

Sección de Investigaciones Contables

**“APORTES TECNOLÓGICOS AL SISTEMA DE
CONTROL INTERNO”**

Trabajo presentado en el
X Congreso Internacional de Costos, Contabilidad, Control,
Auditoría, Gestión de Costos y Mundialización
Lyon, 13, 14 y 15 de junio de 2007

**LUISA FRONTI DE GARCÍA
ELSA BEATRIZ SUAREZ KIMURA**

Dra. LUISA FRONTI DE GARCÍA

- Doctora en Ciencias Económica, F.C.E.-U.B.A.
- Contadora Pública, F.C.E.-U.B.A.
- Licenciada en Economía, F.C.E.-U.B.A.
- Subsecretaria de Investigación y Doctorado, F.C.E.-U.B.A.
- Profesora Consulta Titular, F.C.E.-U.B.A.
- Docente Investigadora categorizada 1, Ministerio de Educación,
Programa de Incentivos a Docentes-Investigadores de las
Universidades Nacionales.

Dra. ELSA BEATRIZ SUÁREZ KIMURA

- Doctora de la Universidad de Buenos Aires, orientación Contabilidad
- Contadora Pública y Licenciada en Administración, F.C.E.-U.B.A.
- Master en Tecnología de la Educación - Universidad de Salamanca
- Subdirectora del Centro de Modelos Contables, IIACMCG-FCE-UBA
- Docente autorizada, F.C.E.-U.B.A.
- Profesora Adjunta Regular Contabilidad Patrimonial, F.C.E.-U.B.A.
- Docente investigadora categorizada III, Ministerio de Educación,
Programa de Incentivos a Docentes-Investigadores de las
Universidades Nacionales.

APORTES TECNOLÓGICOS AL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

SUMARIO:

Palabras Clave
Resumen

- 1. Introducción**
- 2. Control interno como un proceso**
 - 2.1. Objetivos del informe COSO**
- 3. Entorno de Control**
 - 3.1 Conceptos**
 - 3.2 integridad y valores éticos**
 - 3.3 Compromiso de competencia profesional**
 - 3.4 Filosofía de Dirección y Estilo de Gestión**
- 4. Componentes del Informe COSO**
- 5. La importancia del control interno en la Ley Sarbanes Oxley.**
- 6. Relación entre la tarea del Auditor y el sistema de control interno de los entes**
- 7. Conclusiones**
- 8. Bibliografía**

PALABRAS CLAVE

**CONTROL INTERNO - AUDITORIA ETICA
PROCESAMIENTO TECNOLÓGICO
GESTION INFORMATIZADA**

Resumen

Hemos seleccionado la relación entre los aspectos del control interno y la mayor presencia de tecnología en el procesamiento de la información, situación que requiere la adecuación de los procedimientos de control aplicables. Incluimos en el análisis como cuestiones fundamentales las bases éticas que deben caracterizar a los responsables de las empresas, puesto que influyen en los niveles inferiores de la organización. Concluimos, proponiendo una reflexión profunda respecto del cambio de paradigma que ha implicado para la valoración del sistema de control interno de una entidad, la incorporación continua de tecnología en los procesos de información relativos al negocio.

1. Introducción

Hemos seleccionado este tema que relaciona el apoyo que los medios tecnológicos pueden brindar para satisfacer las políticas de control interno en las organizaciones. Consideramos que los debates acerca de la importancia de los aspectos inherentes al control interno alcanzan con la misma, o aún mayor, intensidad a los escenarios con gran presencia de tecnología en el procesamiento de la información. Por ello, los procedimientos deben ser adecuados a esas características cada vez más predominantes en la vida de las organizaciones.

Pretendemos rescatar dentro de los ítems a considerar las bases éticas que deben predominar en los responsables de las empresas, con el convencimiento que su comportamiento influirá directamente en los niveles inferiores de la organización.

Hemos estructurado este desarrollo partiendo del informe COSO¹, reconociendo entre los objetivos y elementos componentes del mismo, la

¹COSO es la sigla del *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission*, comité creado en 1985. Entre los promotores (i.e. sponsoring organizations) se encuentran el AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), la AAA (American Accounting Association), el FEI (Financial Executive Institute), el IIA (The Institute of Internal Auditors) y el IMA (Institute of Management Accountants).

gravitación que respecto de los riesgos del control se le ha dado a los valores vinculados con la conducta de los seres humanos.

