

**17º SIMPOSIO REGIONAL DE INVESTIGACIÓN CONTABLE**  
**Instituto de Investigaciones y Estudios Contables – FCE - UNLP**

**Tema al que pertenece**  
**AUDITORIA, ASEGURAMIENTO Y COMPLIANCE**

**Título del trabajo**  
**NOVEDADES NORMATIVAS RELACIONADAS CON EL ENFOQUE DE AUDITORIA**

**ENTREGABLE PERTENECIENTE AL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN**  
**“EFECTOS DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS DE INFORMACIÓN (TI) EN EL EJERCICIO DE LOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS - LOS NUEVOS ROLES**

**Nombre de los autores**  
**Cdor. Carlos Rumitti – Cdora. Gabriela Castiglioni – Becario José Villar**

**La Plata, Noviembre 12 de 2021**

## NOVEDADES NORMATIVAS RELACIONADAS CON EL ENFOQUE DE AUDITORIA

### I. RESUMEN

La sensibilidad de los sistemas de información a las nuevas tecnologías es causal de circunstancias que impactan en la fiabilidad y relevancia de las evidencias de auditoría, en un acelerado proceso de transformación al ambiente digital. Los auditores debemos prevenir, identificar y gestionar estos efectos, especialmente cuando su irrupción no se presume como una aplicación superpuesta, sino que tiende a ser una parte central de la infraestructura de TI subyacente de la organización, como suele ser el caso de blockchain.

En esta circunstancia, el marco normativo representa el parámetro que sustenta el accionar del auditor

En el presente trabajo, se expone un resumen del tratamiento que otorgan las normas de auditoría emitidas por el IAASB de IFAC, el AICPA y en el caso argentino por la FACPCE, así como también los proyectos de revisión en curso.

**Palabras claves: evidencias digitales, Análisis de datos, blockchain,**

### II. INTRODUCCIÓN

Los organismos emisores de normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados no han permanecido ajenos a la evolución de las tecnologías y sus efectos, sin embargo, los tiempos que demanda la adecuación de las normas, exceden los ciclos en que los avances tecnológicos se producen, en ocasiones generándose un desfase entre la adaptación de los procedimientos y los respaldos normativos. Sin embargo, el enfoque “basado en principios” que aplican las normas, proporcionan un paraguas de cobertura para su aplicación, pero los avances tecnológicos y los cambios en el entorno que producen, impactan en la labor del auditor requiriendo apreciaciones particulares, como por ejemplo la mención específica a la aplicación de nuevas técnicas como la robótica, procedimientos remotos o evidencias digitales surgidas de cadenas de bloques o contratos inteligentes.

### III. NORMATIVA ACTUAL Y PROYECTO EN CURSO EN RELACIÓN CON LAS EVIDENCIAS DIGITALES.

Nos referiremos en este trabajo a las normas vigentes y proyectos en curso de: IAASB, AICPA y FACPCE.

#### **IAASB. Consejo de Normas de Auditoría y Aseguramiento.<sup>1</sup>**

El IAASB elabora normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados, estableciendo un objetivo de alta calidad y alentando la convergencia internacional. Al momento de la redacción de este artículo 135 países adoptan su aplicación.

Con respecto al AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados)<sup>2</sup>, converge actualmente con la normativa del IAASB a través del proyecto *Claridad*<sup>3</sup>.

**¿Cuál es el real alcance de las NIA vigentes con respecto a los procedimientos sustentados en TI y a las evidencias digitales?**

Las normas de auditoría emitidas por el IAASB (NIA) se refieren en varias oportunidades a cuestiones que debería considerar el auditor por el uso por parte del responsable de la tecnología de la información (TI) en sus

<sup>1</sup> IAASB. International Auditing and Assurance Standard Board. <https://www.iaasb.org>

<sup>2</sup> AICPA. Association of International Certified Professional Accountants. <https://www.aicpa.org>

<sup>3</sup> <https://www.iaasb.org/projects/clarity-iaasb-standards>

procesos, los registros y documentos electrónicos (evidencias electrónicas) que genera internamente u obtenidos de terceros, los medios de comunicación y por supuesto, en su propia documentación de auditoría.

Con el ánimo de sintetizar y exponer un resumen sobre las referencias tanto a TI como a registros y documentos electrónicos, adjuntamos al presente el ANEXO ÚNICO: REFERENCIAS A TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN, REGISTROS y DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS, de elaboración propia elaborado en base al Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, Edición 2018 emitido por el IAASB<sup>4</sup>. Realizaremos a continuación, algunos comentarios acotados en función a la extensión del trabajo, permitiendo las siguientes apreciaciones sobre:

- **La conformación del equipo del encargo**

Indican explícitamente la necesidad de incorporar integrantes con conocimientos sobre TI en el equipo del encargo. Puntualmente: NICC 1 A31, NIA 220 A12

Por su parte la NIA 240<sup>5</sup> en su apartado A35 prevé la asignación de personal calificado en TI como respuesta por parte del auditor a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude.

- **Planificación de la auditoría**

La referencia al efecto de la TI es muy genérica en la NIA 300 y lo trata en el anexo, no en el cuerpo normativo. Se refiere particularmente a que el auditor debe considerar el efecto del uso de TI en los procesos, la disposición de datos y los cambios que afecten a la entidad y particularmente a las TI. Sin embargo, el tratamiento del efecto de las TI tiene un mayor alcance que se materializa en la aplicación de otras NIA.

- **Documentación de auditoría**

La documentación de auditoría constituye el soporte de las evidencias, en este caso digitales. La norma específica, NIA 230<sup>6</sup> prescribe que la documentación de auditoría *puede registrarse...en medios electrónicos o en otros medios...* También se refiere a las comunicaciones escritas *...incluido el correo electrónico*, según el apartado A3. Este apartado es concordante los apartados #6 (b) A12 de la NIA 505<sup>7</sup>

Con respecto a los archivos de auditoría, en el apartado #6 (b) los define como *...una o más carpetas u otro medio de almacenamiento de datos físicos o electrónicos...*

Otras normas complementan el tratamiento de la documentación de auditoría<sup>8</sup> como por ejemplo: la integridad y la accesibilidad; controles sobre la confidencialidad, custodia, accesibilidad y recuperación; cambio de soporte a escaneo electrónico, que están tratados en los apartados A57, A58 y A59 de la NICC1 respectivamente.

La NIA 330<sup>9</sup>, en el apartado A63 se refiere a la forma y la extensión de la documentación de auditoría subordinándola al juicio del auditor en función a ciertas variables, entre ellas la TI utilizada.

Por último cabe aclarar que las NIA, si bien tienen un enfoque temático, deben interpretarse en su conjunto, y en este sentido son comunes e intensas las referencias cruzadas y contenidos complementarios.

---

<sup>4</sup> <https://www.iaasb.org/publications/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services-26>

<sup>5</sup> NIA 240 – responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.

<sup>6</sup> NIA 230 – Documentación de auditoría.

<sup>7</sup> NIA 505 – Confirmaciones externas

<sup>8</sup> Resulta aplicable a cualquier tipo de encargo

<sup>9</sup> NIA 330 – Respuesta del auditor a los riesgos valorados.

#### - **Utilización de TI, riesgos de incorrecciones por fraude**

La NIA 240 consigna que el auditor puede adquirir mayor evidencia si aplica técnicas asistidas por computador sobre archivos electrónicos de transacciones

Describe además, cuestiones que posibilitan la inexistencia de evidencias o que estas solo se encuentren en formato electrónico (A 43 y A44), hecho que puede facilitar cometer acciones intencionales.

