

18º Simposio Regional de Investigación Contable

Auditoría, aseguramiento y compliance – Tecnologías de la información y Blockchain

Título del Trabajo: "PERITAJES CONTABLES 5.0 & MÉTODO CIENTÍFICO Y EVIDENCIAS DIGITALES"

Lic Adm./Cra. Ana Julia Gavilán (Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina – Universidad Nacional de Luján)

La Plata, 17 de octubre de 2022

Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata, Argentina

Abstract

La velocidad de los cambios tecnológicos exhorta a los profesionales a adquirir nuevos conocimientos que le permitan desplegar su expertise en contextos disruptivos.

Partiendo de la posibilidad de encuadrar los informes periciales en la antigua Resolución Técnica Nº 37 -Normas de Auditoria, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados- de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas- (Hoy Resolución Técnica Nº 53) se propone adaptar los pasos del método científico a fin de sistematizar la labor pericial.

Por otro lado, se analiza la posibilidad de que estos pasos puedan contribuir a lograr la validez probatoria de la evidencia digital que respalda las respuestas formuladas a los puntos periciales.

Palabras Claves

Peritajes contables, Tecnología, Contabilidad, Blockchain, Criptoactivos, Trazabilidad

1. INTRODUCCIÓN

La velocidad de los cambios tecnológicos exhorta a los profesionales a adquirir nuevos conocimientos que le permitan desplegar su expertise en contextos disruptivos.

Considerando la posibilidad de encuadrar los informes periciales en la antigua Resolución Técnica 37 -Normas de Auditoria, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados- de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas- (Hoy Resolución Técnica 53) se propone debatir sobre la necesidad de adaptar los pasos del método científico a fin de sistematizar la tarea del perito contador.

Por otro lado, se pretende analizar la posibilidad de que dichos pasos puedan contribuir a lograr la validez probatoria de la evidencia digital a fin de respaldar las respuestas a los puntos periciales.

Esta gran empresa, solo fue posible gracias a la inspiración y conocimientos brindados por el Prof. Carlos Alberto Rumitti.

Se desea que estas pocas líneas puedan hacer honor a su persona.

2. DESARROLLO:

Contexto en el cual se desarrollará el peritaje contable 5.0

Se debe ser consciente de la creciente posibilidad de que la información necesaria para realizar cualquier tipo de control está recogida en un sistema de información. Los sistemas que nos ayudan a vivir son cada vez más eficientes en su accionar y por ello, los auditores y peritos no solo deberán utilizar inteligencia artificial para encontrar evidencias, sino que deberán crear confianza en los sistemas utilizados para que éstos sean considerados fiables, no tengan sesgos, sean éticos y generen resultados basados en un conjunto de valores consensuado.

Este es uno de los más grandes retos de la transformación digital de la auditoría y los peritajes. A él se le une el desafío que plantea la ciberseguridad, buscando al máximo la mitigación de los riesgos que acarrea los ataques cibernéticos o bien, la rápida acción de los planes de contingencia.

Un gran proceso de innovación

Gestionar la innovación significa superar una serie de desafíos, como:

- cambiar la cultura organizacional;
- desarrollar una perspectiva a largo plazo para implementar innovaciones;
- difundir experiencias innovadoras;
- no tener miedo al fracaso.

La velocidad de la imposición de la digitalización no da tiempo para juzgar si es pertinente o no abrazar una política de capacitación por parte de los auxiliares de justicia.

La reacción de los profesionales debe darse ya, puesto que existe el riesgo de realizar un trabajo incompleto, poco relevante y crecientemente innecesario.

Transformación hacia el ABCD de la auditoría digital y peritajes contables 5.0

Parafraseando a Magdalena Cordero (2022) la transformación digital es un fenómeno inminente. En los últimos años, se ha producido un desarrollo exponencial de una amplia variedad de tecnologías innovadoras a la par del crecimiento en la producción, apertura y flujo de datos. La ciencia de datos ha penetrado en todas las esferas de la vida humana, impulsando la aplicación de tecnologías digitales para contribuir a la toma de decisiones en prácticamente todos los ámbitos de la sociedad.

