

Auditoría externa durante la pandemia de la COVID-19, experiencia de las firmas auditoras en Medellín (Colombia)

 Jonathan David Armijo-Perea*

 Diego Armando Jurado-Zambrano**

Fecha de recepción: 14 de febrero de 2024

Fecha de aceptación: 29 de mayo de 2024

Para citar este artículo: Armijo-Perea, J. D., & Jurado-Zambrano, D. A. (2024). Auditoría externa durante la pandemia de la COVID-19, experiencia de las firmas auditoras en Medellín (Colombia). *Universidad & Empresa*, 26(47), 1-25. <https://doi.org/10.12804/revistas.urosario.edu.co/empresa/a.14200>

Resumen

La auditoría externa se ha consolidado como una herramienta de control para la toma de decisiones organizacionales, máxime en momentos críticos como la expansión global de la COVID-19, que ocasionó la adopción de nuevas prácticas por las restricciones. **Objetivo:** esta investigación identificó los cambios en las prácticas de auditoría externa por las restricciones de la pandemia en firmas de auditoría de Medellín y sus implicaciones en la calidad de los servicios de auditoría externa desde la visión de los auditores. **Metodología:** se empleó un enfoque cualitativo de alcance descriptivo en el que se aplicó un protocolo de entrevista semiestructurada a un grupo de auditores séniores, socios o líderes que coordinaron auditorías externas en sus firmas a organizaciones situadas en Medellín, Colombia. **Resultados principales:** se encontró que la realización de auditorías remotas, mediadas por tecnología, la analítica de datos, la evaluación continua de los riesgos y la materialidad cambiante resaltan como los cambios más importantes durante ese periodo crítico. **Conclusiones:** hubo modificaciones en la carga laboral de los auditores y los honorarios; a futuro se vislumbran cambios completos en las auditorías externas incluso ante la ausencia de restricciones como las pandémicas.

Palabras clave: auditoría externa; prácticas de auditoría; COVID-19; pandemia; auditoría remota.

* Universidad EAFIT. Correo electrónico: jdarmijop@eafit.edu.co

** Escuela Superior de Administración Pública-Territorial Antioquia. Correo electrónico: diego.jurado@esap.edu.co

External Audit During COVID-19 Pandemic, Audit Firms Experience in Medellín (Colombia)

Abstract

External audit has consolidated as a control tool for organizational decision-making, especially in critical moments such as the global expansion of COVID-19 that forced this service to adopt new practices. **Objective:** This research identified the changes in external audit practices due to pandemic restrictions in audit firms in Medellín and their implications for the quality of external audit services from the auditors' point of view. **Methodology:** A qualitative approach of descriptive scope was used in which a semi-structured interview protocol was applied to a group of senior auditors, partners or leaders who coordinated external audits in their firms to organizations located in Medellín, Colombia. **Key findings:** It was found that remote, technology-mediated audits, data analytics, continuous risk assessment, and changing materiality stand out as the most important changes during this critical period. **Conclusions:** There were also changes in the auditors' workload and fees; for the future, complete changes are envisioned in how external audits are conducted even in the absence of restrictions such as pandemics.

Keywords: External audit; audit practices; COVID-19; pandemic; remote audit.

Auditoria externa durante a pandemia da COVID-19: experiência de empresas de auditoria em Medellín (Colômbia)

Resumo

A auditoria externa tem se consolidado como uma ferramenta de controle para a tomada de decisões organizacionais, especialmente durante momentos críticos, como a expansão global da COVID-19, que levou esse serviço a adotar novas práticas devido às restrições da pandemia. **Objetivo:** esta pesquisa identificou as mudanças nas práticas de auditoria externa devido às restrições da pandemia nas empresas de auditoria em Medellín e suas implicações para a qualidade dos serviços de auditoria externa do ponto de vista dos auditores. **Metodologia:** foi utilizada uma abordagem qualitativa de escopo descritivo, na qual um protocolo de entrevista semiestruturada foi aplicado a um grupo de auditores seniores, sócios ou líderes que coordenavam auditorias externas em suas empresas para organizações localizadas em Medellín, Colômbia. **Principais resultados:** constatou-se que as auditorias remotas e mediadas por tecnologia, a análise de dados, a avaliação contínua de riscos e a mudança de materialidade se destacam como as mudanças mais importantes durante esse período crítico. **Conclusões:** também houve mudanças na carga de trabalho dos auditores e nos honorários, e o futuro promete ver transformações na forma como as auditorias externas são conduzidas, mesmo na ausência de restrições, como pandemias.

Palavras-chave: auditoria externa; práticas de auditoria; COVID-19; pandemia; auditoria remota.

Introducción

Los periodos de crisis se manifiestan en todos los niveles de los sistemas humanos (Walby, 2022) y las organizaciones, como uno de sus principales actores, son el reflejo de gran parte de lo que sucede por fuera de ellas. La crisis económica, social y empresarial derivada de la expansión global sin precedentes de la COVID-19 —la mayor crisis económica mundial

del último siglo (Banco Mundial, 2022)— presionó a la comunidad empresarial, así como a los auditores, a modificar sus actuaciones ante las restricciones y políticas de choque implementadas por los Estados para hacerle frente a la pandemia (Wang et al., 2021).

Este periodo de crisis económica se reflejó en todo el planeta con disminuciones en el crecimiento de los países y en el caso colombiano en cifras críticas como las de decrecimiento de la economía de hasta un 9% (Comisión Económica para América Latina y el Caribe [Cepal], 2021), pérdidas masivas de puestos de trabajo y una reducción estimada de entre el 37 y 49% en la operación de los más importantes sectores económicos de la oferta nacional (Bonet-Morón et al., 2020). Debido a estas fuertes afectaciones en la economía, aproximadamente el 96% de las empresas experimentaron una caída en sus ventas, el 75% en más del 50% (Cepal, 2020), lo que las llevó a cambiar drásticamente su forma de operación en un intento por sobrevivir a las apremiantes condiciones de la pandemia (Varela et al., 2021).

Ante dicha situación de cambio, la forma como se practica la auditoría en diferentes instancias cambió de forma importante; tanto al nivel del comité de auditoría (Aprisma & Sudaryati, 2020) como al nivel de las auditorías interna y externa se han documentado modificaciones ante las exigencias de la “nueva normalidad” (Agustin, 2021). El estudio realizado por Luo y Malssch (2020) encontró que la COVID-19 interrumpió los aspectos formales de la auditoría pensados como los procedimientos de los planes de auditoría.

También se debe tener en cuenta que la pandemia provocó, como era apenas previsible, un aumento inevitable en el uso de tecnologías en respuesta al distanciamiento social (De' et al., 2020), por ello muchas de las actividades que antes se realizaban en espacios corporativos han cambiado a ser mediadas por la tecnología con el uso de herramientas digitales. En contraste, se debe tener en cuenta que si bien en Colombia operan firmas de trayectoria como las Cuatro Grandes (del inglés *Big Four*) que por su tamaño, experticia y tradición quizás maniobraron con mayor facilidad la contingencia, debe pensarse también en otras de orden local que no tuvieron igual capacidad de respuesta.

