



Directora: María Susana Nannini

Codirector: Guillermo Español

Integrante: Rodríguez, Carlos

Colaboradores:

Bertiche, Agustina

Dominguez, Raquel

Giménez, Marcelo

González, Sergio

Mattos, Ernesto

Muñoz, Belén

Padován, Alex

Pozzi, Marcelo

Ruiz, Sergio

Instituto de investigaciones Teóricas y Aplicadas Escuela de Contabilidad

EVOLUCIÓN DE LOS MODELOS DE PROCESO DE AUDITORÍA Y PERSPECTIVAS (PARTE II)

PERSPECTIVAS FUTURAS DEL PROCESO DE AUDITORIA

1. INTRODUCCIÓN

Este trabajo se enmarca en un proyecto de investigación denominado "Evolución de los modelos de proceso de auditoría y perspectivas" que se está ejecutando en el Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas de la Escuela de Contabilidad de la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística y que fuera acreditado por la Universidad Nacional de Rosario para su desarrollo.

En este sentido, el mismo reconoce como antecedente inmediato el trabajo intermedio presentado, en el marco del mismo proyecto, a las Decimoterceras Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística, durante el mes de noviembre de 2008.

A través de este proyecto, y tal como planteamos en el trabajo descripto, se pretende predecir el modelo de proceso de auditoría aplicable en un futuro cercano para la realización de la tarea de un auditor de Estados Contables.

El proceso de auditoría de Estados Contables consiste en el desarrollo de un conjunto de tareas metodológicamente ordenadas cuya ejecución tiene por objetivo permitir a un contador público independiente emitir una opinión respecto a si la información expuesta en los Estados Contables, refleja razonablemente la situación patrimonial a una fecha determinada y los resultados de las operaciones, la evolución del patrimonio neto y el flujo de efectivo durante un período – generalmente anual - que finaliza en esa misma fecha.

En aquel trabajo decíamos, entre otras cosas, que "Los cambios operados a través del tiempo en las diferentes actividades productivas, en la tecnología y en el contexto general en el que se desenvuelven las organizaciones han provocado una evolución del proceso bajo estudio para satisfacer las nuevas necesidades generadas a partir de estas transformaciones." (el subrayado es actual).

En este trabajo queremos hacer énfasis en los aspectos tecnológicos. Es decir, la forma en



que las transformaciones tecnológicas han afectado y afectarán al proceso de auditoría de estados financieros.

2. CONTROL INTERNO

El informe COSO define el control interno como un proceso llevado a cabo por el directorio, la gerencia y otro personal de una entidad, diseñado para proveer una razonable seguridad de lograr efectividad y eficiencia en las operaciones, confiabilidad en la información contable y el cumplimiento con las leyes y reglamentaciones aplicables.¹

Los objetivos del diseño del control interno son:

- La confiabilidad de la presentación de información financiera de la entidad;
- La eficacia y la eficiencia de las operaciones; y
- El cumplimiento de la entidad con las leyes y los reglamentos aplicables.

La forma del diseño, la implementación y mantenimiento del control interno varía según el tamaño y la complejidad de la entidad. Las PYMES pueden utilizar medios menos estructurados y procesos y procedimientos más simples para lograr sus objetivos.

El control interno brinda solamente un seguridad razonable en cuanto al logro de sus objetivos. La probabilidad de tal logro se ve afectada por limitaciones inherentes al control interno.

Algunas de dichas limitaciones son:

- El error humano
- La incorrecta comprensión de los objetivos del control por parte del responsable
- La evasión por la connivencia de dos o más personas
- La evasión por decisión de la propia dirección o gerencia.

Generalmente las PYMES tienen menos empleados que las grandes empresas y, por lo tanto, menos posibilidades de división de funciones. Sin embargo, esta limitación se sustituye por la supervisión más directa del gerente-propietario del ente. Como contrapartida, a este gerente-propietario le podría resultar más fácil hacer caso omiso de los controles establecidos.