En el Anexo I describe factores de riesgo de fraude que permitirían la malversación de activos o representaciones fraudulentas. Remitimos a la lectura de nuestro Anexo Único con el fin de no redundar.

Insistiendo con la interpretación en conjunto de las normas, la NIA 265<sup>10</sup> en A2 se refiere a ineficiencias de controles no reparadas por la dirección, es decir, incorrecciones que no fueron evitadas por controles relevantes de TI. La causa de la incorrección es siempre por fraude o error, por lo tanto este riesgo debe interpretarse en relación a la NIA 240.

La irrupción de nuevas tecnologías si bien puede mitigar los riesgos de fraude, también agrega nuevas metodologías para cometerlos, hecho no menor teniendo en cuenta que el más complejo para detectar por el auditor es el fraude “inteligente”.

#### - **Consideraciones para la estrategia global de auditoría**

La NIA 300 se refiere en su ANEXO en forma genérica al efecto de la TI en la definición de los procedimientos y las técnicas aplicar por el auditor. También se refiere a la necesidad de actualizar el conocimiento previo de la entidad en cuanto a TI y procesos de negocios.

La aplicación práctica de este enfoque genérico, se desarrolla en el resto de las normas, por ejemplo: NIA 230, 240, 315, 330, 500<sup>11</sup>, 505,600<sup>12</sup>, NIPA 1000<sup>13</sup>, entre otras.

#### - **Enfoque de riesgo**

Si bien el enfoque de riesgo subyace en el conjunto completo de la NIA, particularmente nos referiremos a los contenidos referidos a TI en las NIA 315 y 330.

La NIA 315 impone al auditor la obtención de conocimiento el sistema de información, incluidos los procesos de negocios...relevantes para la información financiera, indicando que los registros pueden ser manuales o electrónicos. Debe obtener conocimiento sobre los procesos relativos de TI y de la forma que beneficia o agrega riesgos al sistema de control interno relevante para la información financiera.

El tratamiento que otorga la norma a la incidencia de la TI es sumamente extenso y excede el marco de este trabajo, por lo tanto recomendamos su lectura por separado, particularmente la Guía de Aplicación.

En cuanto a la respuesta al riesgo, La NIA 330 consigna la verificación de la eficacia de los controles generales de TI como respuesta a riesgos valorados.

Es importante destacar que en el apartado A14 se refiere al momento de realización de determinados procedimientos en función a la fecha en que la información está disponible, dado que los ficheros electrónicos pueden luego borrarse o no son posibles los procedimientos. Esta es una clara demostración a la concordancia del juego de normas, a veces reiterativo como en este caso, que la advertencia se repite en los apartados A12 y A14 de la NIA 500 (Ver Anexo Único).

---

<sup>10</sup> NIA 265 – Comunicación de las deficiencias del control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.

<sup>11</sup> NIA 500 – Evidencias de auditoría.

<sup>12</sup> NIA 600 – Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).

<sup>13</sup> NIPA 1000 – Consideraciones especiales de la auditoría de instrumentos financieros.

- **Evidencias de auditoría**

- La NIA 500 es extremadamente escueta en cuanto al tratamiento de las evidencias digitales. Nos referiremos expresamente al proyecto de reforma en curso.

- **Grupos económicos**

La NIA 600 agrega como ejemplo en su Anexo 2 algunas circunstancias en las que el grupo del encargo debe obtener conocimiento sobre *“Un sistema centralizado de tecnología de la información sujeto a los mismos controles generales de la tecnología de la información para todo o parte del grupo”* y las *“Actividades de control dentro del sistema de tecnología de la información común a todos o algunos componentes”*. Por último, se refiere al *...modelo de organización de la tecnología de la información para la consolidación*

El tratamiento en la norma es un tanto limitado, dado que solo se refiere a una toma de conocimiento, debiendo recurrirse a los otros componentes de las NIA citados para intentar una evaluación adecuada de TI del grupo.

La aplicación de nuevas tecnologías implica posibilidades de mejora en cuanto a la eficacia del control interno de TI, disperso y no necesariamente concordante en el grupo, a través de la utilización de cadenas de bloques, pero también nuevos riesgos específicos. A nuestro criterio requiere una revisión para adecuar los requisitos de la norma incluyendo “algo más” que la obtención de conocimiento, como por ejemplo la evaluación del control de interno de TI, la posible diferencia de los umbrales de riesgo asumidos por los integrantes del grupo, entre otras.

- **Caso particular, NIA 540 (Revisada)**

La NIA 540 (Revisada), cuyo pronunciamiento final es de 2018, entró en vigencia para ejercicios iniciados a partir del 15 de diciembre de 2019.

Esta norma agrega en su Guía de Aplicación algunos requisitos y advertencias para al auditor que trataremos sintéticamente.

La primera de ellas es la necesidad de comprensión de las TI utilizadas por el modelo de la dirección para realizar las estimaciones contables dispuesto en el apartado A14.

En dos oportunidades se refiere al manejo de grandes volúmenes de datos (apartados A30 y A44), referencia concordante con los efectos no deseados de Big Data, dado que los grandes volúmenes pueden resultar contraproducentes y dificultar la selección de los datos relevantes para el objetivo.

El apartado A52, si bien sintético, hace referencia a los controles generales y de aplicación, terminología de TI que vemos positivo que se comience a generalizar en las normas, y agrega un listado de riesgos posibles, proporcionando al auditor una base para la planificación. También una guía para la elaboración de un check list para la revisión.

Por último nos referiremos al apartado A88, referido a situaciones en que los procedimientos sustantivos por si solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Esto puede suceder cuando se procesan grandes volúmenes, se utilizan métodos complejos o ambos a la vez. En estos casos, la verificación de la eficacia de los controles de TI es inexorable.

- **Organizaciones de servicios**

La NIA 402<sup>14</sup> se refiere a la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los controles relevantes para la información financiera cuando parte de ella ha sido procesada por una entidad prestadora, es decir, fuera del alcance de evaluación del control interno de la entidad usuaria.

---

<sup>14</sup> NIA 402 – Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.

El auditor puede subsanar esta limitación basándose en un Informe de Aseguramiento Sobre los Controles de una Organización de Servicios, emitido de acuerdo a la NIEA 3402<sup>15</sup>.

Es un tema de desarrollo extenso, que excede el marco de este trabajo, remitimos a la normativa citada para su ampliación.

Se observa claramente en la síntesis que precede, el enfoque basado en principios de las NIA, que se enfoca a describir situaciones que deben ser consideradas por el auditor, en función a los riesgos potenciales de generar incorrecciones por error o fraude en la información financiera.

No incluyen referencias a técnicas ni tecnologías de uso actual por las firmas de auditoría, menos aún a los riesgos específicos de la utilización por parte de las entidades big data, cadenas de bloques, contratos inteligentes, procedimientos remotos u otros, y sus efectos en el control interno.

La necesidad de aggiornamiento de las NIA ha sido comprendida e impulsada por el IAASB

### IAASB – Revisión de la Norma Internacional de Auditoría 500<sup>16</sup>

El texto de la NIA 500, salvo las modificaciones como parte del proyecto de revisión de la NIA 540, permanece inalterable desde su vigencia para ejercicios iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

En septiembre de 2016 el IAASB emitió una *“Solicitud de información para explorar el uso creciente de la tecnología en la auditoría, con enfoque en los datos. Analítica”*<sup>17</sup> La intención era obtener la opinión de las partes interesadas al respecto. Recibió más de 55 cartas con recomendaciones.

