

17º SIMPOSIO REGIONAL DE INVESTIGACIÓN CONTABLE

Tema: Auditoría, Aseguramiento y Compliance

**TÍTULO DEL TRABAJO: APROXIMACIÓN A LA AUDITORÍA FINANCIERA DESDE LA PERSPECTIVA DE LA
SISTÉMICA CONTABLE.**

Autor: Miguel Marcelo Guamán Calvopiña

Quito, 13 de noviembre del 2021

RESUMEN

Este trabajo investigativo acerca de la auditoría desde la perspectiva sistémica contable arranca con un microrrelato histórico sobre el concepto de sistema desde los tiempos de los griegos y haciendo un salto en el tiempo hasta mediados del siglo XX cuando el biólogo Ludwig Von Bertalanffy publica su obra Teoría General de Sistemas, donde distingue en la filosofía de sistemas una ontología de sistemas, una epistemología de sistemas y una filosofía de valores de sistemas.

La sistémica o enfoque de sistemas es un concepto acuñado por Bunge para explicar esa visión del mundo donde todo es y funciona como sistema, así provee un modelo denominado CESM (Composición, Entorno, Estructura, Mecanismo) con el cual inaugura el sistemismo. Los sistemas pueden además modelarse en la denominada Caja Negra, que se integra por un esquema básico de Entradas (Input), Proceso, Salidas (Output). Este modelo se convierte en Caja Gris o Transparente al incorporar, en forma detallada, el mecanismo de funcionamiento de respuesta de adaptación al entorno, lo cual se complementa con los procesos de control, de tal manera que las actividades sean reguladas desde aristas preventivas, concurrentes y posteriores

Asentados los fundamentos de los sistemas, pasamos a explicar la contabilidad, para ello empleamos algunos conceptos que apuntalen una perspectiva inclinada hacia la cientificidad más que a aspectos operativos o técnicos. Como resultado de lo anterior, emergen los usuarios o beneficiarios de la información contable, en función de las principales categorías de segmentos contables: la endocontabilidad y la exocontabilidad, cada una con subsegmentos propios. Cada segmento tiene su propio juego de informes, en el financiero, perteneciente al orbe de la endocontabilidad, existen aquellos de propósito general dirigidos a usuarios externo, por su parte, en el de gestión prevalecen aquellos de propósito específico dirigidos a usuarios internos, con los cuales la administración toma decisiones relacionados con la distribución de los recursos organizacionales.

Con los antecedentes expuestos se realiza una panorámica acerca de los sistemas contables, dándoles el rango conceptual necesario para especificarlos y diferenciarlos de los sistemas de información contables. A su vez, se realiza una definición epistemológica de la auditoría, lo cual nos abre las puertas para clasificarla en auditoría externa, preponderantemente enfocada al área financiera, y, auditoría interna, eminentemente vinculada a la gestión, en ambos casos, se matiza con la referencia de la auditoría basada en riesgos.

Por otra parte, era imperativo establecer los niveles de conocimiento como una especie de catalizador para, por un lado, entender los matices tecnológicos de la auditoría, y, por otro lado, aprehender los niveles organizacionales de decisión, clasificados en estratégicos, tácticos y operativos. A cada nivel le corresponde un tipo de accionar y un efecto temporal, cabe destacar que la información a mayor nivel tiende a ser más resumida. En todos los casos, es preciso instauran indicadores, tanto financieros como de gestión, justamente para medir la satisfacción de necesidades de información de los usuarios de los segmentos contables.

Como paso previo a adentrarnos en el enfoque sistémico de la Auditoría, es mandatorio introducirnos en dicho enfoque, pero aplicado sobre la Contabilidad, específicamente sobre el sistema de información contable SIE, lo cual acae exclusivamente a nivel estratégico. Esto sucede porque la información producto del SIE constituye el insumo inicial de la Auditoría.

Los procesos descritos con anterioridad sirven de preludeo para pasar de una visión práctica de la auditoría, a una visión sistémica de la Auditoría, en sus distintos niveles:

Estratégico: Parte de la información financiera de la entidad, se enfoca en la valoración del riesgo y la respuesta al riesgo para desembocar en la preparación de reportes que sustenten la Opinión de la auditoría firmada. Los usuarios en este nivel pueden ser: internos relacionados con el desempeño de la firma, y, externos para uso del cliente y entes reguladores, especialmente tributarios y societarios.

Táctico: Parte de los estados financieros entregados por el sistema de información contable, sus funciones parten desde la contratación con el cliente y las fases de planificación, ejecución, documentación y reportes del encargo de auditoría. Sus esfuerzos se enfocan en recabar la evidencia de auditoría en los términos determinados en la fase estratégica, posterior al análisis de riesgos. Sus usuarios, a nivel interno, serán los líderes de equipos quienes asignarán los recursos para ejecutar las distintas fases, y, a nivel externo, los clientes con quienes se coordinarán los distintos requerimientos de información.

Operativo: A este nivel se trabaja mediante la elaboración y recabación de papeles de trabajo de las distintas partidas de los estados financieros. Comprende el análisis de las técnicas viables en la obtención de la información del encargo de auditoría.

Se concluye esta investigación con una propuesta de control endógeno de las firmas de auditoría bajo enfoque sistémico, para ello se parte de los lineamientos de las Normas Internacionales de Control de Calidad, en especial de la NICC 1. Se estructura así el sistema de control de calidad cuyo principal objetivo es proveer una seguridad razonable de que la Firma y su personal cumplen con los estándares profesionales y requisitos regulatorios y legales mediante la implementación de políticas internas.

PALABRAS CLAVES

Auditoría - Auditoría Financiera – Sistemas - Sistémica Contable

APROXIMACIÓN A LA AUDITORÍA FINANCIERA DESDE LA PERSPECTIVA DE LA SISTÉMICA CONTABLE

Introducción

El presente trabajo de investigación aborda a la auditoría financiera desde un nuevo enfoque tecnológico denominado sistémica contable, la cual es una aplicación en la contabilidad de una corriente filosófica denominada sistemismo.

El interés de este trabajo viene dado por la intención de incorporar conceptos sistémicos a los diferentes segmentos contables, en este caso específico, a la auditoría, y siendo específico, a la auditoría financiera.

Este trabajo viene siendo la continuación de una serie de trabajos cuya intención es incorporar conceptos vinculados a los sistemas, o sea sistémicos, a los diferentes segmentos contables, en este caso específico, a la auditoría financiera, a lo cual se le conoce como sistémica contable.

Para todo esto, en la primera parte se desagregarán los constructos vinculados a los sistemas, haciendo énfasis

En la segunda parte, se analizará a la Contabilidad como concepto y como sistema, adentrándonos en el concepto de sistema de información contable.

En la tercera parte, se desarrollará a la Auditoría, en especial a la auditoría financiera, para lo cual se partirá del producto final del sistema de información contable, es decir, la información financiera de propósito general. Posteriormente, desagregaremos cada función que desempeña cada uno de los niveles organizacionales de una firma de auditoría.