En segundo término nos referimos al valor que la sociedad le atribuye a la existencia de un buen sistema de control interno en la organización, considerando que trasciende los objetivos internos de aquella. Tomamos como exponente de ello la sanción de la Ley Sarbanes Oxley en los Estados Unidos en el año 2002. Más allá de su ámbito de aplicación, esta norma legal se ha erigido en referente de los resguardos que las corporaciones económicas deberán priorizar para mantener su posicionamiento y reconocimiento.

Posteriormente, hemos dedicado un apartado particular a la identificación de los riesgos de control que se asocian de manera más estrecha con la utilización de alternativas digitales como soporte del sistema de información de los entes.

Concluimos nuestro desarrollo, proponiendo una reflexión profunda respecto del cambio de paradigma que ha implicado para la valoración del sistema de control interno de una entidad, la incorporación continua de tecnología en los procesos de información relativas al negocio.

2. Control Interno como un proceso

La versión inicial (1992) del informe COSO aborda al control interno como:

“un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- *eficacia y eficiencia de las operaciones,*
- *fiabilidad de la información financiera,*
- *cumplimiento de las leyes y normas aplicables.”²*

Una novedad es la consideración, dentro de su definición, del control interno como "un proceso" que es llevado a cabo por personas de

² Ob.cit. anterior

diferentes niveles, las que deben aportar su compromiso, es decir, involucrarse en el proceso de control interno, “el que aportará solamente un grado razonable de seguridad y jamás se debe esperar la seguridad total”³. Para completar esta introducción, mencionamos los niveles de objetivos planteados y los componentes relacionados entre sí, los explicamos en el punto 4.

2.1 Objetivos del Informe COSO

El Informe COSO inicial señala tres objetivos a cumplir por el control interno:

OBJETIVOS
<p>Operacionales: relacionados con la utilización eficaz y eficiente de los recursos de la Entidad</p>
<p>Información Financiera: relacionada con la preparación y publicación de estados financieros fiables.</p>
<p>Cumplimiento: se relaciona con el cumplimiento por parte de la entidad de las leyes y normas que le sean aplicables.</p>

La consideración del **riesgo** como uno de los componentes fundamentales del control interno es ampliado por la versión 2004.

En la versión del Informe COSO (2004,10) se definen cuatro categorías de objetivos, es decir antepone el objetivo **estrategia** a los tres ya conocidos (operacionales, información y cumplimiento normativo).

Canetti (2006)⁴ señala: “La estrategia se relaciona con el logro de las metas de alto nivel, alineadas y apoyando la misión/visión de la

³ Hourcle Roberto A., (2000) Capítulo 5 libro “Auditoría, Temas Seleccionados” Coordinador: Dr. Mario Wainstein, Editorial: Ediciones Macchi, Buenos Aires, Argentina

⁴ Canetti, M. ; Informe del Doctorando presentado en el Departamento de Doctorado el 17-10-2006 Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires.

entidad”.

3. Entorno de Control

3.1 Conceptos

El entorno de control engloba una serie de factores que se enuncian a continuación:

- a) integridad y valores éticos
- b) compromiso de competencia profesional
- c) consejo de administración y comité de auditoría
- d) la filosofía de dirección y estilo de gestión
- e) estructura organizativa

3.2 integridad y valores éticos

Cuando el control interno se refiere a la "integridad y valores éticos", incorpora aspectos novedosos.

La moral a ser respetada por las máximas autoridades de la organización. Es decir entran en funcionamiento mecanismos que obligan a los dependientes a rechazar las instrucciones que pudieran ir en contra de normativas vigentes.

Las empresas están obligadas a tener un código de conducta que incluya niveles esperados de comportamiento ético. No debemos olvidar que muchos de los escándalos contables ocurridos en los últimos años, ocasionando enormes perjuicios a los dependientes de la empresa, como así también a los accionistas, y a la sociedad en general, han ocurrido antes de la vigencia de la Ley Sarbanes Oxley⁵ que hace hincapié en las normas de control interno.

Porque los principios éticos que se deben inculcar a todos los dependientes se apoyan principalmente en un control interno que va a enderezar cualquier desvío en la conducta de los implicados.

⁵ Ley Sarbanes Oxley. 30 Julio de 2002

Es importante que el control interno elimine los riesgos de fraude. El código de ética debe ser cumplido a rajatabla por los niveles superiores (directivos) de la organización porque es muy difícil que los niveles inferiores cumplan con el mismo, evitando el fraude, si no perciben esa conducta en los niveles superiores.

