

El desafío de las tecnologías emergentes para la práctica de la auditoría externa impositiva en tiempos de pandemia

The challenge of emerging technologies for the practice of external tax auditing in times of pandemic

Pe jeporeka ohechaukáva mba'éichapa ojeipuruva'erâ teknologia ojejapokuaa haguâ tembiapo auditoría okapégua impositiva pe ára pandemia aja

Juan Carlos Fernández Valiente

Facultad FOTRIEM. Asunción, Paraguay

<https://orcid.org/0000-0001-8238-851X>

Recibido: 03/04/2022. Aceptado: 15/07/2022

Resumen

El propósito fundamental de esta investigación fue dar a conocer las alternativas existentes para la realización del trabajo de auditoría externa impositiva a distancia en empresas sujetas a esta disposición ante la inminente llegada de la globalización que incluyen un sin fin de adelantos tecnológicos y las cuestiones sanitarias a nivel mundial con relación al Covid-19 que aceleraron el proceso de implementación de nuevas formas de vivir y el desenvolvimiento en el ámbito laboral. El objetivo general es analizar el uso de las tecnologías emergentes para la práctica de la auditoría impositiva en tiempos de pandemia. Se describió que actualmente las auditorías impositivas son realizadas de acuerdo a la Declaración de Prácticas de Auditoría emitida por el Consejo de Contadores del Paraguay. Por otro lado, se identificó las herramientas disponibles para la realización de una Auditoría Impositiva a distancia como por ejemplo las plataformas Zoom, Meet, Teams, entre otros para videoconferencias; para la transmisión de archivos se dispone de opciones como OnionShare, Lufi, Datash, entre otros y para recorridos virtuales existen tecnologías como Hodei o Avatour 360. También, se comparó las dos formas de auditoría presencial/distancia no existiendo diferencias significativas salvo el uso de la tecnología para reemplazar la presencialidad en el cliente. Por último, se estableció la necesidad de contar con un modelo de Declaración de Prácticas de Auditoría a distancia a ser propuesto al gremio de contadores para la emisión de la norma correspondiente. **Palabras clave:** Auditoría Externa Impositiva, Pandemia del Covid-19, Nuevas tecnologías, Consejo de Contadores del Paraguay, Trabajo a distancia.

Abstract

The fundamental purpose of this research was to make known the existing alternatives for carrying out remote tax external audit work in companies subject to this provision in the face of the imminent arrival of globalization, which include endless technological advances and health issues worldwide in relation to Covid-19 that accelerated the process of implementing new ways of living and development in the workplace. The general objective is to analyze the use of emerging technologies for the practice of tax auditing in times of pandemic. It was described that tax audits are currently carried out in accordance with the Statement of Auditing Practices issued by the Council of Accountants of Paraguay. On the other hand, the tools available to carry out a remote Tax Audit were identified, such as the Zoom, Meet, Teams platforms, among others for videoconferences; for the transmission of files there are options such as OnionShare, Lufi, Datash, among others and for virtual tours there are technologies such as Hodei or Avatour 360. Also, the two forms of face-to-face/distance audit were compared, with no significant differences except for the use of the technology to replace face-to-face customer service. Finally, the need was established to have a model Statement of Remote Auditing Practices to be proposed to the accountants' union for the issuance of the corresponding standard.

Keywords: External Tax Audit, Covid-19 Pandemic, New technologies, Council of Accountants of Paraguay, Distance work.

Ñemombyky

Ko tembipota tapo ha tembiapo rupive ojeikuuakáse oïha heta mba´etee ojejapo haguâ umi tembiaporâ auditoria okapégua impositiva ñaime jave mombyry umi empresa ñamba`apohápe ha oipurúva hina umi normativa ojeipurúva oparupiete ha avei ohechauka ñandéva mba`éicaitepa ojeipru opavave tetâ rupi pe teknologia ikatuhaguâicha oñemboguevive pe Kovid – 19 Upéicha rupi ojejapo py`ae ha oñemotenonde ha oñemombarete pe teknologia jeipuru ha mba`éichapa uní avakuéra oñenandu ha oiko hikuái pe omba`apoha rupi. Ko jehupytyvoirâite ojeipurúta oñehesa`yijo haguâ mba`éichapa ojeipuru pe teknologia ojejpájave pe tembiapo auditoria okapégua pe ára pandemia aja. Ojehai avei mba`éichapa hina ojejapo pe auditoria impositiva ojeguereko rupi pe Kuaatia Jepokuaa ha`éva auditoria ohaíva ha ojurerukáva pe Consejo Kontadores Paraguaipegua. Upéicha rupi ojehecha umi herramientakuéra oïva ojeipuru haguâ pe Auditoría Impositiva, ojejapo jave oñe`íjave mombyry upéva apytépe ojejuhu Plataforma Zoom, Meet, Teams ha avei ambue ojeipurúva Videokonferencia, umi archivokuéra oñenyngatu haguâ oï avei OnionShare, Lufi, Datas umíva apytépe jajuha avei Hodei o Avatour 360. Avei oñembojoja mokôive auditoría pe áva ourô omba`apo empresápe ojapo haguâ hembiapo auditoria rehegua ha avei ojaporô hina auditoría mombyry guive. Ndojoavy mokôive mba`evetépe ha katu pe teknologia, ojeipuru rupi omyengovia avakúerape ndohói jave omba`apo ikliente ndive. Ipahaitépe ojehechakuaa oñeikotevéha peteí techapyrâ mba`éichapa ojejpóva`erâ pe Avamombe`u Jejapokuaa Auditoría rehegua ikatuhaguâicha opavave tapichakuéra ojapo hembiapo mombyry guive.

Ñe`êkuaarâ: Auditoría ojejpóva okápe Impositiva, Mba`asy Kovid – 19, Mba`epyahu Teknologia rehegua, consejo kontadorekuéra Paraguaipegua, Mba`apo mombyrygua.