En la última parte, se brinda un esquema relativo al control de calidad endógeno que se debe realizar en las firmas de auditoría, bajo los lineamientos por la normativa atinente.

Finalmente se presenta un conjunto de conclusiones que recogen los principales aportes teóricos realizados en este trabajo de investigación de corte bibliográfico.

DESARROLLO DEL TRABAJO

El problema del estatus epistemológico de la Contabilidad, y de la Auditoría como su subelemento, no es un problema científico sino metacientífico. Esto demanda establecer previamente un criterio metateórico de científicidad en base el cual juzgar el rango epistemológico de la Contabilidad (Ibañez, 2010, pág. 11).

SISTEMAS

Existen múltiples definiciones de sistema, dependiendo de la línea de pensamiento al cual estén alineados destacándose dos opciones: la primera, de orden científico, denominada la teoría general de sistemas, o, la segunda, de carácter práctico, centrado en la disciplina administrativa.

Definición

La definición de sistema abarca principalmente las siguientes características:

- i. Conjunto o colección de elementos. El primer concepto se vincula a conceptos e ideas, el segundo a objetos materiales, quienes son aquellos que disponen de energía, a la cual se entenderá como el potencial de cambiar o sufrir cambios.
- ii. Interrelación entre sus distintos elementos o componentes, dentro y fuera de su entorno.
- iii. Una estructura que distingue al sistema de su entorno, es decir, lo individualiza. Es decir, el entorno es el límite entre la estructura interna y la externa.
- iv. Un objetivo común, lo que cubre los aspectos teleológicos de los sistemas.
- v. Un mecanismo transformador, originador de cambio en los elementos.

Esto nos conduce al modelo preconizado por Mario Bunge denominado CESM (por sus siglas en inglés que se traduce en Composición, Entorno, Estructura, Mecanismo) que es a su vez definido, por uno de sus discípulos, en la siguiente forma:

La *composición* de un sistema es la colección de sus partes. El *entorno* de un sistema es la colección de cosas con las que interactúa el sistema. La *estructura* de un sistema es la colección de relaciones (enlaces o conexiones) entre sus componentes, así como con el entorno. La primera es la *endoestructura*, mientras que la segunda es la *exoestructura*. La estructura total es la unión de las dos. El *mecanismo* de un sistema es la colección de todos los procesos internos que ocurren en el sistema (Romero, 2021).

La generación de la estructura también origina un fenómeno de individualización del sistema, dando origen a sistemas simples y complejos. Los sistemas simples mantienen un número limitado de elementos y obviamente relaciones, mientras que los sistemas complejos extienden en forma exponencial, sea sus elementos y/o sus relaciones, internas o externas.

Rastros históricos

El hombre desde sus inicios ha pretendido entender el mundo para dominarlo y ponerlo a su servicio. Sin embargo, cuando surgió el movimiento griego, precursor de la cultura occidental, Anaxágoras (500 - 428 a. C.) propuso que la naturaleza está compuesta por varios elementos, los cuales están ordenados por el NOUS, lo que hoy entendemos como MENTE. Por su parte, Empedocles (495 a. C.- 435 a. C.) promulgó que la naturaleza o el todo estaban compuestos por cuatro elementos básicos: fuego, aire, tierra y agua. Análogamente aparece Demócrito (460 a. C.-c. 370 a. C.), fundador de la escuela atomista, ya que consideraba que las cosas estaban compuestas por átomos, entendiéndose a estos como entes no divisibles, esta forma de pensar conocida como "atomismo" duró hasta medianamente avanzado el siglo XX. Se aprecia, por tanto, un interés del ser humano por entender el mundo, pero llevándolo a escalas menores y fragmentadas para comprender posteriormente las relaciones entre sus elementos.

Teoría general de sistemas

Más de dos mil años después, a mediados del siglo XX, el biólogo Ludwing Von Bertalanffy propone una teoría general de los sistemas, manifestando que:

1. Hay una tendencia general hacia la integración en varias ciencias, naturales y sociales.
2. Tal integración parece girar en torno a una teoría general de los sistemas.
3. Tal teoría pudiera tener un recurso importante para buscar una teoría exacta en los campos no físicos de la ciencia.
4. Al elaborar principios unificadores que corren verticalmente por el universo de las ciencias, esta teoría nos acerca a la meta de la unidad de la ciencia.
5. Esto puede conducir a una integración, que hace mucha falta, en la instrucción científica. (Bertalanffy, 1989)

Estas metas se viabilizan en la generación de algunos conceptos tales como:

- a) **Sistemas cerrados y abiertos:** Los sistemas cerrados son aquellos que están aislados de su entorno, lo que conlleva a deducir que los sistemas abiertos, por el contrario, interactúan con su medio circundante. En esta categorización aparece el *Principio de equifinalidad*: Este indica que el estado final de cualquier sistema cerrado, está determinado por las condiciones iniciales, por lo que, si se alterase dichas condiciones o el proceso, el estado final sufrirá un cambio también. No ocurre lo mismo en sistemas abiertos. En estos sistemas, el estado final puede ser alcanzado partiendo de diferentes condiciones iniciales y por diferentes métodos.
- b) **Información y entropía:** Estos conceptos se amalgaman en un constructo que apareció simultáneamente denominado teoría de la comunicación, el cual se representaba mediante un esquema básico compuesto por un emisor, un aparato de control y un receptor. Este último emitía una respuesta que retroalimenta al emisor. Todo esto dio a luz una nueva disciplina denominada Cibernética, o la disciplina que estudia el control en los sistemas.
- c) **Casualidad y teleología:** La visión mecanicista, herencia de la física clásica, fue reemplazada por nociones como las de totalidad, holismo, organismo, etc., que vienen a significar que debemos pensar en términos de sistemas de elementos en interacción mutua (Bertalanffy, 1989). En lo relativo a lo teleológico se destaca que todo ser vivo, lo que contiene a la sociedad, busca permanentemente la consecución de metas y objetivos.

A partir de este desarrollo teórico, surgen una serie de derivaciones con inclinaciones hacia las ciencias naturales y las ciencias sociales. Empero, ahí aparece el filósofo argentino, recientemente fallecido, Mario Bunge con un enfoque que visualiza las ciencias desde una perspectiva biosocial, es decir, como un compuesto mixto de naturaleza y hombre, en una dinámica de interacción, a la cual denominó sistémica, encapsulada en una doctrina denominada Sistemismo o Sismicismo.

Sismicismo

A este concepto también denominado como Sistemismo:

Le corresponde al sistemicismo –como doctrina de los sistemas- a una manera de conocer basada en la lectura ordenada de la realidad bajo la aceptación de la existencia de realidades totalísticas, que, al ser aprehendidas en su enteridad, propician la comprensión de todos y cada uno de los aspectos que la conforman, en su particularidad. Esta noción lleva a considerar las realidades como expresión de procesos –dinámicas, relaciones y composiciones- donde la interacción y la característica de enteridad son definitivas (Barrera, 2010).