Debemos destacar que las medidas correctivas deben estar previstas y ser conocidas por toda la organización.

La ley estadounidense Sarbanes Oxley procura un conocimiento de todos los estamentos en la responsabilidad corporativa.

Coincidimos con Chalupowicz ⁶(2005, pág. 15) en que esta ley es "una respuesta a un creciente número de escándalos financieros y corporativos, entre quienes se encuentran las empresas Enron, World Com, Adelphia, Global Crossings, entre otros, cuyos efectos aún afectan la economía y las Bolsas de Valores de los Estados Unidos. La ley requiere de los altos ejecutivos, junta de directores y también de los auditores externos un alto nivel de exigencia, compromiso y transparencia."

3.3 Compromiso de competencia profesional

Con respecto al compromiso de competencia profesional, el nivel de competencia debe reflejar el conocimiento y las habilidades necesarias para llevar a cabo las tareas de cada puesto de trabajo. La dirección debe especificar ese nivel de competencia profesional para cada tarea y traducir estos niveles en conocimientos y habilidades, los que estarán en función de la inteligencia, formación y experiencia de cada individuo. Debe buscarse el equilibrio entre el nivel de supervisor y la capacidad exigida al individuo.

3.4 Filosofía de Dirección y Estilo de Gestión

En relación con ella, es importante analizar

⁶ Chalupowicz, D. (2005) La Ley Sarbanes Oxley. Responsabilidad Corporativa. Informe Coso. Auditoría Interna y Externa. Editorial Osmar D. Buyatti. Buenos Aires. Argentina.

- a) si se afrontan riesgos empresariales elevados por tener diferentes visiones con respecto al control interno en la empresa
- b) si existe una rotación excesiva de los directivos
- c) el grado de compromiso de la dirección hacia los sistemas de información tanto contable como de informática. Si se los considera como un mal necesario o si realmente sean herramientas útiles-
- d) la consideración de las alternativas contables y la razonabilidad en las estimaciones.

4- Componentes del Informe COSO

Los componentes del Informe COSO que se mencionan en el Informe inicial son cinco:

COMPONENTES
<p><i>Entorno de Control:</i> el motor de toda organización es su personal en toda su integridad. es decir. sus atributos personales. la profesionalidad y sus valores éticos.</p> <p><i>Evaluación de los Riesgos:</i> la organización debe conocer los riesgos a que está expuesta y debe estar preparada y organizada para identificarlos. analizarlos y conjurar los riesgos que su negocio involucra.</p> <p><i>Actividades de Control:</i> la entidad debe estar preparada a través de sus políticas y procedimientos para que provean una seguridad razonable ante los riesgos que existen para lograr los objetivos de la misma.</p> <p><i>Información y Comunicación:</i> la organización debe tener sistemas de información y comunicación que permitan al personal la captación e intercambio de la información requerida para desarrollar, gestionar y controlar sus operaciones.</p> <p><i>Supervisión:</i> el sistema existente de supervisión resulta fundamental para monitorear el funcionamiento del control interno e introducir las modificaciones que permitan al sistema reaccionar rápidamente y adaptarlo a las nuevas y cambiantes circunstancias</p>

El Informe COSO ha previsto un informe sucinto para interiorizar a la Dirección Superior del contenido de las mismas. De manera muy inteligente se destaca lo que se puede lograr con el control interno y lo que no se puede obtener. Consideramos que esto es muy útil mencionarlo, pues sobre estos mecanismos se suelen abrigar mayores expectativas de las que pueden proveer, por desconocimiento de cómo funcionan de manera efectiva.

Los efectos de la competencia no los podrá resolver un buen sistema de control interno, el control interno no asegura el éxito, ni siquiera la supervivencia. El sistema de control interno provee un grado razonable de seguridad si está bien diseñado y funciona adecuadamente. Las posibilidades de éxito se ven afectadas por las limitaciones inherentes al mismo⁷.

Se destaca también la importancia del involucramiento de la totalidad de los integrantes de la organización en el buen funcionamiento del control interno.

Aun cuando las normas sobre el mismo estén dictadas y sean de excelente nivel, de nada servirán si sus integrantes simplemente las ignoran (las desconocen, no las aplican, no las respetan, y si son niveles de mando, el mal ejemplo es aun más nocivo y se esparce dentro de la organización).

