES DE CONTABILIDAD

1. ASPECTOS GENERALES

Consideraciones de los hechos posteriores y evaluación del principio de empresa en marcha

La extensión de la pandemia y la profundidad de sus consecuencias son de difícil estimación. Este escenario ha incrementado la incertidumbre acerca del futuro que de por sí es inherente a toda entidad. Por eso, deberán extremarse los cuidados de los administradores de la entidad al preparar los estados contables.

Consideraciones sobre los hechos posteriores a la fecha de cierre, al preparar estados contables que se refieran a períodos finalizados después de la declaración de la pandemia

- Al preparar estados contables correspondientes a cierres ocurridos con posterioridad a la declaración de la pandemia (11 de marzo de 2020), es probable que los administradores de la entidad deban emplear mayores juicios para diferenciar qué hechos posteriores son confirmatorios de condiciones que existían a la fecha de cierre –hechos posteriores tipo (1)–, de aquellos que son nuevos, pero que por su significación deben ser informados en notas –hechos posteriores tipo (2)–.
- Los administradores deberán tener especial cuidado para distinguir cuándo la sola existencia de la condición al cierre del ejercicio es la causa de que existan efectos sobre los activos o los pasivos de la entidad, y cuándo tal causa se relaciona con decisiones concretas de los administradores.
- Por ejemplo, si un hecho posterior a la fecha de cierre que se relaciona con condiciones que ya existían a esa fecha, es de ocurrencia inevitable y se origina en causas que son independientes de las decisiones de los administradores, es altamente probable que se trate de un hecho posterior tipo (1). Por el contrario, si el hecho posterior es una consecuencia directa de decisiones que los administradores tomaron después de la fecha de cierre, es altamente probable que se trate de un hecho posterior tipo (2).

Ejemplos de cómo aplicar estas consideraciones en la práctica

Ejemplo (1)

Hechos

A la fecha de cierre de los estados contables, la actividad a la que se dedica la entidad no había sido clasificada por el gobierno como *actividad esencial*. Por lo tanto, está imposibilitada de funcionar. Durante la etapa de los hechos posteriores, los administradores advierten que, dada la extensión de la interrupción de las actividades, se han agravado las pérdidas operativas, las cuales son significativas.

Aplicación de los requerimientos

Los administradores de la entidad evalúan que las pérdidas operativas ocurridas durante la etapa cubierta por los hechos posteriores se relacionan directamente con las condiciones que existían a la fecha de cierre, y que el curso de esos acontecimientos no puede ser modificado por alguna decisión que puedan tomar. Por lo tanto, consideran que esas pérdidas operativas posteriores constituyen un indicio de que determinados activos podrían estar deteriorados ya al cierre. Los administradores consideran a las pérdidas operativas como un hecho posterior tipo (1).

Ejemplo (2)

Hechos

A la fecha de cierre de los estados contables, la actividad a la que se dedica la entidad había sido fuertemente afectada a causa de la pandemia (las ventas en determinados segmentos de operación de la entidad habían descendido notablemente). Dado este contexto, durante la etapa de los hechos posteriores, los administradores decidieron llevar a cabo un programa de reestructuración de las

Ejemplos de cómo aplicar estas consideraciones en la práctica

operaciones menos rentables, como estrategia para atenuar efectos negativos sobre el patrimonio de la entidad en su conjunto.

Aplicación de los requerimientos

Los administradores de la entidad han tomado una decisión durante la etapa de los hechos posteriores, que se relaciona directamente con una condición que ya existían a la fecha de cierre. Sin embargo, es la decisión tomada con posterioridad a la fecha de cierre, y no las condiciones existentes a esa fecha, la causa directa de cualquier obligación resultante de esa reestructuración. Por lo tanto, los administradores consideran a la reestructuración como un hecho posterior tipo (2).

Ejemplo (3)

Hechos

A la fecha de cierre de los estados contables, la actividad a la que se dedica la entidad había sido fuertemente afectada a causa de la pandemia (las ventas en determinados segmentos de operación de la entidad habían descendido notablemente). Dado este contexto, durante la etapa de los hechos posteriores, los administradores decidieron liquidar un lote concreto de bienes de cambio a un precio de oferta inferior a su valor en libros, para mejorar la situación de liquidez de la entidad.

Aplicación de los requerimientos

Los administradores de la entidad han tomado una decisión durante la etapa de los hechos posteriores, que se relaciona directamente con una condición que ya existía a la fecha de cierre. En este caso, la información procedente de la venta será considerada información utilizable para mejorar la estimación del valor recuperable de esos bienes de cambio a la fecha de los estados contables (es decir, un hecho posterior tipo 1).

Consideraciones sobre la evaluación de si la entidad es una empresa en marcha, al preparar estados contables que se refieran a períodos finalizados después de la declaración de la pandemia

- Con relación a la evaluación de si la entidad continúa siendo una empresa en marcha, siguen resultando válidas las guías incluidas en la primera parte de las “Guías sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19”.

Consideraciones relacionadas con la medición de valores corrientes

La incertidumbre generalizada desatada por la pandemia y las medidas tomadas para su contención demandarán a los administradores de la entidad mayores cuidados al momento de determinar valores corrientes.

Consideraciones sobre las incertidumbres del contexto en la determinación de los valores corrientes

- Si los valores corrientes se determinan a partir de las cotizaciones en mercados activos, las incertidumbres podrán afectar el valor específico en ese mercado, lo cual deberá ser considerado al efectuar la medición.
- Si estos valores se determinan a partir de técnicas de medición, las incertidumbres afectarán las estimaciones de las variables futuras consideradas en esas técnicas. Por ello es adecuado estimar estas variables en base al cálculo del valor esperado.

Consideraciones sobre el impacto de los hechos posteriores a la fecha de cierre en la medición de valores corrientes

- Los valores corrientes buscan determinar un importe que refleje las condiciones que existen a la fecha de medición y no a una fecha futura. La entidad deberá considerar la información sobre el impacto de la pandemia que tenía –o pudiera tener– a la fecha de medición.
- Es posible que existan hechos posteriores tipo (1) que aporten información con respecto a los supuestos utilizados en la estimación de los valores a la fecha de medición.

- Estos aspectos tienen mayor importancia cuando se utilizan técnicas de medición para la obtención de estos valores por la ausencia de mercados activos.

Consideraciones sobre la volatilidad de los mercados al determinar que las cotizaciones no deberían ser utilizadas como valor razonable

- No es aconsejable que las entidades dejen de lado los precios de mercado a la fecha de medición cuando hay un alto grado de volatilidad, excepto que los precios observados no provengan de transacciones ordenadas (por ejemplo, situaciones de mercado donde se reduce notoriamente la demanda o se verifican transacciones no habituales).
- La volatilidad afecta a los precios de mercado directos o a los determinados en función de técnicas de medición basadas en datos provenientes de mercados volátiles.
- La situación particular de algunos mercados podría generar que aumente la cantidad proporcional de estos valores determinados utilizando técnicas de medición (y no valores directos).

Consideraciones sobre mediciones de valores razonables que se estiman en base a técnicas de medición: ¿qué precauciones debe considerar la entidad?

- Si la entidad utiliza técnicas de valoración en el marco de la incertidumbre generada por la pandemia, es recomendable aplicar las técnicas basadas en escenarios diversos con sus grados de probabilidad de ocurrencia. Esto reemplazaría el enfoque de un escenario único.
- El hecho de incorporar el incremento en la volatilidad en las técnicas de valoración podría generar ciertos retos para las entidades.

Consideraciones sobre las notas de los estados contables relacionadas con mediciones de valores corrientes

- La entidad deberá informar en notas, al menos:
 - si se consideró el impacto de la pandemia en la medición de estos valores, particularmente de los hechos posteriores al cierre;
 - los supuestos clave, utilizados respecto del futuro;
 - la sensibilidad de estos valores a los cambios en las variables utilizadas;
 - cuáles fueron las bases para seleccionar los supuestos y datos que se utilizaron en estas mediciones.

2. ASPECTOS RELACIONADOS CON DETERMINADOS RUBROS DEL ACTIVO

Créditos en moneda (incluyendo los créditos por ventas)

La interrupción en la cadena de pagos podría tener consecuencias sobre la determinación del valor recuperable de los créditos en moneda (incluyendo a los créditos por ventas). Las entidades deberán considerar esta y otras condiciones del contexto para determinar de qué forma podrían verse afectadas estas partidas de sus estados contables.

- Las normas contables argentina (NCA¹) no contienen mecanismos específicos sobre la forma en que deben hacerse los cálculos necesarios para medir la desvalorización de los créditos en moneda. Sólo incluyen conceptos generales referidos a la estimación de los flujos de fondos futuros sobre la base de proyecciones, y a los criterios que la entidad deberá seguir para la elección de una tasa de descuento apropiada.
- Es altamente probable que el porcentaje histórico que la entidad utiliza para reflejar el deterioro de cada grupo homogéneo no sea representativo de la situación existente a la fecha de la medición. En estos casos, será necesario que se determinen nuevas estimaciones de desvalorización que se ajusten a hipótesis más realistas.

¹ En esta publicación las siglas NCA se refieren a las normas de contabilidad desarrolladas por la FACPCE, distintas de la Resolución Técnica N°26.

- El uso de porcentajes históricos de la entidad o del sector, de períodos previos con crisis profundas, podría darle a la entidad una guía sobre los porcentajes a calcular como desvalorización incurrida a la fecha de la medición.

Inversiones en determinados títulos de deuda

Las NCA requieren que una entidad mida sus inversiones en activos financieros representativos de títulos de deuda de acuerdo con su clasificación. Esta clasificación deberá realizarse considerando *el destino más probable* de esas inversiones. Es posible, en ciertos casos que, como consecuencia de los efectos de la pandemia, una entidad decida cambiar sus decisiones sobre *el destino más probable de estas inversiones*. Cuando se encuentre en esas circunstancias, la entidad podría plantearse si esta modificación de *destino más probable* implica también un cambio en los criterios de medición a utilizar.

- Situaciones de liquidez o similares pueden requerir que la entidad venda inversiones en títulos de deuda que esperaba mantener hasta el vencimiento para percibir los flujos contractuales. Esto podría requerir que la entidad analice la situación para evaluar si corresponde cambiar la clasificación para la cartera remanente.
- En las circunstancias específicas de la pandemia de COVID-19, no se considera que la entidad haya cambiado la intención de mantener hasta el vencimiento la cartera remanente, y por ende corresponderá mantener la medición a costo amortizado, si la realización anticipada de parte de dicha cartera se hizo por causas o hechos aislados, no controlables por la entidad, que no pudieron preverse razonablemente, debido a que la enajenación referida está específicamente incluida en las excepciones mencionadas en la normativa aplicable.

Activación de costos financieros

Las medidas puestas en marcha por el Gobierno para contener a la pandemia implicaron que muchos de los sectores de la economía se *pusieran en pausa*. Algunas entidades afectadas por estas decisiones podrían estar, al momento de la interrupción de sus actividades, activando costos financieros en ciertos activos, tal como lo permiten las NCA. Resulta importante aclarar cómo deberá proceder una entidad ante esta particular circunstancia.

- Cuando la entidad hubiera optado incluir en el costo de algún activo que califica para tal fin costos financieros deberá preocuparse por:
 - excluir del cómputo los costos financieros relacionados con períodos que *exceden el técnico* o donde no hubo actividad,
 - excluir de los intereses capitalizables la cobertura por inflación para capitalizar sólo la parte real de los intereses,
 - medir inicialmente los préstamos a tasa cero o tasa subsidiada por su valor descontado de flujos de fondos futuros utilizando una tasa de mercado, a efectos de poder determinar con corrección los intereses que posteriormente serán objeto de activación.