En consecuencia, es pertinente indagar por los cambios conceptuales y procedimentales en el proceso de auditoría en las organizaciones que prestan los servicios de auditoría externa (Alexeyeva & Svanström, 2015). Para esto se limitó la investigación a firmas de

auditoría externa asentadas en Medellín, Antioquia, por la importante participación de esta ciudad en el PIB nacional, debido a la presencia de importantes organizaciones (Bonet-Morón et al., 2020). El objetivo de esta investigación es identificar los cambios en el proceso de auditoría externa y los impactos en la calidad de estos servicios que experimentaron las firmas durante la pandemia por la COVID-19 desde la visión de los auditores externos. Además, se identificaron las medidas de respuesta que desplegaron las firmas para garantizar el cumplimiento de los compromisos. El ámbito de la investigación se circunscribe geográficamente a la ciudad de Medellín, Antioquia y específicamente a la percepción de las firmas de auditoría externa que prestan sus servicios en esta ciudad, incluidas firmas locales y de las Cuatro Grandes.

En este documento se presenta inicialmente una introducción; luego, se da paso a las categorías del marco teórico desde las cuales se analizó el fenómeno estudiado, se ilustra la metodología seleccionada para este estudio y, finalmente, se presentan los resultados y las conclusiones.

Revisión de literatura

La teoría de la agencia y la auditoría externa

Dentro de la innumerable cantidad de contratos que constituyen a las organizaciones (Sunder, 2005) y que se desarrollan en la evolución contemporánea del capitalismo financiero, se ha estudiado la especial relación entre los principales —propietarios del capital, accionistas, socios y otras denominaciones— y los agentes —administradores o gestores del capital— (Adams, 1994), y las diferencias y los fines comunes de ambos. En este entorno, la teoría de la agencia explica cómo la relación de agencia entre principal y agente, producto de la representación, puede presentar una serie de problemas, denominados problemas de agencia (Jensen & Meckling, 1976). Se debe enfatizar que este es un lente teórico utilizado frecuentemente en los estudios organizacionales que abordan la auditoría, toda vez que esta justifica, entre otros asuntos, la necesidad de los servicios de auditoría (Manita et al., 2020), así como otros elementos de control.

Por esta razón, los problemas de agencia, entre los cuales se enunciarán tres, se centran en el conflicto entre principal y agente por 1) la diferencia en la cantidad y calidad de la información de ellos, 2) la distancia entre los intereses de estos con respecto a la organización y 3) la institución de controles formales por parte del principal para la supervisión de las actividades del agente, dentro de los que participa la auditoría externa de cara a las cifras y los estados financieros con la relevancia que estos tienen para el propietario del capital (Gatea et al., 2021; Zadorozhnyi, 2021). Al respecto, la auditoría externa se presenta como uno de los mecanismos para monitorear las relaciones de agencia (Schäuble, 2019) por lo que se argumenta la función de auditoría para proporcionar retroalimentación al principal sobre el comportamiento del agente.

Así, se establece que la auditoría externa es uno de los mecanismos del gobierno corporativo empleado para garantizar que las acciones de los agentes vayan en concordancia con los intereses de los principales y para dar una seguridad razonable respecto a la fiabilidad y credibilidad de los estados financieros de las empresas (Adams, 1994). En la teoría de la agencia se concluye que la auditoría existe para monitorear las actividades de la administración y dar fe del desempeño de esta en beneficio de la junta directiva, los accionistas y los acreedores.

Auditoría externa

La auditoría externa consiste en la evaluación independiente de los estados financieros de la organización con el propósito de verificar si estos reflejan la realidad de las operaciones de la entidad auditada (Azzam et al., 2020). Esta implica una revisión de las cuentas, los registros financieros, las prácticas contables y el control interno de la organización en relación con los aspectos financieros (Rahman et al., 2019). La auditoría externa es definida como un trabajo minucioso y razonable de aseguramiento realizado por personal, que no se entiende como empleado de la organización, por lo que no se tiene un interés personal en esta, y ante el cual se genera un juicio acerca de los estados financieros de un ente económico atendiendo a las políticas de este y las normas de preparación de la información financiera aplicables (The Institute of Internal Auditors [IIA], 2017a, 2017b).

Si bien en la práctica la auditoría interna y la auditoría externa —las dos principales clases de auditorías— en las organizaciones confluyen alrededor de la preparación de las

cifras en los estados financieros, existe una diferencia dada por la procedencia del auditor. De esta manera, los auditores internos hacen parte habitualmente de los empleados de la organización y centran su atención en el sistema de control interno de esta en relación con la operación y los asuntos financieros, estratégicos, regulatorios, tecnológicos y de otras materias. Por otra parte, los auditores externos son contratados por la administración de la organización; no obstante, esto no los hace empleados subordinados, estos se enfocan en la revisión de los estados financieros y los asuntos relacionados con ellos para dar una opinión sobre el grado en que estos reflejan la situación financiera y los resultados de una compañía en un tiempo determinado (Desai et al., 2017).

Sin embargo, estas diferencias no obstan para que el trabajo de ambas auditorías esté encaminado en el ámbito financiero a garantizar cierta suerte de confianza a las comunidades de interés de la organización acerca del grado de certitud de los estados financieros en relación con la situación de la compañía. Por ello, la armónica relación entre ellas se ha estudiado, específicamente en cuanto al impacto de la confianza de cada tipo de auditoría entre ellas en el grado de revisión de la auditoría externa para la emisión de la opinión (Desai et al., 2017), así como los beneficios de la auditoría interna sobre la externa para la obtención de información por parte de los auditados (Burt, 2016).

Calidad de la auditoría

En la literatura especializada se presentan diversas definiciones de calidad de auditoría y su precisión terminológica es todavía un importante asunto de investigación (Hien et al., 2019; Hosseinniakani et al., 2014). En primer lugar, se tiene una auditoría de calidad cuando se puede confiar en la opinión del auditor sobre los estados financieros, está basada en evidencia de auditoría suficiente y apropiada, obtenida por un equipo de trabajo que exhibió valores, ética y actitudes apropiados, que está suficientemente informado y experimentado y tiene suficiente tiempo para realizar el trabajo de auditoría, sobre el que aplicó un riguroso proceso de auditoría y unos procedimientos de control de calidad, además de haber entregado informes valiosos y oportunos e interactuar apropiadamente con una variedad de partes interesadas (Oyebamiji, 2020).

Así también, la mayoría de los estudios definen la calidad de la auditoría como una variación (DeFond & Zhang, 2014) de la probabilidad conjunta evaluada por el mercado

de que un auditor determinado detecte una infracción en las cifras financieras del cliente y la notifique (DeAngelo, 1981). Al respecto, aunque aún existe dificultad para definir el concepto de calidad (Salih & Flayyih, 2020) y partiendo de que no hay consenso sobre qué medidas son las mejores para medir la calidad de la auditoría (DeFond & Zhang, 2014), en este documento se tomará el concepto de calidad como la adherencia a las normas profesionales de auditoría, los códigos profesionales y de ética, las directrices de auditoría, y las normas y los procedimientos emitidos por organismos profesionales para regular la profesión y mantener la independencia e integridad del auditor.