Esta corriente es el último eslabón de una cadena que inicia en un modelo epistémico originario denominado naturalismo, que continua en forma ascendente hacia modelos derivados tales como el

biologicismo, funcionalismo, estructuralismo y finalmente el sistemicismo, siendo la sistémica una de sus manifestaciones.

Sistémica

Desde un punto de vista inicial, la Real Academia Española dispone que el término sistémica alude a lo perteneciente o relativo a la totalidad de un sistema, mientras que sistemático es un adjetivo de algo que sigue o se ajusta a un sistema.

Por otra parte, Bunge (2012) visualiza a la Teoría General de Sistemas de Bertalanffy como un conjunto de teorías unificadas a las que prefiere llamar Sistémica. La corriente filosófica de los sistemas se le conoce como Sistemismo, el cual posee los siguientes postulados:

1. todo, sea concreto o sea abstracto, es un sistema o un componente, efectivo o potencial, de un sistema;
2. los sistemas poseen características sistémicas (emergentes) de las cuales sus componentes carecen, de donde surge que
3. todos los problemas deben ser abordados de un modo sistémico en lugar de sectorialmente,
4. todas las ideas deben integrarse en sistemas (preferentemente teorías), y,
5. la puesta a prueba de cualquier cosa, sea esta una idea, un método o un artefacto, supone la validez de otros elementos, los cuales son tomados como puntos de referencia de manera provisoria. (Bunge, Emergencia y convergencia, 2004)

Así la Sistémica se configura como un conjunto de teorías que se ocupan centralmente de las características estructurales de los sistemas. En forma análoga, define a un sistema como un objeto complejo cuyos componentes están interrelacionados en lugar de aislados. Esta definición descansa sobre nociones ontológicas de cosa, propiedad, sustancia, tiempo, espacio que deberán ser dilucidadas en su oportunidad y adaptadas al objeto de investigación.

Existen dos enfoques para el desarrollo de la Teoría General de Sistemas, que la misma teoría sugiere:

El primer enfoque es observar al universo empírico y escoger ciertos fenómenos generales que se encuentran en las diferentes disciplinas y tratar de construir un modelo teórico que sea relevante para esos fenómenos.

Un segundo enfoque posible para la teoría general de sistemas es ordenar los campos empíricos en una jerarquía de acuerdo con la complejidad de la organización de sus individuos básicos o unidades de conducta y tratar de desarrollar un nivel de abstracción apropiado a cada uno de ellos. (Johansen, 1993)

El desplazamiento del pensamiento mecanicista al sistémico estuvo dado por el cambio de función a organización, por cuanto función es un concepto básicamente mecanicista (Ramírez, 2014).

Modelos de representación de sistemas

Los modelos se configuran como constructos mentales y sobre estos, la ciencia ha producido diversas aproximaciones que los definen, los precisan, contextualizan, relacionan y aplican a realidades objetuales y dominios de su discurso (Machado, 2016). Bajo este paraguas, los sistemas pueden representarse en dos esquemas básicos:

Modelo de Caja Negra: Un modelo de caja negra (o externalista) de un sistema especifica el insumo o circunstancia C y el producto o respuesta R, pero no el proceso interno o mecanismo que transduce C en R (Bunge, 2007). Este modelo hace que, en primer lugar, el pensamiento separe al proceso de su

entorno, individualizándolo para interpretar las interacciones. En tal sentido, en segundo lugar, no es necesario comprender lo que sucede en el proceso, de ahí su nombre de caja negra.

Modelo de Caja Gris: En este modelo, asumiendo las variables del modelo de caja negra, se devela o transparenta los procesos que convierten el insumo C en el producto R. De esta manera, la realidad es conocida más a profundidad, en especial los mecanismos de transducción.

Niveles de conocimiento

El primer paso en cualquier emprendimiento cognitivo es la de establecer ciertos mapas cognitivos de ubicación de la disciplina en el ámbito académico. En este punto, partimos de cuatro niveles gnoseológicos (Bravo, 1989) necesarios en la construcción de la realidad:

Nivel científico: En este nivel se consigue un conocimiento que es producto de una teorización deductiva. Se abordan problemas relacionados con la creación de modelos, la estructuración de la realidad, la concepción de sistemas y el diseño de métodos para construir nuevo conocimiento.

Nivel tecnológico: En este nivel se adquiere un conocimiento aplicado fruto de la generalización e inducción. Desde el nivel tecnológico existe la inquietud por el diseño, implementación, operación y seguimiento de modelos y sistemas que den cuenta de un segmento de la realidad.

Nivel técnico: En este nivel se obtiene conocimiento particular abstracto fruto del razonamiento inductivo. La preocupación surge en torno al diseño y puesta en marcha de procesos y procedimientos para lograr efectos en la realidad y en el mundo real o en los sistemas operativos

Nivel vulgar: En este nivel asoma un conocimiento fruto de la actividad cotidiana y espontánea. Desde la óptica vulgar se opera sistemas que actúan sobre problemas reales y obtiene información diversa.

Este estudio pretende que la auditoría adquiera matices tecnológicos y científicos, generando un orden a distintos niveles de pensamiento y de acción. Explicados los sistemas pasamos a explicar la contabilidad y sus aristas.

CONTABILIDAD

Para profundizar en el sistema de información de la auditoría, se ha creído conveniente establecer un marco de referencia sobre la contabilidad y su sistema de información.

Definición

Existen múltiples definiciones de Contabilidad, entre las cuales destacan:

Para el teórico contable argentino Carlos García Casella es:

Una ciencia factual, cultural, aplicada que se ocupa de las interrelaciones entre los componentes de los hechos informativos de todo tipo de ente. Se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversos en cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizacionales a través de un sistema basado en un conjunto de supuestos básicos y adecuados a cada situación (García C. , 1996).

Esta definición eleva la característica cuantitativa de la información contable, a la cual se agrega el componente humano en aras de entender la eficacia en los objetivos, principalmente económicas, de las organizaciones. Para ello, toma el tronco común de la contabilidad, para ir acondicionando los conceptos a las diferentes situaciones a las que se enfrenta en una realidad económica cambiante.

Para Belkaoui es “El proceso de identificar, medir y comunicar la información económica de tal forma que los usuarios de la información puedan hacer juicios informados y tomar decisiones” (Belkaoui, 199). Aquí se denota varios elementos, tales como: el reconocimiento de hechos contables susceptibles de identificar de entre una realidad amplia, la medición como núcleo central de la contabilidad, la comunicación como un proceso álgido por los diferentes niveles de información contable, y, el destino de los informes que serían los usuarios, quienes toman decisiones en base a la confianza en una información que se estima fiable y relevante.

Segmentos contables

Clasificar es la manera más simple y directa de subsumir múltiples y diversos objetos bajo un mismo concepto y aprehender rasgos interesantes del mundo que nos rodea... para dar cuenta de las cosas y transmitir información (Diez & Moulines, 1997).