La nueva edición del Informe COSO, con las modificaciones aprobadas en 2004⁸, agrega tres nuevos componentes:

La **definición de objetivos**, que está alineada con los cuatro objetivos ya expuestos (estrategia, operaciones, información y

⁷ HOURCLE, R. Op. Cit. 3

⁸ FERNÁNDEZ MENTA, A. (2003) Nuevo marco COSO de Gestión de Riesgos. Boletín de la Comisión de Normas y Asuntos profesionales del Instituto de Auditores Internos de Argentina. Nro. 9. Septiembre de 2003.

cumplimiento normativo).

La **identificación de acontecimientos** implica el reconocimiento de incertidumbres, considerando factores externos e internos, aplicando técnicas que consideren tanto los hechos pasados como las tendencias futuras. Potencialmente, estos eventos tienen un impacto negativo (riesgos), positivo (oportunidades) o ambos.

Las **respuestas al riesgo**, que pueden categorizarse en evitar, reducir, compartir y aceptar el riesgo. Las respuestas de *evitar* colocan la acción en salir de las actividades que dan origen a los riesgos. Las respuestas de *reducción* buscan minimizar la probabilidad del riesgo, el impacto o ambos. Las respuestas de *compartir* el riesgo reducen la probabilidad o el impacto del riesgo mediante el transferirlo o compartirlo de otra forma. Las respuestas de *aceptación* no realizan acción alguna para afectar la probabilidad o el impacto.

Esta nueva edición de COSO define administración de riesgos del emprendimiento de la siguiente forma:

“Administración de riesgos del emprendimiento es un proceso, efectuado por la junta de directores, la administración y otro personal de la entidad, aplicado en la definición de la estrategia y a través del emprendimiento, diseñado para identificar los eventos potenciales que pueden afectar la entidad, y para administrar los riesgos que se encuentren dentro de su apetito por el riesgo, para proveer seguridad razonable en relación con el logro de los objetivos de la entidad.”

Resulta interesante comparar esta definición con la emitida oportunamente por el mismo comité en 1992 sobre el Control Interno que mencionáramos previamente en este trabajo. Para ello seguimos la propuesta de Canetti (2005):

Control Interno	Administración de riesgos
<ul style="list-style-type: none">• proceso	<ul style="list-style-type: none">• proceso
<ul style="list-style-type: none">• efectuado por personas	<ul style="list-style-type: none">• efectuado por personas
	<ul style="list-style-type: none">• aplicado en la definición de estrategia
	<ul style="list-style-type: none">• aplicado a través del emprendimiento⁹
	<ul style="list-style-type: none">• para identificar acontecimientos potenciales
<ul style="list-style-type: none">• provee seguridad razonable	<ul style="list-style-type: none">• provee seguridad razonable
<ul style="list-style-type: none">• orientado al logro de objetivos del ente en tres categorías (operaciones, información, y cumplimiento de leyes).	<ul style="list-style-type: none">• orientado al logro de objetivos del ente

Fuente: Canetti (2005)¹⁰

5. La importancia del control interno en la ley Sarbanes Oxley

Como planteáramos previamente, consideramos que un referente importante acerca de las políticas de control interno y su valoración por la sociedad a través de sus organismos de control puede encontrarse en el acta norteamericana Sarbanes Oxley emitida en el año 2002. Esta ley incluye en la sección 404 el requerimiento de que las compañías

⁹ Se refiere a su aplicación en cada nivel y unidad, e incluye asumir un punto de vista de portafolio de los riesgos a nivel de la entidad.

¹⁰ Canetti, M. (2005): “ Del Control Interno a la Administración de Riesgos”. Revista Enfoques. La Ley. Mayo 2005. Pág. 74. Buenos Aires, Argentina.

registradas en la SEC¹¹ informen acerca del control interno y su repercusión en los informes financieros.

Surgió para hacer frente a la preocupación generada por la ocurrencia de un alto número de escándalos contables en importantes entidades, dado que ellas se tradujeron en pérdidas significativas para los inversores, para las personas que trabajaban en esos entes y para otros interesados en la gestión de las mismas.

El acta Sarbanes Oxley, aprobada por el Congreso de los Estados Unidos en el año 2002, surgió como un esfuerzo para apaciguar las preocupaciones de quienes habían invertido en los entes afectados por los escándalos y , asimismo, como un intento de restablecer la confianza en la información corporativa.