Cambios en las prácticas de auditoría externa

Sobre los cambios en la forma de realización de las prácticas de auditoría externa, se rastrea un elemento común en los artículos relacionados con la auditoría y la pandemia, relacionado con la digitalización de las prácticas de auditoría porque el trabajo digital fue la salida para continuar en mayor o menor medida con las actividades de las organizaciones y de las firmas, y porque la tecnología con la que se cuenta hoy en día le permitió a la auditoría externa responder como profesión durante la COVID-19 (Cruz, 2020). Con ella se redujo la enorme presión e incertidumbre de los auditores al inicio de la pandemia sobre cómo recopilar evidencia de auditoría y completar los compromisos de aseguramiento (Cruz, 2020). Además, la tecnología ha sido una importante herramienta para la realización de los procesos de preparación de información financiera, la auditoría de estos procesos y la revisión por autoridades de la información financiera y de la rigurosidad de los procesos de auditoría externa (Leiva & Clark, 2020). No obstante, la tecnología también significa un riesgo en cuanto a la manipulación de los sistemas de información contable y de aquellos que lo alimentan (Leiva & Clark, 2020), por lo que también se han realizado procesos de auditoría informática para garantizar la fiabilidad de los datos a incorporar en los estados financieros (Cruz Chóez, 2022). Una de las soluciones que las firmas de auditoría pueden considerar para solucionar problemas como este puede ser la auditoría remota, ya que permite a los auditores combinar tecnologías de la información y comunicación con análisis de datos, recoger pruebas electrónicas e interactuar con la entidad auditada independientemente de la ubicación física del uno y del otro (Cruz, 2020; Instituto de Auditores Internos, 2020).

Así mismo, se observa un interés en la literatura por estudiar los cambios en los salarios de los equipos de auditoría externa debido a las medidas tomadas por las firmas de

auditoría y las entidades auditadas (Albitar et al., 2021; Schäuble, 2019; Wang et al., 2021). Entre tanto, se concluye que se configuran como elementos estructurales del análisis del cambio de prácticas de auditoría elementos como la digitalización (Nezhyva & Minaiilo, 2020; Rakipi et al., 2021), la auditoría remota y basada en nuevas tecnologías (Instituto de Auditores Internos, 2020; Rashwan & Alhelou, 2020), la auditoría basada en riesgos, la calidad de la auditoría (Albitar et al., 2021) y la realización de auditoría en momentos de crisis.

Metodología

El trabajo se desarrolló bajo un enfoque de investigación cualitativo, dado que este tipo de investigaciones se definen, en primer lugar, por su interés en el estudio de las cualidades, esencias o categorías del fenómeno de estudio, y porque los resultados se presentan en narrativas y no a través de modelos estadísticos (Morrow & Smith, 2000), lo que coincide con el momento de análisis del asunto de investigación. A su vez, el alcance de la investigación fue de tipo descriptivo, ya que se buscó analizar y especificar las propiedades, las características y los perfiles del fenómeno que se somete a análisis teniendo en cuenta que dentro del estudio se recolectaría información sobre las variables definidas sin pretender indicar la relación entre las mismas, resaltando su carácter no experimental (Hernández et al., 2014).

Aunado a esto, en el estudio se diseñó e implementó una entrevista semiestructurada que como instrumento de recolección de información se caracteriza por ser flexible, abierta y personal (King et al., 2019) para la que se tomó como base el instrumento planteado por Luo y Malssch (2020). La muestra objetivo estuvo conformada por 10 auditores séniores, socios o líderes de firmas de auditoría externa que prestan sus servicios en Medellín. Estas se aplicaron a auditores de estos grados dado que, como mencionan DiCicco-Bloom y Crabtree (2006), las personas con estos cargos son tenidas en cuenta preponderantemente para la investigación cualitativa en el campo de la auditoría, al igual que Libby y Frederick (1990) y Hackenbrack y Knechel (1997), cuando mencionan que estos son cargos que tienen bajo su responsabilidad la gestión continua de la auditoría. Además, investigaciones

recientes sugieren que los gerentes de auditoría tienen una gran influencia en su calidad por su participación en las operaciones diarias de la misma (Cameran et al., 2018). Una vez se realizó la aplicación de la entrevista semiestructurada se procedió a realizar la transcripción, codificación y organización de la información para el análisis y la presentación de los resultados. En la tabla 1 se presenta un resumen de los entrevistados, su experiencia, su cargo en las firmas de auditoría consultadas y el alcance de sus empleadores —el 50% fueron firmas locales y 50% firmas dentro de las Cuatro Grandes—.

Tabla 1. Resumen de entrevistados

Código entrevistado	Experiencia en la organización (años)	Cargo	Tamaño de la firma
A1	11	Gerente de Auditoría	Local
A2	11	Jefe de Auditoría	Local
A3	8		Cuatro Grandes
A4	4.5	Sénior de Auditoría	Cuatro Grandes
A5	11		Local
A6	11		Cuatro Grandes
A7	11	Socio de Auditoría	Cuatro Grandes
A8	20		Local
A9	12		Cuatro Grandes
A10	14		Local

Resultados

Los resultados del estudio se obtuvieron a partir del análisis y la codificación de las entrevistas semiestructuradas que se declararon en el acápite metodológico. A continuación, se exponen estos resultados en respuesta al objetivo de investigación de identificar los cambios que afrontaron las firmas en sus procesos, las perspectivas de calidad sobre esta época y la gestión de los equipos de auditoría externa.

Cambios de los procesos en las firmas de auditoría

Sin lugar a duda, el sector de la auditoría financiera vivió muchos movimientos durante la pandemia —cambios en la demanda y el precio de este tipo de servicios y restricciones

en la realización de pruebas sustantivas de auditoría, entre otros—. Sobre las pruebas de auditoría que tuvieron que rediseñarse o sencillamente no se pudieron realizar se destacan las tareas físicas como la toma de inventarios, aspecto que en algunas auditorías no fue evaluado directamente (A1, A4 y A6) y en otras fue asistido por tecnologías como cámaras, drones y validaciones telefónicas, entre otros (A5).

Sin embargo, si bien se reporta un aumento en el trabajo de los equipos de auditoría externa, la afirmación de un aumento en la demanda de sus servicios cambia decididamente entre los entrevistados: las respuestas son mayoritariamente que no hubo cambios (A2, A3, A4, A5, A6 y A10), mientras que A1, A8 y A9 exponen importantes descensos en los clientes, y por ende en los ingresos, por cancelaciones de las auditorías o renegociación de los honorarios, en ciertos casos, incluso hasta por debajo de la mitad de los acuerdos iniciales. En otros casos, se presentaron renegociaciones de las tarifas en relación con el comportamiento de las ventas de los clientes de auditoría. Por ejemplo, el entrevistado A1 menciona que su firma recibió honorarios variables de acuerdo con el porcentaje de ocupación de sus clientes hoteleros. Sobre estos movimientos en la cantidad de clientes, solamente A7 informa un aumento considerable en la demanda de sus servicios debido a su presencia en la mayoría de las ciudades principales del país.