La utilización de las tecnologías de información y comunicación se traduce en mayor transparencia, integridad y rendición de cuentas lo que, a su vez, contribuye a aumentar la efectividad y eficacia de la gestión de los actores, siempre y cuando la calidad de los datos ingresados sea óptima como el procesamiento de los mismos.

La fusión entre la digitalización y el control

Los retos planteados en el desarrollo de los sistemas de información son la necesidad de crear una arquitectura que respete estándares que permitan la interoperabilidad, la mantenibilidad y, sobre todo, la confianza en que el sistema no contiene partes maliciosas que posibilite el fraude o engaño.

Los registros de las operaciones generados automáticamente por los sistemas de información (en argot informático «logs») son un mecanismo disponible para la verificación en la confianza de los datos. Pero no suficiente, se podrían generar «logs» ficticios, modificados o que incluyan partes maliciosas. En consecuencia, hay que diseñar otros mecanismos de control que aseguren la confianza en los sistemas.

En este contexto, se vuelve importantísimo el análisis del ingreso de datos a los sistemas y su calidad; dado que, si tuviésemos excelentes sistemas, pero el dato ingresado contiene errores el producto de dicho sistema será deficiente.

Dada esta breve descripción del contexto en el cual se va a desarrollar la labor pericial, resulta pertinente pasar a explicar la propuesta de adaptación de los pasos del método científico a fin de sistematizar la tarea del perito contador.

Pasos del método científico

- Observación.
- Establecer el problema a investigar.
- Formulación de la hipótesis.
- Diseñar la experimentación.
- Experimentación.
- Análisis de los datos.
- Conclusiones.

Observación

Es recomendable tener un conocimiento acabado del expediente. A través de la lectura del mismo, además de saber cuáles son los puntos a contestar vamos a tener un panorama de lo que se pretende probar con la prueba de libros.

Establecer el problema a investigar

La tarea del contador en su función de auxiliar de justicia se enmarca principalmente en dar respuesta a los puntos periciales formulados por las partes y aprobados por el Juez. Por lo tanto, se podría asimilar el problema a investigar a los interrogantes del cuestionario pericial.

Formulación de la hipótesis

Las hipótesis son importantes para establecer líneas de trabajo. Es decir, me permiten distinguir entre un indicio, un indicio vehemente y la evidencia.

Diseñar la experimentación

En la labor del perito, esta etapa estaría dada por la elaboración del plan de trabajo a fin de recabar la información para dar respuesta al cuestionario pericial.

Experimentación

En este paso se llevaría a cabo la compulsión de los registros contables y la documentación de respaldo. También incluiremos la documentación complementaria que integra el sistema de registro contable de la parte.

Análisis de los datos

Aquí deberíamos analizar si la información obtenida de los registros y la documentación compulsada permiten dar respuesta acabada al interrogante o bien, tendríamos que informar al Juez una limitación al alcance en el trabajo.

Conclusiones

Esta etapa se caracteriza por la elaboración del informe pericial.

Realizada la adaptación propuesta en el presente trabajo y tomando como base los conocimientos brindados por el Prof. Carlos Alberto Rumitti se presenta los aspectos que, a criterio

de la autora, son de vital importancia a fin de considerar la evidencia digital que respalde las respuestas redactadas en el informe pericial.

En especial, es de interés brindar un análisis y conocimientos básicos sobre las particularidades que adoptan los *elementos de juicio*¹ en *entornos informatizados*², que se identificarán en adelante como “evidencias digitales”.

Evidencias digitales

a. Análisis conceptual.

i. ¿Qué es una evidencia según las normas? ¿Qué es una evidencia digital?