Con esa información, IAASB publicó en enero de 2018 una declaración de retroalimentación *“Explorando el creciente uso de la tecnología en la auditoría, con un enfoque en el análisis de datos.”*<sup>18</sup>

Algunas conclusiones expuestas en la retroalimentación:

- Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) no están "rotas" y deben permanecer basadas en principios, *“pero deben reflejar la era digital en la orientación de la aplicación”*.
- Establecimiento de normas, el IAASB primero debe considerar un proyecto para *enmendar la NIA 500, Evidencia de auditoría*.
- Aplicar el escepticismo profesional cuando se utiliza el análisis de datos es importante
- Relevancia y fiabilidad de los datos al momento de aplicar analítica.

Con el evaluar la relación de las pruebas de auditoría y la tecnología elaborar recomendaciones posibles al respecto, el IAASB creó el Grupo de Trabajo Pruebas de Auditoría (GTCA) en enero de 2019, que elaboró una lista que incluía tres temas fundamentales que impactaron en las pruebas de auditoría<sup>19</sup>:

- Cambios en la fuente de información y en la forma de procesar, comunicar y utilizar la información;
- La continua evolución de la tecnología; y
- El ejercicio del escepticismo profesional.

<sup>15</sup> NIEA 3402 – Encargos de aseguramiento distintos de auditoría o de la revisión de información financiera histórica. Informe de Aseguramiento Sobre los Controles de una Organización de Servicios.

<sup>16</sup> Para acceder al proyecto: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/audit-evidence>

<sup>17</sup> <https://www.iaasb.org/publications/exploring-growing-use-technology-audit-focus-data-analytics>

<sup>18</sup> <https://www.iaasb.org/publications/feedback-statement-exploring-growing-use-technology-audit-focus-data-analytics>

<sup>19</sup> Fuente de la enumeración y gráfico: IAASB Approved-IAASB-Audit-Evidence-Project-Proposal

Luego de otras consultas<sup>20</sup>, el IAASB en diciembre de 2020 lanza la propuesta de este proyecto, sobre las siguientes bases:

- Modernizar la NIA 500 para que se adapte al entorno empresarial y de auditoría actual que refleje mejor la era digital.
- Mantener un enfoque basado en principios que contribuya a que la norma sea escalable.
- La intención no es ser prescriptivo con respecto al uso de la tecnología, Sino incluir material de aplicación para demostrar como los principios pueden aplicarse cuando la tecnología está involucrada.
- Pretende aclarar:
  - o Efectos en las fuentes información (P.Ej: Big Data).
  - o Uso de herramientas y técnicas automatizadas, aunque no abordará como diseñar realizar procedimientos (Probablemente por instructivos)
- Categorización de procedimientos cuando se usa tecnología:
  - o Qué lugar ocupará...*inspección, observación, investigación...*
  - o Naturaleza: Evaluación de riesgo, procedimientos de auditoría posteriores, pruebas de controles... o mixtos? (No solo por uso de tecnología)

IAASB prevé la aprobación de la norma para el mes de junio de 2023, el borrador de consulta estará disponible recién en septiembre de 2022.

### **AICPA. Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados**

La SAS<sup>21</sup> 142 Audit Evidence, fue publicada en julio de 2020 por la Junta de Normas de Auditoría (ASB)<sup>22</sup> del AICPA. Esta Declaración de Normas de Auditoría, sustituye la sección AU-C 500 *Evidencia de auditoría* y modifica otras secciones de la SAS 122 (*Declaraciones sobre normas de auditoría: Carificación y Recodificación*<sup>23</sup>), por ejemplo:

SAS No. 122, secciones enmendadas<sup>24</sup>:

- **Sección 200**, Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas [AICPA, Professional Estándares, AU-C sec. 200]

- **Se**

**cción 230**, Documentación de auditoría [AICPA, Normas profesionales, AU-C sec. 230]

- **Sección 315**, Comprensión de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de error material [AICPA, estándares profesionales, AU-C sec. 315]

- **Sección 330**, Realización de procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos evaluados y evaluación la Evidencia de Auditoría [AICPA, Normas Profesionales, AU-C sec. 330]

<sup>20</sup> Pueden obtenerse del proyecto, referencia 16.

<sup>21</sup> Statement on Auditing Standard: Evidencias de Auditoría. <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/jul/audit-evidence-standard-enables-technology-aided-audit-procedures.html>

<sup>22</sup> Auditing Standards Board, por sus siglas en inglés.

<sup>23</sup> En virtud al proyecto Claridad, las AU-C son recodificadas estableciéndose una equivalencia con las NIA. Nótese que los números de sección son coincidentes con la NIA.

<sup>24</sup> SAS 142 – La traducción es nuestra.

- **Sección 501**, Evidencia de auditoría - Consideraciones específicas para elementos seleccionados [AICPA, Estándares profesionales, AU-C sec. 501]
- **Sección 530**, Muestreo de auditoría [AICPA, Normas profesionales, AU-C sec. 530]
- **Sección 540**, Auditoría de estimaciones contables, incluidas las estimaciones contables del valor razonable, y divulgaciones relacionadas [AICPA, estándares profesionales, AU-C sec. 540]

La interpretación, igual que en el caso de las NIA, es integrada.

Con la SAS 142 la ASB pretende la incorporación en los cuerpos normativos de los efectos del uso de la tecnología, el cambio en el uso de fuentes de información con su impacto en su relevancia y fiabilidad y la necesidad de la aplicación del escepticismo profesional. Los mismos objetivos que impulsan la modificación de la NIA 500 del IAASB.

Sí, reconoce el uso de herramientas y técnicas automatizadas como el análisis de datos de auditoría, inteligencia artificial y herramientas de observación remota para obtener evidencia de auditoría.

Con respecto al análisis de datos, existían antecedentes. A fines de 2017 la ASB había lanzado la *Guía para el análisis de datos de auditoría*.

No realizaremos un análisis de las modificaciones y referencias a TI en cada una de las secciones, pero si nos detendremos en la AU-C 500 Evidencias de auditoría. En el cuadro que sigue resaltamos los párrafos más significativos, obtenidos de la SAS 142. La traducción es nuestra.

Apartado AU-C 500	Texto	Comentarios	Equivalencia NIA:
A4	<p>Por ejemplo, <b>el auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas</b> con el fin de planificar o realizar la auditoría, como el análisis de datos de auditoría. <b>El análisis de datos se describe como el análisis de patrones, la identificación de anomalías o la extracción de otra información útil en los datos subyacentes o relacionados con el tema de una auditoría a través del análisis, el modelado o la visualización. Ejemplos de otras herramientas y técnicas automatizadas son la inteligencia artificial, el aprendizaje automático, las herramientas de observación remota y la automatización de procesos robóticos</b></p>	<p>Incluye como ejemplos tecnologías de vanguardia... la inteligencia artificial, el aprendizaje automático, las herramientas de observación remota y la automatización de procesos robóticos</p>	<p>Sólo referencias a técnicas asistidas por computador. Las NIA no mencionan las tecnologías citadas.</p>
A11	<p>La información que se utilizará como evidencia de auditoría puede adoptar</p>	<p>Hace referencia a la concepción del documento digital. Evidencias que solo</p>	<p>Las NIA hacen referencias a los formatos de las evidencias en varias</p>



