



La evidencia informática

Pablo Lanza, CISA

Jefe de Área. Intervención General de la Administración del Estado

Tradicionalmente la evidencia auditora se ha clasificado en evidencia física, documental, analítica y testimonial. A estas cuatro categorías se debe añadir hoy la evidencia informática.

Los principios configuradores de la auditoría no han sufrido cambios radicales a lo largo de las últimas décadas, ni en su vertiente de conjunto de conocimientos o disciplina, ni desde la óptica de la práctica profesional. Del mismo modo, tampoco se puede detectar una transformación significativa en los principios básicos de la buena gestión económico-financiera de las organizaciones públicas.

No obstante, aún manteniendo la validez de los principios subyacentes, se ha producido una verdadera revolución en algunas de las técnicas empleadas en la gestión. Nadie puede dudar que, entre estas técnicas, las tecnologías de la información aplicadas a la gestión de las administraciones públicas ocupan un lugar destacado y con sustantividad propia.

Estas tecnologías de la información, que en un principio se limitaron a aspectos parciales de la gestión (nómina, contabilidad, almacenes,...), han ido adquiriendo una dimensión más global, tanto en las relaciones y circuitos de informa-

ción intraorganización, como en las relaciones interorganización (sistemas de comercio electrónico, etc.).

Junto a la globalización se está produciendo la desaparición del soporte papel en las operaciones internas y en las transacciones con el exterior. Esto genera una nueva categoría de evidencia auditora, que se puede denominar *evidencia informática*, y que posee una característica que destaca a priori sobre las demás: la ininteligibilidad e imposibilidad de su tratamiento o análisis por medios tradicionales de auditoría.

En los últimos meses se han producido dos aportaciones doctri-

nales de interés sobre esta materia, que se examinan a continuación.

El SAS n° 80

El *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) ha promulgado recientemente el *Statement on Auditing Standard (SAS) número 80*. Esta norma técnica ha entrado en vigor en enero de 1997, y proporciona unas directrices de actuación para la ejecución de auditorías financieras en cualquier organización que transmita, procese, mantenga o acceda a información (relevante para sus fines) de forma electrónica o informática.





El SAS nº 80 reconoce un hecho cierto que hasta ahora no había sido objeto del análisis y consideración necesaria: en un creciente número de organizaciones (empresas de toda clase y organismos públicos) una gran parte de los datos contables, datos de gestión y evidencia corroborativa sólo están disponibles en formato electrónico o informático.

Documentos fuente, como órdenes de compra, albaranes, facturas y cheques están siendo sustituidos por mensajes o registros informáticos. Allí donde existen sistemas de tratamiento de imágenes, los documentos-fuente están siendo leídos y convertidos en imágenes electrónicas para facilitar su almacenamiento y recuperación, y probablemente tales documentos-fuente no son retenidos después de su digitalización. Por si esto fuera poco, determinada evidencia informática podría no ser recuperable después de transcurrir un cierto periodo de tiempo, debido a la obsolescencia de los soportes, dispositivos de lectura o

formatos, o simplemente porque los medios magnéticos se deterioran con más celeridad que los soportes tradicionales. El auditor, de acuerdo con el SAS nº 80, debe tener en cuenta estas circunstancias a la hora de determinar la naturaleza, periodo y extensión de las pruebas a practicar.

También se reconoce en esta norma técnica que la probabilidad de que se produzcan alteraciones no autorizadas en la información o se inicien impropiedades transacciones de naturaleza económica, y que estas no sean detectadas por los controles existentes, puede ser mayor allí donde la información es producida, mantenida o accesible sólo informáticamente. En tales circunstancias, el auditor debe efectuar una serie de pruebas de controles para poder evaluar el riesgo de control, o considerar el efecto de no tomar estas medidas y tratarlo explícitamente en su informe.

Las nuevas NASP

Las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP), aprobadas por Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado de 14 de febrero de 1997, incorporan una aportación realmente innovadora en el reconocimiento de la evidencia informática como un nuevo tipo de evidencia a considerar por el auditor, junto a las manifestaciones tradicionales de evidencia documental, analítica, física, y testimonial.