1. Introducción

Las restricciones impuestas por los gobiernos en base a las recomendaciones de las autoridades sanitarias para evitar la aglomeración de personas en los lugares de trabajo y otros establecimientos, ha ocasionado grandes problemas a las organizaciones en sus actividades diarias. Entre los impactos que ha relacionado el COVID–19 con la inestabilidad económica está la necesidad de mantener la salud de su capital humano, razón por la cual las empresas se ven en la necesidad de trabajar con un reducido personal o realizar algunas tareas en forma remota. En este tipo de entorno, que se caracteriza por la incertidumbre económica y financiera, las organizaciones se ven más o menos afectadas de una u otra forma.

Por otra parte, las firmas independientes de contabilidad y auditoría no escapan a este hecho. El inicio de la pandemia ha resultado en una enorme presión en auditores y contadores para encontrar alternativas de formas de recopilar evidencia de auditoría y completar el compromiso profesional que acarrea la correcta presentación de los informes financieros. El ejercicio de los procedimientos de auditoría externa se han visto afectados productos de los requisitos mínimos de bioseguridad, el distanciamiento, el aislamiento, entre otros; sin embargo, también representa una oportunidad para mostrar avances en el uso de la tecnología y las herramientas de comunicación en el desarrollo de la práctica profesional del área de auditoría externa.

Las prácticas de auditoría han evolucionado con las Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC) utilizadas por las organizaciones para gestionar sus operaciones.

Algunos de los temas que se plantean en el siguiente artículo, son:

- Descripción de los procedimientos de Auditoría Externa Impositiva aplicados actualmente en el Paraguay.
- Identificación de las herramientas tecnológicas y los procedimientos disponibles para la práctica de auditorías externas impositivas a distancia.

- Comparación de semejanzas y diferencias entre una auditoría presencial y una auditoría a distancia.
- Establecimiento de un modelo de Declaración de Práctica de Auditoría para la realización de auditorías externas impositivas a distancia.

2. Descripción de los procedimientos de auditoría externa impositiva aplicados actualmente en el Paraguay

En Paraguay se cuenta con una ley que obliga a los contribuyentes a contar con auditorías externas impositivas desde el año 2004 y que actualmente se encuentra vigente, pero ha sufrido varias modificaciones a lo largo del tiempo y que se enuncian a continuación:

Tabla 1

Leyes que obligan a los contribuyentes a contar con auditorías externas impositivas

Ley N°2421/2004 – De reordenamiento administrativo y de adecuación fiscal.	
Resolución General N°30/2019	Por la cual se reglamenta el artículo 33° de la Ley N°2421/2004 “De reordenamiento administrativo y de adecuación fiscal”, y se establecen nuevos requisitos para la habilitación y control de auditores externos impositivos
Resolución General N°38/2020	Por la cual se establecen los plazos de presentación de declaraciones juradas y el pago de las obligaciones tributarias
Resolución General N°44/2020	Por la cual se modifican, se precisan las disposiciones relativas a la auditoría externa impositiva y se prorroga el plazo para la presentación del dictamen correspondiente al ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2019
Resolución General N°53/2020	Por la cual se actualiza el monto de facturación anual previsto en el artículo 33° de la Ley N°2421/2004 y se establecen reglas para el alta y baja de la obligación
Resolución General N°60/2020	Por la cual se disponen medidas para la presentación de los dictámenes de auditoría externa impositiva por parte de los contribuyentes proveedores del estado
Resolución General N°77/2020	Por la cual se reglamenta aspectos relativos a los estados financieros y se aprueba el cuadro de depreciación de los bienes del activo fijo de los contribuyentes del impuesto a la renta empresarial-régimen general (IRE RG) de conformidad con la Ley N°6380/2019

Resolución General N°102/2021	Por la cual se modifica el artículo 3° de la resolución general N°77/2020, Por la cual se reglamenta aspectos relativos a los estados financieros y se aprueba el cuadro de depreciación de los bienes del activo fijo de los contribuyentes del impuesto a la renta empresarial - régimen general (IRE RG) de conformidad con la Ley N°6380/2019 y se establecen medidas excepcionales relativas a la presentación de los dictámenes de auditoría externa impositiva
Resolución General N°108/2021	Por la cual se crea el registro de profesionales autorizados a emitir el estudio técnico de precios de transferencia establecido en el art. 39° de la Ley N°6380/2019 De modernización y simplificación del sistema tributario nacional, y se establecen las condiciones y los requisitos para su inscripción

Nota. Esta tabla muestra las modificaciones de las leyes que obligan a los contribuyentes a contar con auditorías externas impositivas desde el año 2004.

3. Declaración de Prácticas de Auditoría

El marco de referencia utilizado por los auditores externos impositivos son las Declaraciones de Prácticas de Auditoría (DPA 1020; DPA 1030 (R); DPA 1040 y DPA 1090) emitidas por el Consejo de Contadores del Paraguay y cuyo propósito es proporcionar ayuda práctica al auditor externo independiente en el cumplimiento de las reglamentaciones emitidas por la Subsecretaría de Estado de Tributación.

Con el correr de los años y a medida que la Administración Tributaria emitió nuevas reglamentaciones fiscales, traía consigo previamente una mesa de diálogo en el que participaban los gremios de contadores, representantes de empresas y demás contribuyentes afectados por las nuevas normas y es donde surgen las actualizaciones de los marcos de referencias a utilizar por los auditores externos impositivos.

