

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”

AUDITORÍA Y SISTEMA DE CONTROL INTERNO: PARTICULARIDADES A CONSIDERAR EN LOS CONTEXTOS TECNOLÓGICAMENTE MEDIADOS

Trabajo presentado en el
XXVI Simposio Nacional de Profesores de Practica Profesional
Universidad del Museo Social Argentino
11 y 12 de noviembre de 2004

Elsa Beatriz Suárez Kimura

C.P. ELSA BEATRIZ SUÁREZ KIMURA

- Contadora Pública y Licenciada en Administración, F.C.E. - U.B.A.
- Master en Tecnología de la Educación - Universidad de Salamanca
- Docente autorizada, F.C.E. - U.B.A.
- Profesora Adjunta Regular Contabilidad Patrimonial, F.C.E. - U.B.A.
- Docente investigadora categorizada III en el Sistema Nacional de Incentivos

**AUDITORÍA Y SISTEMA DE CONTROL INTERNO:
PARTICULARIDADES A CONSIDERAR EN LOS CONTEXTOS
TECNOLÓGICAMENTE MEDIADOS**

SUMARIO

Palabras Clave

Resumen

- 1. Introducción**
- 2. Fundamentos del Proyecto de investigación que integra la temática de este trabajo**
- 3. Relación entre la tarea del Auditor y el sistema de control interno de los entes**
- 4. Conclusiones preliminares**
- 5. Bibliografía**

PALABRAS CLAVE

**AUDITORÍA - CONTROL INTERNO - TECNOLOGÍAS INFORMÁTICAS –
SISTEMAS DE INFORMACIÓN**

Resumen

El trabajo se aboca al análisis del marco interdisciplinario que caracteriza a las actividades a desempeñar por el Contador Público en los actuales contextos con fuerte incidencia de la tecnología como medio preponderante de soporte y circulación de la información en las organizaciones.

En particular, se analiza la estrecha relación existente entre la confiabilidad del sistema de control interno de los entes y el ejercicio de la función de la auditoría contable en la emisión de informes de uso externo. Se enmarca el tratamiento del tema en los entornos que tienen una alta participación del componente tecnológico para el desarrollo de sus actividades organizacionales. En consecuencia, se presume que la tarea de análisis requerirá de un mayor conocimiento de las consecuencias de la digitalización para su encuadre legal y comercial.

Se rescatan los principales aportes contemplados en la Metodología general para la evaluación de las actividades de control de los sistemas con el objeto de emitir una opinión sobre los estados contables del ente, la que fuera propuesta en el informe Nro. 10 del CPCECABA.

Existe consenso acerca de que serán diferentes las áreas de riesgo relacionadas con los aspectos contables según fuera el tipo de organización de que se trate, a lo que se agrega que también influirá el tipo de soporte del sistema de información contable. En ese escenario, el auditor externo debe formarse un juicio y emitir un informe.

Se plantea que, a medida que se complejiza el mecanismo de registración de las transacciones, se pone de manifiesto la necesidad profesional de interiorizarse de mecanismos internos del procesamiento tecnológico de datos organizacionales. Algunos de ellos vinculados directamente con la programación o aún con los medios de soporte de las transacciones.

Está en la mesa del debate la cuestión acerca de cuál debería ser el alcance del conocimiento del Contador Público en este entorno tecnológico y a partir de qué momento deberá interactuar con los profesionales que tienen formación específica en el área de los sistemas.

Una de las hipótesis de las que se parte en la investigación en la que se integra el tema desarrollado, contempla el liderazgo del profesional contable en lo concerniente a la ejecución de actividades de control de los sistemas que tengan por finalidad la emisión de información vinculada con repercusiones patrimoniales de las transacciones procesadas. En el trabajo se afirma que ello conlleva el desafío de una formación integrada, continua y predispuesta al diálogo que le permita la conducción de grupos interdisciplinarios.

1. Introducción

El presente trabajo forma parte de un proyecto de investigación¹ que analiza las cuestiones vinculadas con el impacto del Comercio Electrónico en la función de auditoría.