La NIA 500 3.c IFAC (Evidencias de Auditoría) define a las evidencias del siguiente modo: *Evidencia de auditoría: información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información.*

Antes de analizar las evidencias digitales, resulta pertinente realizar algunas precisiones. Primero, es la posibilidad de aplicar el concepto evidencia a todo tipo de encargos con las particularidades del caso. Así, un profesional actuante en el ámbito judicial requerirá evidencias (elementos de juicio) para fundamentar las respuestas que elabore en el informe.

Otra cuestión a tener en cuenta es que tanto la RT 53 FACPCE como las NIA 230 y 500 se basan en principios, por lo tanto, resultan aplicables tanto a las evidencias “físicas” como a las evidencias digitales, con las particularidades del caso.

Siguiendo con el análisis de la definición, el término *información* tiene un alcance que debe ser considerado.

La *información contenida en registros contables*, se refiere a **datos**. Los datos pueden ser una abstracción –representación cuantitativa de un elemento o hecho- como así también la materialización en los registros de la aplicación de un criterio o, el establecimiento del elemento base que proporciona la información sobre las decisiones que se toman respecto de la aplicación de estimaciones contables. Es valiosa recordar, que los datos se transforman en información cuando mediante algún método se los somete –*procesa*- de acuerdo a principios, normas, criterios.

La *otra información*, es un concepto significativamente más amplio, significa adquirir o ampliar conocimiento sobre una materia, y su “forma” puede ser extremadamente más diversa, como también cuantitativa o cualitativa. Puede tratarse de evidencia en soporte físico como digital.

Resumiendo, podríamos decir que las “evidencias digitales” son los elementos de juicio generados, almacenados o transmitidos por medios digitales, entendiéndose por digital “...un dispositivo o sistema que crea, presenta, transporta o almacena información mediante la combinación de bits².”

ii. Soporte documental de las evidencias digitales.

La antigua Resolución Técnica N° 37 era precisa al definir en II. Normas Comunes a los Servicios de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados, b) Normas para el desarrollo del encargo:

¹ La RT 37 FACPCE utiliza esta terminología para referirse las *evidencias* definidas en las NIA 200 y 500 del IAASB de la IFAC.

² Un entorno informatizado se configura cuando una parte significativa de la información se procesa utilizando medios informáticos.

“2. Documentación del encargo... 2.2. Los programas de trabajo escritos con la indicación de su cumplimiento y los elementos de juicio válidos y suficientes reunidos por el contador en el desarrollo de su tarea constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo³”

Se pone de manifiesto que lo dispuesto alcanza a todo tipo de encargos, incluidos los informes periciales, incorporando los documentos elaborados por el profesional como los recabados durante la ejecución del trabajo.

A todas luces, el término evidencia abarca ambos componentes y este hecho no es menor, debido a que a ambos hay que agregarle el componente jurídico que le brinde legitimidad⁴ a la información relevante, generada u obtenida a través de dispositivos electrónicos, dado el impacto directo que tiene este requisito en su oponibilidad.

Si se tomara el caso de un hecho con efecto patrimonial en los estados contables generado mediante procesos y soportes digitales en su totalidad. El perito, deberá obtener evidencias digitales y para ello, es posible que tanto la definición como la aplicación de los procedimientos se soporten digitalmente. Es decir, a través de la obtención de datos de las bases contables, un video, un correo electrónico, una grabación de voz, imágenes, una página web, entre otros, dado que todos son **documentos digitales susceptibles de convertirse en evidencias**.

Ni la Resolución Técnica N° 53 ni las NIA 230 y 500 impiden la utilización de medios digitales⁵ y sus principios resultan aplicables tanto a evidencias físicas como digitales.

b. Tipos

A continuación, se presenta un gráfico que sintetiza un esquema de los elementos que constituyen las evidencias digitales de acuerdo a su origen.

Esta clasificación muestra la relación entre ambas. Por lo tanto, deben tratarse e interpretarse como un todo orgánico:



³ La denominación “papeles de trabajo” ha sido reemplaza en la RT 53 por “Documentación del encargo” atento que el soporte tiende a efectuarse en forma digital.