Bienes de cambio

Las entidades podrían verse afectadas por diversos efectos procedentes del actual contexto, con consecuencias sobre la contabilización de los *bienes de cambio*, tales como la interrupción en la cadena de suministros, disposiciones que afecten al nivel de producción, o una reducción en la demanda de los productos que comercializa. También, los administradores podrían tomar decisiones para paliar los efectos de la crisis que se deberán considerar al evaluar la correcta contabilización de este rubro.

Consideraciones sobre la medición del costo inicial de los bienes de cambio

- Al medir el costo de los bienes de cambio, la entidad deberá absorber los costos indirectos de fabricación (CIF) fijos considerando su *capacidad normal de planta*. Con relación a este requerimiento, una entidad deberá considerar lo siguiente:

- Si la entidad operó por debajo de su *capacidad normal de planta*, una parte de los CIF fijos deberán reconocerse como pérdida del período.
- Dado que el contexto provoca cambios dinámicos en la determinación de la *capacidad normal de la planta*, la entidad deberá extremar los esfuerzos para determinar esa *capacidad normal* en base a las modificaciones generadas por las decisiones y planes de los administradores.

Consideraciones relacionadas con la medición posterior y la desvalorización

- El contexto puede provocar dificultades para la obtención del costo de reposición a través de las fuentes directas, y por lo tanto la entidad deberá usar las fuentes indirectas (aproximaciones), tal como lo prevén las NCA.
- Una entidad también podrá necesitar medir el valor neto de realización (VNR) de los bienes de cambio, ya sea para determinar su medición posterior primaria, o para determinar el valor recuperable de estos activos. En el actual contexto, el cálculo del VNR generará mayores desafíos y exámenes.

Bienes de uso y propiedades de inversión

Con relación a las partidas de los rubros *bienes de uso y propiedades de inversión*, una entidad podría advertir que el actual contexto tiene consecuencias sobre la contabilización de esos activos por variadas razones. Tales consecuencias pueden referirse tanto a la fase de activación de costos (en el caso de un bien de uso en fabricación o construcción), a la estimación apropiada de la depreciación del período, o a la medición posterior de las partidas que integran este rubro, entre otros procesos contables.

Consideraciones sobre la medición del costo inicial de cualquiera de estos dos rubros

- Con respecto a la activación de costos durante el período de puesta en marcha de estas partidas, la entidad deberá extremar los esfuerzos para determinar el momento en que el activo está en condiciones de operar de acuerdo con las condiciones previstas por los administradores.

Consideraciones sobre el cálculo de las depreciaciones, en general

- Las NCA requieren que, al cierre de cada ejercicio, la entidad revise si hubo cambios que impliquen volver a estimar el método de depreciación, la vida útil o el valor de recupero. Los cambios procedentes del actual contexto podrían llevar a que la entidad deba reforzar sus evaluaciones sobre estos aspectos.
- Por ejemplo, si hubiere cambios significativos en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, la entidad cambiará el método de depreciación para reflejar el nuevo patrón (un caso típico podría darse cuando la entidad, al evaluar el patrón esperado de los consumos de los beneficios económicos de un bien de uso, determina que es necesario cambiar del *método de línea recta* a un *método basado en unidades de producción*). Cualquier cambio en los factores que determinan el cálculo de la depreciación se contabilizará como un cambio en una estimación contable.

Consideraciones sobre el cálculo de las depreciaciones, en particular para los bienes de uso

- La subutilización de los bienes de uso no interrumpe la depreciación, excepto cuando se deprecie por el método de unidades de producción (cuando se utiliza ese tipo de método, si el activo no se utiliza el cargo por depreciación sería nulo).
- La reanudación de las actividades podría implicar, en muchas entidades, la necesidad de realizar reparaciones mayores, reemplazo de componentes, inspecciones generales, etc., que no estaban previstos. Esto provocará la depreciación adicional de componentes e

inspecciones generales para poder reconocer como activos los nuevos valores de los componentes reemplazados y de las inspecciones generales.

Consideraciones relacionadas con el uso del modelo de revaluación de bienes de uso

- En la mayoría de los casos, se tratará de bienes para los que no existe un mercado activo y por ello el valor razonable se estimará:
 - a partir de la utilización de técnicas de valoración que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros; o
 - a partir de un costo de reposición, pero computando las depreciaciones que correspondan según la vida útil ya consumida de los bienes².
- Cuando se trate de bienes cuya contribución a los futuros flujos de fondos es incierta:
 - el *modelo de revaluación* no podrá usarse en el primer ejercicio de aplicación, y
 - no podrá reconocerse un importe mayor al valor contable en los ejercicios posteriores al primero en que se aplicó este modelo (en tal caso, se mantendrá el último valor contable menos su depreciación).
- Si la entidad venía aplicando el modelo de revaluación, es probable que la volatilidad existente en los mercados genere que la posible diferencia con el valor contable sea significativa. En estos casos, la frecuencia de las revaluaciones será anual.
- El cambio entre el modelo de revaluación al modelo del costo sólo podrá efectuarse cuando:
 - de ello resulte un mejor cumplimiento de requisitos de la información contenida en los estados contables, y
 - se trate este cambio de política contable con efecto retroactivo (modificando los resultados de ejercicios anteriores).

Consideraciones relacionadas con el uso del modelo de VNR para propiedades de inversión

- En ausencia de datos observables de mercados activos, los administradores utilizarán datos de entrada no observables (habitualmente referidos como *mediciones de nivel 3*) con base en la mejor información disponible en las circunstancias.
- Cuando el VNR de las propiedades de inversión se determine a partir de informes de tasadores externos, los administradores de la entidad deben evaluar si el precio estimado proporcionado está calculado de acuerdo con estándares apropiados a las circunstancias, que consideren incertidumbres tales como la duración y gravedad del impacto de COVID-19, la extensión de medidas tendientes a aliviar la situación de arrendatarios durante la crisis, y la rapidez con que las actividades pueden volver a condiciones normales una vez finalizada la pandemia.
- Es probable que los informes emitidos por tasadores externos durante el año 2020 para asistir a los administradores de las entidades en la medición de propiedades de inversión a VNR incluyan una advertencia por las incertidumbres significativas que condicionaron sus estimaciones. Asimismo, las estimaciones que estén bajo la responsabilidad directa de los administradores en base a datos de entrada no observables también estarán afectadas por incertidumbres. Ambas situaciones deben ser reflejadas en notas a los estados contables en las que se detalle cómo se realizó la valoración y los factores de incertidumbre involucrados.

Consideraciones relacionadas con la transferencia de las propiedades de inversión

- Cuando una propiedad de inversión medida a VNR quede vacante, la entidad no podrá transferirla al rubro *bienes de uso*. La transferencia a bienes de uso solo corresponde si la propiedad será utilizada por su dueño en la producción de bienes o servicios o para fines

² La entidad deberá considerar lo indicado en el apartado de la sección 1 titulado "CONSIDERACIONES RELACIONADAS CON LA MEDICIÓN DE VALORES CORRIENTES".

administrativos, de modo que la propiedad vacante debe permanecer clasificada como *propiedad de inversión*.

Activos intangibles

Mucho de lo que se dijo con relación a los *bienes de uso y propiedades de inversión* resultará aplicable para los elementos del rubro *activos intangibles*. Sin embargo, en el actual contexto podría ser necesario que los administradores de una entidad realicen juicios complejos para cumplir determinados requerimientos contables relacionados con este tipo de partidas.

- La dificultad asociada a la condición que se le impone a la entidad de demostrar la capacidad de este tipo de recursos para generar beneficios económicos futuros podría ser mayor en este entorno. En esos casos, se requerirán esfuerzos adicionales de los administradores.
- La entidad deberá evaluar en cada cierre del período:
 - Si se trata de un activo intangible con vida útil indefinida o finita. El contexto puede provocar cambios que den lugar a pasar de una categoría a otra. En estos casos, la entidad aplicará el concepto de cambio en una estimación.
 - Cuando se trate de un activo intangible con vida útil finita, si a la fecha de cierre de los estados contables se hubiera modificado alguna de las estimaciones que determinan el cálculo de la amortización (método de amortización, o los años de vida útil), la entidad deberá modificar ese cálculo, atendiendo a los nuevos datos y considerando que es un cambio de estimación.
- Es necesario que la entidad efectúe revelaciones amplias sobre los supuestos realizados acerca del futuro, en particular sobre la capacidad del activo intangible de generar beneficios económicos futuros. Por ejemplo, puede ser apropiado revelar la visión de los administradores sobre el grado de incertidumbre asociada a las perspectivas macroeconómicas (tal como, como la gravedad y la duración del impacto que se espera que el COVID-19 tenga en el negocio de la entidad) y/o la importancia potencial de la interrupción de la cadena de suministro, los cierres de fábricas, la caída de la demanda, etc.

3. DESVALORIZACIÓN DE ACTIVOS

Un riesgo inherente al actual contexto consiste en la posibilidad de que el patrimonio de una entidad se encuentre sobrevaluado a causa de una desvalorización de los activos no registrada. Por eso, una entidad deberá extremar sus cuidados al preparar sus estados contables para comunicar apropiadamente los efectos de la desvalorización de sus activos.

¿A qué activos nos referiremos en esta sección?

- Bienes de uso.
- Propiedades de inversión medidas usando el modelo del costo.
- Activos intangibles de vida útil que puede ser estimada (definida).
- Activos intangibles de vida útil indefinida.

¿A qué nivel se efectuará la comparación con el valor recuperable?

- al nivel de cada bien o, si esto no fuera posible;
- al nivel de cada actividad generadora de efectivo (AGE), o
- a nivel de una unidad generadora de efectivo (UGE), opcionalmente³.

³ Ver respuesta a la pregunta 4 de la Interpretación N°11 de NCP.

Frecuencia de las comparaciones

Bienes destinados al alquiler; intangibles con vida útil indefinida o intangibles no utilizados en la producción o venta de bienes y servicios y que generan un flujo de fondos propio e identificable; llave adquirida en una combinación de negocios.

- Cada vez que se preparen estados contables.

Bienes que sean, o AGE que contenga, activos intangibles empleados en la producción o venta de bienes y servicios con vida útil indefinida; AGE que contenga un valor llave con vida útil indefinida; y bienes tangibles o intangibles que ya no estén disponibles para el uso.

- Las entidades que apliquen la RT N°17, cada vez que se preparen estados contables.
- Las entidades que califiquen como EM y utilicen la RT N°41, tercera parte, evalúan la desvalorización solo si existen indicios.
- Las entidades que califican como EP y utilicen la RT N°41 segunda parte no están obligadas a la comparación con el valor recuperable cuando el resultado de cada uno de los últimos tres ejercicios fue positivo. Si no cumplen con esta condición, deberán evaluar si existen indicios de desvalorización, y si existen realizarán la comparación con el valor recuperable. [*]

Restantes bienes.