El control interno, siguiendo al informe COSO antes citado se divide en los siguientes cinco componentes:

- El entorno de control;
- El proceso de análisis de riesgos de la entidad;
- El sistema de información, incluso los procesos comerciales relacionados, relevantes para la presentación de información financiera y para la comunicación;
- Las actividades de control; y
- El monitoreo de los controles.

¹ Los Nuevos Conceptos del Control Interno (Informe COSO). Coopers & Lybrand. Editorial Díaz de Santos



3. CONTROL INTERNO Y TECNOLOGÍA DE LA INFORMACIÓN

Todo sistema de control interno tiene elementos manuales y automatizados. Generalmente encontramos en PYMES una mayor preponderancia de elementos manuales por sobre los automatizados y lo contrario ocurre en las empresas grandes.

En un sistema manual los controles pueden incluir procedimientos tales como las conciliaciones y seguimiento de partidas de conciliación, autorizaciones mediante firmas, etc.

En un sistema de control interno automatizado, los registros en formato electrónico reemplazan a los documentos en papel. Por ejemplo, un límite de crédito introducido en el programa de modo tal que el sistema no autoriza la venta si el deudor está por encima de dicho límite.

Podemos afirmar que los controles manuales tienen, en algunas circunstancias, ciertos beneficios. En efecto, ellos son convenientes para transacciones:

- Significativas y no rutinarias;
- Sujetas a errores difíciles de predecir o a circunstancias cambiantes;
- Útiles para monitorear el cumplimiento de los CA

Sin embargo, también tenemos que tener presente que existen ciertos riesgos de los controles manuales. Ejemplo de ello:

- Fallas en las personas que los ejecutan
- Son más fácilmente eludibles y propensos a errores
- Su aplicación no se presume uniforme

Es indudable que la informática aporta beneficios al control interno de la entidad, ya que le permite:

- Aplicar sistemáticamente instrucciones predefinidas;
- Realizar cálculos complejos al procesar gran cantidad de operaciones o datos;
- Mejorar la oportunidad y disponibilidad de la información;
- Reducir el riesgo de evasión de controles; y
- Mejorar la posibilidad de lograr una efectiva división de tareas mediante la implementación de controles de seguridad en aplicaciones, bases de datos, y sistemas operativos.

Sin embargo, no podemos desconocer que la informática también presenta riesgos específicos en lo que respecta al control interno de la entidad, por ejemplo:

- Si los controles están mal diseñados, por su repetición, sus efectos son altamente perjudiciales
- En caso de acceso no autorizado puede eludirse la división de funciones y modificarse programas o bases de datos.
- Posibilidad de que el personal de sistemas consiga privilegios de acceso.
- Cambios no autorizados en la información de los archivos maestros, en los sistemas o en los programas.

Un caso en el cual los elementos manuales en el control interno pueden resultar imprescindibles es cuando se requiere el criterio y el juicio personal, como por ejemplo operaciones de gran volumen, atípicas y no recurrentes o aquellos casos en los cuales resulte difícil definir, prever o predecir errores.



4. INFORMES

En nuestro trabajo presentado a las Decimoterceras Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística, durante el mes de noviembre de 2008 decíamos que:

"La serie de fraudes financieros que comenzaron con el caso Enron a fines del año 2001, dejaron de manifiesto una severa debilidad en los sistemas contables y de control, pensados ordinariamente para proteger los intereses de accionistas, beneficiarios de fondos de pensión y empleados de empresas públicas, y a su vez, salvaguardar la confianza en el mercado de capitales americano.

La respuesta a estos fraudes por parte del Congreso Americano fue la sanción de la Sarbanes-Oxley Act (SOX), creando un nuevo régimen para auditores de compañías públicas (las que realizan oferta pública bajo la supervisión de la Security and Exchange Commission) mediante la prescripción de pasos específicos para identificar fraudes puntuales y penalizar a los directores corporativos, abogados y contadores.