Por otra parte, los entrevistados manifiestan que el cubrimiento o alcance que tuvieron las pruebas sustantivas de auditoría dependió en gran medida del grado de transformación digital o implementación de herramientas digitales por parte de la firma de auditoría y del cliente. Los clientes de auditoría con procesos digitalizados, automáticos o con importante asistencia tecnológica que se auditaron, empleando recursos tecnológicos, informan mayores cubrimientos en relación con el universo de auditoría. Por ejemplo, el auditado A6 sostiene: “la pandemia fue también una experiencia enriquecedora [...] tecnológicamente ganamos años luz con esta obligación de entrar en esta actualización tecnológica”. Esto desde la disponibilidad de herramientas tecnológicas para las necesidades organizacionales como en la preparación de los equipos de auditoría para su manejo (A1 y A2).

Así mismo, la modificación de la materialidad con la que se guiaron los trabajos de auditoría es de interés debido a que los procesos de fusiones y adquisiciones, la disminución de ingresos, y los entornos económico, empresarial y social cambiantes instaron a los equipos de auditoría a redefinir la materialidad para desarrollar las revisiones, teniendo incluso una

materialidad dinámica como lo expresa A4. La materialidad, además de ser un insumo para la planeación de las pruebas sustantivas de auditoría, fue también un importante indicador que tuvieron en mente los auditores para la evaluación del cumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha, como lo expresan la totalidad de los entrevistados.

Específicamente, en relación con las etapas del proceso de auditoría, se tienen los siguientes hallazgos:

- *Planificación:* esta se realizó de manera constante durante el desarrollo de la auditoría, debido a la incertidumbre que experimentaron las organizaciones (A3), y con una evaluación constante de los riesgos más significativos, puesto que cuando se contrataron los servicios en los primeros meses del año se avizoraba un entorno completamente diferente al de la ejecución (A4 y A3). De esta manera, aparecieron riesgos “completamente insospechados para los equipos de auditoría externa” como los manifiesta el entrevistado A10. Se necesitó planificar a corto, mediano y largo plazo pruebas adicionales de auditoría para cubrir los nuevos controles asociados a los nuevos riesgos y garantizar una mayor confiabilidad de la información, debido al cambio en la ejecución de las pruebas físicamente.
- *Ejecución:* como se observa en el resto de este acápite, los cambios estuvieron marcados por la influencia tecnológica en el proceso de auditoría, así como por la dificultad en la entrega de información por parte de los auditados y del desarrollo de nuevas formas de realizar las pruebas sustantivas de auditoría. La ejecución estuvo dirigida a los riesgos críticos de la organización. Principalmente, estos estaban asociados a la preocupación dentro de los planes de auditoría por el riesgo de incumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha. Adicionalmente, los entrevistados A3 y A4 resaltan la relevancia de los riesgos relacionados con seguridad informática. Por su parte, A6, A7, A9 y A10 señalan que el riesgo derivado de la no identificación oportuna de riesgos instauró un ambiente de incertidumbre, debido a que las acciones de respuesta inmediata que demandó la contingencia, no fue posible realizar una revisión a profundidad de algunos eventos y sus causas.

- *Entrega de resultados:* en esta última etapa se observaron menos cambios, de acuerdo con los entrevistados. Se señala que hubo un cambio de la forma, es decir, se pasó de entregar un informe escrito acompañado de una presentación, a una reunión virtual. Sin embargo, es importante resaltar lo mencionado por el entrevistado A7:

en el informe debí mostrar nuevos riesgos que en muchos casos los asistentes no entendían, ¿por qué me estás hablando de riesgo de fraude cibernético en este informe? Y es que los administradores estaban acostumbrados a unos riesgos en específico en sus reportes que eran casi que constantes a lo largo de los años, y la batería de riesgos cambió por completo por lo que tuvimos que centrar esfuerzos en riesgos diferentes, o incluso en los mismos riesgos, pero con pruebas diferentes.

En este sentido, cambió el contenido y la forma de los reportes de auditoría externa al haber un esfuerzo adicional por informar nuevos riesgos y el modo como la auditoría revisó los controles con los que la administración los administró.

Perspectivas de la calidad de la auditoría en pandemia

En relación con la calidad de los procesos de auditoría externa, se observa una respuesta concentrada: todas las firmas consultadas entienden que la calidad está directamente relacionada con el cumplimiento de los parámetros establecidos para el desarrollo del ejercicio auditor. Es decir, esta se da en tanto se realiza un seguimiento estricto de los procedimientos organizacionales nacionales o internacionales, en el caso de las firmas que funcionan a nivel internacional. De esta manera, por ejemplo, A8 indica que la organización cuenta con un programa global de calidad, donde se revisa constantemente que en todos los niveles de la auditoría se estén realizando los procesos de acuerdo con los estándares de calidad determinados. También se observa de forma constante que la revisión, en diferentes niveles, de los equipos de auditoría es sinónimo de calidad como lo manifiesta A6 cuando menciona: “en la firma tenemos el triángulo de la calidad donde cualquier trabajo de auditoría es supervisado por el auditor líder, y de manera posterior por el jefe, el gerente, el sénior y termina en el socio”, lo cual es similar a las experiencias mencionadas por los entrevistados A9 y A5 (encargado, jefe, gerente, socio) y A4 (*staff*, gerente, socio).

Para finalizar esta sección, se resalta la coincidencia de los entrevistados en relación con que la calidad se debía mantener sin importar que se estuviese atravesando una pandemia. Sobre esto A6 mencionó: “pese a la pandemia, la calidad no se puede sacrificar... se puede sacrificar la eficiencia, la rentabilidad, pero nunca ni la calidad ni a los colaboradores (...) ese es nuestro negocio, dar tranquilidad con calidad”.

Gestión de los equipos de auditoría externa

Por último, en cuanto a los equipos de trabajo, A2, A5, A6 y A7 informan que la pandemia se fue dando por capas: se pasó de una primera etapa de miedo y angustia por parte de los auditores, por aspectos personales como el cuidado de su salud y la de sus seres queridos; así como por elementos laborales como no estar seguros de si se podrían seguir realizando las tareas encomendadas de forma digital, hasta llegar a momentos de tranquilidad al ver que los trabajos de auditoría externa se pudieron realizar mayoritariamente de forma satisfactoria, a pesar del ambiente de incertidumbre.

Sobre esto, A4 y A7 declaran mayores niveles de contratación de personal para apoyar los equipos de auditoría ante la mayor carga laboral. Esta alta carga llevó a que los integrantes de los equipos de auditoría debieran solicitar intervenciones psicológicas, como en los casos de A1 y A10. Esta presión que refieren los equipos de auditoría externa se dio, en palabras de A9, por razones como las entregas tardías e incompletas de información por parte de los auditados, los movimientos en la demanda de este tipo de servicios, la realización de pruebas adicionales de auditoría o de triangulación debido a las restricciones en ciertas pruebas como las tomas físicas de inventarios y la revisión física de documentos, y la ausencia de la visita inicial a las instalaciones de las organizaciones antes de la ejecución del plan de auditoría.