- Cuando existan indicios de desvalorización.
- Las entidades que califican como EP que utilicen la RT N°41 segunda parte no están obligadas a evaluar si existen indicios, cuando el resultado de cada uno de los últimos tres ejercicios fue positivo. [*]

Cuestiones para tener en cuenta en el actual contexto

Consideraciones sobre la frecuencia de las comparaciones

- Las NCA requieren que una entidad evalúe si determinados activos se han desvalorizado solo cuando existan indicios de ello al final del período sobre el que se informa. La pandemia, en sí misma, no es un indicio de desvalorización. Sin embargo, su aparición y las medidas que se han tomado para contenerla podrían dar lugar a la aparición de indicios de deterioro. Por lo tanto, los administradores necesitarán considerar fuentes de información tanto internas como externas y realizar juicios significativos para determinar si los hechos y las circunstancias indican la necesidad de comprobar la desvalorización de los activos. Se estima que por la extensión de los efectos de la pandemia serán pocas las industrias y empresas en que los indicadores de posibles desvalorizaciones no estén presentes.

Consideraciones específicas para las entidades que utilizan la RT N°41

- Las potenciales consecuencias de la pandemia de COVID-19 no cambia la eximición que tienen las entidades que aplican la RT N°41 para no evaluar si existen indicios de desvalorización si el resultado de cada uno de los tres últimos ejercicios fue positivo. Sin embargo, vale la pena recordar que la RT N°41 no impide a una entidad que utiliza esa norma evaluar si existen tales indicios, sino que establece que efectuar tal evaluación no será necesario cuando el resultado de cada uno de los últimos tres ejercicios de la entidad fue positivo. [*]
- Una entidad que utiliza la RT N°41 y que obtuvo un resultado positivo en cada uno de los últimos tres ejercicios podría asumir alguna de las siguientes actitudes en este contexto: [*]
 - Aunque está eximida, evaluar si existen indicios de desvalorización para los activos que no están sujetos a una prueba anual de recuperabilidad, y en el caso de que existan tales indicios, proceder a calcular el valor recuperable para comprobar si existe alguna desvalorización por reconocer.
 - Dado que está eximida por la RT N°41, no evaluar si existen indicios de desvalorización para los activos que no están sujetos a una prueba anual de recuperabilidad.
- Si la entidad asumiera la segunda actitud, podría incurrir en un importante riesgo de sobrevaluación del activo y del patrimonio. Dado que la información complementaria de los

[*] **Nota:** Según Norma de Aplicación N° 101, vigente en jurisdicción del C.P.C.E.P.B.A., en el caso de que en un Ente Pequeño, que utiliza la RT N° 41, Segunda Parte, en la preparación de sus estados contables, uno de los tres últimos ejercicios presente pérdidas causadas por hechos de carácter excepcional, de suceso infrecuente en el pasado y de improbable repetición en el futuro, la existencia de tales pérdidas solo en dicho ejercicio no obligará al ente a realizar la comparación de las mediciones contables de los correspondientes bienes con su valor recuperable.

estados contables “*debe contener todos los datos que, siendo necesarios para la adecuada comprensión de la situación patrimonial y de los resultados del ente, no se encuentren expuestos en el cuerpo de dichos estados*”, cuando resulte evidente que bajo los efectos del COVID-19 existen riesgos importantes de deterioro en los activos originalmente eximidos de la evaluación de indicios de desvalorización, dichos riesgos y las incertidumbres involucradas deben ser claramente comunicados.

Consideraciones sobre la medición del valor recuperable en base al valor de uso

- Los administradores deben asegurarse de que todo riesgo relacionado con la crisis desatada por la pandemia de COVID-19 aplicable a una entidad se refleje ya sea como ajustes a los flujos de efectivo futuros o como ajuste a la tasa de descuento utilizada.
- En el marco de incertidumbre que plantea la pandemia de COVID-19, lo más conveniente al calcular el valor en uso sería estimar los flujos de efectivo futuros con base en escenarios múltiples, ponderados por la probabilidad de ocurrencia de cada uno de ellos (enfoque del flujo de efectivo esperado), en lugar de la proyección de un único escenario (enfoque tradicional).
- Si se aplica un criterio de escenarios múltiples, la incertidumbre sobre los futuros flujos de efectivo no se reflejará en la tasa de descuento sino en las diferentes probabilidades asignadas a las proyecciones de flujos de caja utilizadas.
- De proyectarse un escenario único, la tasa de descuento deberá reflejar el riesgo asociado al COVID-19.
- El impulso de medidas para reducir la tasa de interés de préstamos no siempre dará lugar a un descenso en la tasa de descuento, debido a los aumentos de los riesgos específicos de la entidad que correspondan trasladar a la tasa de descuento.

Consideraciones sobre la medición del valor recuperable en base al VNR

- Se aplicarán las consideraciones indicadas en el apartado de la sección 1 titulado “CONSIDERACIONES RELACIONADAS CON LA MEDICIÓN DE VALORES CORRIENTES”.

Consideraciones sobre la información a incluir en notas, con relación a la desvalorización de activos

- Es importante que los administradores efectúen revelaciones amplias sobre los supuestos realizados acerca del futuro al final del periodo sobre el que se informa, que tengan un riesgo importante de ocasionar ajustes significativos en el importe en libros de los activos no financieros dentro del periodo contable siguiente. Por ejemplo, puede ser apropiado revelar la visión de los administradores sobre el grado de incertidumbre asociada a las perspectivas macroeconómicas (tal como, como la gravedad y la duración del impacto que se espera que el COVID-19 tenga en el negocio de la entidad) y/o la importancia potencial de la interrupción de la cadena de suministro, los cierres de fábricas, la caída de la demanda, etc.

4. ASPECTOS RELACIONADOS CON DETERMINADOS RUBROS DEL PASIVO

Previsiones (en general)

Los administradores de la entidad pueden haber adoptado medidas tendientes a paliar los efectos económicos adversos del contexto o para adecuarse a las medidas adoptadas por el gobierno. Estas decisiones pueden requerir la contabilización de nuevas provisiones.

- El reconocimiento de nuevas provisiones procederá cuando se deriven de un suceso pasado que genera una obligación presente, es altamente⁴ probable que produzca una salida de recursos económicos, y cuya medición es fiable.

⁴ En el contexto internacional se requiere que sea probable, es decir que sea más probable que ocurra que no ocurra.

- Los siguientes son algunos ejemplos de nuevas previsiones que podrían aparecer como consecuencia del actual contexto:
 - incremento de los reclamos de clientes (por mayores defectos de fabricación);
 - aumento de la probabilidad de ocurrencia de ciertos hechos futuros, tales como definiciones de los juicios.

Compromisos que generan pérdidas

El contexto actual puede generar un incremento en los costos a erogar (costos inevitables) como consecuencia de compromisos contractuales cuyo cumplimiento sea ineludible, tales como compra de materiales alternativos o mayores costos laborales por personal de reemplazo, entre otros.

- La entidad determinará si esta obligación contractual es un compromiso que genera pérdidas (contrato oneroso), considerando que este tipo de compromisos existe cuando los costos a erogar o inevitables para su cumplimiento o las penalizaciones (multas) por incumplimiento excedan los beneficios económicos que se esperan recibir.
- La pérdida generada por un compromiso contractual ineludible (costos inevitables en los contratos onerosos) será la diferencia entre el costo a erogar y el ingreso a obtener por la provisión de los bienes o servicios.
- Los costos inevitables son los menores costos netos por resolver el mismo, y será el menor importe entre el costo de cumplir sus cláusulas y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.
- Se deberá reconocer un pasivo como contrapartida de la pérdida generada por el compromiso ineludible.
- La existencia de contratos que generan pérdidas (contratos onerosos) puede ser considerada un indicio de desvalorización de los activos involucrados.
- Las siguientes son algunas circunstancias que podrían dar lugar a pasivos por contratos que generan pérdidas relacionadas con el actual contexto:
 - contratos con proveedores que, como consecuencia del contexto COVID-19, le impiden obtener los beneficios económicos del contrato (por ejemplo, alquiler de inmueble);
 - contratos con clientes cuyos costos se incrementan o se espera que se incrementen como consecuencia del COVID-19 (por ejemplo, detener la producción o contratar empleados adicionales por el aislamiento, operar con proveedores alternativos para los suministros).

5. ASPECTOS RELACIONADOS CON MODIFICACIONES EN LOS CRÉDITOS Y LAS DEUDAS, PROCEDENTES DE AMPLIACIONES, RENEGOCIACIONES, REFINANCIACIONES O CIRCUNSTANCIAS SIMILARES

La crisis de liquidez que se verifica en el actual contexto podría requerir que las entidades soliciten financiación adicional o bien modificar las condiciones de los contratos vigentes para no caer en incumplimientos. También, por igual razón, podrían verse obligadas a renegociar sus acreencias con sus deudores.

- Cuando una entidad acuerde con el deudor o acreedor introducir cambios en los contratos que representan créditos o deudas, deberá analizar si la modificación es o no *sustancial*.
- Si la modificación es sustancial, la entidad dará de baja el crédito / pasivo anterior y registrará uno nuevo, cuya medición contable se practicará sobre la base de la mejor estimación posible de la suma por cobrar / pagar, descontada a una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos de la partida. La diferencia entre el importe contable de la partida anterior y la nueva será reconocida en el resultado.
- Cuando la modificación no es sustancial, la entidad no dará de baja el crédito / deuda original. Sin embargo, las NCA no proporcionan lineamientos explícitos sobre si corresponde:
 - ajustar el costo amortizado a la fecha de la modificación contractual y reconocer un resultado; o
 - mantener el costo amortizado sin ajustar, y volver a determinar la tasa efectiva aplicable en el futuro.

Consideraciones sobre cómo determinar si una modificación es “sustancial”

- Las NCA brindan orientación sobre cómo determinar si la modificación de un crédito o deuda financiera es o no *sustancial*, que consiste en:
 - descontar los nuevos flujos de efectivo futuros a la tasa de interés efectiva original;
 - comparar el importe de los flujos de efectivo descontado del nuevo crédito / deuda con el importe del crédito / deuda anterior a la modificación; y
 - considerar que, si la diferencia entre ambos importes es al menos un 10%, la modificación es *sustancial*.
- Existe una práctica generalizada de considerar que, si la pauta del 10% no se alcanza, pueden existir cambios en condiciones cualitativas (por ejemplo, sobre garantías) que permitan a los administradores de la entidad concluir que la modificación es *sustancial*.

6. SUBSIDIOS DEL GOBIERNO: ¿CÓMO CONTABILIZARLOS?

Juntamente con las decisiones puestas en marcha para contener la pandemia, el gobierno tomó ciertas medidas económicas para aliviar los problemas de liquidez por los que atraviesan las entidades. Algunas de estas medidas consisten en subsidios (es decir, transferencias de recursos del estado al sector privado), como es el caso del ampliamente conocido “Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción” (referido comúnmente como ATP). Resulta fundamental que las entidades beneficiarias de los subsidios puedan comunicarlos adecuadamente en sus estados contables.

Uso de la RT N°22 como norma supletoria

- Las NCA no contemplan específicamente cómo contabilizar los subsidios en general.
- Sin embargo, existe un tratamiento previsto para los subsidios relacionados con la actividad agropecuaria en la sección 8.2. de la RT N°22. Estos conceptos pueden ser utilizados por las entidades a fin de reconocer los subsidios del gobierno relacionados con activos, con ingresos o con costos de la actividad aplicándolos por analogía.