Entre los principales requerimientos contemplados en este pronunciamiento, que se suman a las reglas de control interno, se destacan:

- Comités de auditoría independientes
- Certificaciones especiales relacionadas con los informes financieros
- Establecimiento de códigos de conducta, pronunciamientos de denuncia de irregularidades
- Mayor participación de los responsables del ente y de los Comités de Auditoría en las actividades desarrolladas.

Por otra parte, este pronunciamiento, a través de la sección “404 (b) Evaluación de Control Interno e información”, establece que el auditor deberá avalar e informar sobre la evaluación que hubiera realizado la administración relacionada con el control interno. Para la emisión de este aval deberá ceñirse a normas particulares y que cualquier otro aval no debe estar sujeto a un trabajo separado.

La ley Sarbanes Oxley se aplica a todas las compañías que estén registradas en la SEC, y hace hincapié en el control interno relacionado

¹¹ Securities and Exchange Comision

con la información financiera así como sobre el control de la información archivada en el organismo de control.

6. 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.¹² 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.¹³ 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 medios tecnológicos utilizados como apoyo

¹² 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.

¹³ F.A.C.P.C.E. RESOLUCIÓN TÉCNICA NRO. 7. Buenos Aires, Argentina. Mayo 2003.

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 las 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. Para ello el profesional deberá tomar conocimiento de esas características, identificando las diferencias que surgen e ir vinculándolas con normativas legales y profesionales que le fueran aplicables al ente en particular.

La sociedad se interesa particularmente en el resultado de la tarea desarrollada por el auditor externo respecto del control interno, como lo hemos puesto de manifiesto al referirnos previamente a la Ley Sarbanes Oxley.

Como un antecedente de metodología de evaluación de control interno en nuestro país (Argentina), recogemos los pasos comprendidos en la Metodología propuesta en el informe Nro. 10 del C.P.C.E.C.F.¹⁴, cada uno de ellos servirá de guía para llevar a cabo ese proceso de integración de las diversas cuestiones asociadas con los sistemas de información y resultan pertinentes cuando se incorporan medios tecnológicos de procesamiento. Los pasos enunciados en el documento son los siguientes:

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

¹⁴ 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.

- 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 que dirigimos las autoras¹⁵, dedicamos especial atención a los ítems considerados en el último punto, y nos hemos propuesto su análisis desde la perspectiva del concepto actual que tiende a la digitalización de los soportes de la información.

Allí encontramos 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.¹⁶ En nuestra opinión, dichos pronunciamientos deben ser conocidos tanto por quienes actualmente ejercen la labor de auditoría, como por aquellos alumnos que se desempeñarán en el futuro en la misma actividad. El abordaje debe realizarse de forma paulatina e integrada con los fundamentos normativos legales y profesionales, enfatizando particularmente en 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 incorrecta¹⁷

¹⁵ SUAREZ KIMURA, E. – FRONTI DE GARCÍA, L. (2006-2007) “PICT 2004- 21065 Impacto del Comercio Electrónico en la Contabilidad: hacia una respuesta interdisciplinaria en el ejercicio de la labor de auditoría”. Subsidiado por programa FONCYT. Argentina.

¹⁶ SUAREZ KIMURA, ELSA B. –SCAVONE, GRACIELA M. “El Comercio Electrónico analizado desde la perspectiva contable”. Editorial La Ley. Mayo 2002. Buenos Aires. Argentina.

¹⁷ SUAREZ KIMURA, E. (2005) “Auditoría y Sistemas de Control Interno: Particularidades a considerar en los Contextos Tecnológicamente Mediados”. Revista Contabilidad y Auditoría

En nuestros días, el profesional contable a cargo de la auditoría enfrenta como una realidad que las transacciones en el ente objeto de su análisis se efectúan casi íntegramente a través de sistemas de computación digitalizados.

En un escenario de tales características para decidir acerca del grado de confiabilidad que le merece el sistema de procesamiento como tal, será conveniente 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 distinguirse tres grupos: los asociados con la infraestructura en tecnología, con las aplicaciones y con los procesos de negocio.¹⁸

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. Entre 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.

Nº 22. Diciembre 2005. Instituto de Investigaciones Contables (I.I.C.). Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires. Buenos Aires. Argentina. Cit. 3

¹⁸ Ob Cit 16.

- 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.

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

7. Conclusiones

Como resultado del análisis propuesto en este trabajo, que ha contemplado los aspectos de control interno que son valorados por los interesados en los informes financieros de las empresas, arribamos a algunas conclusiones preliminares que deseamos debatir en el ámbito de este congreso de investigadores.