	<p>diferentes formas, lo que influye en la naturaleza de los procedimientos de auditoría que pueden ser necesarios para obtener o evaluar la información. <b>Las diferentes formas de información, individualmente o en combinación, incluyen: información electrónica, que incluye documentos obtenidos en forma documental electrónica (por ejemplo, una versión escaneada de un contrato de venta ejecutado o una confirmación electrónica).</b></p> <p>- <b>datos almacenados en el sistema informático de la entidad u obtenidos electrónicamente de una fuente de información externa.</b> Dichos datos pueden introducirse manualmente en el sistema o pueden generarse electrónicamente <b>(por ejemplo, una interfaz de datos electrónicos entre la entidad y una organización de servicios).</b></p>	<p>existen en forma digital, otras que se transforman de papel a digital e incluso interfaces.</p>	<p>ocasiones. A modo de ejemplo Apartados A3 de la NIA 230; A43 y A55 de la NIA 240; A59 de la NICC1.</p>
A18	<p>En determinadas circunstancias, la fuente de información puede ser una combinación de la dirección y partes externas.</p> <p><b>Por ejemplo, si una entidad desarrolla un libro mayor distribuido para capturar sus transacciones, puede haber pocas o muchas otras partes externas que participen en las transacciones y contribuyan a la información incluida en el libro mayor distribuido.</b></p> <p><b>Por lo tanto, la fuente de información incluida en el</b></p>	<p>Con la denominación “libro mayor distribuido” se refiere a blockchain</p>	<p>No hay referencias a blockchain actualmente en la NIA</p>

	<p><b>libro mayor distribuido no es únicamente la administración, sino también las partes externas. En tales circunstancias, el auditor ejerce su juicio profesional para evaluar la relevancia y confiabilidad de la información obtenida del libro mayor distribuido para ser utilizada como evidencia de auditoría.</b></p>		
A	<p>Cierta información que se utilizará como evidencia de auditoría puede tener relevancia directa para una afirmación del estado financiero, <b>pero puede no ser relevante para todas las afirmaciones:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La inspección de un documento que constituye un instrumento financiero, como una acción, un bono o una copia digital de una hipoteca, <b>puede proporcionar evidencia de auditoría relevante sobre la existencia, pero no necesariamente proporcionar evidencia de auditoría sobre propiedad o valoración.</b></li> </ul>	<p>Establece el alcance sobre los elementos de juicio que proporciona la evidencia digital.</p>	<p>Existe equivalencia en las NIA. El apartado A15 de la NIA 500 establece que: Algunos documentos constituyen, directamente, evidencia de auditoría sobre la existencia de un activo; por ejemplo, un documento que sea un instrumento financiero, como una acción o un bono. Es posible que la inspección de dichos documentos no proporcione necesariamente evidencia de auditoría sobre su propiedad o su valor. Adicionalmente, la inspección de un contrato ejecutado puede proporcionar evidencia de auditoría relevante con respecto a la aplicación de las políticas contables por la entidad, como el reconocimiento de ingresos. NOTA: El término "documento" incluye los digitales, resulta entonces un principio aplicable.</p>
A28	<p><b>Cuando la información se ha transformado de su medio original</b> (por ejemplo, documentos que han sido filmados, digitalizados o transformados a formato</p>	<p>El apartado se refiere a la fiabilidad de la documentación cuando su medio original es físico y ha sido transferida por la entidad a otro tipo de soporte. Por</p>	<p>Las NIA no se refieren específicamente a este procedimiento. Sí, advierten en el apartado A12 de la NIA 500 que los procedimientos de auditoría pueden verse</p>

	<p>electrónico), <b>la confiabilidad de esa información puede depender de los controles sobre la transformación y el mantenimiento de la información</b></p> <p>En algunas situaciones, el auditor puede determinar que se necesitan <b>procedimientos de auditoría adicionales para abordar la confiabilidad</b> (por ejemplo, inspeccionar los documentos originales subyacentes para validar la autenticidad de la información en forma electrónica).</p> <p><b>En otras situaciones, el auditor puede determinar que es necesario probar los controles sobre la transformación y el mantenimiento de la información</b></p>	<p>ejemplo, documentos que respaldan operaciones, que luego por razones de practicidad u otras se digitalizan y luego destruyen, quedando solo el soporte digital. Esa es la situación que plantea la norma y por la que se refiere a la evaluación y prueba de controles sobre la transformación como medio de verificar la confiabilidad de la documentación.</p>	<p>afectados porque <i>"...ciertos documentos fuente, como órdenes de compra y facturas, existan sólo en formato electrónico, cuando la entidad utilizacomercio electrónico, o que se descarten tras ser escaneados, cuando la entidad utiliza sistemas de procesamiento de imágenes para facilitar el almacenamiento y la consulta"</i></p>
A29	<p>De manera similar, cuando una cantidad significativa de información se inicia, registra, procesa o informa electrónicamente, <b>la información que se utilizará como evidencia de auditoría puede estar disponible solo en forma electrónica.</b></p> <p>En tales casos, <b>la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría generalmente depende de la efectividad de los controles sobre su exactitud e integridad.</b></p> <p>Además, la posibilidad de que se produzca una iniciación o alteración inadecuada de la información y no se detecte puede ser mayor si la información se inicia, registra, procesa o informa solo en forma electrónica, y los controles adecuados no</p>	<p>El criterio taxativo de la norma es acertado en este punto. Cuando se verifica esta circunstancia, depende de la eficacia de los controles sobre su exactitud e integridad. Ponemos énfasis en los controles de TI, tanto generales como de aplicación, que son parte integrante y significativa del control interno.</p>	<p>Concordante con este criterio, la NIA 315(Revisada) incluye en su Anexo: Riesgos relevantes para una información financiera fiable. Nueva tecnología. <i>La incorporación de nuevas tecnologías a los procesos productivos o a los sistemas de información puede cambiar el riesgo asociado al control interno.</i></p>

	funcionan de manera eficaz.		
A48	Alguna información puede estar disponible solo en forma electrónica o <b>solo en ciertos momentos o períodos en el tiempo</b> , lo que puede afectar la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría que se realizarán.	Oportunidad de realizar los procedimientos	Concordante, apartado A14 de la NIA 330: <i>"Momento de realización de los procedimientos. La fecha en que la información relevante está disponible (por ejemplo, los ficheros electrónicos pueden posteriormente borrarse o los procedimientos que se quieren observar tienen lugar sólo en ciertos momentos)"</i>
A49	<b>Cierta información electrónica puede destruirse o eliminarse después de un período de tiempo específico (por ejemplo, si los archivos se modifican y los archivos de respaldo no existen).</b> En consecuencia, <b>como resultado de las políticas de retención de datos de la entidad, el auditor puede encontrar necesario solicitar la retención de cierta información para el desempeño de los procedimientos de auditoría</b> en un momento posterior o para realizar los procedimientos de auditoría en un momento en que la información está disponible	Conservación de la fuente de la información electrónica por parte del auditado.	Concordante, apartado A14 de la NIA 500: <i>"Determinada información electrónica puede no ser recuperable tras un periodo de tiempo específico; por ejemplo, si los archivos han cambiado y si no existencopias de seguridad. Por consiguiente, el auditor puede considerar necesario, como consecuencia de las políticas de conservación de datos de la entidad, solicitar la conservación de cierta información para su revisión o aplicar procedimientos de auditoría en el momento en el que la información está disponible"</i>
A50	Alguna información electrónica (por ejemplo, registros mantenidos en un libro mayor distribuido, como una cadena de bloques) <b>está disponible de forma continua durante la auditoría.</b> En tales casos, los auditores pueden desarrollar procedimientos de auditoría utilizando herramientas y técnicas automatizadas para obtener	La referencia a cadena de bloques actualiza el contenido de la norma. Cabe aclarar que si bien el uso de una cadena de bloques facilita el control en tiempo real, también es posible aunque no se utilice blockchain.	Las NIA no contienen una equivalencia puntual con este apartado, pero si referencias a la aplicación de técnicas automatizadas, que por su extensión no incluimos (las cita en 12 oportunidades) que serían aplicables independientemente que el almacenamiento se aloje en