Bajo este precepto, si se enfoca a la empresa como una caja negra donde se aprecie un entorno interno (endo-entorno) y un entorno externo (exo-entorno), y se aplican los conceptos de sistemas de forma coherente, se podría estipular neologismos emergentes que abarquen dos grandes categorías de segmentos contables, que dividen a la contabilidad en:

Endocontabilidad: Es la contabilidad empresarial, de corte eminentemente monetaria, donde destacan, entre los principales, los siguientes segmentos y subsegmentos:

Contabilidad de Gestión: Diligencia la información contable a usuarios internos, también conocida como de propósito específico, a fin de aumentar la productividad, economía, eficiencia y eficacia de los procesos empresariales. Entre

- Contabilidad de Costos
- Contabilidad Presupuestal

Contabilidad Patrimonial: Presta su contingente a fin de organizar la información para usuarios externos, también conocida como de propósito general, a fin de que sea un insumo para la toma de decisiones acertadas. Como subsegmentos se tiene a:

- Contabilidad Financiera
- Contabilidad Tributaria
- Auditoría Financiera
- Peritaje Forense

Exocontabilidad: Es la contabilidad ambiental, que incluye aspectos sociales y ecológicos, de corte predominantemente no monetario, donde se encuentran los siguientes segmentos:

Contabilidad Económica

- Contabilidad Gubernamental o Pública
- Contabilidad Nacional

Contabilidad Social

Contabilidad Ambiental

Cabe mencionar que la contabilidad social y ambiental “no en todos los casos está vinculada con normas, prácticas y leyes sino que tiene un trasfondo voluntario (García I. , 2019). Esto ha obstaculizado fuertemente el desarrollo de sus marcos teóricos, tanto de preparación como de

presentación de información a los usuarios. Adicionalmente, a pesar que existen los Objetivos de Desarrollo Sostenible, que justamente abordan estos temas en forma amplia, los Estados no han demostrado interés en aplicarlos eficientemente a través de la implementación de políticas que obliguen su presentación a entes de control.

Finalmente, entender los diversos segmentos contables nos dará los visos necesarios para descubrir los motivos por los cuales existen, a su vez, los distintos tipos de auditorías.

Sujetos involucrados e informes a emitir

La contabilidad financiera es la encargada de suministrar información financiera de propósito general a los usuarios externos, los cuales están categorizados en el siguiente orden:

Usuarios Principales: Entre los que se encuentran los inversores o proveedores internos de capital, prestamistas o proveedores externos de capital, y, otros acreedores existentes o potenciales. Estos usuarios individualmente pueden tener necesidad de información adicional para la toma de decisiones. Esas decisiones implican, a su vez, decisiones sobre:

- (a) la compra, venta o mantenimiento de patrimonio e instrumentos de deuda;
- (b) el suministro o cancelación de préstamos y otras formas de crédito; o
- (c) el ejercicio del derecho a votar u otras formas de influir en las acciones de la gerencia que afectan el uso de los recursos económicos de la entidad (IFRS Foundation, 2018).

Dentro de este grupo se pueden encontrar los entes reguladores estatales, los cuales pueden considerar la información financiera de propósito general como útil para sus propósitos de control.

Otros usuarios: Entre estos se hallan las denominadas otras partes interesadas en el funcionamiento financiero de la empresa u organización, tales como: empleados y trabajadores, el Estado a través de sus diferentes instituciones, los clientes, etc.

Aparece aquí el quid de la auditoría, puesto que los usuarios principales de los estados financieros van a requerir que estos contengan información relevante y útil para la toma de decisiones. Como resultado de lo señalado, la auditoría debe enfocarse, mediante técnicas racionales, en el manejo de riesgos del negocio en distintas fases, tanto de entendimiento, como de respuesta, lo cual redundará en el aumento del valor de la organización.

SISTEMAS CONTABLES

Sistemas de información empresariales

Existen una multiplicidad de sistemas que funcionan en las organizaciones, sin embargo, el enfoque se dará exclusivamente en el sistema de información contable, distinguiéndolo inicialmente de uno de sus elementos, como es el software contable.

Sistema de información contable

Esta categoría de conocimiento está subsumido en el de sistema contable, al cual se lo puede definir como "conjunto de factores intrínsecos (agentes internos) que, a través de la modelización de que son objeto por medio de sus propias interrelaciones y de las influencias del exterior (agentes externos), conforman un todo debidamente estructurado, capaz de satisfacer las necesidades que a la función contable le son asignadas en diferentes ámbitos" (Jarne, 1997, pág. 43). Bajo esa definición, el sistema contable enmarca el modelo contable, bajo el cual se emiten los criterios de reconocimiento, medición y revelación de la información contable financiera, los cuales son susceptibles de revisión / aseguramiento por parte de auditoría y su sistema de información

Por su parte, el sistema de información contable está constituido por el "conjunto de subsistemas informativos que las empresas capitalistas modelan, desarrollan y utilizan para la producción de información que permita el cumplimiento de los fines de los diferentes usuarios que en tal organización convergen, así como los fines de la propia organización" (Gómez & Franco, 2017). Esta definición aclara que no se trata de software contable ni de ningún tipo de procesamiento electrónico de datos contables. Vale aclarar que una implementación adecuada que explote los atributos del software contable permitirá que se cuente con mejor calidad de información en forma eficiente.

Niveles organizacionales de decisión

Como se ha visto "un sistema es una estructura básica en donde los procesos son el resultado de la interacción de elementos integrados en diferentes niveles. Sobre esa trama se pueden establecer teorías explicativas tanto en cada nivel como *entre* los diferentes niveles" (Ramírez, 2014).

Como resultado de lo anterior, las organizaciones muestran una estructura, es decir, un conjunto de relaciones endógenas con un impacto espacio temporal diferente, por lo que pueden ser organizadas en distintos niveles, como se ve a continuación.

En las organizaciones, existen tres niveles de gestión: operacional (operativo), táctico (gerencial) y estratégico (directivo o político). Estos tres niveles de gestión constituyen la denominada pirámide organizacional y llevan asociados diferentes funcionalidades y roles de personal de la organización (Joyanes, 2015). Los cuales se observa en el siguiente esquema visual:



Figura 1 Niveles organizacionales de decisión

Nivel estratégico: En este nivel se parte de una planeación estratégica, plasmado en objetivos y estrategias de diversa índole, donde se determinan las acciones que originarán un impacto en el largo plazo, usualmente mayor o igual a 3 años. La Gobernanza inherente a esta área implicará el mayor nivel de decisión a nivel organizacional, teniendo en cuenta la administración de riesgos y el control interno.

Nivel táctico: En este nivel se definen las líneas de acción, comúnmente llamadas políticas, así como los procedimientos tendientes a cumplir las estrategias definidas en el ámbito superior jerárquico, que por lo general impactan en menos de un año a la organización. Los mandos medios, en este nivel, transducen las estrategias y los objetivos.

Nivel operativo: En este nivel se ejecutan las acciones planificadas en el nivel estratégico y delineadas en el nivel táctico. Su efecto temporal es corto, pudiendo durar desde segundos hasta meses. Abarca micro niveles de control operativo que pueden incluir conciliaciones,

cierres periódicos, cuadros, etc., en aspectos contables, tributarios, laborales y de otras dimensiones afines al ámbito financiero.