Así mismo, como refieren A3, A5 y A7, los procesos de transferencia de conocimiento se vieron ralentizados y estancados debido a las dificultades que presentó la comunicación de forma digital entre los equipos de trabajo, la desconcentración, las distracciones y la falta de cercanía, esto ocasionó que los procesos de ascensos no fluyeran como en otros momentos. Además, ante los cambios que trajo consigo la pandemia, las firmas respondieron brindando más capacitaciones a sus empleados (específicamente en habilidades blandas, temas normativos, nuevos marcos de actuación, excepciones a normas interna-

cionales, manejo de herramientas tecnológicas, etc.), así como proponiendo espacios para la cohesión grupal debido al confinamiento y el distanciamiento social.

Discusión

Por otra parte, en cuanto a la discusión de los resultados, es pertinente resaltar los cambios en la ejecución de las pruebas sustantivas de auditoría al reflejar, por ejemplo, la similitud con lo encontrado por Kend y Nguyen (2022) y Al-Khasawneh (2021), al manifestar que uno de los principales riesgos evaluados durante la pandemia fue el de incumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha, así como los relacionados con la ciberseguridad. En este mismo sentido, se llega a conclusiones similares sobre la realización de procedimientos de auditoría con el soporte tecnológico y la expresión en los reportes de auditoría externa de aquellas pruebas que no fueron realizadas y las modificaciones en el cálculo de la materialidad financiera y de auditoría, así como un uso generalizado de las auditorías remota y continua (Eulerich et al., 2021).

Sobre los cambios en estas prácticas se observa una implementación en diferentes etapas de acuerdo con el tamaño de las firmas de auditoría, por lo que se tornan sumamente valiosas las propuestas de implementación activa de tecnologías como las realizadas por Serag y Al-Aqiliy (2020) después de reconocer la importancia de estas para la auditoría en momentos de crisis. En el periodo pandémico —crítico, desgastante y consumidor de recursos— se demostró la vigencia y necesidad de la implementación de tecnología para sobrellevar los riesgos de todo nivel que se pueden presentar en la auditoría como tal, así como para analizar los riesgos de la organización. Queda claro que las Cuatro Grandes tuvieron preparación tecnológica para hacer frente a la crisis en compañías que también tenían esta preparación. Sin embargo, estas circunstancias en auditores y auditados no corresponden con la mayoría del universo empresarial colombiano y las diferencias en las conclusiones pareciesen explicarse por el nivel de apropiación tecnológica y transformación digital de la dupla auditor-auditado.

De esta manera, se hace evidente la necesidad de incorporar masivamente las tecnologías de vanguardia en las prácticas de auditoría para hacerle frente a nuevas situaciones críticas que no necesariamente provengan de otra pandemia, sino que hagan frente a otra gran cantidad de riesgos como los relacionados con las nuevas tecnologías, la sostenibilidad medioambiental, el cambio climático y las condiciones críticas en materia económica e incluso bélica (Foro Económico Mundial, 2024).

Por otra parte, en relación con el papel de los auditores en estos momentos de adversidad, se evidencia su importancia al haber realizado análisis concienzudos de las cifras financieras de cara a la información que se entregaba a las distintas comunidades de interés, especialmente a los propietarios del capital en un intento por conocer a profundidad la realidad financiera de la organización. En este sentido, Gatea et al. (2021) recuerdan la importancia de la confiabilidad de los reportes financieros, un asunto frecuente dentro del discurso de los auditores entrevistados, con lo cual se reconoce su aporte al flujo de información de calidad entre agentes y principales durante la pandemia. No obstante, esta información también fluyó hacia el sector público, pues las entidades de este sector estuvieron constantemente revisando la situación financiera del sector privado para la toma de decisiones estatales. Por tanto, la calidad que los auditores refieren unánimemente se mantuvo fue fundamental para la confianza de las organizaciones validándose nuevamente la necesidad de procesos de alta calidad en la auditoría para contribuir a la solución de los problemas de agencia, conclusión alineada con los resultados de Alharasis (2023) para el mismo periodo.

Así, si bien debe leerse con reserva la conclusión del sostenimiento de la calidad de la auditoría referida por los auditores, se encuentran en la literatura conclusiones similares desde enfoques metodológicos diferentes (Alharasis & Mustafa, 2023; Kend & Nguyen, 2022) que requerirán estudios ulteriores para explorar el papel de las crisis en la ejecución de los procesos de auditoría y su calidad para visibilizar los determinantes de disminución en la calidad de la auditoría como el nivel de inventario, gastos de investigación y desarrollo y firmas auditoras diferentes a las Cuatro Grandes (Gong et al., 2022). De esta manera, el primer problema de agencia mencionado en el apartado teórico, así como las divergencias de intereses y los controles instituidos, encontraron en la pandemia un importante análisis por parte de las firmas auditoras al utilizar herramientas tecnológicas de vanguardia para garantizar información útil para los tomadores de decisiones, máxime en un momento de tanta incertidumbre. En relación con la teoría, los problemas y los

costos de agencia, la auditoría externa tuvo un rol importante durante la pandemia para coadyuvar en la gestión de estos problemas.

Ahora bien, frente a los costos de agencia, y analizando específicamente el tema de los honorarios de las firmas auditoras durante la pandemia, se tuvieron circunstancias similares a las analizadas por Albitar et al. (2021), y se erige como una importante conclusión de los periodos críticos —e. g. la pandemia (2020-2023), la crisis financiera mundial (2008-2011) y las guerras (1949, 1960, 2023), etc.— que los honorarios de las firmas auditoras resultan siendo un rubro objeto de optimización por parte de las organizaciones. Esto ha ocasionado, por un lado, que se den cambios en los honorarios de las firmas, no siempre en detrimento de estas, pero sí siempre con un incremento en las horas trabajadas por los encargados de auditoría para garantizar importantes niveles de tranquilidad sobre los estados financieros ante el incremento del impacto de los riesgos analizados. En la literatura es claro el señalamiento de negociaciones en los honorarios de las firmas auditoras durante las crisis (Chang et al., 2019) y se observan también conclusiones sobre el aumento desmesurado de trabajo para los auditores durante estos periodos. Sin embargo, la evidencia, ni en este ni en otros estudios, es contundente al indicar que los honorarios de auditoría se reduzcan y que de hacerlo sean por iniciativa de las organizaciones (Al-Qadasi et al., 2023), incluso en estudios con muestras mayores (Harjoto & Laksmana, 2022).