En este contexto, la SOX crea un nuevo ente, la Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), responsable de evaluar si los directores de una compañía pública reportan en forma precisa los controles internos de la compañía sobre los estados financieros.

La ocurrencia de fraudes en el control interno, particularmente sobre la preparación de los estados contables, se encontraban entre las preocupaciones principales del Congreso americano al momento de la sanción de la SOX. La intención era que, no solo el Directorio de una compañía prepare un reporte sobre los controles internos aplicados, sino que, dicho informe sea sujeto a una evaluación de auditoría, a efectos de lograr un nivel de confianza en las cifras de los estados, como así también en la gestión de los directores, ampliamente cuestionada luego del caso Enron."

Pero casualmente, durante ese primer año del proyecto de investigación, se produce en el mundo la crisis más fuerte que vivió nuestro planeta en casi ocho décadas.

Ese hecho nos llevó a replantearnos el alcance de nuestro trabajo de investigación. En el último párrafo de la conclusión dejábamos planteado el siguiente interrogante:

"Tomando como base todo lo explicitado anteriormente, resulta pertinente en este punto, plantearse como premisa investigar el nuevo enfoque que tomarán las tareas de auditoría. ¿Será el nuevo enfoque de la auditoría dirigido a un informe en el cual se evalúen, no sólo la razonabilidad de los EECC y su sistema de control, sino también todos los riesgos a los que esté expuesta la compañía? ¿Excederá dicho análisis de los riesgos la evaluación del riesgo inherente para pasar a ser una evaluación que se extienda a todo el proceso?"

Fundamentábamos este interrogante en el hecho que del mismo modo en que a principios de siglo se produce una crisis de confianza sobre los estados contables motivado por hechos de fraude, en el año 2008 se producen una serie de quiebras empresarias cuyo origen podemos asociar con la falta de una adecuada evaluación de riesgos empresarios y, fundamentalmente, crediticios.

Concretamente, nos preguntábamos acerca de uno de los escenarios posibles, arriesgando decir:

"Respecto al posible impacto de la crisis financiera internacional actual, con origen en los créditos subprime, cabe barajar la posibilidad de que el Congreso Americano sancione una nueva "SOX", que obligue al auditor a evaluar y opinar sobre los sistemas de evaluación de riesgos por parte de la dirección."

En mérito a la honestidad intelectual, debemos decir que este escenario no se concretó.



Por el contrario, esta vez las sospechas no recayeron sobre la profesión contable. Efectivamente, durante el 2009 el llamado "Grupo de los 20" conformado principalmente por las naciones más desarrolladas del mundo, reunidos durante los días 24 y 25 de septiembre de 2009 en la ciudad de Pittsburgh, emitió un documento que respalda a la profesión contable e insta a la adopción de las normas – tanto contables como de auditoría – emitidas por ella.

En ese documento se expresa:

"Las siguientes recomendaciones representan las opiniones de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y reflejan las de las organizaciones contables de los países del G20 que asistieron a la Cumbre de Contabilidad G20 de la IFAC. Sirven como un seguimiento a nuestra primera presentación a los Grupos de Trabajo del G20 en marzo de 2009 y están en conformidad con la misión de la IFAC de contribuir al desarrollo de economías internacionales fuertes promoviendo la adhesión a las normas profesionales de alta calidad.

Alentamos al G20 a continuar su trabajo esencial y rápidamente seguir sobre los compromisos asumidos en su comunicado del 2 de abril y en los informes financieros de los cuatro Grupos de Trabajo. Instamos a los grupos del G20 a mantener el impulso y la urgencia de su trabajo a pesar de los recientes indicios de una posible recuperación económica.