Las demandas de información son también diferentes en cada nivel, con una particularidad digna de ser resaltada: a mayor nivel jerárquico, el grado de agregación de la información también es alto, y viceversa. De igual forma, los procesos son susceptibles de medir mediante el establecimiento de un conjunto de indicadores, financieros y de gestión, que deben ser evaluados periódicamente para incorporar las mejoras que correspondan.

AUDITORÍA

Definición epistemológica

En el ámbito académico, desde un punto de vista muy particular, se destaca aquella definición de la auditoría como “un método que busca acercar una materia sujeta (objeto) a un criterio, en función de un objetivo superior de control” (Mantilla, 2009).

Como consecuencia, habrá tantos tipos de auditoría como criterios que sean susceptibles de asegurar. Ejm.: Los estados financieros (objeto) con respecto de las NIIF (criterio), la Administración de Riesgos (objeto) con los estándares internaciones de auditoría interna (criterio); a nivel doméstico, por ejemplo, el sistema de prevención de lavado de activos (objeto) con la ley y normativa secundaria respectiva (criterio), o, el sistema ambiental de una empresa (objeto) igualmente con la normativa regulatoria del ámbito sujeto a revisión –agua, aire, etc.- (criterio).

Definición técnica

Puesto que los estándares de auditoría no la definen, la definición técnica se enmarca en el International Education Standard 8, parágrafo 1 que menciona lo siguiente:

La Auditoría es el proceso estructurado que:

- a) implica la aplicación de habilidades analíticas, juicio profesional y escepticismo profesional;
- b) generalmente es realizado por un equipo de profesionales, dirigido con habilidades gerenciales;
- c) usa formas adecuadas de tecnología y se adhiere a una metodología;
- d) cumple con todas las normas técnicas pertinentes tales como las Normas Internacionales de Auditoría (ISAs), las Normas Internacionales de Control de Calidad (ISQCs), las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS), las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS), y cualquier norma equivalente internacional, nacional o local que sea requerida; y,
- e) cumple con normas requeridas en cuanto a ética profesional (Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría, 2009).

Como se aprecia, el ejercicio profesional de la auditoría está sujeto o regulaciones de varias índoles que propenden a un aseguramiento de la información empresarial comunicada en los mercados financieros y de valores a nivel mundial. No consiste únicamente en brindar una Opinión Profesional, sino que conlleva un proceso ordenado, iterativo, y, en equipo.

Taxonomía

Por su parte, en el ámbito profesional, se ha replicado la clasificación de la auditoría en función de los usuarios de la información contable, originando así dos tipologías:

Auditoría Externa (Financiera): La auditoría de estados financieros es una actividad profesional ejercida por el Contador Público en su carácter de auditor independiente (en adelante “el auditor”). Esta actividad va dirigida a expresar una opinión independiente respecto a que los estados financieros de una entidad presentan razonablemente (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2018).

Auditoría Interna (Gestión): «La auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para devaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno» (Instituto de Auditores Internos de España, 2017).

En ambos casos, la contabilidad de la información financiera y no financiera juega un rol central en la provisión y asignación eficiente de los recursos en las economías basadas en el mercado. En ese sentido, la auditoría amplía la credibilidad de las mediciones y revelaciones contables, disminuyendo las asimetrías que pudieran presentarse en la distribución de la información, lo que a la postre mejora el ambiente interno de cooperación hacia el cumplimiento de objetivos, lo que aumenta la rentabilidad y el valor de la entidad.

Auditoría basada en riesgos

La auditoría con enfoque sistémico no es algo relativamente nuevo en la disciplina contable. De hecho, el libro Auditoría basada en riesgos, de los autores Bell, Peecher, Solomon, Marrs y Thomas, traducido al español por el Dr. Samuel Alberto Mantilla (contadólogo colombiano) lleva como subtítulo “Perspectiva estratégica de sistemas”. Aquí se muestra la evolución de la auditoría desde la revisión, hacia la atestación, y, en la actualidad en el aseguramiento de información desde una perspectiva global de sistemas, lo que incluye el ambiente interno y el entorno donde la entidad opera.

ENFOQUE SISTÉMICO DE LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN CONTABLES

Nivel Estratégico

Este nivel se centra en cumplir los requerimientos del modelo contable, los cuales constituyen el *proceso contable* mediante el cual los datos contables se transforman en información financiera, que a su vez constituye insumo fiable para la toma de decisiones (financieras).

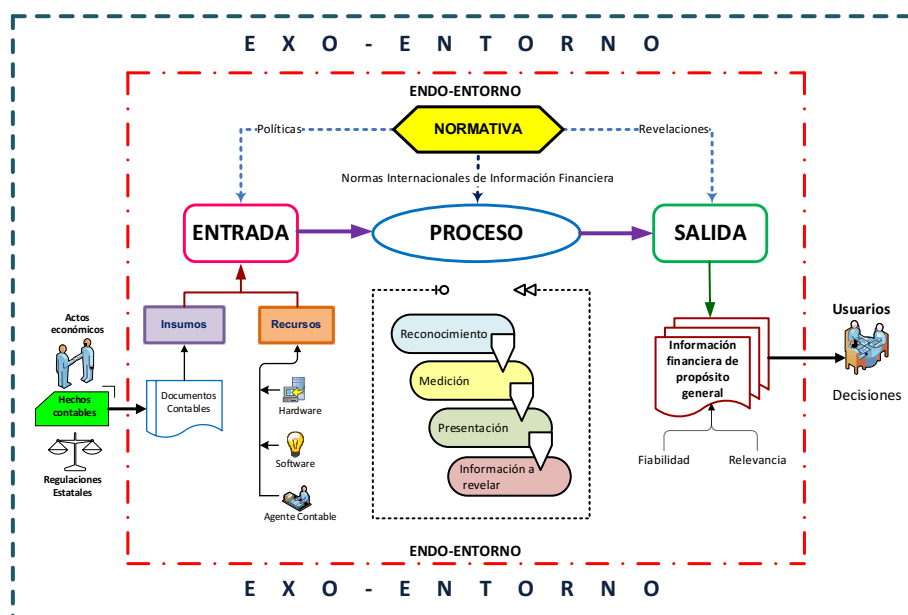


Figura 2 Sistema de información contable - Perspectiva estratégica

En síntesis, existen *insumos* que son los datos adquiridos del entorno por afectar la estructura financiera de la entidad. Internamente la entidad cuenta con *recursos*: tecnológicos (hardware y software, en sentido amplio), técnicos (know how) y humanos (agentes contables) que se combinarán en los *procesos*, los cuales satisfacen los requerimientos de la *normativa*, a fin de obtener una *salida* en forma de *producto*, que en este caso sería la información financiera de propósito general que cumpliría con atributos de fiabilidad y relevancia. Dicha información financiera es comunicada a usuarios externos, quienes toman decisiones sobre la base del conocimiento de una realidad empresarial reconocida, medida, presentada y revelada con calidad.