4. Tipos de DPA

Actualmente el Consejo de Contadores del Paraguay ha emitido varias DPA y son utilizadas de acuerdo con el alcance de la auditoría contratada y se pueden mencionar las siguientes:

Tabla 2
Tipos de Declaraciones sobre Prácticas de Auditoría

Tipos	
DPA 1020:	Procedimientos adicionales para auditoría fiscal
DPA 1030:	Programa de Trabajo para auditores sobre la existencia y funcionamiento del control interno de sujetos obligados a informar en materia de prevención del LD/FT

DPA 1030 (R):	Programa de Trabajo para auditores sobre la existencia y funcionamiento del control interno de sujetos obligados a informar en materia de prevención del LD/FT (para ejercicios desde el 2019 en adelante)
DPA 1040:	Informe de profesional contable sobre el Estado de ingresos y gastos de personas físicas
DPA 1050:	Informe sobre Ajustes de Precios
DPA 1060:	Informe de aseguramiento limitado de auditor independiente (sobre declaraciones juradas rectificativas)
DPA 1070:	Informe sobre procedimientos específicos tributarios (Anexos ISAE 3000)
DPA 1080:	Programa de trabajo para auditores sobre la evaluación del cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias para entidades fiscalizadas por la Comisión Nacional de Valores. (Proyecto de Declaración)
DPA 1090:	Procedimientos adicionales para emisión de informe tributario complementario al dictamen emitido sobre estados financieros de ciertas entidades
DPA 1090 (R):	Procedimientos adicionales para emisión de informe tributario complementario al dictamen emitido sobre estados financieros de ciertas entidades (Modificada por ampliación)

Nota. Esta tabla muestra las Declaraciones sobre Prácticas de Auditoría que son utilizadas de acuerdo con el alcance de la auditoría contratada.

5. Auditores registrados

Actualmente existen 351 auditores registrados según la Resolución General N°30/2019, dicho listado se encuentra en la página web en la Subsecretaría de Estado de Tributación y está actualizado al 10 de enero del año 2022.

Dentro de los auditores registrados se encuentran consultoras nacionales e internacionales; como así también están profesionales quienes ejercen la auditoría de forma independiente.

También existe un listado de auditores registrados en la SET a través de la Resolución General N°29/2014, Auditores Externos Impositivos habilitados por orden judicial, por acuerdo y sentencia de la C.C.J. N°841/2015 y Auditores externos impositivos habilitados en virtud de una medida cautelar ordenada por el tribunal de cuentas, primera sala, AI N°1015 y Auditores Externos Impositivos habilitados por orden judicial por acuerdo y sentencia de la C.S.J N°532/2018.

6. Procedimientos del Auditor Externo Impositivo

Para realizar una auditoría externa impositiva en el Paraguay existen varios requerimientos como por ejemplo contar con un título universitario específicamente de la carrera de contabilidad, realizar especializaciones en el área de auditoría y adquirir experiencia realizando este tipo de actividades. También es muy importante estar afiliado a uno de los gremios de contadores del país para contar con el respaldo de una organización que aglutina y trabaja en beneficio de los profesionales contables.

Cabe mencionar que el auditor externo impositivo debe obtener un registro habilitante para realizar las auditorías a las empresas o personas físicas solicitantes y para lo cual debe presentar todos los requerimientos mencionados con anterioridad a la SET para la obtención de dicho registro.

Los procedimientos para la verificación del correcto cumplimiento impositivo en lo referente a la determinación, liquidación y pago de los impuestos que afecten a la entidad auditada, deberán ser desarrollados y ajustados, conforme a la evaluación de riesgo efectuada y en función a las debilidades de control interno identificadas.

Es responsabilidad del Auditor Externo Impositivo (AEI) evaluar, en cada trabajo de aseguramiento, la probabilidad de ocurrencia de algún incumplimiento impositivo que afecte la determinación, liquidación y pago de los impuestos, y de ser necesario, diseñar y aplicar procedimientos adicionales que le permitan obtener una seguridad razonable para sustentar su conclusión.

Figura 1
Matriz del Objetivo 1



Nota. La matriz fue elaboración propia 2022.

7. Identificación de las herramientas tecnológicas y los procedimientos disponibles para la práctica de auditorías externas impositivas a distancia

Paraguay ha planificado una agenda digital con fuertes avances tecnológicos en algunas áreas pero el 2020 ha traído la pandemia del COVID-19 lo que nos obliga a adaptarnos con medidas como el distanciamiento social como forma de minimizar la propagación de enfermedades infecciosas y con ello modificando la modalidad de trabajo, el comercio, la educación, los trámites legales y en definitiva lo mismo en todos los ámbitos sociales donde la tecnología se presenta como la única alternativa para mantener en funcionamiento a ciertos sectores de la sociedad con distanciamiento social pero con una conexión virtual, y aquí es donde nuestro programa digital nacional nos dejó con algunas herramientas.

Entre las herramientas con las que contamos hoy en día en entornos de trabajo a distancia conexiones virtuales, documentos en la nube, transferencia electrónica de documentos y otras, se encuentran habilitado legalmente las firmas digitales, expresadas como necesidad y solución la necesidad de verificar el remitente, reconoce contenidos y verificar destinatarios, sobre todo, validar la legalidad de dichos contenidos. La legislación en este sentido ha existido durante casi una década, pero la implementación real no ha sido satisfactoria.

Por ello, se considera oportuno recordar que en el Paraguay las firmas electrónicas y las digitales son aceptables y con valor jurídico, se encuentran reguladas en la Ley N°4.017/10 De Validez Jurídica de la Firma Electrónica, la Firma Digital, los Mensajes de Datos y el Expediente Electrónico, y su modificatoria Ley N°4.610/12; y el Decreto N°7.369/11 Que Reglamenta la Ley N°4.017/10. Además, Paraguay aprobó, mediante Ley N°6.055/18, la Convención de las Naciones Unidas sobre la Utilización de las Comunicaciones Electrónicas en los Contratos Internacionales.

8. Herramientas de gestión de procesos de auditoría

En este grupo se han englobado herramientas que tienen aplicación en la realización de auditorías, como herramientas útiles para la realización del trabajo de campo y también para la gestión y progreso del encargo de auditoría. El uso de estas herramientas ofrece mejoras significativas al proceso de auditoría, en términos de eficiencia y calidad, y permiten plantear nuevos servicios a los clientes. El uso de la tecnología junto con la experiencia y conocimiento de los auditores proporciona un marco ideal para la realización de trabajos de mayor valor.