En relación con esta temática, venimos a plantear que existe un campo interdisciplinario que requiere un análisis exhaustivo con el objetivo de delimitar el alcance de la tarea que efectivamente podrá llevar a cabo el Contador Público en este contexto. La importancia de los registros contables legales como base para la emisión de información válida y confiable, atendiendo a su función de recopilación, procesamiento y organización de datos para apoyar la toma de decisiones por usuarios internos y externos a la organización, es independiente del medio tecnológico utilizado y es a nuestro entender una incumbencia de la profesión contable la conducción de los grupos interdisciplinarios que aborden esa tarea.

En particular, en el desarrollo de este trabajo nos abocaremos a la relación entre el sistema de control interno de los entes y la función de la auditoría contable para la emisión de informes de uso externo. A partir de ello, identificamos los riesgos de auditoría que pueden presentarse en un contexto de transacciones mediadas tecnológicamente.

A tales fines, presentamos sintéticamente la cuestión, proponiendo que se difundan este tipo de problemáticas tendiendo a promover una concientización de los futuros profesionales acerca de la necesidad de integrar los conocimientos que en relación con los registros contables reciben en las diferentes ramas de formación en sus carreras de grado, entre ellas: derecho económico, derecho tributario, sistemas contables, elaboración y análisis de información contable de uso interno y externo, tecnología de la información, y auditoría interna y externa.

Lo que postulamos es que en el nuevo escenario tecnológico resulta necesario identificar claramente los procedimientos de auditoría que deberían llevarse a cabo para respaldar la tarea del auditor contable y éste es uno de los temas que resulta útil que sea difundido entre los alumnos de las asignaturas de Práctica Profesional.

¹ PROGRAMACIÓN CIENTÍFICA UBACYT 2004-2007. PROYECTO E005/2004 "Impacto del Comercio Electrónico en la Contabilidad: hacia una respuesta interdisciplinaria para el ejercicio de la función de auditoría
Directora: Elsa Beatriz Suarez Kimura. Buenos Aires. Argentina.

2. Fundamentos del Proyecto de investigación que integra la temática de este trabajo

El proyecto en el que se enmarca la cuestión presentada en este trabajo, está dedicado a estudiar la administración de riesgo en relación con el sistema contable en un contexto de comercio electrónico, de acuerdo con el pronunciamiento de la IFAC². A lo largo de todo el período de investigación, se propone abordar el análisis de las siguientes cuestiones relacionadas:

- a) Ciertos aspectos de administración de riesgos relevantes a la información contable y financiera, con enfoque en los riesgos inherentes a la integración de la tecnología de la información en dichos procesos;
- b) Las propuestas que se generen para servir de guía a los contadores acerca de principios y criterios para sistemas contables en el contexto mencionado;
- c) Los riesgos que surgirán en relación a la tecnología, al software, a la base de clientes y a la autenticación de transacciones, la utilización de la firma electrónica y digital, leyes de documentos electrónicos, aprobación de productos entre otros;
- d) El impacto que los cambios mencionados tendrá en los sistemas de información contable, cambiando los procesos de negocio y la evidencia disponible para respaldar las transacciones comerciales. Las modificaciones de requisitos y los procedimientos contables seguidos y los desafíos que los mismos conllevarán para contadores y auditores.

El estado actual del tema, ha llevado a definir como objetivos del proyecto a los siguientes:

- Reconocer y contribuir a enriquecer el marco teórico vinculado con el impacto de la realización de negocios electrónicos en los sistemas de información contable.
- Relevar empírica y doctrinariamente los procedimientos aplicables para la auditoría de sistemas de información contable en contextos mediados tecnológicamente, ya sea que provengan de la disciplina contable o de las otras ramas que trabajan con el mismo objeto de estudio.
- Proponer, en caso de considerarse pertinente, a la luz de los resultados de las etapas anteriores, la reformulación de procedimientos de auditoría que respalden el ejercicio de dicha función en el contexto de los negocios electrónicos.