Es justamente en el último punto donde la auditoría pretende ser protagonista al incrementar las dos principales características cualitativas de la información financiera: fiabilidad y la relevancia. Para cumplir dicho cometido ya no basta solo el proceso de revisión en el que ha quedado anclado la auditoría operativa, sino que se establecen pautas para el mejoramiento continuo de la entidad auditada a la cual se le realizan análisis: de tipo estratégico, de los procesos del negocio, y, del desempeño financiero del negocio, todo esto sobre la base de la valoración de riesgos, el cual mide adicionalmente el control interno impuesto por la administración.

ENFOQUE SISTÉMICO DE LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN DE AUDITORÍA

Este enfoque será tratado desde los tres niveles de decisión: estratégico, táctico y operativo.

Nivel estratégico

En este nivel la auditoría está sujeta a diversos marcos teóricos, especialmente de fuente anglosajona entre los principales, conforme a Gómez & Franco (2017) se tiene a: Teoría de la Agencia, Paradigma de la Utilidad, Teoría de los Stakeholders, y, Teoría de la Legitimidad.

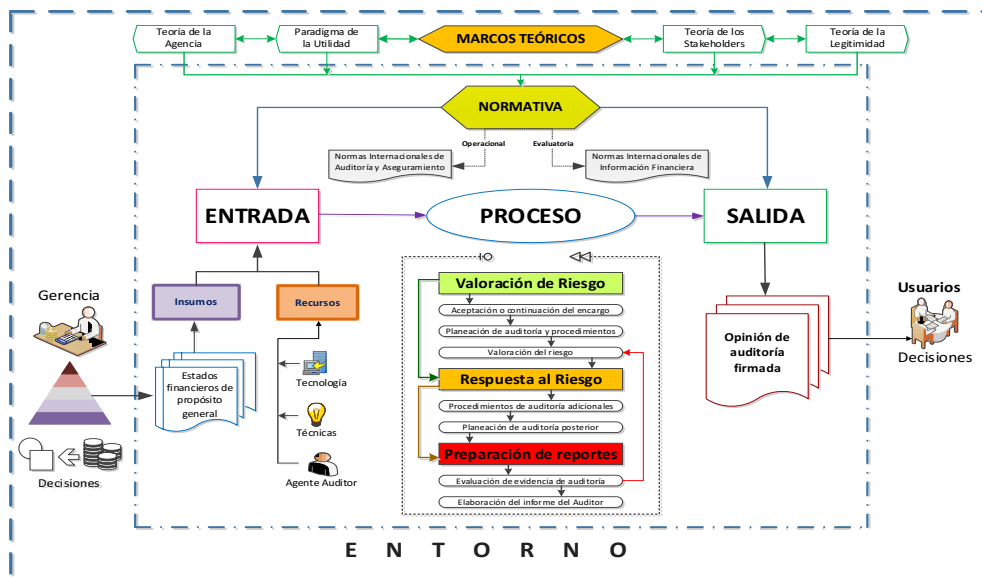


Figura 3 Sistema de Información de Auditoría – Enfoque estratégico

Este sistema de información toma los estados financieros emitidos por las entidades como insumo fungible, adicionalmente contempla el uso de tecnología, técnicas y la participación de agentes auditores con poder de decisión sobre la estructura organizacional. Sus labores están regidas por dos normativas; las normas de auditoría y aseguramiento de carácter operacional, y, las NIIF como criterios evaluativos de los estados financieros.

Los procesos se orientan desde el establecimiento de la estrategia global de la auditoría, principalmente aquella tendiente a valorar los riesgos, responder a los riesgos detectados, y, preparación de reportes, en especial el Informe de Auditoría.

El producto a obtener será el informe que contendrá la Opinión de Auditoría Firmada, la cual estará sustentada en toda la evidencia de carácter empírica que se planificará a nivel táctico y se obtendrá en el nivel operativo.

Los usuarios de la información a nivel interno serán los estamentos administrativos de la Firma de Auditoría, y a nivel externo, los entes de control y el Cliente del Encargo de Auditoría.

Nivel táctico

Desde este nivel se trabaja para establecer la organización de los recursos que se van a emplear en la ejecución de todas las fases de auditoría, entre las que constan: la contratación con el cliente, la planificación de la auditoría, la ejecución de la auditoría, la documentación de la auditoría, y, finalmente, el monitoreo de las recomendaciones realizadas.

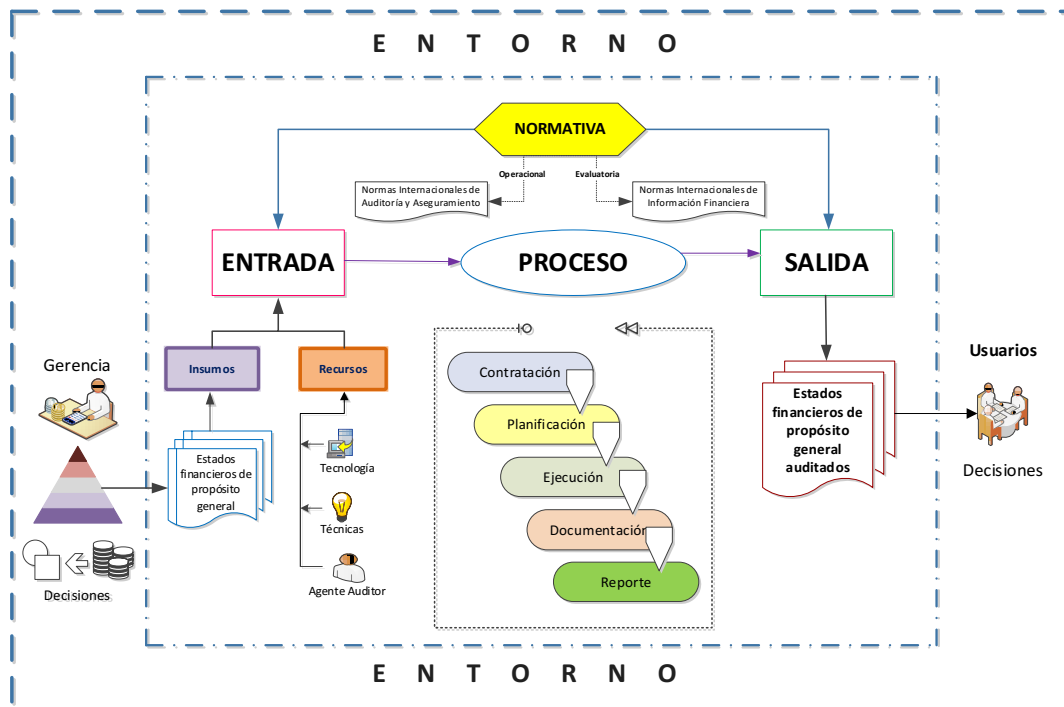


Figura 4 Sistema de Información de Auditoría - Enfoque táctico

En este nivel, se parte también como insumo desde los estados financieros del cliente de auditoría, para lo cual se supone cuenta adicionalmente con la tecnología (hardware y software), técnicas (know how) y recurso humano con capacidad de toma de decisiones a nivel de organización de recursos y tiempos a nivel de grupos de trabajo. La normativa vinculada a este nivel son también las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, que cubren aspectos de operación del equipo de auditoría; y, las Normas Internacionales de Información Financiera, que sirve como criterio para compararlo con la información que presenta la organización para establecer las brechas, las cuales se les dará un tratamiento interno que de no ser resuelto deberá ser informado en las notas a los estados financieros, sea en forma desagregada o narrativa.