Justamente, en relación con los montos de los honorarios, es válida la pregunta por su impacto en la calidad de los trabajos. Si bien se han realizado estudios al respecto (Chang et al., 2019; Chen et al., 2018), la crítica debe hacerse en futuros trabajos dirigidos a revisiones exhaustivas de las labores de auditoría para el análisis de la calidad dado que tanto este como otros estudios referenciados toman la calidad desde la óptica de los auditores y no desde sus usuarios. Es importante contrastar estos resultados con los encontrados por Nguyen et al. (2023), quienes señalan afectaciones a la independencia y la calidad de la auditoría debido a recortes en sus honorarios, toda vez que las firmas debían revisar su propia situación financiera y decidir si perder un cliente, rebajar sus honorarios o incluso afectar la calidad por menores horas hombre dedicadas a la auditoría.

Así mismo, en relación con la percepción de los auditores, se evidencia que la autoeficacia, como es explorada por Baatwah et al. (2023) al referenciar que la percepción de ser capaces de cumplir con los planes de auditoría se mantiene también durante las

situaciones de crisis, es un importante resultado para la comunidad empresarial al notarse la resiliencia de los auditores en periodos críticos, elemento invaluable para la continuidad del negocio. De igual forma, en este estudio se reporta la confianza en la calidad que los auditores consideran que inspiran en contraposición con la percepción de sus comunidades de interés de no tener la misma confianza en el trabajo realizado de forma virtual que al trabajo presencial (Bennett & Hatfield, 2018; Saiewitz, 2018).

Por último, se visibiliza y referencia el uso de tecnologías de punta para la realización de las pruebas sustantivas, con el acostumbrado escepticismo en tanto el uso intensivo de las tecnologías también representa riesgos: la seguridad de su almacenamiento, las fuentes que se utilizan, los participantes en las pruebas y los otros riesgos relacionados. Se observa un relato común en los entrevistados de que el periodo fue crítico al comienzo, que fue avanzando hacia un momento donde el equipo se acostumbró a la situación. No obstante, no deja de ser preocupante cómo la mayor cantidad de trabajo en los periodos críticos de auditoría afecta la salud mental de los auditores, aspecto que se insta a la comunidad académica a revisar en futuras investigaciones.

Conclusiones

En respuesta a la consecución del objetivo general de esta investigación, se confirmó que hubo una migración masiva de actividades a aquellas asistidas con tecnología, un mayor volumen de información a procesar en los procedimientos de auditoría externa, los auditores tuvieron una mayor carga laboral, una evolución en las pruebas sustantivas de auditoría, y se practicaron nuevos y sofisticados análisis de riesgos —principalmente el riesgo de incumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha de cara a la preparación de información financiera—. Con el análisis de los resultados se constataron los cambios en las prácticas de las firmas de auditoría externa y se verificó la forma como se modifica su comportamiento en tiempos de crisis, todo esto en desarrollo del objetivo de la investigación.

Esto se confronta con la confirmación de que la calidad de auditoría se mantuvo, al igual que las dinámicas de trabajo en los equipos de auditoría externa; no obstante, se renegociaron los honorarios de una parte importante de los trabajos de auditoría externa. Sin embargo, se debe hacer hincapié en la observación de la calidad en este estudio en tanto solamente se toma intencionalmente desde los mismos auditores y no desde otros actores. Por último, en cuanto al tamaño y origen de las firmas, se evidencia que las Cuatro Grandes estuvieron mucho más preparadas para enfrentar los cambios suscitados por la pandemia debido a su mayor adaptación tecnológica, determinante para el éxito de la auditoría el tamaño de las organizaciones auditadas, la madurez de sus procesos, la digitalización y el grado de desarrollo tecnológico de las firmas auditoras.

Así mismo, en cuanto a la necesaria confrontación entre los resultados y las categorías de análisis teóricas, es importante revisar los trabajos de auditoría externa durante la pandemia para la tranquilidad de las comunidades de interés, especialmente para los principales, en tanto estos últimos vieron fuertemente menguadas las utilidades en gran parte de las compañías debido a las restricciones de la pandemia. Además, la constante revisión del cumplimiento de la hipótesis del negocio en marcha fue de insumo para los preparadores de información financiera para llegar a conclusiones importantes sobre las capacidades de las organizaciones para sobrellevar los ritmos de la pandemia y las presiones económicas que sobre ellas se ejercieron.

Por otra parte, en cuanto a las limitaciones, este estudio utilizó entrevistas semiestructuradas al igual que el de Sharma et al. (2022), y se llegó a conclusiones similares con muestras marcadamente diferentes. Si bien se proponen unas conclusiones a partir de un grupo pequeño de auditores ($n = 10$), se arriba a conclusiones similares a las obtenidas en estudios internacionales de muestras mucho mayores ($n = 3.444$) (Harjoto & Laksmana, 2022) realizados en momentos similares del tiempo.

Se encuentra otra limitación en que el estudio se centró en autopercepciones, por lo que el contraste con las visiones de las comunidades de interés nutre la conversación y es necesario para hacerse una idea global de la situación en ese entonces. Estos estudios deben leerse en su conjunto, ya que es clara la diferencia en el sentido de las conclusiones en los estudios que toman realidades con altos niveles de apropiación digital (Sharma

et al., 2022) y aquellos, como el colombiano, donde el uso de estas tecnologías no está tan consolidado.

Sobre las implicaciones prácticas, este estudio reitera lo que la experiencia ya ha demostrado; ante la duda de un grupo de auditores todavía sobre implementar o no tecnología en auditoría, la pandemia fue contundente al demostrar que más que una posibilidad, es una necesidad para garantizar en las comunidades de interés la tranquilidad y confianza que brindan los reportes de auditoría interna en ambientes cada vez más retadores, voluminosos y desafiantes.

Se hace manifiesto que los periodos críticos impactan la cantidad de horas de auditoría dedicadas, así como el costo de los servicios. Por tanto, deben incluirse este tipo de cláusulas en los contratos suscritos entre las firmas de auditoría y las organizaciones para garantizar la justicia económica en las relaciones jurídicas entre las partes, así como incorporar dentro de los planes de auditoría los restablecimientos de la función de auditoría ante colapsos o situaciones críticas. Sobre los impactos teóricos, el estudio presenta resultados que aportan a la teoría en tanto se presentan para una realidad como la colombiana, en vías de desarrollo, con conclusiones contrastadas con las europeas y norteamericanas.

Por último, es también de interés, incluso para futuros estudios, la revisión de la auditoría en periodos de crisis y cómo estos periodos podrían afectar su calidad, el bienestar laboral de los auditores y las prácticas específicas. Además, en futuros estudios se hace necesario revisar las percepciones de las comunidades de interés sobre el trabajo de los auditores en tiempos de crisis, así como las modificaciones en los riesgos involucrados en la labor auditora. Sobre esto es importante analizar en futuros estudios que, si bien los Estados y el tejido empresarial han desarrollado importantes capacidades para afrontar una pandemia, es importante el estudio en la literatura de la auditoría en tiempos de crisis en tanto existen otras situaciones que presionan a los auditores y que no se derivan necesariamente de la pandemia como los entornos económicos cambiantes productos de alzas importantes en la inflación, movimientos de la tasa de cambio, guerras, confinamientos por amenazas a la seguridad física y alteraciones informáticas, entre otros. Además, la pandemia ha expuesto la necesidad de reformular prácticas de auditoría estrictamente realizadas de forma presencial y una implementación masiva y sistemática de la tecnología, toda vez

que las restricciones pandémicas dejaron ver cuán obsoletas son muchas prácticas, así como la posibilidad de realizarlas de manera virtual.