Las hipótesis subyacentes en los objetivos planteados se basan en que:

- El auditor contable deberá incrementar su nivel de interiorización de los conceptos de sistemas digitalizados así como de las modificaciones emergentes del marco regulatorio del Comercio Electrónico.
- Existe la necesidad de establecer los grados de compatibilidad e interrelación entre los enfoques de control utilizados por los diversos observadores del fenómeno del comercio electrónico.
- Se impondrá una reformulación en la generación de los “papeles de Trabajo” del profesional auditor en respuesta al nuevo escenario.
- Respecto de la relación de los sistemas de información contable y el Comercio Electrónico, la realización de transacciones comerciales responden a una nueva tipificación en las que se dispone de mayor detalle de información para cada una de ellas pero desaparece el papel como soporte. En consecuencia, se presume que la

² IFAC Information Technology Committee. – “E-Business and the Accountant- Risk management for accounting systems in a e-business environment”. IFAC, Mazo 2002.

tarea de análisis requerirá de un mayor conocimiento de las consecuencias de la digitalización para su encuadre legal y comercial.

En relación directa con el informe de auditoría acerca del sistema de información contable de un ente dedicado al Comercio Electrónico, debería reformularse su alcance, su respaldo documental y la necesidad del eventual desarrollo de nuevas herramientas de análisis más avanzadas tecnológicamente.

De todos los temas expuestos en el proyecto global, hemos seleccionado para su abordaje en este desarrollo a la vinculación del sistema de control interno con la función del auditor independiente.

3. Relación entre la tarea del Auditor y el sistema de control interno de los entes

Ya en el informe Nro. 10 de la Comisión de Auditoría del C.P.C.E.C.F.³ se identificaban cuestiones vinculadas con el sistema de información del ente que gravitan en el ejercicio profesional vinculada con los estados contables de uso externo.

El documento mencionado presenta una *Metodología general para la evaluación de las actividades de control de los sistemas*, con el objeto de emitir una opinión sobre los estados contables del ente.

El interés particular en el sistema de control interno que el informe toma como objeto de estudio, está vinculado con lo previsto en la Resolución Técnica Nro. 7 de la F.A.C.P.C.E.⁴ que dispone que el auditor deberá efectuar una evaluación de las actividades de control de aquellos sistemas de los que se servirá para capturar datos que le permitan expedirse sobre saldos contables finales. Según la confiabilidad que los mismos le merezcan (alta, mediana o baja) variará el tenor de los procedimientos aplicables.

En el informe analizado se atribuyen al sistema de control interno los objetivos de “proveer una seguridad razonable, pero no absoluta, de que los activos están resguardados contra pérdidas derivadas de usos o disposiciones no autorizadas, y que las transacciones están autorizadas y apropiadamente registradas, a fin de permitir la preparación de estados contables de acuerdo con normas contables profesionales.”

Habiendo transcurrido catorce años desde la preparación de aquél documento, la formulación nominal del problema es la misma aunque han variado sustancialmente los medio tecnológicos utilizados como apoyo para la gestión de los entes. A pesar de ello, las premisas que debe satisfacer un sistema de control interno no se han modificado.

Existe consenso acerca de que serán diferentes la áreas de riesgo relacionadas con los aspectos contables según fuera el tipo de organización de que se trate, a lo que nosotros agregamos que también influirá el tipo de soporte del sistema de información contable. Hemos pasado, paulatina pero sostenidamente, desde el soporte papel de todas las transacciones, hasta una combinación del papel con soportes digitalizados, y en algunos casos ya se habla de la “oficina sin papeles”. En ese escenario, el auditor externo debe formarse un juicio y emitir un informe, sin lugar a dudas, el futuro profesional debería tomar conocimiento de esa problemática, identificando diferentes aristas que la rodean –vinculadas con normativas legales y profesionales, e intentando integrar conocimientos adquiridos en las asignaturas de derecho, de contabilidad, de auditoría y de práctica profesional a través de un análisis exhaustivo de las herramientas que tiene para manejarse en ese contexto.

Nos parece valioso, recuperar los pasos comprendidos en la Metodología propuesta en el informe que aquí venimos analizando, en tanto cada uno de ellos servirá de guía para llevar a cabo ese proceso de integración de conocimientos a que aludimos. Los pasos enunciados en el documento son los siguientes:

³ C.P.C.E.C.F. AREA DE AUDITORÍA INFORME NRO. 10 . Informe sobre un enfoque de evaluación del Control Interno por el Auditor Independiente. Buenos Aires. Marzo 1988.

⁴ F.A.C.P.C.E. RESOLUCIÓN TÉCNICA NRO. 7. Buenos Aires, Argentina. Mayo 2003.