, quien gestionará los procesos y subprocesos de planificación recolección

Su eficacia radicar  en la recopilaci3n oportuna de evidencia útil y pertinente desde el nivel operativo, es decir, el nivel táctico mantiene un alto grado de supervisi3n y responsabilidad sobre el trabajo del nivel inferior. En ambos niveles, el elemento humano estará centrado en un agente auditor que gestionar  la informaci3n y evidencia de auditoría en las diferentes fases.

El producto a obtener serán los estados financieros auditados, sobre los cuales el nivel estratégico de la Firma de Auditoría emitirá el Informe de Auditoría Firmado.

Los usuarios de la informaci3n provista en este nivel serán: a nivel interno los estamentos medios y altos para la reasignaci3n de recursos de la firma de auditoría, y, a nivel externo, el cliente de auditoría que apreciar  la mayor calidad de informaci3n provista por la firma de auditoría.

Nivel operativo

Este nivel se concentra en la consecuci3n de la evidencia y elaboraci3n de los papeles de trabajo de auditoría, mediante la aplicaci3n de diversas técnicas.

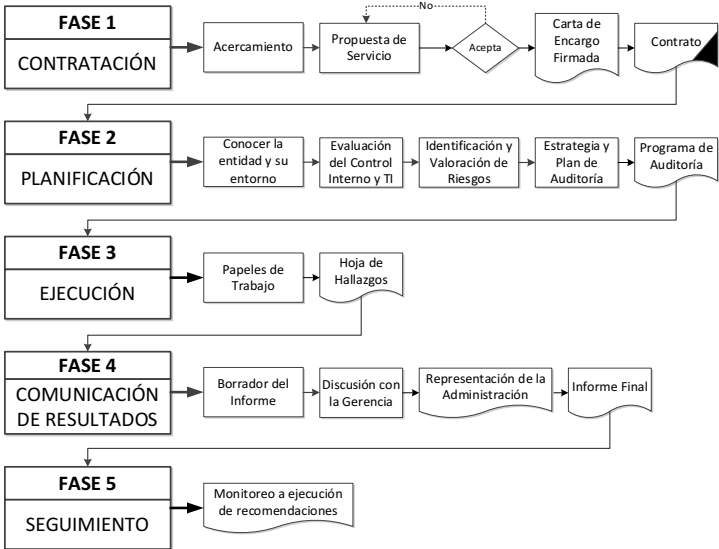


Figura 5 Sistema de Informaci3n de Auditoría – Enfoque Operativo

Las labores de este nivel contemplan adicionalmente el adecuado archivo de toda la evidencia recopilada, así como los mecanismos relacionados para mantener la confidencialidad de la informaci3n del cliente de auditoría y la independencia del agente auditor.

ENFOQUE SISTÉMICO DE CONTROL END3GENO DE LAS FIRMAS DE AUDITORÍA

El proceso interno que cada firma de auditoría debe realizar, como mecanismo de aseguramiento de que sus labores se realizan bajo estándares de calidad, está contemplado en las Normas Internacionales de Control de Calidad, en especial de la NICC 1, aplicadas en el desempeño de Auditorías y Revisiones de Estados Financieros y otros Trabajos para Atestiguar y Servicios Relacionados.

El objetivo de esta normativa es establecer y mantener un sistema de control de calidad que provea una seguridad razonable de que la Firma y su personal cumplen con los estándares profesionales y requisitos regulatorios y legales.

Esta normativa contiene adicionalmente un marco conceptual que incluye y clarifica conceptos tales como: socio de trabajo, Revisi3n del Control de Calidad del Trabajo, Revisor de control de Calidad del

Trabajo, Equipo de Trabajo, Firma, Inspección, Entidad que cotiza en bolsa, Monitoreo, Red (de firmas), Socio, Normas profesionales, Seguridad razonable, Requisitos éticos relevantes, Personal asistente (staff), Persona externa con calificación adecuada.

En el proceso se especifica que los subprocesos rectores serán la inspección de la evidencia, y, el seguimiento (permanente) al encargo de auditoría. Esto implica establecer políticas internas relativos a: a) Responsabilidad de los dirigentes sobre la calidad dentro de la firma; b) Requisitos éticos relevantes; c) Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y trabajos específicos; d) Recursos humanos; e) Desempeño del Trabajo y; f) Monitoreo

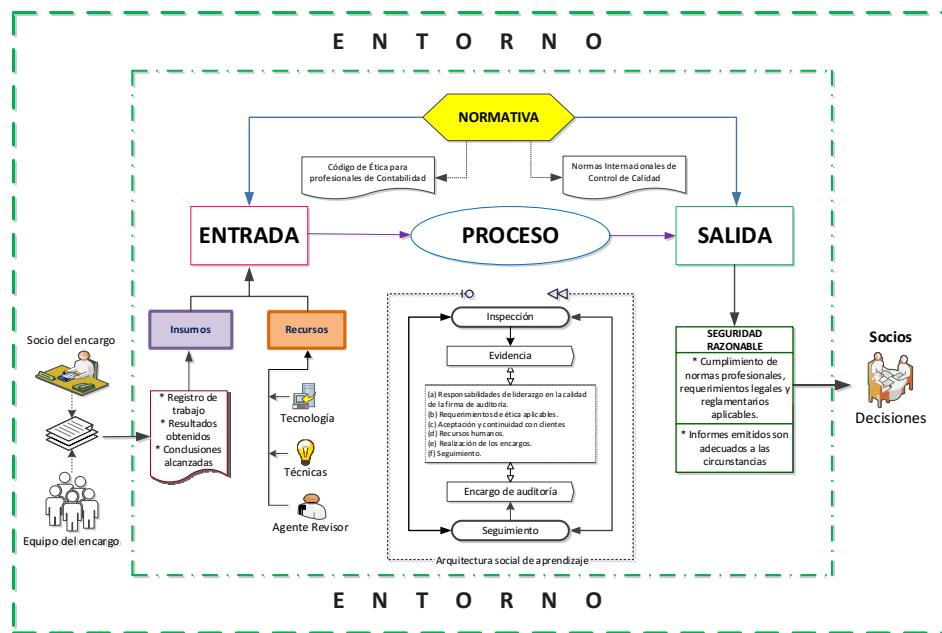


Figura 6 Sistema de Información de Auditoría - Enfoque endógeno de control

Finalmente, el producto obtenido será una seguridad razonable que:

- Se han cumplido las normas profesionales, requerimientos legales y reglamentarios aplicables al desempeño del equipo auditor.
- Los informes emitidos son adecuados a las circunstancias, y se respaldan en toda la planificación y ejecución de la auditoría manifestadas en la evidencia recopilada.