1. El G20 debería alentar a todos los gobiernos a que adopten y apliquen las normas comunes a nivel mundial no sólo de contabilidad, sino también de auditoría e independencia del auditor.
2. El G20 debe apoyar la adopción y aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS) en todas las naciones.
3. El G20 debería exigir la adopción de medidas para mejorar el gobierno empresarial en sus respectivos países y en el mercado mundial.
4. El G20 debería abordar explícitamente las necesidades y las realidades de las pequeñas y medianas empresas en la formulación y aplicación de políticas y reformas.
5. El G20 debería comprometerse con el fortalecimiento a largo plazo de la profesión en países en desarrollo y emergentes.
6. El G20 debería facilitar un debate con los reguladores prudenciales y un amplio grupo de usuarios de estados financieros para considerar las implicaciones para la presentación de informes financieros de realizar los ajustes a las normas para satisfacer las necesidades de vigilancia y supervisión prudencial.
7. El G20 debe apoyar el desarrollo de nuevos instrumentos y parámetros para lograr la sustentabilidad mundial."

Si podemos considerar un aspecto positivo de las crisis sufridas por la economía mundial y su repercusión en los estados contables y en la credibilidad del trabajo profesional es que cada golpe ha fortalecido las instituciones contables emisoras de normas.

Prueba de ello es la expansión acelerada que durante estos años, coincidentemente con el inicio del siglo, pero más coincidentemente aun con las crisis de credibilidad contable descritas en el trabajo, la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera del IASB y las Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC se han expandido a niveles aceleradísimos.



5. EL IMPACTO DE LA TECNOLOGÍA EN EL PROCESO DE AUDITORÍA – VISIÓN FUTURA

Hace algunos pocos años en cualquier escrito relacionado con el tema objeto de esta investigación se encontraban frases o expresiones vinculadas a la creciente y, muy segura, futura masividad en la utilización de herramientas de la tecnología de la información en las organizaciones y en los prestadores de servicios vinculadas con ellas.

En la actualidad esas ideas son netamente del pasado.

Hoy no se conciben procesos de gestión operativa y de control independientes de la tecnología de los sistemas de información.

Sí cabe destacar, como aspecto saliente de la situación presente, el hecho que empresas medianas y pequeñas acceden a tecnología que hasta hace muy poco estaba reservada exclusivamente para las grandes compañías, que contaban con desarrolladas áreas de sistemas, personal altamente calificado y el acceso a equipamiento costoso.

Esto es esencialmente producto de la baja en los costos del hardware y del software tanto operativo como de los sistemas de aplicación.

Creemos que este proceso se irá intensificado con el transcurso del tiempo.

Atento a que este trabajo se enfoca sobre el proceso de auditoría vamos a exponer nuestra visión y el resultado de la recopilación de entrevistas y artículos sobre el tema, pero con énfasis en lo que entendemos son hoy, aspectos muy destacados, y serán de aplicación común en tiempos venideros.

5.1. El auditor como usuario de la tecnología de la información

Los aspectos más salientes en esta materia se encuentran en:

5.1.1. Utilización de acceso remoto a los sistemas y datos del cliente

Mediante el uso de redes privadas virtuales y con el apoyo de la tecnología de Internet el auditor puede acceder a los sistemas informáticos de su cliente desde localizaciones físicamente alejadas de la sede de la administración de los negocios del cliente.

Una red privada virtual (RPV), en inglés Virtual Private Network (VPN) es una tecnología de red que permite ampliar el alcance de una red local permitiendo, gracias a la utilización de una red pública, por ejemplo Internet, el acceso de usuarios remotos a datos y programas de otros equipos.

Existiendo distintas configuraciones de RPV, la aplicable al caso que nos ocupa es la conocida como "RPV de acceso remoto."

Esta tecnología, de aplicación para empresas que interconectan a sus sucursales, oficinas, clientes y proveedores, puede ser utilizada por el auditor para acceder a los equipos de su cliente auditado.

Esta metodología complementa el acceso que puede tener el equipo de auditoría como un usuario más de la red local del cliente, en cada una de sus visitas de trabajo.