Consideraciones sobre la contabilización de los subsidios de acuerdo con las NCA

- Una entidad reconocerá cualquier subsidio no sujeto a cumplimiento de condiciones futuras en el resultado del período, pero sólo cuando dicho ingreso se convierte en exigible y su percepción sea altamente probable.
- Si el subsidio del gobierno estuviera condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos en el futuro, la entidad lo reconocerá en el resultado sólo cuando se hayan cumplido las condiciones requeridas y su percepción sea altamente probable.
- Si se hubiera percibido el subsidio previo al cumplimiento de las condiciones requeridas, la entidad reconocerá un pasivo que refleje la obligación de hacer o de no hacer, según corresponda.
- La entidad podrá presentar la contrapartida del subsidio recibido:
 - como un menor gasto; o
 - como una ganancia.

7. PLANES DE REESTRUCTURACIÓN, ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y ACTIVOS RETIRADOS DEL SERVICIO

Entre las decisiones adoptadas por los administradores pueden contemplarse la implementación de planes tales como la venta o cierre de una parte de su negocio, la disminución (temporal o permanente) de sus operaciones, entre otras. Estas decisiones pueden conducir a un plan de reestructuración (que incluya o no la venta de activos relacionados), a la sola venta de activos, o al retiro de determinados activos del servicio, de forma temporal o permanente.

Programas de reestructuración

- Una entidad reconocerá un pasivo por reestructuración cuando se cumplan las condiciones establecidas en la NCA. Estas condiciones son las siguientes:
 - se ha decidido un cambio del alcance de la actividad de la entidad o de la manera de llevarla a cabo;
 - se ha desarrollado un plan formal detallado para la reestructuración; y
 - se ha creado en terceros la expectativa válida de que el ente llevará a cabo la reestructuración tan pronto como sea posible.
- Se deberá reconocer un pasivo con contrapartida a resultados (gasto).
- Al medir la previsión por reestructuración, la entidad incluirá únicamente los costos directos derivados de ese programa, tales como beneficios de terminación a empleados, honorarios profesionales que se relacionan directamente con la reestructuración, costos de terminación de contratos, entre otros. No se incluyen los costos asociados a las actividades en curso y que no están incluidas en la reestructuración (por ejemplo, los costos de retener o reubicar a los empleados), ni la ganancia esperada por la desafectación de los activos que la reestructuración producirá.
- Aquellos activos o grupo de activos involucrados en reestructuraciones que se encuentren mantenidos para la venta en forma inmediata en sus condiciones actuales y su venta es altamente probable que ocurra dentro del período de un año deberán ser reclasificados al rubro *otros activos (corrientes)* y medidos siguiendo las reglas aplicables a los *activos no corrientes mantenidos para la venta*.

Activos no corrientes mantenidos para la venta

- Se consideran *activos no corrientes mantenidos para la venta* aquellos que cumplen con las siguientes condiciones:
 - están disponibles, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos;
 - su venta es de ocurrencia *altamente probable*;
 - debe esperarse que la venta se produzca dentro del año de la fecha de la clasificación.
- Una entidad que utiliza NCA presentará a estos activos como una partida integrante del rubro *otros activos (corrientes)*.
- Las NCA no definen cómo determinar si la ocurrencia de la venta de los activos es altamente probable, a efectos de su clasificación como mantenido para la venta. Por lo tanto, la entidad deberá seleccionar un criterio contable de acuerdo con las bases que proporcionan las NCA para tal fin.
- Las NCA requieren que se considere un plazo de 12 meses, aunque no prevé expresamente la posibilidad de que se pueda mantener esta categoría cuando condiciones no previstas puedan extender ese plazo. Por lo tanto, deberá resolverse como las demás situaciones no previstas en las NCA.
- Una entidad deberá seleccionar una política contable para medir sus *activos no corrientes mantenidos para la venta*, entre:
 - costo menos depreciaciones; o
 - VNR.
- En el caso en que se opte por medirlos a VNR, y de la medición periódica resultare una ganancia, la entidad reconocerá esa ganancia siempre que:
 - exista un mercado efectivo para la negociación de los bienes y su valor neto de realización pueda determinarse sobre la base de transacciones de mercado cercanas a la fecha de cierre para bienes similares; o
 - el precio de venta esté asegurado por contrato.

Activos retirados del servicio

- Una entidad que utiliza las NCA presentará a estos activos como una partida integrante del rubro *otros activos* (generalmente, *no corrientes*).
- Las políticas contables que una entidad deberá emplear para medir este tipo de activos son las mismas que para los *activos no corrientes mantenidos para la venta*.

8. EFECTOS DEL ACTUAL CONTEXTO SOBRE LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DEL IMPUESTO DIFERIDO

Una entidad podría haber reconocido un activo por impuesto diferido en períodos anteriores, cuya recuperabilidad sea cuestionada por el actual contexto. También podría ocurrir que la entidad deba considerar la recuperabilidad de saldos impositivos a favor relacionados con el impuesto a las ganancias para determinar si corresponde su reconocimiento en los estados contables. Del mismo modo, la entidad deberá atender cualquier cambio del *destino más probable* de los activos y pasivos que pudiera afectar a los activos o pasivos por impuestos diferidos.

Consideraciones sobre el reconocimiento de nuevos activos por impuestos diferidos, y sobre la desvalorización de los ya existentes

- Una entidad deberá evaluar cómo la rentabilidad, la liquidez y las potenciales evidencias de deterioro de activos que pudieran originarse en las actuales condiciones podrían también afectar a la contabilización del impuesto a las ganancias.
- Por ejemplo, una disminución en las utilidades o directamente una pérdida incurrida en el presente ejercicio, junto con una reducción en las utilidades pronosticadas para los períodos subsiguientes (o peor aún si se prevén pérdidas futuras) haría necesario:
 - reevaluar si parte o todos los activos por impuesto diferido reconocidos contablemente en períodos continúan siendo recuperables; o
 - se dan las condiciones para reconocer nuevos activos por impuestos diferidos surgidos en este nuevo período.
- Esto resulta más imperioso aún en aquellas entidades que, previo a la pandemia, no poseían un historial de resultados positivos.
- Deberá evaluarse también cuáles son las probabilidades de que se generen los ingresos fiscales necesarios y con las características requeridas para absorber quebrantos acumulados, si es que estos existen, o si es razonablemente esperable que las diferencias temporarias que le dieron origen a estos activos efectivamente se reviertan.
- También deberán tenerse en cuenta las oportunidades de planificación fiscal que la entidad pueda emprender para crear, o incrementar, ganancias fiscales en un determinado período, antes de que prescriba la posibilidad de deducir una pérdida fiscal u otro crédito por operaciones anteriores.

Consideraciones sobre el cambio de destino más probable en activos y pasivos, decidido como consecuencia del escenario económico actual, e implicancias fiscales a reconocer

- La medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos debe reflejar las consecuencias fiscales que se derivan de la forma en que la entidad espera, al cierre de cada ejercicio, recuperar o liquidar el importe contabilizado de sus activos y pasivos.
- Podría ocurrir que, como parte de la estrategia para enfrentar el contexto actual, una entidad decida cambiar el destino de un activo con respecto a lo previsto originalmente. Por ejemplo, que se decidiera la venta de un activo en vez de su uso en las operaciones del negocio. Podría ocurrir en este caso que el tratamiento fiscal aplicable fuera diferente en una situación u otra, según el destino otorgado al activo en cuestión y que esto impacte tanto en el resultado por impuesto a las ganancias como en los activos y/o pasivos por impuestos diferidos relacionados.

Consideraciones sobre notas específicas que se deberán incluir con relación al método del impuesto diferido

- Una entidad presentará los fundamentos y evidencia que respaldan la existencia de un activo por impuesto diferido cuando ha tenido pérdidas en el período corriente o en el precedente.
- En caso de existir diferencias temporarias o quebrantos impositivos o créditos fiscales no utilizados por los que no se reconocieron activos por impuesto diferido, deben presentarse los importes respectivos y las fechas hasta las cuales estos elementos podrían ser utilizados.
- Deberá incluirse información sobre la naturaleza de cualquier juicio o estimación significativa que los administradores hubieran realizado al determinar cuál era el tratamiento contable más adecuado para una situación de la que surja el reconocimiento de un activo por impuesto

diferido, así como también de los hechos y circunstancias considerados al evaluar su recuperabilidad. El efecto de un cambio en los hechos y circunstancias considerados o la existencia de nueva información será tratado como un cambio en una estimación contable.

9. CONSIDERACIÓN DE LOS EFECTOS DE LA CRISIS SOBRE LA EXPOSICIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES

La crisis desatada por la pandemia y las medidas tomadas para su contención podrían tener impactos no solo en los importes asignados a los activos, pasivos y resultados de la entidad. También podrían afectar la manera en que la entidad da cumplimiento a las normas de exposición. Por otro lado, se deberán revisar cuidadosamente las notas para evaluar si la entidad incluyó información pertinente para que los usuarios comprendan los efectos del actual contexto sobre la entidad.

Con relación al estado de situación patrimonial

Consideraciones sobre la clasificación de activos o pasivos como corrientes o no corrientes

- Algunas situaciones que podrían requerir especial atención son:
 - No cumplimiento de cláusulas de préstamos: El no cumplimiento de una cláusula de un contrato de financiación podría requerir que el total adeudado se torne exigible y requeriría su exposición como corriente si el deudor no contase con una dispensa por parte del acreedor de manera previa a la fecha de cierre de los EECC. Bajo el enfoque de las NCA, si a dicha fecha se hubiera comenzado una negociación con el acreedor y previo a la emisión de los estados contables se obtuviese la dispensa, se le daría efecto a la misma en los estados contables, considerando a la conclusión favorable de la negociación como un hecho posterior tipo (1).
 - Renegociaciones con clientes y proveedores / reestructuraciones de deuda: Es posible que en el contexto actual se presenten este tipo de negociaciones ante las cuales se deberá estar atento su adecuada registración y exposición en los estados contables.
 - Índices de rotación: Si para la clasificación en corriente o no corriente se utilizara algún índice de rotación de activos en base a sus habituales valores históricos, esto no podrá ser así utilizado en el contexto actual ya que es altamente probable que los valores que arrojen dichos índices de rotación se vean modificados de manera significativa en el futuro inmediato.

Con relación al estado de resultados

- Una entidad no presentará los resultados procedentes del actual contexto (desvalorizaciones, costos por capacidad ociosa, gastos por reconocimiento de pasivos por contratos onerosos, etc.) –incluyendo el correspondiente impuesto a las ganancias– en una sola línea de resultados extraordinarios, porque:
 - son resultados típicos, en tanto se relacionan con las operaciones de la entidad;
 - no se conoce la extensión que pueda tener la crisis (por lo tanto, no puede afirmarse que estos resultados no vayan a mantenerse en el futuro);
 - podría no distinguirse en qué medida tales resultados son a causa de factores ajenos a las decisiones propias del ente, o a las decisiones que el ente tomó para enfrentar la crisis.
- Sin embargo, una entidad podría optar por incluir, en el cuerpo del estado de resultados o en las notas, un desglose de información para que los usuarios comprendan el impacto que la crisis desatada por el COVID-19 ha tenido sobre sus resultados.
- Una entidad aplicará de manera consistente la definición de ingresos y gastos operativos, independientemente de si se relacionan con COVID-19. Por ejemplo, los costos de limpieza se consideran parte de las actividades de operación; como tal, los costos incrementales de limpieza y sanitización de espacios para prevenir la difusión del COVID-19 también deben presentarse dentro de los resultados de operación. El mismo concepto aplica a situaciones tales como los incrementos de gastos para el transporte en condiciones de seguridad de los trabajadores de una entidad al lugar de prestación de sus servicios y de regreso a sus hogares; a las pérdidas por liquidación de inventarios de estación que no pudieron venderse por las medidas restrictivas impuestas al comercio; o a los costos por reducción de la fuerza

laboral u otros tipos de reestructuración de operaciones. Esto se fundamenta en que una presentación de otro tipo podría inducir a error y deterioraría la comparabilidad de los estados financieros, aun cuando estos resultados relacionados claramente con las operaciones se produzcan de forma irregular o infrecuente, o sus importes sean inusuales.