1. Identificación de los tipos importantes de transacciones y de los sistemas pertinentes a la revisión.
2. Descripción de los sistemas
 - 2.1 Obtención de la información detallada sobre los sistemas
 - 2.2 Documentación de la información relevada. El auditor dejará constancia, en los papeles de trabajo de la información relevada.
 - 2.3 Contenido de la documentación.
3. Verificación de las descripciones de los sistemas.
4. Evaluación de las actividades de control de los sistemas.

En el marco del proyecto de investigación referenciado, dedicaremos especial atención a los ítems considerados en el último punto, proponiendo su análisis desde la perspectiva del concepto actual que tiende a la digitalización de los soportes de la información.

Allí encontraremos variados desafíos para la profesión contable que ya han sido tratados por la doctrina y por organismos representativos de la profesión en el ámbito nacional e internacional.⁵ En nuestra opinión, dichos pronunciamientos deben ser conocidos por nuestros alumnos de la carrera de Contador Público de forma paulatina e integrada con los fundamentos normativos legales y profesionales, así como las connotaciones patrimoniales de errores potenciales tales como :

- Transacciones registradas que no son válidas
- Transacciones no registradas
- Transacciones no autorizadas
- Transacciones valuadas incorrectamente
- Transacciones imputadas incorrectamente
- Transacciones registradas en períodos incorrectos
- Transacciones registradas en forma incorrecta⁶

Es muy probable que el Contador Público encuentre en el ejercicio de la auditoría que las transacciones en el ente a controlar se efectúan íntegramente a través de sistemas de computación.

En este escenario le resultarán más inasibles los parámetros para decidir acerca del grado de confiabilidad que le merece el sistema de procesamiento como tal. El informe Nro. 10 propone la realización de una "Prueba de las actividades de control de los Sistemas" con el fin de evaluar las actividades "reales" de control.

La doctrina contable ha avanzado en la identificación de los riesgos posibles con que puede encontrarse el auditor externo en el ejercicio de su función en entornos computarizados y propone la realización de diferentes tipos de control en relación con las características de los mismos. Entre los principales riesgos asociados con la tecnología de la información, pueden

⁵ SUAREZ KIMURA, ELSA B. –SCAVONE, GRACIELA M. "El Comercio Electrónico analizado desde la perspectiva contable". Editorial La Ley. Mayo 2002. Buenos Aires. Argentina.

⁶ Ob. Cit. 3

distinguirse tres grupos:, los asociados con la infraestructura en tecnología, con las aplicaciones y con los procesos de negocio.⁷

El denominado riesgo de infraestructura de tecnología se refiere a si la misma es adecuada para el proceso de la información desde el punto de vista de la seguridad. Ente los principales riesgos asociados con la infraestructura pueden reconocerse:

- Inapropiada política de medidas de seguridad que no previenen robos de información, accesos no autorizados o apertura de la información.
- Vulnerabilidad a los riesgos físicos e inadecuados procedimientos de cursos de acción ante la ocurrencia de emergencias.
- Ausencia de inadecuados procedimientos de resguardo de la información.
- Configuración de la protección inadecuada de programas que eviten accesos de intrusos.
- Inadecuada encriptación.

El *riesgo asociado con las aplicaciones* incluye:

- Errores en la aplicación
- Cambios no documentados en los programas
- Inadecuado diseños de control en entradas, procesos y salida de información.
- Procedimientos inadecuados para asegurar la seguridad del software en conexión con la infraestructura.

El tercer tipo de riesgos, los vinculados con los procesos de negocio, se refiere a las definiciones propias del negocio en sí mismo y aparece cuando hay falta de una adecuada integración de los sistemas puestos en marcha en la empresa, existen interfaces deficientes entre sistemas vinculados, o bien que no haya una secuencia transparente en el manejo de los datos.

- Transacciones que no se transmiten eficientemente, completamente o exactamente desde un subsistema al sistema de información contable.
- Criterios de seguridad que sólo protegen a algunos subsistemas despreocupándose de otros.

⁷ Ob Cit 2.

Estos riesgos asociados con las operaciones de Comercio Electrónico influyen directamente en la tarea del auditor, el que deberá evaluar la significatividad de los problemas de control y sus consecuencias patrimoniales.