Roles de contribución (taxonomía CRedit)

Jonathan David Armijo-Perea: Conceptualización; Curación de datos; Análisis formal; Adquisición de fondos; Investigación; Metodología; Administración del proyecto; Recursos; supervisión y liderazgo en la planificación, validación, visualización y redacción.

Diego Armando Jurado-Zambrano: Conceptualización; Curación de datos; Adquisición de fondos; Investigación; Metodología; Administración del proyecto; Recursos; y Supervisión y liderazgo en la planificación.

Referencias

- Adams, M. B. (1994). Agency theory and internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8-12. <https://doi.org/10.1108/02686909410071133>
- Agustin, F. (2021). Internal audit response during and after COVID-19. *Akuntabilitas*, 15(2), 293-306. <https://doi.org/10.29259/ja.v15i2.14152>
- Albitar, K., Gerged, A. M., Kikhia, H., & Hussainey, K. (2021). Auditing in times of social distancing: The effect of COVID-19 on auditing quality. *International Journal of Accounting and Information Management*, 29(1), 169-178. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-08-2020-0128>
- Alexeyeva, I., & Svanström, T. (2015). The impact of the global financial crisis on audit and non-audit fees evidence from Sweden. *Managerial Auditing Journal*, 30(4-5), 302-323. <https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2014-1025>
- Alharasis, E. E. (2023). Evaluation of ownership structure and audit-quality in the wake of the COVID-19 crisis: Empirical evidence from Jordan. *International Journal of Law and Management*, 65(6), 635-662. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-03-2023-0035>
- Alharasis, E. E., & Mustafa, F. (2023). The effect of the COVID-19 epidemic on auditing quality and the reaction of family vs non-family businesses to COVID-19: The case of Jordan. *Journal of Family Business Management*. <https://doi.org/10.1108/JFBM-07-2023-0106>

- Al-Khasawneh, R. O. H. (2021). Impact of Corona pandemic (COVID-19) on external audit on Jordanian banks. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 25(1), 1-12.
- Al-Qadasi, A., Baatwah, S. R., & Omer, W. K. (2023). Audit fees under the COVID-19 pandemic: Evidence from Oman. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 13(4), 806-824. <https://doi.org/10.1108/JAEE-08-2021-0269>
- Aprisma, R., & Sudaryati, E. (2020). The changing role of audit committee responsibilities in the light of COVID-19 pandemic. *International Journal of Scientific and Research Publications*, 10(10), 565-569. <https://doi.org/10.29322/ijsrp.10.10.2020.p10672>
- Azzam, M. J., Alrabba, Hussein Mohammed, AlQudah, A. M., & Mansur, H. M. A. (2020). A study on the relationship between internal and external audits on financial reporting quality. *Management Science Letters*, 10(4), 937-942. <https://doi.org/10.5267/j.msl.2019.10.001>
- Baatwah, S. R., Ali Al-Ansi, A., Almoataz, E. S., & Salleh, Z. (2023). Toward understanding the self-efficacy of external auditors during COVID-19: empirical testing of traditional sources and virtual audit proficiency. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 21(4), 867-894. <https://doi.org/10.1108/JFRA-06-2022-0223>
- Banco Mundial. (2022). *World Development Report 2022: Finance for an equitable recovery*. World Bank Group.
- Bennett, G. B., & Hatfield, R. C. (2018). Staff auditors' proclivity for computer-mediated communication with clients and its effect on skeptical behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 68-69, 42-57. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.05.003>
- Bonet-Morón, J., Ricciulli-Marín, D., Pérez Valbuena, G. J., Galvis-Aponte, L. A., Haddad, E. A., Araújo, I. F., & Perobelli, F. S. (2020). Impacto económico regional del COVID-19 en Colombia: un análisis insumo-producto. *Documentos de Trabajo sobre Economía Regional y Urbana*, (288). <https://doi.org/10.32468/dtseru.288>
- Burt, I. (2016). An understanding of the differences between internal and external auditors in obtaining information about internal control weaknesses. *Journal of Management Accounting Research*, 28(3), 83-99. <https://doi.org/10.2308/jmar-51471>
- Cameran, M., Ditillo, A., & Pettinicchio, A. (2018). Audit team attributes matter: How diversity affects audit quality. *European Accounting Review*, 27(4), 595-621. <https://doi.org/10.1080/09638180.2017.1307131>
- Chang, Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 15, 1-19. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002>

- Chen, L., Krishnan, G. V., & Yu, W. (2018). The relation between audit fee cuts during the global financial crisis and earnings quality and audit quality. *Advances in Accounting*, 43, 14-31. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.07.007>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe [CEPAL]. (2021). *Balance preliminar de las economías de América Latina y el Caribe 2020*. <https://hdl.handle.net/11362/46501>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe [CEPAL]. (2020). *Informe especial COVID-19 No 4: las empresas frente a la COVID-19: emergencia y reactivación*. <https://hdl.handle.net/11362/45734>
- Cruz Chóez, A. M. (2022). La actividad de auditoría informática y su impacto en el rendimiento de la auditoría interna. Un estudio basado en competencias. *Universidad y Sociedad*, 14(S5), 304-313. <https://rus.ucf.edu.cu/index.php/rus/article/view/3298>
- Cruz, J. E. (2020). La auditoría en entorno COVID-19. Uso de tecnología y enfoque de riesgos. *Podium*, 38, 67-86. <https://doi.org/10.31095/podium.2020.38.5>
- De', R., Pandey, N., & Pal, A. (2020). Impact of digital surge during COVID-19 pandemic: A viewpoint on research and practice. *International Journal of Information Management*, 55, 1-5. <https://doi.org/10.1016/j.ijinfomgt.2020.102171>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
- Desai, R., Desai, V., Libby, T., & Srivastava, R. P. (2017). External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 1-14. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2016.12.001>
- DiCicco-Bloom, B., & Crabtree, B. F. (2006). The qualitative research interview. *Medical Education*, 40, 314-321. <https://doi.org/10.1111/j.1365-2929.2006.02418.x>
- Eulerich, M., Wagener, M., & Wood, D. A. (2021). Evidence on internal audit effectiveness from transitioning to remote audits because of COVID-19. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3774050>
- Foro Económico Mundial. (2024). *The global risks report*. https://www3.weforum.org/docs/WEF_The_Global_Risks_Report_2024.pdf
- Gatea, A. K., Alnawas, A. A., & Gali, Z. H. (2021). The effect of XBRL financial reporting on enhancing the transparency of information in the financial statements. *Turkish Journal of Computer and Mathematics Education*, 12(11), 4945-4953. <https://turcomat.org/index.php/turkbilmate/article/view/6683/5509>