	información sobre transacciones en <b>tiempo real</b> .		una cadena de bloques.
A51	Inspección. La inspección implica un examen (estar físicamente presente o usar herramientas de observación remota) de un activo o un examen de registros o documentos, ya sean internos o externos o en forma impresa, electrónica u otros medios. Un ejemplo de inspección usada como prueba de controles es la inspección de registros, usando técnicas manuales o automatizadas, para evidencia de autorización. <b>Un ejemplo de una técnica automatizada para la inspección es el uso de programas de reconocimiento de texto para examinar grandes cantidades de documentos, como contratos, para identificar elementos para mayor consideración de auditoría.</b>	Lo novedoso es la mención a productos que permiten el análisis de datos no estructurados.	No ha mención similar en las NIA, pero a nuestro criterio queda incluido en la definición de “ <i>Técnicas de auditoría asistidas por ordenador (TAAO) (CAATs, Computer-assisted audit techniques)</i> — <i>Aplicaciones de los procedimientos de auditoría utilizando el ordenador como una herramienta de auditoría (también llamadas TAAO)</i> ” disponible en el glosario del Manual de Pronunciamientos Internacionales del IAASB ya citado..

Como se puede observar, se establecen algunas semejanzas entre los cuerpos normativos, con la incorporación por parte de la ASB de referencias a tecnologías más recientes. Se espera que las modificaciones a introducir por el IAASB a la NIA 500 incluyan también estas situaciones.

De todos modos, el enfoque basado en principios de las normas no se altera.

Por último, el SAS 142 estará vigente para ejercicios que terminan el o después del 15 de diciembre de 2022.

#### **ARGENTINA. FACPCE. Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.**

En Argentina, en virtud al Acta de Tucumán del año 2013, el esquema normativo de auditoría se compone de dos juegos de normas.

Uno de ellos aplicable para entes comprendidos en la Resolución Técnica N° 26 (FACPCE) para los que debe aplicarse la Resolución Técnica N° 32 (FACPCE). En este caso, se adoptan las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) del IAASB. Al respecto, para consulta sobre su aplicación efectiva remitimos a las Circulares de adopción emitidas por la FACPCE<sup>25</sup>.

Es decir, para quienes se encuadren en la situación descrita, es de aplicación en temas de tecnología y evidencias digitales lo expuesto precedentemente con respecto a las NIA.

<sup>25</sup> [https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index\\_argentina.php?c=1&sc=105](https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=105)

Para el resto de las entidades sujetas a auditoría en nuestro país<sup>26</sup>, se aplica la resolución Técnica N° 37 de FACPCE, bajo el esquema “normas locales”.

Con fecha 28 de septiembre de 2021, la FACPCE emitió la Resolución Técnica N° 53<sup>27</sup>, mediante la que se sustituye el texto de la Resolución Técnica N° 37 actual, con vigencia para encargos cuyo objeto sean estados contables a partir del 1° de enero de 2022 inclusive y los períodos intermedios referidos a tales ejercicios.

A continuación haremos un breve análisis de las referencias a TI, registros y documentos digitales incluidos en el nuevo texto de la Resolución Técnica N° 37. En esta oportunidad nos referiremos todas las menciones incluidas en la norma, no solo a las referentes a encargos de auditoría.

Referencia	Texto de la norma	Comentario
III.A.i.3.5.	<b>Encargos de auditoría</b> Obtener un conocimiento del control interno relevante para la auditoría... <b>El conocimiento del control interno incluye el modo en que el ente ha respondido a los riesgos derivados de la tecnología de la información.</b> Si el ente utilizase una <b>organización de servicios</b> , es necesario considerar la obtención de un conocimiento del control interno en relación con dicha <b>organización de servicios</b> relevante para la auditoría...	Se incluyó específicamente la obtención de conocimiento acerca del control interno de TI. En esta etapa, se refiere a <b>diseño e implementación</b> , como clara y específicamente a continuación expresa la norma:  3.5.1. Relevar el control interno pertinente a su examen, <b>incluyendo los aspectos relacionados con la tecnología de la información.</b>  3.5.2. Evaluar el <b>diseño</b> de dichos controles.  3.5.3. Determinar si se han <b>implementado</b> , mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada ante el personal de la entidad.
IV.i.2.6.10.	<b>Encargo de Revisión.</b> Indagar a la dirección acerca de <b>si hubo implementación de innovaciones en procesos de tecnología de la información, registros electrónicos o utilización de organizaciones de servicios</b> , que pudieran tener efectos significativos sobre la información contable.	La referencia se incluyó porque los cambios pueden implementarse y comenzar a operar durante el trimestre, requiriendo la actualización del conocimiento acumulado de los auditores.
V.A.14	<b>Otros Encargos de Aseguramiento en General</b> En los encargos de aseguramiento del presente capítulo, la materia objeto de análisis o evaluación puede adoptar muchas formas, entre ellas: ..... <b>14.4. Sistemas de control interno referentes a tecnología de información de una entidad.</b>  <b>14.5. Sistemas de control interno de</b>	Los agregados (14.4 y 14.5) son significativos y expresan en forma explícita la ejecución de encargos de aseguramiento sobre cierta materia que en la norma actual no se explicaba. Sin embargo, el enfoque no los excluía y a nuestro criterio incluía en forma explícita. Con respecto a 14.5, se refiere expresamente a informes tipo SOC <sup>28</sup> 2 y SOC 3, correspondientes a informes sobre los controles de una organización de servicios que prestan otros servicios además de los referidos a información financiera incluidos en IV.C de la

<sup>26</sup> Por la extensión de este trabajo solo nos referimos a sector privado.

<sup>27</sup> Acceso a la resolución: [https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index\\_argentina.php?c=1&sc=1](https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1)

<sup>28</sup> SOC: Service Organization Control. Controles de organización de servicios. Referencia normativa: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/fssae-no-18.pdf&clen=978708&chunk=true>

	<b>tecnología de la información referentes a seguridad, disponibilidad, integridad de procesos, confidencialidad y privacidad de la información, implementados u operando en organizaciones prestadoras de servicios informáticos en forma remota a entidades usuarias</b>	resolución.
II.C.3	En todos los casos en que el nombre de un contador se encuentre vinculado con la información objeto del encargo, debe quedar en evidencia, en todas sus páginas, la relación que con ellos tiene el citado contador. Para ello, el contador alternativamente realizará una o más de las siguientes acciones: (i) firmar o inicialar todas las hojas de la información objeto del encargo; <b>(ii) identificar la información objeto del encargo de manera electrónica de probada seguridad.</b>	Vinculación por medios seguros de la documentación sobre la que se emite la actuación profesional.
II.B.4.3.	Documentación del encargo El contador conservará, en un <b>soporte adecuado a las circunstancias</b> y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, la documentación de su trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los <i>estados contables</i> o de la información objeto del encargo, firmada por el representante legal del ente al que tales <i>estados contables</i> o información correspondan.	Se suplantó la denominación “papeles de trabajo” por “documentación <sup>29</sup> del encargo”. El concepto “documento” incluye el electrónico. <b>Soporte adecuado a las circunstancias</b> , es una expresión genérica que incluye los soportes distintos de papel.  El término <b>soporte</b> se utilizó para Informes de Cumplimiento con el mismo fin.
VIII.i.4	<b>Informes de Cumplimiento</b> El objeto del encargo es normalmente información del ente contenida en <b>algún medio de soporte</b> , preparada por la <i>dirección</i> del ente, y que debe ser apropiadamente identificada por el contador en su informe.	