En primer lugar, destacamos que el cambio de paradigma hacia lo tecnológico que se ha producido en los sistemas de información de las empresas, requiere que las políticas de control interno se adecuen expresamente a ese escenario.

Consideramos que estas potencialidades tecnológicas han significado un cambio profundo en el control interno y en el ejercicio de la labor de la auditoría contable.

Reconociendo la significación del cambio en los medios de procesamiento, hacemos énfasis en que ello no debería encandilarnos. El conocimiento del negocio y las normas básicas de un marco conceptual de Control interno, tal como tradicionalmente las hemos conocido, deberían servirnos de base para usar correctamente la tecnología al servicio de la generación de mejor información financiera.

Entendemos que la tecnología significa un gran avance para analizar aquellas transacciones que se realizaron con medios tradicionales pero, desde ya, toda la operatoria digital requiere, además, de aquellos conocimientos que permitan hacer un buen uso de la tecnología.

Coincidimos en las conclusiones de IFAC acerca de los pronunciamientos relacionados con Control Interno, que sintetiza concluyendo que ha sido aceptado que el buen gobierno requiere sistemas efectivos de control interno. Que ello será en beneficio de todos los interesados, y que cualquiera sea el marco de control interno a que se adhiera, éste debería estar basado en principios y focalizado en el riesgo, en reconocimiento de la necesidad de la organización de desarrollar un sistema de control interno particular para su ambiente externo e interno.

Las políticas de control interno deberían ser vistas como parte de las buenas prácticas de negocios y no como meros mecanismos de controles legales.

Para finalizar, deseamos expresar nuestro convencimiento acerca de la importancia que tienen para la satisfacción de los objetivos de cualquier sistema de normas de control interno, el comportamiento de los

recursos humanos involucrados. El compromiso ético tiene que ser fuertemente asumido por los responsables corporativos para que esa conducta se irradie en los niveles inferiores de la organización.

Esta valoración del comportamiento ético y la responsabilidad corporativa repercutirán en beneficios perceptibles por la sociedad en su conjunto, ya sea a través de una mayor confianza en los informes financieros externos como en los profesionales responsables del ejercicio de la labor de auditoría.

8. Bibliografía

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.

CANETTI, M. (2005): “ Del Control Interno a la Administración de Riesgos”. Revista Enfoques. La Ley. Mayo 2005. Pág. 74. Buenos Aires, Argentina.

CANETTI, M. (2006) Informe del Doctorando presentado en el Departamento de Doctorado el 17-10-2006 Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires.

COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission, comité creado en 1985). Informe emitido en 1992 y modificado en 2004

CHALUPOWICZ, D. (2005) La Ley Sarbanes Oxley. Responsabilidad Corporativa. Informe Coso. Auditoría Interna y Externa. Editorial Osmar D. Buyatti. Buenos Aires. Argentina.
Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas , Resolución Técnica Nº 7, Mayo 2003. Ediciones Nueva Técnica S.R.L. Edición 2003. Buenos Aires. Argentina.

FERNÁNDEZ MENTA, A. (2003) Nuevo marco COSO de Gestión de Riesgos. Boletín de la Comisión de Normas y Asuntos profesionales del Instituto de Auditores Internos de Argentina. Nro. 9. Septiembre de 2003.

Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. IFAC.2006 Edition. Accedido desde <http://www.ifac.org>

HOURCLE, Roberto A., (2000) Capítulo 5 libro "Auditoria, Temas Seleccionados" Coordinador: Dr. Mario Wainstein, Editorial: Ediciones Macchi, Buenos Aires, Argentina

IFAC INFORMATION TECHNOLOGY COMMITTEE "E-Business and the Accountant Risk management for accounting systems in a business environment" IFAC. Marzo 2002. Accedido desde <http://www.ifac.org>

IFAC Internal Controls-A Review of Recent Developments. Information Paper August 2006. Accedido desde <http://www.ifac.org>

IFAC. IAPS 1013 " Comercio Electrónico-Efectos en la Auditoria de Estados Financieros", Accedido desde <http://www.ifac.org>

SUAREZ KIMURA, ELSA B. (2005) "Auditoria y Sistemas de Control Interno: Particularidades a considerar en los Contextos Tecnológicamente Medrados" Autora:. Revista Contabilidad y Auditoria N° 22. Diciembre 2005. Instituto de Investigaciones Contables (I.I.C.). Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires. 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.