- Gong, S., Ho, N., Jin, J. Y., & Kanagaretnam, K. (2022). Audit quality and COVID-19 restrictions. *Managerial Auditing Journal*, 37(8), 1017-1037. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2021-3383>
- Hackenbrack, K., & Knechel, W. R. (1997). resource allocation decisions in audit engagements. *Contemporary Accounting Research*, 14(3), 481-499. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1997.tb00537.x>
- Harjoto, M. A., & Laksmana, I. (2022). The impact of COVID-19 lockdown on audit fees and audit delay: international evidence. *International Journal of Accounting and Information Management*, 30(4), 526-545. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-02-2022-0030>
- Hay, D., Shires, K., & Van Dyk, D. (2021). Auditing in the time of COVID — The impact of COVID-19 on auditing in New Zealand and subsequent reforms. *Pacific Accounting Review*, 33(2), 179-188. <https://doi.org/10.1108/PAR-09-2020-0155>
- Hernández, R., Fernandez, C., & Baptista, P. (2014). *Metodología de la investigación*. McGraw-Hill – Interamerica Editores.
- Hien, N. A., Tram, H. V. B., Ha, D. T. N., Huong, N. C. T., & Hang, N. P. T. (2019). Factors affecting the audit quality and the competitive capability of auditing enterprises in Ho Chi Minh city. *International Journal of Entrepreneurship*, 23(3), 1-11.
- Hosseinniakani, S. M., Inácio, H., & Mota, R. (2014). A review on audit quality factors. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 4(2), 243-254. <https://core.ac.uk/download/pdf/32243217.pdf>
- The Institute of Internal Auditors [IIA]. (2017a). *Marco Internacional para la práctica profesional de la auditoría interna*.
- The Institute of Internal Auditors [IIA]. (2017b). *Más allá del aseguramiento. El auditor interno como asesor de confianza*.
- Instituto de Auditores Internos [IAI]. (2020). *Auditoría remota para COVID-19 y demás. Implicaciones a corto y largo plazo*.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Kend, M., & Nguyen, L. A. (2022). Key audit risks and audit procedures during the initial year of the COVID-19 pandemic: An analysis of audit reports 2019-2020. *Managerial Auditing Journal*, 37(7), 798-818. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2021-3225>
- King, N., Horrocks, C., & Brooks, J. (2019). *Interviews in qualitative research*. Sage.

- Leiva, A. M., & Clark, M. E. (2020). COVID-19 considerations for SEC cybersecurity guidance, disclosure, enforcement, and parallel proceedings: Navigating the new normal. *Journal of Investment Compliance*, 21(2/3), 111-126. <https://doi.org/10.1108/joic-08-2020-0018>
- Libby, R., & Frederick, D. M. (1990). Experience and the ability to explain audit findings. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 348-367. <https://doi.org/10.2307/2491154>
- Luo, Y., & Malssch, B. (2020). *exploring improvisation in audit work through auditors' responses to COVID-19*. <http://hdl.handle.net/10125/70456>
- Manita, R., Elommal, N., Baudier, P., & Hikkerova, L. (2020). The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance. *Technological Forecasting and Social Change*, 150(August 2019), 1-10. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2019.119751>
- Morrow, S. L., & Smith, M. L. (2000). Qualitative research for counseling psychology. En S. D. Brown & R. W. Lent (Eds.), *Hanbook of counseling psychology* (pp. 199-230). Wiley.
- Nezhyva, M., & Miniailo, V. (2020). Digitalization of audit in the conditions of the COVID-19. *Herald of Kyiv National University of Trade and Economics*, 131(3), 123-134. [https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2020\(131\)09](https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2020(131)09)
- Nguyen, L. A., Kend, M., & Luong, H. (2023). Audit quality and independence concerns after major audit reforms within a developing country: Stakeholder perceptions from Vietnam. *Managerial Auditing Journal*, 38(3), 314-335. <https://doi.org/10.1108/MAJ-03-2022-3475>
- Oyebamiji, O. A. (2020). Audit quality and earnings management of selected listed consumer goods firms in Nigeria (2007-2016). *Global Journal of Management and Business Research: D Accounting and Auditing*, 20(2).
- Rahman, Md. M., Meah, M. R., & Chaudhory, N. U. (2019). The impact of audit characteristics on firm performance: An empirical study from an emerging economy. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 6(1), 59-69. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2019.vol6.no1.59>
- Rakipi, R., De Santis, F., & D'Onza, G. (2021). Correlates of the internal audit function's use of data analytics in the big data era: Global evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 42, 1-12. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2020.100357>
- Rashwan, A. R. M. S., & Alhelou, E. M. S. (2020). The impact of artificial intelligence on accounting and auditing in light of the COVID-19 pandemic. *Journal of Advance Research in Business Management and Accounting*, 6(9), 97-122. https://doi.org/10.1007/978-981-19-1036-4_1
- Saiewitz, A. (2018). Email versus in-person audit inquiry: Recent research and additional survey data. *Current Issues in Auditing*, 12(2), A36-A44. <https://doi.org/10.2308/ciia-52267>
- Salih, J. I., & Flayyih, H. H. (2020). Impact of audit quality in reducing external audit profession risks. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 13(7), 176-199.

- Schäuble, J. (2019). The impact of external and internal corporate governance mechanisms on agency costs. *Corporate Governance*, 19(1), 1-22. <https://doi.org/10.1108/CG-02-2018-0053>
- Serag, A. A. E.-M., & Al-Aqiliy, L. M. (2020). A proposed framework for big data analytics in external auditing and its impact on audit quality with a field study in Egypt. *Alexandria Journal of Accounting Research*, 4(3), 1-60. <https://doi.org/10.21608/ALJALEXU.2020.124109>
- Sharma, N., Sharma, G., Joshi, M., & Sharma, S. (2022). Lessons from leveraging technology in auditing during COVID-19: an emerging economy perspective. *Managerial Auditing Journal*, 37(7), 869-885. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2021-3267>
- Sunder, S. (2005). *Teoría de la contabilidad y el control* (trad. N. García). Universidad Nacional de Colombia.
- Varela, R., Soler, J. D., & Arango, C. (2021). *Efectos de la COVID-19 en el ritmo empresarial colombiano*. Universidad ICESI. <https://doi.org/10.18046/eui/gem.2021>
- Walby, S. (2022). Crisis and society: developing the theory of crisis in the context of COVID-19. *Global Discourse*, 12(3-4), 498-516. <https://doi.org/10.1332/204378921X16348228772103>
- Wang, C., Wang, D., Abbas, J., Duan, K., & Mubeen, R. (2021). Global financial crisis, smart lockdown strategies, and the COVID-19 spillover impacts: A global perspective implications from southeast Asia. *Frontiers in Psychiatry*, 12. <https://doi.org/10.3389/fpsy.2021.643783>
- Zadorozhnyi, Z.-M. (2021). Determinants of firm's innovation: increasing the transparency of financial statements. *Marketing and Management of Innovations*, 12(2), 74-86. <https://mmi.sumdu.edu.ua/volume-12-issue-2/article-6/>