⁴ Legítimo, en el sentido de legal, cierto, genuino y verdadero en cualquier línea (RAE).

⁵ NIA 230 6 (b) y NIA 500 (A12) y (A13).

i. Evidencias digitales obtenidas del responsable

Están constituidas por dos componentes básicos:

1. Los datos e información contenidas en soportes digitales.

Forman la representación digital –intangible- de hechos, transacciones, relaciones, procesos, criterios, que se consiguen de bases de datos y todo tipo de documentos, tanto en formato numérico como de texto, imágenes, sonidos, videos, comunicaciones digitales u otros.

2. Los sistemas informáticos y controles de TI.

El perito deberá relevar, evaluar y documentar los procesos mediante los cuales la información se genera, desde la captura y registro del dato origen hasta la “salida” a fin de dar confiabilidad a los datos utilizados en la elaboración del informe pericial.

ii. Evidencias digitales obtenidas de terceros

En este caso, el perito no tendría muchas posibilidades de obtener datos del procesamiento de los mismos, dado que las evidencias provendrían de las contestaciones de los oficios realizadas en autos.

iii. Evidencias digitales generadas por el profesional actuante.

El auxiliar de justicia deberá generar su plan de trabajo, incluyendo los elementos de juicio válidos y suficientes utilizando medios digitales o mixtos.

Asimismo, deberá tener en cuenta que las evidencias pueden originarse a través de contenidos exclusivamente digitales y permanecer en ese estado durante su ciclo de vida –*evidencia digital*- u originarse en documentos soportados en papel y luego digitalizarse –*evidencias digitalizadas*- u originarse en documentos digitales y luego transferirse a papel. En estos supuestos, los métodos y objetivos para su legitimación varían radicalmente.

c. Naturaleza.

Lo elementos de juicios válidos se forman de dos componentes, un contenido y un soporte. El contenido pueden ser datos, información, descripciones, correos, imágenes, etc. y el soporte es el material sobre el que se registran.

Es importante tener presente el concepto de documento digital definido en el Art. 6 de la Ley 25.506 de Firma Digital que dice: “*Se entiende por documento digital a la representación⁶ de actos o hechos, con independencia del soporte utilizado para su fijación, almacenamiento o archivo. Un documento digital también satisface el requerimiento de escritura.*” En virtud de ello, podríamos mencionar como documentos digitales la copia de un correo electrónico por el que se formalizó una compra o un resguardo de una constancia de presentación obtenida de la web de un ente de contralor o la copia de un smart contract, etc.

Ahora bien, para que estos elementos puedan transformarse en evidencias digitales se debe analizar los requisitos de legitimación.

Las principales características del documento digital a tener en cuenta para realizar este análisis son:

i. Modificables. Se parte de la idea que los registros electrónicos son modificables. Esta condición de **volatilidad** impacta en la subsistencia de la fuente de la evidencia recabada por el experto.

ii. Ilegibles: Para acceder a su *vista* se requieren medios adecuados de acceso.

iii. Perdurables: El soporte físico del registro está sujeto a riesgos propios de deterioro de los soportes y a la obsolescencia tecnológica.

⁶ El término representación es amplio, incluye expresiones gráficas, literales, sonoras entre otras.

iv. Sensibles: La fiabilidad de las evidencias digitales depende de la sofisticación del sistema, la tecnología subyacente y las prácticas de controles de TI.

Al momento de identificar y evaluar las evidencias digitales, estas características deben considerarse en conjunto.

Ciclo de vida de las evidencias digitales

El ciclo de vida que deberá analizar el auxiliar de justicia será:

a. Obtención

Los requisitos de legitimidad, relevancia, validez y suficiencia que requieren las normas vigentes⁷ en relación a las evidencias, están subordinadas en este caso por sus características específicas en el medio digital: la modificabilidad, ilegibilidad, sensibilidad y perdurabilidad. Es decir, el cumplimiento de los requisitos se garantizará sólo mediante una adecuada metodología en su obtención y tratamiento durante todo el proceso.

b. Ejecución de procedimientos.