- Una entidad podría optar por incluir una nota con información cuantitativa (cuando sea posible) y/o cualitativa que ayude a que los usuarios comprendan el impacto que la crisis desatada por el COVID-19 ha tenido en su posición financiera y sobre sus resultados y flujos de efectivo. Asimismo, se debe permitir conocer al usuario de la información si se ha identificado la mayoría de los impactos o solo una muestra de ellos.
- El enfoque de comunicar a través de las notas a los estados contables los efectos que la crisis desatada como consecuencia de la pandemia y las medidas tomadas para su contención tuvieron sobre la entidad puede ser una forma menos controvertida que pretender hacerlo en las cifras expuestas en el cuerpo de los estados básicos, ya que existe un menor riesgo de introducir información que pueda resultar potencialmente engañosa. No obstante, la posibilidad de desagregar los impactos propios del COVID-19 en el cuerpo de los estados básicos también existe y se comenta más abajo.
- Es importante puntualizar que aún para las revelaciones en notas a los estados contables debe prevalecer el buen juicio y objetividad de los administradores de la entidad. Por ejemplo, sería inapropiado revelar solo los gastos relacionados con COVID-19 y omitir los ingresos relacionados, si tanto ingresos como gastos han sido afectados por la pandemia. Del mismo modo, los efectos adversos del contexto actual puede ser un punto de inflexión para dificultades económicas preexistentes, más que la única causa de dificultad o incumplimiento, y sería inapropiado y conducente a error comunicarlo de otra manera.
- Los siguientes son resultados e información que podría incluirse en la nota a la que se hizo referencia en la respuesta anterior (no se trata de un listado exhaustivo):
 - Costos indirectos de fabricación (producción) fijos, que no han sido absorbidos en el costo de los inventarios por haber operado por debajo de la capacidad normal de planta.
 - Costos incrementales como consecuencia de la crisis del COVID-19: son aquellos costos:
 - a) en los que la entidad no incurría antes del comienzo de la crisis;
 - b) que la entidad espera que cuando sea superada la crisis ya no incurrirá en ellos; y
 - c) que son claramente separables de otros relacionados con las operaciones normales.

Entre estos costos podemos encontrar los relacionados con la desinfección de la empresa, las penalidades en que la entidad incurrió por incumplimientos de contratos ocasionados a causa de la crisis actual, entre otros. La entidad deberá realizar juicios para identificar qué costos cumplen estos criterios.

- Ingresos que no se hubieran producido en condiciones normales de actividad, debido a la mayor demanda de los servicios que presta la entidad o bienes que comercializa,
- Concesiones de alquiler por parte de arrendadores, que ocurren como consecuencia directa del contexto.
- Posibles sanciones por demoras o no-desempeño de contratos debido a cierres de instalaciones de producción.
- Información abierta por períodos: para comprender, mes por mes, cómo ha sido concretamente el impacto de la pandemia y de las medidas sanitarias para su contención sobre los resultados de la entidad, bajo la premisa, en este caso, de que la entidad tiene acceso a información confiable en un nivel suficientemente desagregado, que no requiere hacer supuestos subjetivos que harían esta divulgación poco confiable.
- La información arriba indicada es histórica y de naturaleza fáctica, aún con dificultades para su determinación, y es distinta a información hipotética que los administradores podrían querer proporcionar, como qué ingresos ordinarios mayores a los actuales podrían haberse alcanzado de no mediar la pandemia, lo que podría ser altamente subjetivo si no proviene de circunstancias indiscutibles como la cancelación de un contrato que bajo otras condiciones se hubiera ejecutado, e implicaría reflejar cantidades inicialmente presupuestadas o normalizadas que no suelen incorporarse en los estados contables con fines generales, y que, adicionalmente, pueden generar expectativas no válidas sobre el escenario post-pandemia, todo lo cual hace desaconsejable su presentación.
- Tal presentación es posible siempre que se cumplan las mismas condiciones para la revelación en nota.
- Cumplidas estas condiciones, algunas alternativas son:

- Agrupar esos ingresos y gastos en una línea del estado de resultados con la identificación adecuada y una desagregación de los componentes en nota a los estados contables, respetando la premisa de presentar esa partida como un resultado operativo.
- Efectuar una revelación separada de los importes involucrados utilizando paréntesis, como se ejemplifica a continuación:
 - ✓ Otros gastos (NCA) (incluye xx\$ de costos no absorbidos en inventarios por efecto de COVID-19).
 - ✓ Otros ingresos (incluye xx\$ de recupero de seguros por lucro cesante).
 - ✓ Otros gastos (incluye xx\$ por costos de limpieza y sanitización incurridos para prevenir la difusión de COVID-19).
- Si la entidad no pudiera separar cuantitativamente estos conceptos de las demás operaciones normales, de modo que resulte confiable, pero aún estimara que los efectos son significativos, podría incluir la referencia entre paréntesis sin importes.
- Similar a lo anterior, pero utilizando llamadas con una explicación al pie del estado de resultados.
- Desagregando un importe de ingresos o gastos en un componente de actividad normal y otro que refleje el incremento por la crisis, con un subtotal que los acumule, como se ejemplifica a continuación:

(...)

Otros gastos:

Costos incrementarles de limpieza y sanitización por efecto de COVID-19	xxxxxx
Otros	xxxxxx

Total de Otros gastos

xxxxxx

Con relación a las notas

- Como principio general, deberán incluirse todas las informaciones, explicaciones y revelaciones que resulten necesarias para que los usuarios comprendan los efectos más significativos que los eventos del contexto actual hayan tenido sobre la posición financiera, el desempeño económico y los flujos de efectivo de la entidad.

CUESTIONES DE AUDITORÍA

1. CUESTIONES GENERALES PARA TENER EN CUENTA EN AUDITORÍAS DE ESTADOS CONTABLES CON FECHA DE CIERRE POSTERIOR A LA DECLARACIÓN DE LA PANDEMIA

En los casos de auditorías de estados contables correspondientes a ejercicios finalizados con posterioridad a la declaración de la pandemia, son válidas las consideraciones hechas en la Primera y Segunda Parte de esta Guía, con el agregado de que los efectos económicos de la pandemia deben considerarse en las mediciones que la Dirección de la entidad haga al cierre de ejercicio. Ello obligará al contador a planear y ejecutar procedimientos de auditoría específicos sobre aquellos componentes de los estados contables que se vean particularmente impactados.

Las cuestiones presentadas en esta sección son también aplicables a auditorías de estados contables correspondientes a ejercicios finalizados con anterioridad a la fecha de declaración de la pandemia, pero que los administradores de la entidad que los emite consideran que, a la fecha de cierre, ya existían evidencias significativas sobre hechos adversos originados por los efectos del COVID-19 y las medidas tomadas para hacerle frente.

El auditor deberá tener en cuenta que las circunstancias alrededor del COVID-19 son sumamente dinámicas y sus efectos deben revisarse en forma periódica. Esto hará que nuestros trabajos sean reevaluados periódicamente durante el curso de la auditoría.

En ese sentido, es importante recordar nuestro compromiso con la calidad del trabajo realizado. Las actuales condiciones no cambian nuestra responsabilidad de obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría en cumplimiento de las normas de auditoría vigentes. Seguramente cambiará el contenido o la importancia de alguna evidencia o el resultado de alguna prueba, pero lo que no puede cambiar es el fondo de esa cuestión.

En procura de completar el trabajo, estará también el respetar las normas de aislamiento y cuidar nuestra salud, la de los miembros de nuestros equipos de trabajo y la de nuestros clientes. No podremos forzar la realización de algún procedimiento si ello implica incumplir alguna de las normas vigentes. Si algún procedimiento no se puede realizar, se incluirá la correspondiente limitación en el alcance en nuestro informe, una vez agotadas las alternativas a nuestro alcance en estas circunstancias. Y siempre manteniendo continua y adecuada comunicación con el cliente.

Entre las actividades que corresponderá realizar en la etapa de planificación vinculadas con la pandemia COVID-19 y las medidas del Gobierno Nacional tomadas desde su calificación como tal están la de incorporar puntualmente este tema en las reuniones que se mantengan con el equipo de trabajo a fin de evaluar sus potenciales impactos en el encargo y desarrollar adecuadas respuestas de auditoría. Como parte de esas reuniones de planificación, se deberá discutir y acordar con el equipo las prácticas de trabajo remoto, mientras sea necesario realizarlo de esa manera.

Es recomendable que todos los temas críticos sean documentados durante todo el proceso en un texto que resuma las decisiones generadas por los efectos de la pandemia, en especial, del aislamiento social, preventivo y obligatorio. Este documento también deberá incluir cualquier cambio significativo a la estrategia de auditoría y su plan, y las conclusiones del equipo de auditoría.

Los esquemas de comunicación de impactos relevantes a la Dirección del ente, incluyendo cambios en los plazos de finalización u otras necesidades a plantear deberán ser considerados y realizados. Durante todo el trabajo deberemos reforzar los esquemas de comunicación con las personas clave de nuestros clientes.

2. TAREAS A CONSIDERAR, ESPECIALMENTE VINCULADAS CON LOS EFECTOS DEL COVID-19

La siguiente es una lista de temas que podrían tener especial consideración en la realización de las auditorías en el entorno COVID-19. La lista no es estática, sino que dinámicamente se podrían ir incorporando o eliminando temas que el auditor deberá especialmente considerar en la realización de sus auditorías durante la vigencia de los efectos de la pandemia.

2.1 Determinación de la significatividad

Como hemos comentado en la Segunda Parte de esta Guía, el auditor deberá estar atento a las circunstancias imperantes, las que podrían aconsejar cambiar el componente crítico sobre el cual estimar la importancia relativa. Por ejemplo, puede ser que históricamente se haya elegido la ganancia antes de impuestos de una entidad como componente crítico y, en el presente período, ese resultado puede haberse visto sensiblemente disminuido y convertirse en una cifra muy volátil, de modo que no pueda ser más un parámetro apropiado para la determinación de la significatividad.

Asimismo, si la entidad debiera llevar a cabo remediones significativas de sus activos y pasivos como consecuencia de los efectos de la pandemia, muchas de ellas novedosas, excepcionales o complejas. Es de esperar que se incremente el uso de estimaciones y, por ende, la posibilidad que el auditor detecte mayor cantidad de incorrecciones como producto de su examen. Por esa razón, debería considerar estimar una significación de desempeño algo menor a la que habitualmente venía utilizando.

De igual forma, si el auditor determina en el desarrollo de su trabajo que la importancia relativa a utilizar debe ser distinta a la utilizada inicialmente, deberá redefinir la misma para la ejecución de los procedimientos de auditoría.

En el caso de una auditoría de grupos, podrían aparecer nuevas situaciones en ciertos componentes que requieran adecuar el nivel de significación con la que el auditor del grupo o los auditores de los componentes deberán trabajar.

2.2 Entendimiento y evaluación del control interno

Si la entidad está trabajando en forma remota, en muchas circunstancias esto puede significar que el diseño y la operación de los controles internos se hayan modificado, pudiendo no ser efectivos para adaptarse a estas modalidades. Estos cambios pueden ocurrir en cualquier momento durante el proceso de auditoría. Podría suceder que probemos algunos controles que luego se modifiquen durante el período o no podamos confirmar la vigencia de su cumplimiento durante todo el período.