A continuación, se describen las herramientas identificadas y se realiza un análisis de su aportación al proceso de auditoría:

- Herramientas de gestión documental
- Software de gestión de auditoría
- Herramientas de reconocimiento óptico de caracteres (OCR)
- Herramientas de *Analytics*
- Herramientas de *reporting*
- Herramientas de muestreo
- Herramientas de tratamiento de la información y circularizaciones
- Herramientas de análisis de redes sociales
- Herramientas de automatización
- Herramientas de control de inventario

Existen diversas herramientas tanto para comunicarse como para la transferencia de archivos. Entre ellas distinguimos las siguientes:

a) Entornos de trabajo

- **Office 365:** El entorno colaborativo de Microsoft brinda espacio para crear documentos, grupos de trabajo, almacenamiento en la nube, chatear o editar documentos en línea entre otras herramientas útiles para colaborar.
- **Zoho:** Una familia de aplicaciones web que le permite crear, compartir y almacenar archivos en línea. También incluye chat, videoconferencia, mensajería, calendario y herramientas de oficina en línea.
- **Aplicaciones de Google para la Educación:** Un entorno colaborativo específicamente enfocado a la educación que incluye varias herramientas de Google para trabajar en línea: *Gmail Google Drive Google Calendar Docs o Websites*.
- **Modo Ed.:** Una plataforma educativa que permite compartir documentos e información y comunicarse en un entorno privado como una red social. (Quinteros, 2020).

b) Recursos para comunicarse, debatir y colaborar

- **Blogger:** Herramienta de creación de blogs de Google, sencilla y eficaz, para todo tipo de usuarios.
- **WordPres:** Una de las herramientas de creación de blogs más completas, ya que permite personalizar y adaptar la bitácora a las necesidades de cada usuario.
- **Tumblr:** Plataforma de microblogging centrada sobre todo en la imagen, aunque permite también incluir textos, vídeos, enlaces o audios.
- **Wikia:** Sitio web que permite al usuario crear de forma sencilla su propio wiki en el que incorporar contenido de forma individual y colaborativa.
- **Wikispaces:** Espacio para creación y alojamiento de *Wikis*. Cuenta con una herramienta, *Wikispaces Classroom*, especialmente desarrollada para el ámbito escolar que incluye un *newsfeed* y la posibilidad de organizar grupos o clases y monitorizar el trabajo de cada alumno. Es de pago, pero permite prueba gratuita.
- **Remind:** Aplicación de mensajería segura donde los números quedan ocultos. Además, permite enviar adjuntos y clips de voz, y establecer una agenda de tareas con recordatorios.
- **Google Hangouts:** Aplicación con la que se puede establecer un grupo de chat o videochat (hasta 10 personas) que permite enviar lecciones online a los alumnos o crear una clase o grupo virtual de intercambio de opiniones.
- **Marqued:** Herramienta online con la que los usuarios pueden realizar marcas y comentarios sobre una imagen para poner en común sus ideas e intercambiar opiniones de forma visual. Permite crear grupos y proyectos.
- **Voxopop:** Sistema de foros con voz. Los usuarios incluidos en determinado grupo de trabajo pueden opinar respecto al tema propuesto mediante audios que van apareciendo como respuestas.

- **Padlet:** Herramienta para crear murales virtuales de forma colaborativa, en los que se pueden incluir elementos multimedia, vínculos y documentos.
- **Stormboard:** Herramienta online para hacer lluvias de ideas 2.0 e intercambiar opiniones sobre un tablero virtual. La versión gratuita permite trabajar con grupos de hasta cinco usuarios.
- **Mindmeister:** Aplicación para elaborar mapas mentales en línea y de forma colaborativa, útiles para hacer lluvias de ideas o estructurar los ejes del trabajo. Permite insertar multimedia, gestionar y asignar tareas y convertirlos en una presentación o en un documento imprimible.

c) Herramientas para compartir archivos

- **Dropbox:** El servicio de almacenamiento en línea más utilizado para guardar todo tipo de archivos. Ofrece la posibilidad de crear carpetas compartidas con otros usuarios y conectarse desde distintos dispositivos mediante Apps.
- **Google Drive:** Almacenamiento en la nube de 15 Gb, para guardar y compartir todo tipo de documentos y carpetas. Disponible como aplicación para móviles y tabletas. Además, permite editar directamente los documentos en línea con Google Docs.
- **WeTransfer:** Una forma sencilla de enviar documentos, especialmente de gran tamaño (hasta 2 Gb), a cualquier usuario a través de un enlace por email. Los archivos no se almacenan, sólo se conservan durante unos días y después se borran.

d) Recursos para organizar el trabajo

- **Google Calendar:** El calendario online de Google permite establecer tareas y fechas, citas, alarmas y recordatorios y, además, puede compartirse entre varios usuarios que añaden eventos comunes.
- **Hightrack:** Gestor de tareas online y descargable para organizar el trabajo, gestionar una agenda de tareas personal y establecer plazos de entrega o cumplimiento.
- **WorkFlowy:** Herramienta en línea con la que se puede establecer un flujo de trabajo colaborativo con tareas jerarquizadas de forma muy visual. Los usuarios o invitados a la lista pueden aportar y modificar el flujo según se cumplan objetivos.
- **Symphonical:** Calendario virtual a modo de pizarra en el que se pueden añadir y gestionar tareas a través de notas adhesivas multimedia. Permite la edición colaborativa entre un grupo establecido y enlaza directamente con Google Hangouts para chatear o hacer videoconferencias.

Figura 2
Matriz del Objetivo 2



Nota. La matriz fue elaboración propia 2022

9. Comparación sobre las semejanzas y diferencias entre una auditoría presencial y una auditoría a distancia

Los procesos de análisis de una auditoría a distancia pueden comprender diferentes modalidades, entre los que podemos mencionar la posibilidad que se realizará a través de una llamada, una videoconferencia pantalla compartida o no una reunión web, un video en tiempo real, acceso a videos de vigilancia de ubicación o diario y documento y datos de sincronizados.