Como se observa, la modificación a la norma actual introduce especificaciones con respecto al desarrollo de los encargos, concretamente la evaluación del sistema de control especificando TI y definiendo claramente los tres momentos de evaluación de controles. A saber, en III.A.i.3.5.2. diseño, en III.A.i.3.5.3. implementación y en III.A.i.3.8.1. pruebas de cumplimiento para verificar su eficacia operativa en caso que haya decidido depositar su confianza en los controles. La reforma de la norma explicita y enfatiza el enfoque de riesgo.

Otro tema a destacar de la reforma en cuanto a TI, son los encargos expuestos en IV.A.14.4 y IV.A.14.5 mencionados. Estos encargos no se exponen de esta forma en las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) del IAASB, pero por su carácter genérico se entienden incluidos en la NIEA 3000.

<sup>29</sup> Documento, concepto más amplio que incluye los digitales.

#### IV. CONCLUSIONES

A nuestro criterio, los organismos internacionales emisores de normas como el IAASB de IFAC y el AICPA han reaccionado a la necesidad de adecuar las normativas de auditoría, pero no con la celeridad requerida. Reafirmando nuestro planteo inicial, los ciclos en que la tecnología evoluciona e impacta en el control interno y los sistemas de información de las organizaciones, modificando la esencia de sus sistemas de información, son mucho más cortos que las adecuaciones normativas.

No es sencillo para los emisores adecuarse a estos requerimientos, es importante tener en cuenta que posibilidades tienen de hacerlo de acuerdo al proceso de emisión de normas. Nótese que IAASB ha iniciado las consultas para la modificación de la NIA 500 en septiembre de 2016 y prevé su aprobación para junio de 2023, siete años después... y aún falta sumarle el período de difusión hasta su vigencia. Considerando cuestiones históricas podría a partir de diciembre de 2023.

Un método posible para salvar en cierto modo esta dificultad, teniendo en cuenta que los organismos emisores han decidido mantener el enfoque basado en principios de las normas, es decir...*norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta*<sup>30</sup>, podría ser la emisión de material de apoyo bajo la forma de circulares, instrucciones, interpretaciones, u otros pronunciamientos que brinden información de detalle o constituyan guías de aplicación, obligatorias o indicativas. De esta forma, se brindaría a la profesión herramientas para contar con puntos de referencia al momento de definir los enfoques y procedimientos a aplicar.

Por delante, u n largo camino de actualización y aprendizaje a recorrer

#### V. BIBLIOGRAFÍA

- Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, Edición 2018 emitido por el IAASB. <https://www.iaasb.org/publications/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services-26>
- IAASB. Proyecto Claridad. <https://www.iaasb.org/projects/clarity-iaasb-standards>
- IAASB: revisión de la NIA 500. <https://www.iaasb.org/publications/exploring-growing-use-technology-audit-focus-data-analytics>
- IAASB: "Solicitud de información para explorar el uso creciente de la tecnología en la auditoría, con enfoque en los datos. Analítica". <https://www.iaasb.org/consultations-projects/audit-evidence>
- IAASB: "Explorando el creciente uso de la tecnología en la auditoría, con un enfoque en el análisis de datos. [https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index\\_argentina.php?c=1&sc=105](https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=105)
- 
- Statement on Auditing Standard: Evidencias de Auditoría. <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/jul/audit-evidence-standard-enables-technology-aided-audit-procedures.html>
- FACPCE. Circulares de Adopción [https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index\\_argentina.php?c=1&sc=105](https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=105)
- FACPCE. Resolución Técnica N° 53. [https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index\\_argentina.php?c=1&sc=1](https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1)

---

<sup>30</sup> Principio, diccionario de la Real Academia española.



- SOC: Service Organization Control. Controles de organización de servicios. Referencia normativa: <https://3a2f2fus.aicpa.org/content/2fdam/2faicpa/2fresearch/2fstandards/2fauditattest/2fdownloadabledocuments/2fssae-no-18.pdf&clen=978708&chunk=true>

ANEXO ÚNICO - REFERENCIAS A TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN, REGISTROS Y DOCUMENTOS ELETRÓNICOS.		
Norma	Objeto	Dispone:
GLOSARIO	<p><i>Controles de acceso</i>—Procedimientos diseñados para restringir el acceso a terminales, programas y datos electrónicos (on-line).</p> <p><i>Archivo de auditoría</i>—Una o más carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o electrónicos, que contienen los registros que conforman la documentación de auditoría correspondiente a un encargo específico.</p> <p><i>Confirmación externa</i>—Evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio</p>	
NICC1 A11	Las manifestaciones escritas pueden hacerse en formato papel o en formato electrónico.	
NICC 1 A31	Equipo del encargo. Determinación del nivel de supervisión que se requiere <i>...el conocimiento técnico y la especialización del equipo del encargo, incluido el conocimiento de la tecnología de la información relevante.</i>	
NICC1 A57	<p>Independientemente de si la documentación del encargo está en papel, formato electrónico o en otro soporte, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de los datos subyacentes pueden verse comprometidas si la documentación se puede modificar, ampliar o borrar sin el conocimiento de la firma de auditoría, o si se puede extraviar o dañar de manera definitiva. En consecuencia, la firma de auditoría, al diseñar e implementar los controles para impedir una modificación no autorizada o la pérdida de la documentación de un encargo puede incluir aquellos que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● permitan la determinación de la fecha en la que se creó, modificó o revisó la documentación del encargo, así como la persona que lo hizo;</li> <li>● protejan la integridad de la información en todas las etapas del encargo, en especial cuando la información se comparta dentro del equipo del encargo o se transmita a terceros a través de internet;</li> <li>● impidan cambios no autorizados en la documentación del encargo; y</li> <li>● permitan el acceso a la documentación del encargo por parte del equipo del encargo, así como de otras personas autorizadas cuando resulte necesario para que puedan cumplir adecuadamente sus responsabilidades.</li> </ul>	
NICC1 A58	<p>Los controles que la firma de auditoría diseñe e implemente para preservar la confidencialidad, la custodia, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos podrán incluir los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● La utilización de una clave de acceso por parte de los miembros del equipo del encargo para restringir a los usuarios autorizados el acceso a la documentación electrónica de un encargo.</li> <li>● Rutinas adecuadas de realización de copias de seguridad de la documentación electrónica del encargo en las etapas que resulten pertinentes.</li> <li>● Procedimientos para distribuir adecuadamente la documentación del encargo a los miembros del equipo al inicio del encargo, para procesarla durante el encargo y para recopilarla al final del encargo.</li> </ul>	