Es posible que se haya dado acceso a los sistemas a más personas que las usualmente validadas para que todas puedan operar en formato remoto. Esto hará necesario revisar esas liberalidades a la luz de los cumplimientos de las normas de acceso restringido y separación de funciones, junto con los cambios a los programas y procesos.

En la medida que estos cambios sean relevantes, el hecho generará que deban aumentarse las pruebas sustantivas complementarias de una estrategia de confianza en controles originalmente planeada.

Todos estos cambios y decisiones deberán quedar adecuadamente documentados en nuestros papeles de trabajo.

Otro aspecto de riesgo potenciado por el trabajo remoto es un incremento del riesgo de fraude, incluyendo la supervisión de la gerencia producto de estos cambios. En estas circunstancias, pueden cambiar los niveles, la frecuencia y la profundidad de la supervisión (ambiente de control) y verse debilitada la segregación de funciones incompatibles entre sí.

En general, el auditor deberá ejercer su escepticismo profesional al evaluar la confianza en los controles que deposita en su tarea de auditoría y considerar, en auditorías recurrentes, los niveles de confianza depositados en el “modo presencial” versus las modificaciones establecidas en el “modo remoto”, incluyendo su formalidad, autorizaciones, separación de funciones, etc. En

general, los procesos han sido modificados para ser ejecutados en forma remota por el período que dure el aislamiento y el auditor deberá evaluar esos cambios y considerarlos en su proceso de auditoría.

Esta misma consideración deberá realizarse respecto a la arquitectura de aplicativos (informáticos) que utiliza la entidad y si se han modificado, producto de las consecuencias de la pandemia. Es decir, en el momento en que se hace la actualización respecto a los procesos que involucran sistemas informáticos con impacto financiero, deberá ponerse énfasis en tener adecuadamente actualizado ese mapeo de sistemas, porque tal vez tuvieron que migrar a otros aplicativos o a aplicativos de contingencia lo cual puede repercutir en la evaluación previa que tuviéramos de los sistemas de información. La vigencia de las versiones determinará los períodos donde el riesgo puede materializarse.

2.3 Evaluación de riesgos – Riesgo de fraude

A diferencia de otras crisis, el impacto del COVID-19 y las acciones que se llevan a cabo para contenerlo, en especial el aislamiento social, preventivo y obligatorio, tienen y van a tener un alcance muy disperso por entidad y por actividad económica (industria, comercio, servicios, entre otros). Adicionalmente, dado el dinamismo de la situación, esas consecuencias irán cambiando día a día. Los impactos incluirán la resolución de temas con los clientes, con los trabajadores, con las cadenas de insumos, además de cuestiones más genéricas como los efectos económicos en el patrimonio y el endeudamiento de las entidades y la volatilidad de los mercados, entre otras.

En consecuencia, deberemos revisar nuestra evaluación de riesgos de manera de considerar apropiadamente la nueva información que afecte esa evaluación, replanteando la planificación original y adecuando los procedimientos de auditoría diseñados para enfrentar estos nuevos riesgos. Deberemos reasignar los niveles de riesgo definidos a la luz de estas circunstancias y, modificar el enfoque y los procedimientos para tratar adecuadamente estos nuevos riesgos y volverlos a revisar al momento de completar la auditoría.

A medida que se completen los procedimientos y antes de la emisión de nuestro informe, se deberá volver a revisar si las consideraciones vertidas en las tareas efectuadas, los supuestos considerados, etc., siguen teniendo vigencia dada la volatilidad de los hechos y las acciones de los gobiernos (en sus diferentes niveles: nacional, provincial y municipal).

En general, se espera que el riesgo inherente se incremente.

Los procedimientos de revisión de desvalorización de activos, incluyendo los intangibles y otras desvalorizaciones pueden requerir que vuelvan a reevaluarse los supuestos considerados a la fecha del informe de auditoría, para confirmar su vigencia. También podría suceder que se detecten nuevos riesgos desconocidos anteriormente. A medida que reevaluemos el riesgo de auditoría deberemos documentar cualquier cambio y cualquier respuesta de auditoría hacia esos temas.

Entre las áreas del trabajo donde principalmente se deberán reevaluar sus riesgos podemos mencionar: incertidumbre significativa relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, potencial desvalorización de activos intangibles, incluyendo la llave de negocio, valuación de créditos y sus respectivas provisiones por desvalorización, valores de recupero de bienes de uso, deterioro u obsolescencia de bienes de cambio, cláusulas contractuales onerosas, provisiones y el cumplimiento de temas regulatorios, entre otros.

El riesgo de fraude también deberá analizarse ya que las circunstancias podrían cambiar los incentivos de riesgo, las presiones y oportunidades cambiantes. El riesgo de ciberseguridad es posible que se haya elevado por las condiciones del trabajo remoto/dependiente y la adaptación de los controles vigentes a esa operatoria.

A modo de resumen podemos mencionar que estas circunstancias llevarán a que el auditor deba evaluar, en forma exhaustiva y periódica, los impactos en los cambios de los procesos y las operaciones de la entidad y, a su vez, si tales cambios fueron acompañados por un marco de control interno adecuado, oportuno y eficiente. Ya que, en el caso de que el marco de control interno no se encontrara adaptado a las nuevas circunstancias, la probabilidad del riesgo de fraude debería tender a ser mayor, por lo cual la planificación estratégica de la auditoría tendría que incluir premisas de un ambiente con mayores riesgos e incluso con riesgos que anteriormente no fueron considerados o no existían.

2.4 Impactos por el trabajo remoto y nuestra posibilidad de obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría

Como resultado de las medidas impuestas por los gobiernos (nacional, provincial o municipal), durante un tiempo estaremos trabajando en remoto en nuestros encargos. En esos casos, podría ser que ciertos procedimientos no puedan ser realizados, al menos como originalmente fueron planeados. Si no podemos realizar los procedimientos que nos permitan obtener la evidencia necesaria, deberemos comunicar inmediatamente a la Dirección estas circunstancias y alertar sobre la posible emisión de un informe con limitaciones al alcance en nuestra opinión.

A continuación, se detallan algunos procedimientos que podrían tener especial relevancia en la ejecución en remoto y particularmente afectados por las consecuencias de la pandemia. En el cuadro de respuesta a las problemáticas surgidas mostramos ejemplos más detallados de cómo considerar cada una de ellas.

2.4.1 Inventarios físicos y otros procedimientos de observaciones

Si no se nos permitiera o no pudiéramos observar los inventarios físicos planificados, debemos considerar la posibilidad de realizar procedimientos alternativos que variarán caso por caso. Habrá situaciones donde los inventarios pudieran ser pospuestos. En otros casos es posible que el cliente decida cancelarlos. Se deberá en cada caso analizar si podemos participar, y si de participar, los controles vigentes permiten confiar en recuentos en fechas posteriores o distintas a las de cierre y administrar los controles existentes entre fechas para obtener la evidencia de las unidades y condiciones de estado a la fecha de cierre.

Es importante resaltar que es posible que inconvenientes vinculados con la toma de inventarios que no puedan resolverse con la aplicación de procedimientos alternativos terminen en una modificación a nuestra opinión por limitaciones al alcance impuestas por las circunstancias.

2.4.2 Procedimientos de confirmación de terceros

Las normas vigentes requieren que, entre otras cuestiones, mantengamos el control del proceso de confirmación para evaluar la autenticidad de las respuestas recibidas. Deberemos evaluar el proceso en caso de recibir respuestas en formato distinto al usual o en direcciones postales o electrónicas diferentes.

2.4.3 Confiabilidad de la información recibida

Un punto importante para considerar es que la situación que atravesamos (que puede haber llevado a que el personal del cliente trabaje en forma remota, usando computadoras personales, autorizando o aprobando transacciones en forma virtual, etc.) muy probablemente haya obligado a las entidades cuyos estados contables auditamos a modificar sus controles vigentes, suprimir algunos o diseñar nuevos. En este nuevo contexto, el auditor deberá:

- Obtener conocimiento de cómo la entidad ha modificado su control interno (a nivel de la entidad y de las transacciones) en función del nuevo contexto y el impacto de dichas modificaciones.
- Evaluar, en caso de ser posible, el diseño e implementación de los controles nuevos o que se han modificado y se consideren relevantes.

- Ejecutar, en caso de ser posible, pruebas de eficacia operativa sobre los controles nuevos o modificados en que se pretenda tomar seguridad de auditoría.

Asimismo, el auditor deberá estar atento al cumplimiento por parte de la entidad de leyes y regulaciones. En este nuevo contexto, considerará el impacto potencial de normas vinculadas a la pandemia, ya sea “alivios” de requerimientos impositivos o también a sanciones por incumplimientos.

2.5 Diseño y ejecución de procedimientos sustantivos

Al planear y ejecutar su auditoría, el contador considerará especialmente aquellos saldos de cuenta, clases de transacciones o revelaciones que se han visto afectadas - o deberían haberse visto afectadas - por las circunstancias relevadas y evaluadas en las etapas previas.

Las cuestiones contables que surgen como consecuencia de los efectos de la pandemia y las medidas tomadas están consideradas en la sección pertinente de esta Guía. A continuación, enumeramos - a modo de ejemplos - algunas situaciones que podrían plantearse y cómo abordarlas desde la perspectiva del auditor.

- a) Revisión de la potencial desvalorización de activos no financieros (incluyendo la llave de negocio), evaluando sus valores recuperables (valores netos de realización o de utilización económica, el mayor), flujos de efectivo - que muy probablemente se verán reducidos en el corto plazo -, los efectos que hubiera sufrido la tasa de descuento utilizada (por ejemplo: la tasa equivalente al costo del capital promedio ponderado, o “WACC”, por su sigla en inglés) por los cambios en las condiciones económicas, y la contabilización de cualquier previsión para desvalorización que corresponda. En esta revisión, el auditor deberá desafiar los supuestos de la entidad para comprobar que no sean irrazonables. Es probable que en ciertos casos deba apoyarse en el trabajo de un especialista en valuación.
- b) Revisión del cálculo de la previsión para desvalorización de cuentas a cobrar (pérdidas crediticias esperadas bajo NIIF), recalculando en forma independiente la previsión estimada por la entidad, requiriendo se soliciten informes a abogados, analizando la situación patrimonial y económica de clientes significativos, comprobando con mayor alcance los hechos posteriores al cierre que confirmen situaciones existentes al cierre (cobros de los clientes, declaración de insolvencia o desaparición de deudores, etc.).
- c) Identificación de la existencia de contratos onerosos, razonable medición y reconocimiento contable de su efecto, y su adecuada exposición en notas a los estados contables. A fin de identificar estos contratos será importante la indagación a funcionarios de la entidad, la lectura de actas de directorio, y la inclusión de un párrafo específico en la carta de Gerencia o de manifestaciones de la Dirección sobre la no existencia de otros convenios no declarados al auditor.
- d) Análisis del potencial deterioro de bienes de cambio, por baja rotación u obsolescencia no planeada u otros, que requieran constituir o incrementar provisiones por deterioro. Este análisis puede llevarse a cabo a través de la revisión de hechos posteriores al cierre, analizando ventas subsecuentes - volúmenes y precios -, notas de crédito emitidas, rotación, etc.
- e) Revisión de mediciones a valor razonable de activos y pasivos, tales como inversiones en instrumentos de deuda, de capital, portafolios de inversión y/o propiedades de inversión, cuyo valor podría estar sujeto a un deterioro derivado de la disminución en las calificaciones crediticias de las entidades que conforman los portafolios, o por la disminución de flujos futuros, cancelación de contratos de arrendamiento o el otorgamiento de incentivos a arrendatarios.