4. Conclusiones preliminares

Como puede observarse, a medida que se complejiza el mecanismo de registración de las transacciones, se pone de manifiesto la necesidad profesional de interiorizarse de mecanismos internos del procesamiento tecnológico de datos organizacionales. Algunos de ellos vinculados directamente con la programación o aún con los medios de soporte de las transacciones.

Está en la mesa del debate la cuestión acerca de cuál debería ser el alcance del conocimiento del Contador Público en este entorno tecnológico y a partir de qué momento deberá interactuar con los profesionales que tienen formación específica en el área de los sistemas.

Las respuestas varían desde la postura de la total delegación de la responsabilidad inherente a los sistemas de computación, hasta la de tener un acabado conocimiento propio del manejo de los sistemas.

En esta etapa preliminar, ambos extremos parecerían carecer de sustento. En el primero, se estarían delegando incumbencias sobre materias claramente identificadas con la actividad del profesional contable como lo son las representadas por el control de la integridad de las transacciones y su reflejo en el sistema de información contable del ente.

En la segunda alternativa, se requeriría una mayor capacitación a ser recibida por los futuros profesionales en la carrera de grado que incrementaría la carga curricular, en contraposición con las tendencias actuales que llevan a la reducción de los planes de estudio.

Entre los objetivos del proyecto de investigación que esta presentación integra, se incluye arribar a una propuesta que logre identificar apropiadamente el grado de interrelación de las diferentes profesiones para apoyar la gestión administrativa, económica y financiera de los entes en el escenario tecnológico actual.

Una de las hipótesis de las que se parte en la investigación en curso, contempla el liderazgo del profesional contable en lo concerniente a la ejecución de actividades de control de los sistemas que tengan por finalidad la emisión de información vinculada con repercusiones patrimoniales de las transacciones procesadas. A nuestro entender, ello conlleva el desafío de una formación integrada, continua y predispuesta al diálogo que le permita la conducción de grupos interdisciplinarios.

5. Bibliografía

American Accounting Association. "A Statement of Basic Accounting Theory". AAA, Evanston, Illinois, 1966

Auditing Guidance Statement (AGS) 1050, "Audit Issues Relating to the Electronic Presentation of Financial Reports", December 1999.

Auditing Guidance Statement (AGS) 1056, "Electronic Commerce: Audit Risk Assessments and Control Considerations", August 2000.

C.P.C.E.C.F. AREA DE AUDITORÍA INFORME NRO. 10 . Informe sobre un enfoque de evaluación del Control Interno por el Auditor Independiente. Buenos Aires. Marzo 1988.

Correa González, A. et alrri.- "Las nuevas tecnologías de la información y su impacto en la gestión empresarial" XXIV Conferencia interamericana de Contabilidad. Uruguay 2001.

Federación Argentina de Consejos Profesionales.-" Resolución.Técnica Nro.7 . Versión actualizada Mayo 2003. Buenos

Aires. Argentina.

Financial Accounting Standards Board (FASB).- "Electronic Distribution of Business Reporting Information" Business Reporting Research Project. Steering Committee Report Series. Año 2000.

Fowler Newton, E. *Cuestiones Contables Fundamentales* Ediciones Macchi Buenos Aires (Edición 1991)

García Casella, C. L. y Rodríguez de Ramírez, M. - *Un sistema de información contable integrado para aplicar a las PYMES*, Trabajo presentado en la XIXa Conferencia Interamericana de Contabilidad, 1991.

IFAC Information Technology Committee. – "E-Business and the Accountant- Risk management for accounting systems in a e-business environment". IFAC, March 2002.

PROGRAMACIÓN CIENTÍFICA UBACYT 2004-2007. PROYECTO E005/2004 *Impacto del Comercio Electrónico en la Contabilidad: hacia una respuesta interdisciplinaria para el ejercicio de la función de auditoría*. Directora: Elsa Beatriz Suarez Kimura. Buenos Aires. Argentina.

SUAREZ KIMURA, ELSA B. –SCAVONE, GRACIELA M. *El Comercio Electrónico analizado desde la perspectiva contable*. Editorial La Ley. Mayo 2002. Buenos Aires. Argentina.