<p>NICC1 A59</p> <p>NICC1 A62</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Procedimientos para restringir el acceso a la documentación del encargo en formato impreso, así como para asegurar su adecuada distribución y su archivo confidencial.</li> </ul> <p>Por razones prácticas, la documentación original en formato papel puede ser escaneada electrónicamente para su inclusión en los archivos del encargo. En tal caso, los procedimientos de la firma de auditoría diseñados para preservarla confidencialidad, custodia, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación pueden incluir ...</p> <p>Los procedimientos adoptados por una firma de auditoría para la conservación de la documentación de los encargos incluirán aquellos que permitan cumplirlos requerimientos del apartado 47 durante el plazo de conservación, porejemplo, para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• permitir la recuperación y el acceso a la documentación de los encargos durante el plazo de conservación, en especial en el caso de la documentación electrónica, ya que la tecnología utilizada puede actualizarse o cambiar con el paso del tiempo</li> </ul>
<p>NIA 220 A12</p>	<p>Equipo del encargo. Competencia y capacidad apropiada- <i>Su especialización técnica, incluida la relativa a la tecnología de la información relevante y a áreas especializadas de contabilidad o auditoría.</i></p>
<p>NIA 230 #6 (b)</p> <p>NIA 230 A3</p>	<p>DEFINICIONES: Archivo de auditoría: una o más carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o electrónicos, que contienen los registros que conforman la documentación de auditoría correspondiente a un encargo específico.</p> <p>La documentación de auditoría puede registrarse en papel, en medios electrónicos o en otros medios. Algunos ejemplos de documentación de auditoría son:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Comunicaciones escritas (incluido el correo electrónico) sobre cuestiones significativas.</li> </ul>
<p>IA 240 A35</p> <p>NIA 240 A38</p> <p>NIA 240 A43</p> <p>NIA 240 A44</p>	<p>Respuesta a los riesgos de fraude. Asignación de personal calificado.</p> <p><i>El auditor puede responder a los riesgos identificados de incorrección material debida a fraude mediante, por ejemplo, la asignación adicional de otras personas con cualificación y conocimientos especializados, tales como expertos legales y en tecnologías de la información, o asignando al encargo personas más experimentadas</i></p> <p>Respuesta del auditor. Riesgos por incorrección debida a fraude.</p> <p>Puede adquirir más importancia la observación o inspección física de determinados activos, o el auditor puede decidir utilizar técnicas de auditoría asistidas por ordenador para obtener más evidencia sobre los datos registrados en cuentas significativas o en archivos electrónicos de transacciones.</p> <p>Elusión de controles <i>Además, en el caso de que se utilicen tecnologías de la información para transferencia automática de la información, puede haber escasa o nula evidencia visible de dicha intervención en los sistemas de información</i></p> <p>Las características de los asientos en el libro diario y otros ajustes fraudulentos. <i>En el caso de que se utilicen tecnologías de la información en el proceso de información financiera, es posible que los asientos en el libro diario y otros ajustes sólo existan en formato electrónico</i></p> <p>Estructura organizativa compleja o inestable. Factores de riesgo.</p>

NIA 240 ANEXO I	<p><i>Unas tasas de rotación elevadas o una selección ineficaz de empleados de contabilidad, de tecnología de la información o de la función de auditoría interna</i></p> <p>Control inadecuado sobre los activos</p> <p><i>Una comprensión inadecuada por la dirección de las tecnologías de la información, lo que permite a los empleados de tecnologías de la información realizar una apropiación indebida</i></p>
NIA 240 ANEXO I	<p>RECONOCIMIENTO DE INGRESOS. En situaciones en las que las transacciones generadoras de ingresos se inicien, procesen y registren electrónicamente, verificar los controles para determinar si proporcionan la seguridad de que las transacciones generadoras de ingresos registradas han ocurrido y se han registrado adecuadamente</p> <p>EVIDENCIA CONTRADICTORIA. Evidencia electrónica no disponible o pérdida de ella, cuando ello resulte incongruente con las prácticas o políticas de conservación de registros de la entidad.</p> <p>RELACIÓN DIFÍCIL O INUSUAL DE AUDITOR CON LA DIRECCIÓN. Falta de disposición para facilitar al auditor el acceso a los archivos electrónicos clave para realizar pruebas sobre ellos mediante técnicas de auditoría asistidas por ordenador.</p>
NIA 265 A2	<p>Ineficiencias de controles no reparadas por la dirección. <i>... por ejemplo, incorrecciones que no fueron evitadas por los controles relevantes de las tecnologías de la información (TI).</i></p>
NIA 300 ANEXO	<p>Consideraciones para la estrategia global de auditoría <i>El efecto de las tecnologías de la información en los procedimientos de auditoría, incluida la disponibilidad de datos y la utilización prevista de técnicas de auditoría asistidas por ordenador.</i></p> <p>Conocimiento obtenido en encargos previos <i>Los cambios significativos que afecten a la entidad, incluidos los cambios en las tecnologías de la información y en los procesos de negocio</i></p>
NIA 315 (Revisada) #18 (b)	<p>Proceso de valoración del riesgo por la entidad. El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y la comunicación. <i>... los procedimientos, relativos tanto a las tecnologías de la información (TI) como a los sistemas manuales, mediante los que dichas transacciones se inician, se registran, se procesan, se corrigen en caso necesario, se trasladan al mayor y se incluyen en los estados financieros;</i></p> <p>El auditor obtendrá conocimiento del sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera... Los registros pueden ser tanto manuales como electrónicos.</p>
NIA 315 #21	<p>Para llegar a conocer las actividades de control de la entidad, el auditor obtendrá conocimiento del modo en que la entidad ha respondido a los riesgos derivados de las TI (Referencias A107 - A109)</p>
NIA 315 A149	<p>Situación en que no resulte posible aplicar procedimientos sustantivos. Es posible que la evidencia de auditoría únicamente esté disponible en formato electrónico, y que su suficiencia y adecuación normalmente dependan de la eficacia de los controles sobre su exactitud e integridad</p>
NIA 315 (revisada) ANEXO	<p>Riesgos relevantes para una información financiera fiable. <i>Nueva tecnología. La incorporación de nuevas tecnologías a los procesos productivos o a los sistemas de información puede cambiar el riesgo asociado al control interno.</i></p>
NIA 330 # 13 (c)	<p>Procedimientos de auditoría que responden a riesgos valorados de incorrección material de las afirmaciones <i>La eficacia de los controles generales de las tecnologías de información</i></p>