10. Viabilidad de una auditoría en remoto

La viabilidad de hacer una auditoría en remoto usando las TIC debe ser ya establecida en el programa de auditoría. Para ello debemos:

- Determinar qué tecnología puede ser usada.
- Conocer si los auditores tienen las competencias y los recursos disponibles.
- Saber la calidad de la conexión online, la velocidad a la que accede el auditor y nos muestra la evidencia por video, que puede afectar al proceso de auditoría.
- Comprobar que las TIC permiten: el acceso a la documentación relevante; la identificación de los auditados preferiblemente por imagen; observar las instalaciones, procesos, actividades, entre otros.
- Asegurarnos entrevistar al personal involucrado y tener el acceso a la documentación relevante del Sistema de Gestión de la Calidad (SGC).

11. Confidencialidad, seguridad y protección de datos

La confidencialidad, así como la protección de los datos de las TIC son de fundamental importancia. Es necesario definir y tomar medidas para garantizar la implementación de la CSPD y debe existir evidencia de acuerdo entre el auditor y el auditado (archivo acuerdo o correo electrónico). Estas medidas CSPD deben ser confirmadas durante la sesión de apertura.

Se debe identificar, evaluar y gestionar la evaluación de riesgos para lograr los objetivos. Es importante saber cuáles de los procesos, actividades y todas las ubicaciones de la organización, si se pueden evaluar de forma remota y qué TIC se pueden utilizar.

12. Proceso de planificación de las auditorías en remoto

La planificación de las primeras auditorías requiere más tiempo:

- Para evaluar y documentar la viabilidad y los riesgos con el auditor.
- Determinar las diferentes TIC a utilizar y cómo.
- Para definir la agenda que puede necesitar adaptar las disposiciones que difieren de una auditoría en la organización.
- Permitir a la organización identificar las personas que serán auditadas y su disponibilidad.
- Prever una prueba del uso de las TIC antes de la auditoría (conexión estable y conocimiento de cómo usarla).

13. Realización de la auditoría en remoto

Durante la realización de la auditoría, en la reunión de inicio al revisar el plan de auditoría debemos:

- Confirmar la disponibilidad y viabilidad del uso de las TIC.
- Revisar y acordar las medidas para asegurar la CSPD.
- Pedir permiso para realizar capturas de pantallas, si aplica.

Al utilizar las TIC el nombre y la función del entrevistado deben registrarse durante las entrevistas individuales y notificar qué información se registrará. El evaluador debe verificar las afirmaciones mediante otras pruebas. Por tanto, si se envían por correo electrónico, el auditor debe asegurar el nivel de confidencialidad necesario para estos documentos.

Cuando se utiliza video en tiempo real de localizaciones examinadas es importante que la organización demuestre la autenticidad de dichas imágenes:

- Si es de un sitio de la organización, comparando con planos de planta.
- Las imágenes de un sitio geográfico, comparando con las imágenes de satélite o con la información disponible en los Sistemas de Información Geográfica (SIG).

14. Ventajas de una auditoría en remoto

- Comunicarse con gente mundialmente de forma remota.
- Acortar distancias.
- Reducir tiempo y costes de viaje.
- Evitamos el “jet lag” del auditor, cuando viajan a diferentes zonas horarias.
- Adaptar las auditorías a los diferentes modelos de las organizaciones.

- Podemos aumentar el tamaño de la muestra.
- También podemos incluir expertos en la auditoría que por costes en otras situaciones no lo podríamos incluir.

15. Desventajas de una auditoría en remoto

La organización del trabajo para realizar por primera vez una auditoría en remoto dentro de una organización insume una mayor cantidad de tiempo para: evaluar y documentar la viabilidad y los riesgos con el auditado, determinar las diferentes tecnologías de la información y comunicación a utilizar y cómo, para definir la agenda que puede necesitar adaptar las disposiciones que difieren de una auditoría in situ; y por último, por realizar una prueba para el uso de las TIC antes de la auditoría (conexión estable y conocimiento de cómo usarla).

Así también se presenta otras desventajas como:

- La calidad de los documentos digitalizados que tenemos que editar no es óptima. Esto es importante en organizaciones que tienen documentos en papel y necesitan escanearlos en busca de datos y documentos que no estén sincronizados.
- El ruido interfiere con la comunicación. Debe asegurarse de que no haya interrupciones o molestias durante la evaluación. Durante el descanso asegúrese de que el video esté silenciado o apagado.
- Se puede consumir tiempo por inactividad de la red, interrupciones o retrasos inesperados, problemas de accesibilidad u otros problemas de las TIC. Por este motivo, deben preverse tiempo extra para garantizar el tiempo planificado de auditoría.

16. Limitaciones de una auditoría en remoto

Los auditores deben conocer tanto la ISO19001 como la IAF MD 4.

1. Requieren el uso de las nuevas TIC.
2. Aseguramiento de la seguridad, protección de datos y confidencialidad (CSPD) de las TIC.
3. Buena calidad de la conexión. En las entrevistas la conexión debe ser buena y el entrevistado conocer la plataforma utilizada.
4. Veracidad y calidad de las evidencias recogidas.
5. Por lo tanto, se debe realizar una evaluación de riesgos para evaluar si es necesaria una visita de seguimiento a la institución centro. En función de si se han alcanzado parcialmente o no los objetivos de la evaluación a distancia. Si se descubre una situación de alto riesgo se realizará una evaluación in situ.

Las pruebas remotas no son una solución única para todos. No reemplaza una auditoría en vivo, sin embargo, como parte de un programa de distanciamiento social destinado a prevenir la propagación de enfermedades infecciosas peligrosas las auditorías remotas pueden desempeñar un papel y brindar tranquilidad cuando circunstancias excepcionales impiden que se realicen operaciones de rutina.