A partir de este acceso remoto se podrán ejecutar:

- consultas a los sistemas del cliente, (mayores contables, balances de sumas y saldos, asientos específicos, etc.)
- ejecución de programas específicos desarrollados por o para el auditor,
- revisión de configuraciones específicas de seguridad, por ejemplo revisión de perfiles de acceso de usuarios.



- Revisión de la parametrización de transacciones, proceso que otorga a una transacción operativa (compra, venta, pagos, cobros, etc.), el número de cuenta contable correspondiente a efectos de lograr el impacto contable de dicha transacción.
- ejecución de procedimientos de relevamiento y prueba de controles generales del entorno informático específicamente.
- Relevamiento de controles de las aplicaciones (programas que procesan transacciones) y desarrollo de un plan de pruebas de controles sobre un entorno de prueba específicamente habilitado para tal fin.
- Definición del universo de transacciones sobre las cuales se aplicarán técnicas de selección de muestras para su posterior análisis como parte del proceso de auditoría.

Entendemos que esta facilidad que proporciona la tecnología redundante en un más eficiente uso del recurso básico del profesional que ejerce la auditoría constituido por las horas de trabajo disponible.

5.1.2. Acceso remoto del auditor a sus propios sistemas

Con similar estructura y efectos, la tecnología desarrollada en el punto anterior puede ser utilizada por el profesional para acceder a los equipos propios instalados, generalmente, en sus propias oficinas.

Los beneficios más destacables de esta facilidad son:

- Posibilidad de conservar los datos de su trabajo en equipos propios, con la seguridad adecuada y de acceso restringido a los miembros del estudio de auditoría.

Es masivo en la actualidad la utilización de equipos Notebooks o Netbooks que brindan la facilidad de contar en cualquier momento y lugar con una computadora disponible para la realización de las tareas, sin embargo estos equipos presentan riesgos, en especial la rotura y el robo.

En ambos casos a la pérdida económica por los costos del equipo se le suma la pérdida de la información y el costo de su regeneración y muy especialmente la pérdida de confidencialidad tanto de los datos del cliente como del auditor.

La metodología utilizada por estudios de profesionales consiste en dotar a su staff de auditores de computadoras personales en las que se encuentran instalados los programas de auditoría en los que se documentan la planificación de la auditoría y los papeles de trabajo electrónicos elaborados durante el curso de la tarea.

Con esta facilidad tecnológica el auditor puede operar directamente sobre los archivos en la localización remota o hacerlo sobre los datos en el equipo personal y luego transferirlos al fin del día al servidor localizado en el estudio.

- Facilitar la supervisión de colaboradores

Un beneficio adicional es permitir la supervisión del trabajo de colaboradores en forma casi inmediata. Accediendo a los datos de los archivos en los servidores propios quienes ejercen la función de revisión puedan realizarlo sin considerar el lugar físico en que se encuentren.

- Implementar estrategias de backup adecuadas.

Almacenar la información en equipos centrales permite establecer esquemas de respaldo de la información eficientes y seguros evitando responsabilizar a cada usuario por la ejecución de los procedimientos de copia de la información almacenada en sus equipos personales.



5.1.3. Mejora permanente en aquellos programas específicos utilizados para el desarrollo de la auditoría.

Siendo una constante el crecimiento de la capacidad del hardware de procesar datos y generar información, se va produciendo una natural evolución de los programas afectados directamente al servicio del auditor, es decir, los conocidos "software de auditoría".

Estas aplicaciones informáticas apoyan al auditor en la realización de dos grandes tareas:

- Documentar el proceso de planificación de la auditoría con énfasis en el relevamiento de situaciones de riesgos de errores en los estados financieros.
- Preparar papeles de trabajo electrónicos mediante la utilización de planillas de cálculos, editores de texto, software de interrogación de archivos, software de selección y análisis de muestras y otros programas similares.

En general es factible el armado del legajo electrónico con un administrador de documentos que estructure y ordene los archivos generados durante el trabajo.