<p>NIA 330 A63</p>	<p>Documentación <i>La forma y la extensión de la documentación de auditoría dependen del juicio profesional del auditor, y están influidas por la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad y de su control interno, la disponibilidad de información en la entidad y la metodología de auditoría, así como por la tecnología utilizada en la auditoría.</i></p>
<p>NIA 330 A14</p>	<p>Momento de realización de los procedimientos. La fecha en que la información relevante está disponible (por ejemplo, los ficheros electrónicos pueden posteriormente borrarse o los procedimientos que se quieren observar tienen lugar sólo en ciertos momentos)</p>
<p>NIA 402 #3 (b)</p>	<p>Entidades que utilizan organizaciones de servicios. Transacciones significativas para los EEEF de la entidad usuaria provistos por la prestadora. <i>los procedimientos, tanto los relativos a los sistemas de tecnologías de la información (TI) como los sistemas manuales, mediante los que las transacciones de la entidad usuaria se inician, registran, procesan, corrigen en caso necesario, se trasladan al libro mayor e incluyen en los estados financieros</i></p>
<p>NIA 500 A12</p>	<p>La naturaleza y el momento de realización de los procedimientos de auditoría que han de aplicarse pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos o en periodos de tiempo determinados. Por ejemplo, puede ocurrir que ciertos documentos fuente, como órdenes de compra y facturas, existan sólo en formato electrónico, cuando la entidad utiliza comercio electrónico, o que se descarten tras ser escaneados, cuando la entidad utiliza sistemas de procesamiento de imágenes para facilitar el almacenamiento y la consulta.</p>
<p>NIA 500 A14</p>	<p>Determinada información electrónica puede no ser recuperable tras un periodo de tiempo específico; por ejemplo, si los archivos han cambiado y si no existen copias de seguridad. Por consiguiente, el auditor puede considerar necesario, como consecuencia de las políticas de conservación de datos de la entidad, solicitar la conservación de cierta información para su revisión o aplicar procedimientos de auditoría en el momento en el que la información está disponible.</p>
<p>NIA 505 #6 (a)</p>	<p>DEFINICIONES: Confirmación externa - Evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio</p>
<p>NIA 505 A12</p>	<p>Las respuestas recibidas electrónicamente, como por ejemplo, por fax o por correo electrónico, conllevan riesgos sobre su fiabilidad ya que puede ser difícil demostrar su procedencia y la autoridad del que contesta, y las alteraciones pueden ser difíciles de detectar. Estos riesgos se pueden mitigar mediante la utilización por el auditor y por el que contesta de un proceso que cree un entorno seguro para las respuestas recibidas electrónicamente. Si el auditor se satisface de la seguridad de dicho proceso y de su adecuado control, la fiabilidad de las correspondientes respuestas aumenta. Un proceso de confirmación electrónico podría incorporar varias técnicas para validar la identidad de un remitente de información en forma electrónica, como por ejemplo, a través del uso de encriptaciones, de firmas digitales y de procedimientos para verificar la autenticidad de las páginas web.</p>
<p>NIA 600 ANEXO 2</p>	<p>Auditoría de grupos. Cuestiones en las que el grupo del encargo debe obtener conocimiento. <i>Un sistema centralizado de tecnología de la información sujeto a los mismos controles generales de la tecnología de la información para toda o parte del grupo. Actividades de control dentro del sistema de tecnología de la información común a todos o algunos componentes.</i></p> <p><i>El modelo de organización de la tecnología de la información para la consolidación, incluidas las fases manuales y automatizadas del proceso, y los controles manuales y programados</i></p>

	<i>implantados en las diversas fases del proceso de consolidación.</i>
NIA 700 A18	Un informe por escrito abarca tanto los informes impresos como los emitidos por medios electrónicos.
NIPA 1000 #79	Auditoría de Instrumentos financieros. Requerimiento de expertos o especialistas <i>Valorar los controles de tecnología de la información, especialmente en entidades con un alto volumen de instrumentos financieros. En dichas entidades, la tecnología de información puede ser altamente compleja; por ejemplo, cuando una parte importante de los instrumentos financieros se transmite, procesa, mantiene o accede de manera electrónica. Además, la tecnología de la información puede incluir servicios importantes proporcionados por una organización de servicios.</i>
NIPA 1000 #32 (b) ANEXO	Seguimiento continuo de controles sobre transacciones con instrumentos financieros. La necesidad de contar con controles fuertes sobre Tecnología de Información (TI) y el seguimiento y validación de la aplicación de dichos controles; ....
NIA 540 (revisada) A14	Acerca del conocimiento de los encargados del gobierno de la entidad. <i>Tienen las habilidades o el conocimiento para comprender las características de un método o modelo en particular para realizar estimaciones contables, o los riesgos relacionados con la estimación contable, por ejemplo, los riesgos relacionados con el método o la tecnología de la información utilizada para realizar las estimaciones contables;</i>
NIA 540 (revisada) A30	Importancia de la supervisión de los encargados sobre estimaciones contables cuando: <i>Son complejas de realizar, por ejemplo, debido al uso extensivo de la tecnología de la información, a grandes volúmenes de datos o el uso de múltiples fuentes de datos o supuestos con interrelaciones complejas;</i>
NIA 540 (revisada) A44	Conocimiento sobre como selecciona la dirección los datos sobre los que fundamenta las estimaciones contables. <i>La complejidad de los sistemas de tecnología de la información utilizados para obtener y procesar los datos, incluso cuando esto implica el manejo de grandes volúmenes de datos.</i>
NIA 540 (revisada) A52	Uso extensivo de la tecnología de la información por la dirección para hacer una estimación contable. <i>Cuando la dirección hace un uso extensivo de la tecnología de información para hacer una estimación contable, es probable que los controles relevantes para la auditoría incluyan controles generales de TI y controles de aplicación. Dichos controles pueden abordar los riesgos relacionados con:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Si el sistema de tecnología de la información tiene la capacidad y está configurado adecuadamente para procesar grandes volúmenes de datos;</i></li> <li>• <i>Cálculos complejos en la aplicación de un método; Cuando se requieren diversos sistemas para procesar transacciones complejas, se realizan conciliaciones regulares entre los sistemas, en particular cuando los sistemas no tienen interfaces automatizadas o pueden estar sujetos a intervención manual;</i></li> <li>• <i>Si el diseño y la calibración de los modelos se evalúa periódicamente;</i></li> <li>• <i>La extracción completa y precisa de datos con respecto a estimaciones contables de los registros de la entidad o de fuentes de información externas;</i></li> <li>• <i>Los datos, incluido el flujo completo y preciso de datos a través del sistema de</i></li> </ul>

	<p><i>información de la entidad, la conveniencia de cualquier modificación a los datos utilizados para realizar estimaciones contables, el mantenimiento de la integridad y la seguridad de los datos;</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Al utilizar fuentes de información externas, riesgos relacionados con el procesamiento o registro de los datos;</i></li> <li>• <i>Si la dirección tiene controles sobre el acceso, el cambio y el mantenimiento de modelos individuales para mantener un rastro de auditoría sólido de las versiones acreditadas de los modelos y para evitar el acceso no autorizado o las modificaciones a esos modelos; y</i></li> <li>• <i>Si existen controles apropiados sobre la transferencia de información relacionada con las estimaciones contables al libro mayor, incluidos los controles apropiados sobre los asientos de diario.</i></li> </ul>
<p>NIA 540 (revisada) A52</p>	<p>Requerimiento de habilidades para el equipo de auditoría <i>La complejidad y el alcance del uso de la tecnología de la información por parte de la entidad para hacer estimaciones contables.</i></p>
<p>NIA 540 (revisada) A88</p>	<p>Procedimientos sustantivos por si solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. <i>La información que respalda una o más afirmaciones se inicia, registra, procesa o reporta electrónicamente. Es probable que este sea el caso cuando hay un gran volumen de transacciones o datos, o se utiliza un modelo complejo, que requiere el uso extensivo de la tecnología de la información para garantizar la exactitud y la integridad de la información. Se puede requerir una provisión compleja de pérdida crediticia esperada para una institución financiera o entidad de servicios públicos. Por ejemplo, en el caso de una entidad de servicios públicos, los datos utilizados para desarrollar la provisión para pérdidas crediticias esperadas pueden comprender muchos saldos pequeños que resultan de un alto volumen de transacciones. En estas circunstancias, el auditor puede concluir que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sin probar los controles en torno al modelo utilizado para desarrollar la provisión para pérdidas crediticias esperadas.</i></p>