Resulta esencial que los archivos originales nunca deben alterarse, asegurando su resguardo desde el momento de su captura y trabajando siempre sobre copias.

En el supuesto más probable que el profesional no disponga de aplicaciones especializadas se deberá generar y ordenar la documentación del informe aplicando criterio profesional para cada caso. Por ejemplo, con respecto al resguardo de los originales es aconsejable:

- Crear una carpeta de acceso restringido y resguardar en ella los archivos originales en formato solo lectura y bloqueando su acceso no autorizado.
- Aplicar algún estándar de seguridad sobre backups.

Con respecto al soporte de las tareas que debe realizar el profesional actuante:

- Definir un diseño adecuado de los resguardos de los documentos de trabajo⁸ que se corresponda con la planificación de la tarea.
- Realizar backups de los documentos de trabajo en forma rutinaria.

c. Conservación.

La RT 53 vigente dispone en su apartado II.B.2.4 que *“El contador debe conservar, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor...”*

Este apartado incluye las evidencias digitales y las digitalizadas, es decir aquellas que su origen es digital y se conservan en digital, y las que su origen es “papel” y luego se digitalizaron.

Los riesgos a tener en cuenta son: borrado, alteración o acceso indebido y accesibilidad futura.

⁷ NIA 500 del IAASB de la IFAC

⁸ Se utiliza la expresión **documentos de trabajo** en el sentido amplio del término documento, incluye datos estructurados, no estructurados o mixtos (archivos de datos, documentos de texto, imágenes entre otros).

3. CONCLUSIONES

De lo expuesto, puede concluirse que el avance tecnológico conlleva la necesidad de adquirir nuevos conocimientos del área informática que complementarían las incumbencias profesionales de los contadores que actúan en el ámbito judicial como peritos.

También, se aprecia la posibilidad de adaptar el método científico a la labor pericial. En especial, podría decirse que el método científico contribuye a sistematizar la tarea del auxiliar de justicia y contribuye a generar evidencia digital que respalde las respuestas dadas en el informe pericial.

4. BIBLIOGRAFÍA

Código Civil y Comercial de la Nación.

Ley 19.550.

Ley 20.488.

Ley 25.506.

Ley 27.349.

Resolución General Nro. 7/2015 de la Inspección General de Justicia (IGJ)

RG_igj_6-2017_TITULO IX.

ISO/IEC 27002:2005, Tecnología de la información - Código de buenas prácticas para la gestión de la seguridad de la información.

ISO 15489-1:2001, Información y documentación – Gestión de documentos – Parte 1: Generalidades.

Informe Nro. 1 Aspectos legales y formales del sistema de registro “Legal Forma” Comisión de Estudios sobre Sistemas de Registro, su integridad y autenticidad, EDICON Fondo Editorial Consejo, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires (CPCECABA) ISBN:978-987-660-232-7.

Informe N°2 denominado *El Sistema de registro. Definición y componentes* elaborado por la Comisión de Estudios sobre Sistemas de Registro, su Integridad y Autenticidad Documental, EDICON Fondo Editorial Consejo, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA) ISBN: 978-987-741-049-5

IV Jornada de Derecho Contable. Autora Objetivos de Control para proteger la Documentación respaldatoria en formato electrónico. Dra. C.P. Graciela Inés Braga

VII Jornada de Derecho Contable. Autor Implicancias legales en el uso de la firma digital en el resguardo de documentación contable. Dr. C.P. Diego Sebastián Escobar.

Gavilán, Ana Julia. Sistema Comercial vs Sistema Contable. Agosto 2019. [consulta noviembre 2020] <http://cgce.org/>.

Iñigo de Miguel Beriain, P. N. (2022). Auditing the quality of datasets used in algorithmic decision-making systems. Brussels: European Union.

Torok, M. (17 de Octubre de 2022). Marcelo Torok Canal Oficial. Obtenido de <https://www.youtube.com/c/MarceloTorokCanalOficial>.