17. Auditoría a distancia – Análisis FODA

A continuación, se presenta el correspondiente análisis sobre sobre la realización de las auditorías virtuales:

a) Fortalezas

1. Es un sistema de trabajo que cuenta con una normativa de calidad que se va actualizando constantemente.
2. Para aplicar este mecanismo de trabajo no se requiere que se modifiquen las normas de auditoría sino más bien realizar procedimientos estándares que los profesionales puedan adoptar en sus trabajos.
3. Se cuenta en el país con un gremio de profesionales contables para la emisión de normas técnicas y procedimientos sobre auditorías a distancia.
4. El Ente Regulador está abierto a escuchar propuestas que ayuden a mejorar los controles de los tributos con este tipo de trabajos y están muy a favor de los avances tecnológicos.
5. Se encuentran disponibles la facturación electrónica y las firmas digitales.
6. Disminución de los costos tanto para los auditores como los auditados.

b) Oportunidades

1. La pandemia mundial del COVID-19 ha empujado a muchos sectores económicos a aplicar medidas para subsistir en un ambiente de aislamiento físico.
2. No solamente es válido la auditoría a distancia para la pandemia del COVID-19 sino también para otras enfermedades de transmisión similar que pudieran surgir en el futuro.
3. Los avances tecnológicos han puesto herramientas para desarrollar todo tipo de trabajo y en esta situación existen varias soluciones que pueden ser adaptadas para las auditorías a distancia como por ejemplo la transferencia masiva de archivos para auditar.
4. Muchos de los países de la región ya se encuentran aplicando con normalidad las auditorías a distancia y han obtenido buenos resultados.
5. Muchas instituciones públicas vienen aplicando la realización de trámites a distancia como por ejemplo “Identidad electrónica”.
6. Muchos auditores ya vienen aplicando auditorías a distancia sin contar con procedimientos definidos para tal fin.

c) Debilidades

1. No se cuenta con un procedimiento estándar de auditorías a distancia para respaldar las actuaciones del auditor contemporáneo.
2. La falta de capacitación sobre el uso de herramientas tecnológicas y técnicas de auditorías a distancia.

d) Amenazas

1. Los cortes de energía eléctrica pueden retrasar los trabajos a distancia.
2. La baja conectividad a internet hace una tarea difícil para la realización de las auditorías a distancia.
3. No todos los auditores están de acuerdo con aplicar nuevos sistemas de trabajo o son reacios para adaptarse a los cambios que se vienen y prefieren mantenerse en un estado de “status quo”.

Figura 3
Matriz del Objetivo 3



Nota. La matriz fue elaboración propia 2022

18. Establecimiento de un modelo de declaración de práctica de auditoría para la realización de auditorías externas impositivas a distancia

El objetivo principal de la investigación es establecer un modelo de Declaración de Prácticas de Auditoría para la realización de auditorías externas impositivas a distancia en el Paraguay.

Se realizó un resumen de las entrevistas realizadas a los profesionales auditores, contadores, informáticos, personales de salud y gremios de contadores quienes concuerdan sobre la viabilidad de realizar auditorías externas impositivas a distancia como un medio para adecuarse a la globalización y prevenir la propagación de la Pandemia del Coronavirus.

19. Consejos útiles para la recolección de evidencia según las normas de auditoría

La actual pandemia ha originado muchos desafíos para los auditores, en particular la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Por ejemplo, las restricciones de viaje pueden haber afectado el acceso físico (por ejemplo, asistir a los recuentos de inventario), la capacidad de obtener documentos originales (por ejemplo, la inspección de registros en busca de evidencia de autorización como prueba de controles) y la disponibilidad del personal del cliente.

Dentro de las normas internacionales de auditoría, emitidas por un comité de la Federación Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*) denominado Comité Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (*International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB* por sus siglas en inglés), se encuentra la **NIA 500** – Evidencia de auditoría, de acuerdo con la cual se requiere que el auditor diseñe y ejecute procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para poder sacar conclusiones razonables en las que basar la opinión de auditoría.

También está la **NIA 210** que es el acuerdo de los términos de los trabajos de auditoría, la cual es empleada al acordar los términos del trabajo. De acuerdo con esta norma, la administración del cliente acuerda proporcionar al auditor acceso a toda la información que la administración tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros; el auditor puede solicitar a la administración cualquier información adicional para el propósito de la auditoría y concede acceso

irrestringido a personas dentro de la entidad de quienes el auditor determina que es necesario obtener evidencia de auditoría.

Ahora bien, si el auditor no puede obtener evidencia de la forma en que se obtuvo antes, debe considerar procedimientos alternativos. Cuando el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada que es necesaria para llegar a una conclusión, se deberá considerar el impacto en el dictamen del auditor, incluyendo si se necesita una opinión modificada.

Las normas de auditoría plantean que la confiabilidad de la información que se emplee como evidencia de auditoría, y por lo tanto de la evidencia de auditoría en sí misma, está influenciada por su fuente y su naturaleza, así como por las circunstancias bajo las cuales se obtiene, incluidos los controles sobre su preparación y mantenimiento cuando sea relevante. En el entorno actual, la obtención de evidencia de auditoría puede ser más desafiante y diferente a cómo se pudo haber obtenido anteriormente. Sin embargo, los principios básicos de las normas aún se aplican, y es posible que el auditor deba tener en cuenta consideraciones adicionales sobre la confiabilidad de la evidencia de auditoría proporcionada; es decir, si la evidencia ha sido:

- Obtenida de una fuente independiente de la entidad.
- Generada internamente y, de ser así, qué controles existían sobre su preparación.
- Obtenida directamente por el auditor.
- Obtenida en forma documental.
- Proporcionada en original (es decir, no fotocopiado).

Los auditores necesitarán ejercer un escepticismo profesional acerca de la evidencia obtenida electrónicamente y pueden necesitar diseñar otros procedimientos de auditoría para probar la confiabilidad de dicha evidencia en ausencia del documento fuente físico original, así como también considerar los controles sobre el proceso mediante el cual se produjo la evidencia electrónica. La actual pandemia ha acelerado la adopción de tecnología y técnicas remotas para realizar compromisos. Se utilizan portales web seguros para revisar los documentos de los clientes y algunos tienen la funcionalidad de permitir preguntas y respuestas entre el auditor y el cliente.

Dentro de los temas más sensibles para obtener evidencia de forma remota, se encuentran los inventarios, las auditorías de grupo y la documentación.

Un problema práctico que ha surgido es la asistencia del auditor a los recuentos de inventario. De acuerdo con la **NIA 501** – Consideraciones específicas de la evidencia de auditoría para elementos seleccionados, si el inventario es importante para los estados financieros, se requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y apropiada con respecto a la existencia y condición del inventario asistiendo al recuento físico del inventario, a menos que sea impracticable.