Atento a que para la realización de la tarea de auditoría se requiere una metodología de trabajo, la utilización de estos programas, en los que esa metodología es puesta en práctica, permite lograr:

- estándares de calidad comunes a todos los integrantes de un estudio de auditores,
- incrementar su productividad,
- facilitar la supervisión y
- asegurar que las líneas de acción definidas por los titulares de los estudios sean conocidas y desarrolladas por los integrantes del staff.

5.1.4. Aplicación del concepto de "tablero de comando" al trabajo del auditor

Tablero de comando, tablero de control, balanced scorecard y otros nombres similares son asignados a aquellas aplicaciones de software desarrolladas para generar información de seguimiento que es a su vez contrastada con estándares o parámetros definidos al momento de su implementación.

La función clave de estas aplicaciones consiste en permitir, mediante una visión rápida de indicadores básicos, la situación económica y/u operativa de un ente generando alertas de rápida visualización cuando los estándares no son alcanzados.

En general se destacan por organizar la información presentada en base a cuadros y gráficos en los que el uso de colores y diseños permite orientar la lectura y análisis del usuario de la información.

La fuente principal de los datos que son procesados para generar los reportes son los sistemas propios de la organización siendo caracterizándose por poseer facilidades de análisis e importación de datos de múltiples formatos de archivos y bases de datos.

A partir de esos datos resumidos se puede acceder de una manera simple a la información de detalle que resulte de interés para el analista.

Otro aspecto destacable lo constituye el hecho que son herramientas que permiten combinar información obtenida de los sistemas del ente con datos de fuentes externas ampliando, en consecuencia, el horizonte de análisis.

Por ejemplo se pueden combinar datos de ventas de una empresa con las de la totalidad de la industria con lo cual determinar en cualquier momento la posición de la compañía respecto de su competencia.



Esta metodología es aplicable al trabajo del auditor en dos aspectos básicos:

- Utilización de la información generada por el tablero de comando para el trabajo del auditor. Esto es aplicable en distintas etapas del proceso de auditoría pero con mayor utilidad en:
 - El conocimiento del ente ya que se obtendrá un muy interesante resumen de los aspectos principales del negocio del cliente.
 - La realización de procedimientos analíticos preliminares tendientes a detectar posibles situaciones de riesgos y a establecer el alcance de la auditoría. Esto es principalmente útil para detectar problemas vinculados a la falta de cumplimiento de expectativas que puedan implicar la necesidad de evaluar con profundidad los saldos de cuentas vinculadas a determinados activos como pueden ser, entre otros:
 - Cuentas de tesorería por cuyo análisis pueden relevarse problemas de liquidez
 - Bienes de Cambio (productos de lenta rotación, sobrevaluados, etc.),
 - Cuentas por Cobrar (incremento de la morosidad con impacto en la revisión de la previsión para incobrables).
 - Activos Intangibles (evaluación de la real capacidad de producir ingresos futuros de gastos de organización, marcas, patentes de invención y similares)
 - Bienes de Uso (sobrevaluación de estos activos a la luz de la real capacidad de generar ingresos futuros)
 - La realización de procedimientos analíticos sustantivos orientados a probar saldos de cuentas mediante la comparación de los saldos registrados con expectativas de esos saldos calculadas por el auditor mediante información proveniente de fuentes distintas a los registros contables que se pretende probar.

La contribución mayor en este aspecto se obtiene al momento del planteo de la expectativa del auditor. Si la información del tablero de comando es considerada confiable, (por la aplicación previa de procedimientos de auditoría orientados a ese objetivo) y proviene de fuentes ajenas a los datos que se pretende probar, podrá ser utilizada para definir las expectativas de auditoría antes mencionadas.

- Desarrollo de información específica para uso del auditor.

En este caso los parámetros y estándares se definen en forma exclusiva para el auditor, a su requerimiento y con acceso restringido a esa información.

Es decir, el auditor en lugar de servirse de las definiciones efectuadas para facilitar el control de gestión del alto nivel de la organización, efectúa sus propias definiciones y las utiliza durante el curso de su trabajo con similar enfoque al expuesto en el apartado anterior.