- f) Revisión del recupero de activos impositivos diferidos, analizando si se contemplan/prevén utilidades fiscales suficientes que permitan compensar la recuperación de impuestos diferidos activos.
- g) Revisión de compromisos que tenga asumidos la entidad, para evaluar si es necesario constituir alguna provisión o exposición en nota a los estados contables por compromisos en firme no sujetos a cancelación e inevitables por la compra y/o venta futura de inventarios, promesas relacionadas con cartas de crédito y contratos de garantía financiera. Asimismo, deberá el auditor evaluar si la entidad cuenta con la liquidez suficiente para hacer frente a esos compromisos o si se planea renegociar esas obligaciones.
- h) Revisión de convenios con entidades financieras que impliquen el cumplimiento de ciertos indicadores, dado que ahora posibles incumplimientos podrían derivar en remediones de pasivos, clasificación de pasivos no corrientes como corrientes o devengamiento de penalidades que la entidad debería haber provisionado. El auditor debería asimismo evaluar si la entidad cuenta con la liquidez suficiente para hacer frente a los compromisos financieros o si se planea renegociar esas obligaciones con sus acreedores.
- i) En el caso que la entidad planee efectuar reestructuraciones, el auditor debería analizar si, cumplidas las condiciones establecidas en las normas contables, se han reconocido los efectos correspondientes ya sean provisiones o explicaciones en notas, en su caso, y si son suficientes como para hacer frente a las obligaciones asumidas (reducción parcial del personal por cierre de una planta o discontinuación de un segmento de ella). Además, el auditor comprobará que la entidad exponga adecuadamente la situación de las actividades que no continuarán y las consecuencias esperadas.

2.6 Empresa en marcha

En las circunstancias actuales, es crítico que el auditor analice la evaluación de la Dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha en el futuro previsible. En este sentido, nos referimos a lo comentado en la Primera y Segunda Parte del documento *“Guías sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19”*.

2.7 Hechos posteriores

Debido a continua aparición de hechos nuevos como consecuencia de los efectos de la pandemia y la falta de predicción concreta de la naturaleza de ellos, es importante ejecutar los procedimientos sobre los hechos posteriores en una fecha muy cercana a la emisión del informe del auditor y validarlo, a su vez, entre la fecha de emisión y la entrega. Es de esperar que el auditor refuerce sus procedimientos sobre los hechos posteriores, incluyendo las revelaciones que de tales hechos exponga la entidad en sus estados contables.

2.8 Carta de Gerencia o carta de la Dirección

En el presente contexto de aislamiento social, preventivo y obligatorio, la evidencia de auditoría que constituye las manifestaciones vertidas por la Dirección puede llegar a ser considerada como indispensable cuando se trate de manifestaciones referidas a situaciones que no pudiesen constatarse y/o conocerse por otros medios tales como planes futuros, posibles incumplimientos de contratos y/o demandas que pudiesen surgir, etc. En la auditoría de pequeñas y medianas empresas muchos de los procedimientos dependen de las manifestaciones o afirmaciones verbales que hayan efectuado los miembros de la Dirección. Si bien se ha dicho que estas manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría importante, esta evidencia es legítima pero no es suficiente en sí misma y su obtención no afecta ni modifica la naturaleza ni el alcance que el propio auditor planificó obtener para la validación de las afirmaciones contenidas en los estados contables o información en otros encargos.

El auditor debe evaluar la posibilidad de incluir específicamente párrafos especiales que hagan referencia a estimaciones, situaciones especiales y/o implicancias que pudiesen surgir de la modalidad de trabajo remoto.

En cuanto a su obtención, se debería considerar la posibilidad de solicitar al cliente que el responsable firmante de la carta de Gerencia o de manifestaciones de la Dirección anticipe dicha carta directamente al auditor desde su mail institucional personal, con el compromiso de la correspondiente ratificación posterior con firma ológrafa. Es recomendable que el texto de la carta esté replicado directamente en el cuerpo del correo electrónico, no solo en el archivo adjunto.

2.9 Comunicación con el cliente

Es importante en todo momento del proceso de la auditoría estar en constante comunicación con la Dirección de la entidad para alertar sobre el avance del trabajo y los inconvenientes que pueden aparecer, y cómo se van resolviendo. Las circunstancias de trabajo remoto acrecientan la necesidad de este tipo de contactos. En experiencias precedentes, que también debieron completarse en condiciones de aislamiento social, quedó demostrado que designar un solo interlocutor por parte del auditor, así como un solo interlocutor por parte del cliente contribuye a la eficiencia en el proceso de comunicación con el cliente y a ordenar el trabajo del equipo a cargo del encargo.

2.10 Informe del auditor

Al término de su trabajo, el auditor emitirá su informe considerando todas las evidencias recogidas durante la ejecución de sus procedimientos, contemplando en las actuales circunstancias los efectos de la pandemia tanto en las actividades de su cliente como en el desarrollo de su encargo. En tal sentido, son aplicables los lineamientos contenidos en la RT 37.

3. PROBLEMÁTICAS Y SUGERENCIAS QUE PUEDEN PRESENTARSE EN ENCARGOS TRATADOS EN ESTA COLABORACIÓN TÉCNICA

Algunos ejemplos de problemáticas que el auditor puede encontrar en el desarrollo de su trabajo y las sugerencias para superarlas son las siguientes:

Problemáticas	Sugerencias
Limitación en el procedimiento de observación de la toma de inventario o recuento físico con la finalidad de validar la afirmación sobre la existencia al cierre del ejercicio.	<ul style="list-style-type: none">• Constatar si en la jurisdicción en la que se encuentran la entidad (y el inventario) y el auditor, las autoridades permiten la libre circulación para poder llevar a cabo el conteo físico del inventario.• Constatar si la entidad tomó los recaudos necesarios en la coordinación del inventario físico (ubicación del inventario, protocolo sanitario, elementos de protección personal, instrucciones, entre otros) de modo de llevar a cabo el conteo físico manteniendo los recaudos de distanciamiento social.• Evaluar si, cumpliéndose los dos puntos anteriores, se está en condiciones para poder observar apropiadamente el conteo físico del inventario y llevar a cabo todos los procedimientos que considere necesarios (recontar, verificar estado de los productos, extraer muestras, etc.).• En el caso de confianza en los controles generales, y luego de una evaluación

	<p>satisfactoria de controles específicos necesarios, observar el conteo físico en una fecha alternativa distinta a la de cierre del ejercicio, constatando, con documentación de respaldo, los movimientos del inventario entre la fecha de cierre del ejercicio y la de conteo físico.</p> <ul style="list-style-type: none"> • En caso de que no fuera factible observar el conteo físico del inventario en una fecha alternativa, según el negocio del ente, y excepcionalmente, quizás pueda proporcionar evidencia sobre la existencia y condición del inventario a la inspección de cierta documentación de soporte al cierre (ejemplo documentación sobre compras anteriores al cierre y sobre ventas posteriores al cierre por compras realizadas antes del cierre, etc.) con su consecuente inclusión del párrafo en la carta de Gerencia o de manifestaciones de la Dirección. • Utilizar el trabajo de expertos / especialistas no comprendidos por las restricciones de desplazamiento en este contexto de aislamiento social, preventivo y obligatorio y, en tanto y en cuanto, la empresa esté autorizada por llevar a cabo una actividad definida como esencial. • Si el auditor no puede obtener evidencia suficiente y apropiada sobre la condición y existencia del inventario al cierre, entonces incluirá una modificación en el informe de auditoría debido a una limitación en el alcance y según sea su significatividad. • En la medida que los controles y los medios lo permitan, utilizar medios de visualización remota (cámaras, drones).
<p>Limitación en la realización del trabajo que necesariamente debe llevarse a cabo en las dependencias del cliente, como observación de arqueos de fondos y otros valores, con la finalidad de validar la afirmación sobre la existencia al cierre del ejercicio.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • En el caso de confianza en los controles generales, y luego de una evaluación satisfactoria de controles específicos necesarios, diferir la fecha de inspección ocular y luego complementar retrotrayendo las existencias a la fecha de los estados contables ("roll-back"). • Utilizar el trabajo de expertos / especialistas no comprendidos por las restricciones de desplazamiento en este contexto de aislamiento social, preventivo y obligatorio y, en tanto y en cuanto la empresa esté autorizada por llevar a cabo una actividad definida como esencial. • En la medida que los controles y los medios lo permitan, utilizar medios de visualización remota (cámaras, drones). • Si el auditor no puede obtener evidencia suficiente y apropiada sobre la condición y existencia de ítems al cierre, entonces incluirá una modificación en el informe de

	<p>auditoría debido a una limitación en el alcance y según sea su significatividad.</p>
<p>Potenciales restricciones en los envíos de / o recepción de respuestas a solicitudes de confirmación de saldos (circularización) de bancos, abogados, clientes y proveedores, así como otras confirmaciones de terceros.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Incrementar envíos de solicitudes de confirmación de saldos / recepción respuestas por correo electrónico directo del / al auditor con la correspondiente ratificación de la legitimidad de la dirección de correo electrónico de origen. • Documentar adecuadamente que la respuesta proviene del remitente circularizado. • Documentar adecuadamente que quien suscribió la respuesta es el responsable de la temática consultada. • Ratificar posteriormente, con respuesta en copia fehaciente, aquellos casos en que, a juicio del auditor, corresponda. Podría ser con la firma digital validada. • Observar cada una de las cuentas bancarias, préstamos, inversiones, etc., mediante el ingreso de un responsable de la entidad a la banca empresa y posterior envío de la documentación.
<p>Imposibilidad del tercero de responder solicitudes de confirmación de saldos por no tener acceso a la documentación fuente para poder informar los saldos requeridos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Indagar con la entidad bajo examen acerca de la posibilidad de que los terceros (clientes, proveedores, otros) con quienes se vincula puedan acceder a sus sistemas mediante conexiones remotas o cuenten con sus sistemas almacenados dentro de una nube de datos de modo de que puedan contar con la información necesaria para dar respuesta a los requerimientos. • Solicitar al cliente documentación por vía digital (correos electrónicos, imágenes, fotos, filmaciones, documentación escaneada, archivos, carpeta compartida con solo un rol de revisor, etc.) que permita hacer procedimientos alternativos tales como revisión de cobros / pagos posteriores o revisión de remitos conformados / avisos de recepción. • Implementar sistemas de validación de archivos remitidos mediante técnicas de validación (por ejemplo, hash) que garanticen su integridad y legitimidad. • Ratificar posteriormente, en su caso, con la documentación fehaciente que corresponda.
<p>Limitación en la realización de tareas de corte de las operaciones (ventas, pagos, cobranzas, etc.) con la finalidad de validar la afirmación sobre integridad al cierre del ejercicio.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Solicitar al cliente que envíe la documentación por vía digital (correos electrónicos, imágenes, fotos, filmaciones, documentación escaneada, archivos, carpeta compartida con solo un rol de revisor, etc.) que permita la ejecución de los respectivos procedimientos. • Implementar sistemas de validación de archivos remitidos mediante técnicas de