CONCLUSIONES

- Los sistemas es un concepto de larga data en las diferentes etapas de la ciencia, sin embargo, toma auge con la publicación de Teoría General de Sistemas del biólogo Ludwing Von Bertalanffy a mediados del siglo XX.
- El enfoque de sistemas es convertido en un nuevo concepto denominado sistémica por el filósofo argentino Mario Bunge, quien establece una cuaterna básica de sus elementos: Composición, entorno, estructura y mecanismo. Estos son incorporados en un modelo formal denominado Caja Negra, conformado por un esquema básico de entradas (input), proceso, y, salidas (output).
- La contabilidad puede ser conceptualizada desde varias aristas, empero, la que interesa para esta investigación son sus segmentos, especialmente aquellos relacionados con las empresas, y que comprenden: el Financiero y el de Gestión. A partir de ellos se definen sus usuarios y los informes que deben emitirse, y, posteriormente corroborarse.

- El sistema contable contiene una jerarquía de procesos, que pueden clasificarlos en niveles estratégicos, tácticos y operativos. Cada uno de ellos tiene diferentes connotaciones pragmáticas y temporales que se materializan en el sistema de información contable.
- La auditoría, conforme un autor colombiano, es un método que busca acercar un objeto a un criterio, lo que se interpretaría como disminuir la brecha entre lo real y lo ideal.
- La auditoría responde, al igual que los sistemas contables, a diferentes usuarios y se enfoca en sus informes, financieros o de gestión. En cualesquiera de los casos, el enfoque bajo riesgos, que tiene connotaciones sistémicas, ha impregnado nuevos matices operativos, tácticos y estratégicos en la auditoría.
- La auditoría está atravesando un proceso de transformación hacia la Auditoría, la primera como técnica de revisión, la segunda una disciplina tecnológica. Parte de esta conversión es, como ya se anotó, el enfoque en riesgos del negocio y sus diferentes estrategias de mitigación.
- Para explicar el sistema de información de auditoría, es necesario comprender al sistema de información contable, cuyo producto, la información financiera de propósito general es el insumo del primero.
- Los sistemas de información de Auditoría pueden representarse en los niveles organizacionales básicos: estratégicos, tácticos y operativos. En el ras exógeno se ven influenciados por marcos teóricos atinentes a visiones de su accionar, y en el ras endógeno, está supeditado a las directrices de las normativas atinentes. Análogamente sus informes son utilizados por ambos niveles, en función de los objetivos del encargo de auditoría.
- Finalmente, el sistema de información de auditoría contempla un accionar endógeno (interno) que controla que exista un fiel cumplimiento de las normas profesionales, requerimientos legales propios de la entidad, y, aquellos relacionados con el adecuado desempeño del equipo auditor. Toda esta información servirá a su vez, para que los órganos administrativos de la Firma, en sus diversos niveles, establezcan los mecanismos correctivos para justamente alcanzar los criterios profesionales.

1. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bibliografía

Arnold, M. (1998). Introducción a los Conceptos Básicos de la Teoría General de Sistemas. *Cinta de Moebio*.

Barrera, M. (2010). *Modelos epistémicos en investigación y educación*. Caracas: Quirón.

Belkaoui, A. (199). *Accounting theory*. London: Harcourt Brace.

Bertalanffy, L. (1989). *Teoría general de los sistemas*. México: Fondo de Cultura Económica.

Betancur, H. (2018). *Análisis sistémico constructivista de la noción "sistema contable" como equivalente funcional de un mismo problema conceptual de referencia*. Mérida - Venezuela: Universidad de los Andes.

Bravo, O. (1989). *Cienciología e integración del conocimiento*. Bogotá: Universidad Incca de Colombia.

Bunge, M. (2004). *Emergencia y convergencia*. Barcelo: GEDISA.

Bunge, M. (2007). *A la caza de la realidad*. Barcelona: GEDISA S.A.

- Canetti, M. (2007). *Contabilidad y control: fundamentos teóricos para la mejora de la confiabilidad de la información contable*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires.
- Cañibano, L. (1995). Concepto y división de la contabilidad. *Análisis contable de la realidad económica*, 13.
- Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría. (2009). *Normas Internacionales de Formación 1-8*. New York: Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants/IFAC).
- Diez, J., & Moulines, U. (1997). *Fundamentos de Filosofía de la Ciencia*. Barcelona: Ariel SA.
- Fowler Newton, E. (2004). *Contabilidad básica*. B.
- García, C. (1996). *Enfoque multiparadigmático de la contabilidad, modelos, sistemas y prácticas deducibles para diversos contextos*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires.
- García, I. (2019). Contabilidad Social y Ambiental: Algunas notas para su inclusión en la enseñanza universitaria de los contadores públicos. *Revista de Economía y Estadística*, 11-26.
- Gómez, M., & Franco, I. (2017). Hacia una arqueología de la auditoría y el aseguramiento: Fuentes históricas y teóricas. *Contaduría Universidad de Antioquía*, 51-83.
- Guamán, M. (2018). Sistemas de información contable, una visión heterodoxa y sistémica en base al modelo de caja negra. *REDIPE*.
- Ibañez, E. (2010). El estatus epistemológico de la contabilidad. *Contabilidad y Decisiones*, 15.
- IFRS Foundation. (2018). *Marco Conceptual para la Información Financiera*. Londres: IFRS Foundation.
- Instituto de Auditores Internos de España. (2017). *Marco Internacional para la práctica profesional en auditoría interna*. Madrid: IAG S.L.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2018). *Auditoría de estados financieros y su documentación*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Jarne, J. I. (1997). Clasificación y evolución internacional de los sistemas. *Ediciones AECA*.
- Johansen, O. (1993). *Introducción a la teoría general de sistemas*. México: Limusa.
- Joyanes, L. (2015). *Sistemas de Información en la empresa*. México: Alfaomega.
- Machado, M. (2016). *Las creencias compartidas en el discurso sobre modelo contable y sus consecuencias desde la perspectiva sociocognitiva y crítica de Van Dijk*. Mérida: Universidad de los Andes.
- Mantilla, S. (2009). *Auditoría de información financiera*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Mattesich, R. (2002). *Contabilidad y métodos analíticos*. Buenos Aires: La Ley.
- Mosterín, J. (2003). *Conceptos y teorías en la ciencia*. Madrid: Alianza Editorial.
- Ramírez, S. (2014). *Perspectivas en las teorías de sistemas*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.

Romero, G. (Dirección). (2021). *Clase 12 - Filosofía Científica - Gustavo E. Romero. Sistemas y niveles ontológicos*. [Película].

Whitten, J., & Bentley, L. (2008). *Análisis de sistemas: diseño y métodos*. México: Mc Graw Hill.