Atento que los resultados del tablero de comando se generan en forma permanente, es factible planificar procedimientos de auditoría casi concomitantemente con el relevamiento del riesgo o relación inesperada, evitando que el transcurso del tiempo incremente los problemas y logrando en consecuencia una aplicación eficiente del recurso "horas de trabajo" del grupo de auditores.

Cabe aclarar que esta funcionalidad tiene una carga inicial de trabajo consistente en la definición de los elementos a ser medidos y de los parámetros o estándares para cada uno de ellos siendo muy útil, en consecuencia, en auditorías repetitivas.



5.2. El impacto de los avances tecnológicos en la tarea del auditor de la información financiera.

Desde siempre los avances tecnológicos generaron para el auditor un efecto trascendente sobre la naturaleza de su trabajo. En esencia el impacto se dio en dos aspectos claves:

- Sobre el control interno del ente
- Sobre la pericia técnica requerida para auditar sistemas informáticos de forma tal de poder tomar la decisión de depositar o no, confianza en datos e información que son procesadas y generadas por esos sistemas.

En la actualidad estos dos aspectos siguen teniendo vigencia pero dado el alcance de este presente trabajo de investigación, nos vamos a centrar sobre el segundo de los puntos mencionados, es decir, el incremento de la pericia técnica necesaria para el ejercicio de la tarea de auditoría.

El auditor durante el proceso de planificación de la auditoría debe decidir si va a depositar confianza en los controles del ente de forma de obtener parte de la seguridad de auditoría necesaria para emitir su informe. Para ello deberá:

- Relevar la existencia de los controles
- Probar que han operado satisfactoriamente durante todo el ejercicio bajo auditoría

En el aspecto relacionado con la tecnología de la información, los controles se vinculan con:

- Controles implementados en los aplicativos o programas que procesan las transacciones. Por ejemplo un control que impida que se facture a un cliente que no existe en la base de datos si previamente no han sido cargados todos los datos y aprobada el alta por el departamento de créditos.
- Controles generales del entorno informático que no se vinculan directamente con el procesamiento de las transacciones pero tiene por finalidad asegurar que dicho procesamiento se efectúe de manera confiable. Ejemplo de esto lo constituyen la política de seguridad informática, la de respaldo o backup, los controles sobre la operatoria del software que administra la red, la seguridad de la base de datos, etc.

De ambos aspectos, es el segundo el que se destaca como de mayor evolución e incremento de la complejidad porque los cambios tecnológicos a nivel de programación no modifican las características de los controles que todo programa que procese transacciones debe tener implementados.

En el área de controles generales las modificaciones son permanentes, como lo son las novedades sobre tecnología de la información.

En consecuencia, cada vez se requiere contar con expertos en distintas ramas de la informática que formen parte del equipo de auditoría de forma tal de poder decidir si las transacciones se procesan en un medio relativamente seguro y es posible depositar confianza en los controles del entorno informático.

Estos expertos están principalmente constituidos por especialistas en:

- Hardware y software de red
- Seguridad informática vinculada a cada uno de los sistemas operativos que pueda utilizar la empresa auditada.
- Acceso y seguridad de la base de datos.

De acuerdo con las características de la empresa auditada el profesional debe decidir si su pericia personal es suficiente para cubrir las necesidades antes expuestas o debe recurrir a



la contratación de expertos como los más arriba señalados de forma tal de que su responsabilidad profesional, como firmante del informe de auditoría, quede adecuadamente cubierta.

Al respecto cabe recordar lo ya expuesto en puntos anteriores de este trabajo con referencia a que cada vez más los adelantos tecnológicos están a disposición de entes de menor envergadura, modificándose el concepto de que la complejidad de los sistemas informáticos que procesan transacciones con impacto contable es un área reservada para las grandes compañías que cuentan con centros de cómputos altamente desarrollados.