	<p>validación (por ejemplo, hash) que garanticen su integridad y legitimidad.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ratificar posteriormente, en su caso, con la documentación original que corresponda. • Incluir, según corresponda, párrafos específicos en la carta de Gerencia o de manifestaciones de la Dirección. • Efecto, cuando corresponda, en el informe del auditor.
<p>Dificultades para obtener evidencias para validar estimaciones (por ejemplo: la recuperabilidad de cuentas por cobrar sea por la incertidumbre sobre la situación de los clientes frente a esta situación o dado por la no operación de la entidad con normalidad lo que puede originar demoras significativas para reclamar cobros, procesarlos, aplicarlos, etc.).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Solicitar al cliente documentación por vía digital (correos electrónicos, imágenes, fotos, filmaciones, documentación escaneada, archivos, carpeta compartida con solo un rol de revisor, etc.) que permita la ejecución de los respectivos procedimientos. • Implementar sistemas de validación de archivos remitidos mediante técnicas de validación (por ejemplo, hash) que garanticen su integridad y legitimidad. • Ratificar posteriormente, en su caso, con la documentación original que corresponda. • Incluir, según corresponda, párrafos específicos en la carta de Gerencia o de manifestaciones de la Dirección.
<p>Dificultad e incertidumbre al constatar la medición de activos que dependen no solo de la situación actual sino también de expectativas a futuro (por ejemplo, inversiones en general y/o las que corresponden a bonos y títulos emitidos por el Gobierno de la República Argentina, algunos de ellos reprogramados a la fecha).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Utilizar el/los trabajo/informes técnicos de expertos/especialistas en caso de ser aplicable y/o corresponder. • Documentar adecuadamente el procedimiento identificando, dentro de la descripción de las tareas, los informes técnicos y/o archivos que contengan dicho material. • Incluir, según corresponda, párrafos específicos (intención y factibilidad) en la carta de Gerencia o de manifestaciones de la Dirección. • Referencia, cuando corresponda, en el informe del auditor.
<p>Dificultad para identificar valores de mercado e incertidumbre al constatarlos con el valor de activos tales como terrenos, departamentos, etc.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Utilizar el/los trabajo/informes técnicos de expertos/especialistas en caso de ser aplicable y/o corresponder. • Documentar adecuadamente el procedimiento identificando, dentro de la descripción de las tareas, los informes técnicos y/o archivos que contengan dicho material. • Incluir, según corresponda, párrafos específicos (intención y factibilidad) en la carta de Gerencia o de manifestaciones de la Dirección. • Referencia, cuando corresponda, en el informe del auditor.

<p>Dificultad para identificar valores de mercado e incertidumbre al constatarlos con el valor de activos que están atados a la producción de otros bienes y cuyo valor de utilización económica queda bajo incertidumbre.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Utilizar el/los trabajo/informes técnicos de expertos/especialistas en caso de ser aplicable y/o corresponder. • Documentar adecuadamente el procedimiento identificando, dentro de la descripción de las tareas, los informes técnicos y/o archivos que contengan dicho material. • Incluir, según corresponda, párrafos específicos en la carta de Gerencia o de manifestaciones de la Dirección. • Referencia, cuando corresponda, en el informe del auditor.
<p>Imposibilidad de llevar a cabo inspecciones oculares de bienes de cambio o de uso para comprobar sus condiciones de venta o de uso y validar la razonabilidad de su valuación al cierre considerando su estado.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Utilizar el trabajo de expertos / especialistas no comprendidos por las restricciones de desplazamiento en este contexto de aislamiento social, preventivo y obligatorio y, en tanto y en cuanto, la empresa esté autorizada por llevar a cabo una actividad definida como esencial. • Solicitar al cliente material fotográfico del bien en cuestión / filmaciones / imágenes / manuales / folletería / etc. • Documentar adecuadamente el procedimiento identificando, dentro de la descripción de las tareas, los archivos que contengan dicho material, a fin de que a posteriori puedan ser claramente identificables. • Ratificar posteriormente, en su caso, con la inspección ocular del bien de cambio o de uso según corresponda. • Incluir, según corresponda, párrafos específicos en la carta de Gerencia o de manifestaciones de la Dirección.
<p>Dificultades para obtener una carta de Gerencia o de manifestaciones de la Dirección debidamente firmada. Dudas sobre la validez de la firma digital/electrónica.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Solicitar al cliente que el responsable firmante de la carta de Gerencia o de manifestaciones de la Dirección anticipe dicha carta directamente al auditor desde su mail institucional personal, con el compromiso de una ratificación posterior con firma ológrafa. Es altamente recomendable que el texto de la carta esté replicado en el cuerpo del correo electrónico; no solo en archivo adjunto. • Recomendar el uso de firma digital en lugar de la ológrafa.
<p>Necesidad de procedimientos adicionales y complementarios para restringir datos e información.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Recomendar la asignación de claves de acceso a los archivos con destino a ser enviados fuera de la entidad. • Fomentar el encriptado de archivos del cliente con destino a ser enviados fuera de la entidad. • Inducir al cliente a tomar como precaución que los archivos que se envíen se hagan separadamente de los archivos base.

	<ul style="list-style-type: none"> • Usar doble medio de comunicación para aumentar la seguridad de los archivos enviados.
<p>Imposibilidad de emitir el informe en la jurisdicción del cliente cuando el profesional firmante reside en otra.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Presentar el informe profesional para su legalización (Art. 163 Ley 10.620) por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, por medio del Sistema de Actuaciones WEB, de conformidad a lo establecido en la Resolución MD N° 3119. [1] [1] Adaptado a normativa del C.P.C.E.P.B.A.”
<p>Restricción en la revisión de los roles de trabajo de un auditor componente en una auditoría de grupo. Limitaciones en el trabajo de auditores de componentes y obtención de su parte de las evidencias necesarias para completar la auditoría del grupo.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Incrementar la fluidez y las dinámicas de comunicación permanente y diseñar contactos adicionales a los planificados con los auditores de componentes como “complemento” a lo originalmente acordado. • Ordenar, priorizar y revisar oportunamente los trabajos del equipo de auditoría con herramientas de administración de proyectos tales como Trello, Microsoft Planner, dotProject, etc., cuando no se cuente con un software que contenga los programas informáticos integrados de auditoría. Asimismo, el uso de dichas herramientas es compatible con dispositivos móviles y computadoras personales. • Llevar al día la asignación y la gestión de las tareas del equipo de auditoría en caso de contar con un software que contenga los programas informáticos integrados de auditoría en los que el proceso de confección y revisión queda debidamente documentado. • Reconsiderar, como auditor de grupo y excepcionalmente, el alcance del trabajo y el/los componente/s a incluir en la auditoría del grupo debiendo, en su caso, en futuras auditorías reincorporar esos componentes que, por condiciones excepcionales, debieron ser reconsiderados. Documentar adecuadamente esta decisión.
<p>Restricción / reducción o imposibilidad en la recepción de la documentación de respaldo que debemos inspeccionar.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Solicitar al cliente documentación por vía digital (correos electrónicos, imágenes, fotos, filmaciones, documentación escaneada, archivos, carpeta compartida con solo un rol de revisor, etc.) que permita la ejecución de los respectivos procedimientos. • Ratificar posteriormente, en su caso, con la documentación original que corresponda. • Tomar todos los recaudos correspondientes respecto a las afirmaciones de existencia y propiedad cuando se haya definido la utilización de herramientas como video llamadas (para realizar la inspección visual). Resguardar adecuadamente dicha información.

	<ul style="list-style-type: none"> • Incluir, según corresponda, párrafos específicos en la carta de Gerencia o de manifestaciones de la Dirección.
<p>Potenciales dificultades para realizar reuniones presenciales de cierre de trabajo, discutir asientos de ajustes, deficiencias de control y otros asuntos de auditoría.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Incrementar la fluidez y las dinámicas de comunicación con el cliente a fin de poder dar un adecuado seguimiento a los temas que surjan en el desarrollo de la auditoría. Es de esperar que, dada la situación actual, el cliente cuente con menor disponibilidad de agenda, para lo cual es importante establecer reuniones periódicas y con una agenda concreta de temas a fin de no dejar todas las cuestiones a revisar en una sola reunión. • Fomentar la utilización de software de video conferencias a fin de poder realizar reuniones de cierre de trabajo, discutir asientos de ajustes, deficiencias de control y otros asuntos de auditoría. Existen infinitudes de plataformas en las cuales se pueden realizar video conferencias entre varios participantes, así como compartir documentación y visualización múltiple de la pantalla del presentador. Entre ellas podemos mencionar: Webex, Microsoft Teams, Zoom Meetings, Skype, Google Duo. Dichas herramientas cuentan con la integración al calendario del correo electrónico de los invitados. Para el caso particular de Webex o Zoom Meetings, no es necesaria la instalación de un software específico para participar de la reunión ya que se puede acceder a través del navegador web.
<p>Restricción en la disponibilidad de información para el análisis de eventos posteriores.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Solicitar al cliente documentación por vía digital (correos electrónicos, imágenes, fotos, filmaciones, documentación escaneada, archivos, carpeta compartida con solo un rol de revisor, etc.) que permita la ejecución de los respectivos procedimientos. • Ratificar posteriormente, en su caso, con la documentación original que corresponda. • Incluir, según corresponda, párrafos específicos en la carta de Gerencia o de manifestaciones de la Dirección.
<p>Limitaciones. Recomendaciones para evitar la propagación del COVID-19 que pueden afectar la modalidad del trabajo de las empresas bajo examen.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Instrumentar y fomentar la modalidad Home-office / Teletrabajo / Reuniones virtuales / Video Conferencias. • Incrementar la fluidez y las dinámicas de comunicación con el cliente a fin de poder dar un adecuado seguimiento a los temas que surjan en el desarrollo de la auditoría. Comunicaciones permanentes y adicionales a las originalmente planificadas.

	<ul style="list-style-type: none"> • Fomentar la utilización de dinámicas de trabajo “Agile”, las cuales tienen en su génesis la adecuada interacción del equipo de trabajo en sus diferentes frentes. Para lo cual puede ser de gran ayuda realizar ciertas dinámicas de trabajo. Por ejemplo, una metodología ágil es el Scrum. Algunas de las dinámicas de trabajo o dinámicas de reuniones más comunes son: Sprint Planning, Daily Scrum, Sprint Review, Sprint Retrospective y Sprint Grooming.
<p>Riesgo de que la infraestructura tecnológica no satisfaga la mayor demanda, debido al régimen de trabajo.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Planificar y organizar, con los miembros del equipo de trabajo, lapsos de tiempo para acceder a las plataformas / servidores remotos en casos en los que la infraestructura tecnológica no pueda suplir la alta demanda de trabajo remoto, lo cual puede reflejarse en problemas de conexión y/o problemas de acceso a servidores remotos, excesiva lentitud en el uso de aplicaciones, etc. Con ello no se estaría estresando la infraestructura de tecnología y cada colaborador podrá acceder de una mejor manera.
<p>Limitación en el uso de recursos tecnológicos, especialmente para pequeñas y medianas empresas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Acompañar al cliente para que conozca la existencia de diferentes recursos tecnológicos desde software de nube (Dropbox, OneDrive, Google Drive, Sharepoint), los cuales pueden ser utilizados como paliativos en caso de no contar con recursos tecnológicos que le permitan trabajar en forma remota o no pueda utilizar la información que tiene en los servidores de la organización. • Asesorarlo en la implementación de escritorios remotos, en la medida que la infraestructura tecnológica y los medios de los usuarios remotos lo permitan. • Fomentar su uso por parte del cliente.