Las consideraciones relacionadas con el inventario y la obtención de evidencia suficiente y adecuada en el entorno actual incluyen:

Si los recuentos de inventario físico se pueden observar en una fecha alternativa en caso de inasistencia al final del año, con procedimientos de auditoría en las transacciones intermedias realizadas. Usar tecnología en la que el cliente puede realizar un recuento de inventario físico, pero los auditores no pueden asistir, como transmisiones de cámaras en vivo o videoconferencias basadas en web o móviles para observar el recuento de inventario. Realizar procedimientos de auditoría alternativos donde la

asistencia es impracticable, por ejemplo, la inspección de la documentación de la venta posterior de artículos específicos del inventario adquirido o comprado antes del recuento físico del inventario, la revisión y la prueba de las actualizaciones del inventario, obteniendo la seguridad de que la ubicación del inventario no fue accesible durante un período de tiempo, por ejemplo, de imágenes de cámaras de seguridad.

La **NIA 600** – Consideraciones especiales: auditorías de los estados financieros del grupo (incluido el trabajo de los auditores de componentes) incluye requisitos para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, incluida la documentación del trabajo realizado por los auditores de componentes, para poder formar una base para la opinión de auditoría del grupo.

Con las restricciones de viaje vigentes, es posible que los auditores de grupo no puedan visitar el equipo de auditoría del componente, donde originalmente había planeado hacerlo, para evaluar y revisar los papeles de trabajo de auditoría clave, lo que puede causar una demora significativa o afectar el trabajo y la capacidad para obtener pruebas suficientes y apropiadas. En algunos países, ciertas restricciones legales también pueden limitar la transferencia de datos (incluidos los papeles de trabajo de auditoría) fuera de la jurisdicción.

Si no es posible revisar los documentos de trabajo de auditoría de componentes necesarios (ya sea en persona o electrónicamente), el auditor del grupo deberá tomar otras medidas, que probablemente involucran trabajo adicional, por ejemplo:

Carga de archivos (por ejemplo, en la nube) con acceso proporcionado al equipo de trabajo de auditoría del grupo; video llamadas y/o pantalla compartida para revisar el trabajo del auditor del componente o el uso del acceso remoto; un memorando o cuestionario más detallado proporcionado al auditor del componente, corroborado con discusiones más detalladas con el equipo de trabajo del grupo; información del cliente, proporcionada directamente al equipo del encargo del grupo para que pueda realizar sus propios procedimientos sobre la información financiera del componente.

Las circunstancias actuales también pueden brindar una oportunidad para que los equipos de auditoría de grupo reevalúen y potencialmente rediseñen la forma en que se comunican e interactúan con los equipos de auditoría de componentes, de la misma manera que muchos equipos de auditoría están cambiando la forma en que interactúan con los clientes. Si no se puede obtener evidencia suficiente y apropiada para permitirle al auditor llegar a una conclusión, el auditor deberá considerar el impacto en el dictamen del auditor que surge de la limitación del alcance.

De acuerdo con la **NIA 230** – Documentación de auditoría, se requiere que el auditor prepare documentación que proporcione un registro suficiente y apropiado de la base del informe del auditor y evidencia de que la auditoría fue planificada y realizada de acuerdo con las normas profesionales y los requisitos legales y reglamentarios aplicables. En el entorno actual, es fundamental documentar los juicios profesionales y el ejercicio del escepticismo profesional, así como las discusiones con la gerencia y los encargados del gobierno corporativo relacionadas con el impacto de la pandemia. Esto puede proporcionar evidencia del ejercicio de escepticismo profesional por parte del auditor, incluidos los procedimientos específicos realizados para corroborar la respuesta de la administración a las consultas, en el momento en que se obtuvo la evidencia.

La documentación de los juicios profesionales realizados, cuando son significativos, sirve para explicar las conclusiones del auditor y reforzar la calidad del juicio en las circunstancias en el momento en que tuvo lugar. Esto puede incluir la base para la conclusión del auditor sobre la razonabilidad de áreas de

juicios subjetivos (por ejemplo, la razonabilidad de estimaciones contables significativas o negocio en marcha). Es importante documentar las consideraciones que tuvo el auditor al hacer esos juicios, de conformidad con lo previsto en la **NIA 230** y demás normas concordantes.

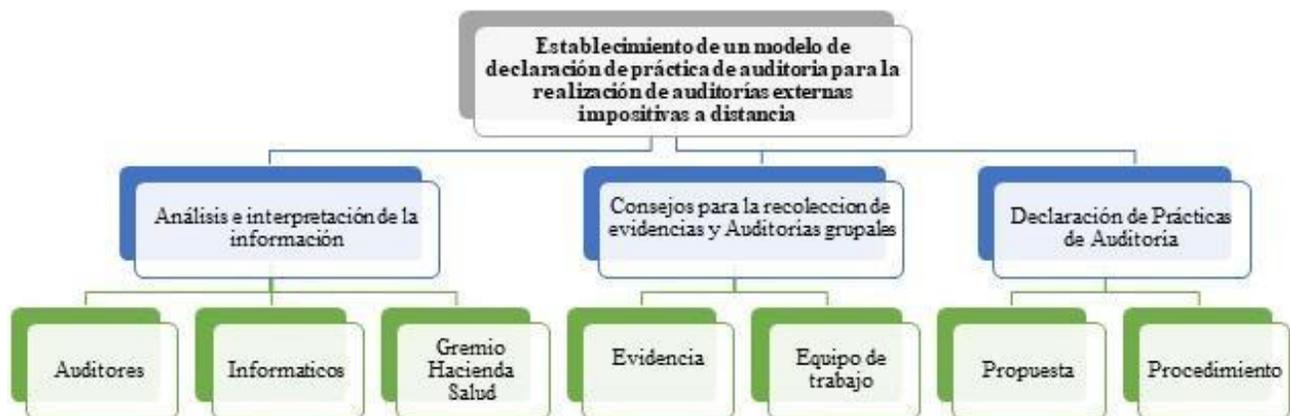
20. Declaración de Prácticas de Auditorías

Con la finalidad de darle validez al resultado de la investigación, es de considerar que la Dirección de Normas Técnicas del Consejo de Contadores del Paraguay elabore un “Programa de trabajo de auditoría externa impositiva a distancia que satisfaga las necesidades actuales para seguir promoviendo las buenas prácticas de auditoría en el país, en este sentido, se espera se emitan las directrices como:

1. Adopción de las normas de firmas digitales para auditores y auditados.
2. Procedimientos específicos para la recolección de evidencias de auditoría.
3. Selección de herramientas tecnológicas.
4. Resguardo de la seguridad de la información.
5. Certificación de auditores externos impositivos.
6. Establecimientos de modelos de informes a emitir.