Contadores individuales o estudios de profesionales se enfrentan actualmente, y lo harán más en el futuro inmediato, al desafío de auditar estados financieros emitidos por entes que económicamente califican como pequeños y medianos cuyos sistemas y entornos informáticos son y serán cada vez más complejos.

Si a esta situación le adicionamos el incremento de la responsabilidad exigida al auditor, producto de los fraudes contables, y las consecuentes regulaciones posteriores, concluimos que la tecnología y su desarrollo y evolución requieren:

- una adecuación rápida de los conocimientos técnicos necesarios para el ejercicio de la función,
- el incremento de los costos por la contratación de expertos que respalden al auditor en las áreas ajenas a su pericia,
- el aumento y adecuación de las horas aplicadas a pruebas de saldos o pruebas sustantivas, siempre y cuando esto sea posible desde el punto de vista de la eficiencia del trabajo.

6. CONCLUSIONES Y PALABRAS FINALES

Los modelos o métodos para la ejecución del trabajo del auditor han sido dinámicos en el transcurso del tiempo, sufriendo cambios y adecuaciones para poder cumplir con su objetivo principal, permitir al auditor emitir una opinión acerca de la razonabilidad de la información expuesta en los estados financieros.

Grandes promotores de estos cambios han sido los fraudes contables y la irrupción cada vez más intensa de la tecnología de la información. No queremos dejar de mencionar también el proceso propio de mejora que surge de los institutos de investigación de los profesionales agrupados, a nivel nacional o internacional, verdaderos "laboratorios" en los que el presente y el futuro de la profesión, (en este caso en el ramo de la auditoría) se van construyendo.

Con relación al primero de los puntos indicados, a más de la calidad moral de directivos y auditores, el control interno del ente y la independencia del auditor fueron puestos en tela de juicio en razón de no actuar como elemento previsor y/o punitivo de conductas inapropiadas.

Es por ello que se han intensificado los procedimientos destinados a dotar al control interno de cierto grado de independencia (por ejemplo con la creación de comités de auditoría). En cuanto a la relación del contador auditor con el sistema de control del ente, es claro que las normas utilizadas como marco para la ejecución del trabajo han obligado a aumentar el escepticismo profesional restringiendo (pero no eliminando) la posibilidad de depositar confianza en los controles del ente en la medida que sobre estos el auditor haya podido probar su efectiva implementación y operatividad durante todo el período bajo auditoría.

Todo lo más arriba expuesto tuvo su impacto o correlato en el informe del auditor, elemento



a través del cual el profesional expresa las conclusiones de su trabajo.

Finalmente, durante el curso del presente trabajo de investigación hemos podido tener un acercamiento a aspectos de tecnología informática que entendemos serán de utilización masiva en muy breve tiempo.

Tanto la auditoría "con" los sistemas de información como "a" los sistemas de información no son aspectos novedosos. Lo que si resulta de actualidad, y una apuesta al futuro, son las modalidades o características que adquieren o adquirirán en lo inmediato.

Hemos querido plasmar a través situaciones varias, descritas previamente, los resultados de consultas y de opiniones obtenidas de profesionales en auditoría y en sistemas.

Todo lo recopilado y analizado constituye un elemento de análisis para distintos sectores vinculados con el ejercicio profesional y la docencia universitaria. Entendemos que, en especial este grupo de educadores, tienen el desafío de ir permanentemente adecuando las metodologías de enseñanza y los contenidos de las materias vinculadas con el servicio de auditoría y la aplicación de la tecnología de la información, de forma tal de que el alumno universitario y/o el profesional recién graduado, perciban el dinamismo de los tiempos y de las herramientas, y puedan desarrollar una predisposición especial que les genere la inquietud de la actualización profesional permanente.

Si la información relevada y presentada en este trabajo resulta de interés a los lectores, y muy especialmente, si nuestras predicciones de métodos de trabajo futuros son acertadas, entonces nuestro objetivo habrá sido alcanzado.