Por último, establecer una mesa de diálogo con la SET para la emisión o actualización de normas tributarias que incorporen la DPA propuesta que los auditores registrados debían seguir como marco de referencia en sus trabajos de auditoría.

Figura 4
Matriz del Objetivo 4



Nota. La matriz fue elaboración propia 2022.

21. Conclusiones

Los desafíos que ha dejado el nuevo orden mundial se extienden al ejercicio de cualquier profesión, la auditoría externa no se ha escapado de las incidencias que afectan a la práctica del trabajo a distancia; éstas surgieron a raíz de las tecnologías emergentes y eso sumado con el distanciamiento físico que trajo consigo la pandemia del COVID-19 se puede pensar si se están desarrollando correctamente los sectores económicos para sobrellevar esta situación complicada llena de incertidumbres. El objetivo fue analizar los desafíos que atraviesan los auditores para la práctica de auditorías externas impositivas en el país teniendo en cuenta los avances tecnológicos y los efectos de la pandemia del COVID-19.

Al revisar los procedimientos que actualmente se realizan en los procesos de auditoría, se observó que se han ido adaptando a las nuevas tecnologías, en algunos casos se pueden complementar, aunque a los efectos de las normas aún son en forma presencial, cumpliendo con revisiones de control interno, verificación física de los soportes y validación en forma presencial de las pruebas sustantiva y levantamiento de la información primaria para la sustentación de los informes de auditoría.

Por otro lado, se logró evidenciar las herramientas tecnológicas y los procedimientos disponibles para la práctica de auditorías externas impositivas a distancia; en este sentido, se observa que las Técnicas de Información y Comunicación ha traspasado las fronteras, por ende, su adecuación a los distintos procesos en el área administrativa en las organizaciones le abren la puertas a las oportunidades nacientes en las áreas de auditoría en los diferentes niveles, a tal punto que las mismas Administraciones Tributarias están empleando en algunos países revisiones fiscales digitales, a medida que crece la demanda de información digitalizada en esta misma se presenta como opción favorable las distintas herramientas que permite el uso de la tecnología en este nuevo orden mundial.

Se establecen las semejanzas y diferencias entre una auditoría presencial y una auditoría a distancia, denotando que al estar basados en procedimientos sistemáticos y controlables ambas prácticas son posibles en la cotidianidad, tomando en cuenta que tienen estándares que permiten facilitar el control, operación y administración de los recursos, manteniendo la metodología que se apoya en herramientas de evaluación e implementación y proponen la realización de una revisión y reestructuración de los procesos existentes en el interior de la empresa en el caso de que estos sean requeridos, además, es importante resaltar que estos procedimientos tecnológicos en sí mismo son auditables y verificables.

Ahora bien, gracias a las buenas relaciones interdisciplinarias existentes entre el Consejo de Contadores del Paraguay y la SET se tiene la posibilidad de estandarizar los procedimientos de las auditorías externas impositivas a distancia a través de las DPA, respetando los parámetros de validez y confidencialidad que rigen estos procesos; una vez analizado las opciones y las herramientas tecnológicas que permiten cumplir con las aseveraciones presentadas en las revisiones, es indispensable que un auditor complemente su labor con dichas herramientas innovadoras de tecnología.

En este sentido, los efectos de la aplicación de la bioseguridad y la TIC en las organizaciones sirven para optimizar los procesos; y ha llevado a establecer técnicas dentro de una revisión de auditoría, las cuales ayudan a otorgar confianza en el correcto uso de la tecnología y repercuten en el ambiente de control y en los registros contables financieros. Por ello la información digital se ha convertido en un elemento importante dentro de las organizaciones, de ahí la calidad, veracidad y oportunidad de esta, para facilitar la toma de decisiones y correcta disposición de la información.

Conflicto de Interés

El autor declara no tener conflicto de interés.

Referencias

- Congreso Nacional. (2012). *Ley N°4610 / modifica y amplía la ley n°4017/10 “De validez jurídica de la firma electrónica, la firma digital, los mensajes de datos y el expediente electrónico”*. Asunción: Gaceta Oficial.
- Cruz, J. E. (2020). La auditoría en entorno COVID-19. Uso de tecnología y enfoque de riesgos. *Podium*(38).
- Lewin, F. (2021). *Relación entre la Auditoría Interna Gubernamental remota a un área y los controles tecnológicos de la información, en tiempos de COVID-19*. La Plata: Universidad Nacional de la Plata.
- Neffa, J. C. (2000). *Las investigaciones científicas y tecnológicas. Una introducción a su economía política*. Buenos Aires: Lumen.
- Quinteros, J. L. (2020). Las tecnologías de la información y las comunicaciones como apoyo a las actividades internacionales y al aprendizaje a distancia en las universidades. *Universidad y Sociedad, XII* (1).
- RX-360.org. (2020). Auditoría remota - Las Mejores prácticas de tecnología y soluciones. *Rx 360*, 6-10. Recuperado el 22 de enero de 2022, de https://rx-360.org/wp-content/uploads/2021/05/Rx360_Remote-Audit-Technology-Best-Practices-and-Solutions-Spanish.pdf
- Soria, C. (2010). *El Discipinamiento laboral y su impacto en la configuración de un nuevo orden laboral*. Mendoza: Universidad Nacional de Cuyo.