Por evidencia se puede entender: "todos aquellos elementos influyentes que guían a los auditores hacia las conclusiones, y que están relacionados con aseveraciones sobre hechos y actos de naturaleza económica" ⁽¹⁾, o como señalan las Normas Técnicas de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), "la naturaleza de la evidencia está constituida por todos aquellos hechos y aspectos

(1) Jack C. Robertson: Auditing, 6th Edition. BPI IRWIN, 1990.



susceptibles de ser verificados por el auditor, y que tienen relación con las cuentas anuales que se examinan". Por informática (como sustantivo), de acuerdo con el diccionario de la Real Academia, se entiende: "conjunto de conocimientos científicos y técnicas que hacen posible el tratamiento automático de la información por medio de ordenadores".

De forma coherente con los conceptos y significados anteriores, las nuevas Normas de Auditoría del Sector Público han definido la evidencia informática como: "la información y datos contenidos en soportes electrónicos, informáticos y telemáticos, así como los elementos lógicos, programas y aplicaciones utilizados en los procedimientos de gestión del auditado. Esta evidencia informática incluirá los elementos identificados y estructurados que contienen texto, gráficos, sonidos, imágenes o cualquier otra clase de información que pueda ser almacenada, editada, extraída e intercambiada entre sistemas de tratamiento de la información, o usuarios de tales sistemas, como unidades diferenciadas".

A priori hay que distinguir dos clases de evidencia informática en la anterior definición. En primer lugar los datos e información contenidos en soportes electrónicos, informáticos y telemáticos. Por otra parte, los programas y elementos lógicos empleados en la gestión por el auditado. La distinción no es baladí.

Habrían existido razones para que tanto los auditores como los autores de tratados de auditoría negaran la existencia de ese primer tipo de evidencia informática (datos e información), y la consideraran como una simple subcategoría de evidencia documental (informacio-

nes materializadas en cartas, contratos, registros, facturas,...), de no ser por una importante característica diferencial: su ilegibilidad.

Efectivamente, las acepciones más modernas de "documento" englobarían tanto la concepción tradicional de "aquellos" que se comunica entre dos personas y está soportado en papel, como el sentido más amplio y moderno de "aquellos" que se comunica y está soportado en un medio no perecedero, independientemente de cual sea este. Actualmente, se entiende por documento toda entidad identificable, de características no perecederas, creada por una persona o grupo de personas con el propósito de comunicación, y que puede manifestarse de múltiples formas, siendo al menos una de ellas una manifestación simbólica comprensible por los seres humanos ⁽²⁾.

Propiedades de la evidencia informática

Pero la evidencia informática presenta dos propiedades básicas diferenciadoras que le dan existencia y entidad propia:

- ✓ Su ilegibilidad.
- ✓ Estar soportada en medios informáticos, telemáticos o electrónicos.

Estas dos propiedades exigen medios y métodos analíticos y de evaluación novedosos en el mundo auditor. De aquí el acierto con el que las Normas de Auditoría del Sector Público incluyen esta nueva categoría en su clasificación de la evidencia.

(2) Michael B. Spring: *Electronic Printing and Publishing*. Marcel Dekker, New York 1991.

Categorías

En la definición, se pueden encontrar dos categorías diferentes: los programas y elementos lógicos, y los datos e información.

Programas y elementos lógicos

Los programas y elementos lógicos empleados por el auditado en sus procesos de gestión constituyen una evidencia en tanto en cuanto pueden poner de manifiesto sus procedimientos y operaciones, y además ponen al descubierto una buena parte de sus procedimientos de control interno.

No se olvide que, como señalan las propias Normas de Auditoría del Sector Público, "deberá efectuarse un estudio y una evaluación del control interno para determinar su grado de confianza y en base a ello planificar la auditoría, determinando el alcance y la naturaleza, el momento y la extensión de la pruebas a realizar".

La "evidencia" está constituida por hechos y aspectos susceptibles de ser verificados por el auditor, y que tienen relación con las cuentas anuales que se examinan



*Los auditores
deben cuestionar
siempre la
fiabilidad de la
"evidencia
informática" al
igual que la de
cualquier otro tipo
de pruebas*

De forma similar se expresan las Normas Técnicas del ICAC: "Deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada del control interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría".

A estos efectos la propia normativa del ICAC define el control interno así: "El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente y se cumplen según las directrices marcadas por la dirección".

Obviamente, entre esos métodos y procedimientos que señala la norma, están los programas, aplicaciones y elementos lógicos empleados por el auditado, que constituyen hoy en día una parte sustancial y fundamental de cualquier sistema de control interno

Ahora bien, la complejidad de esta evidencia hace que sea difícil, cuando no imposible, su análisis y evaluación por un auditor cualquiera. Generalmente, reunir y analizar este tipo de evidencia será tarea de la Auditoría Informática, y por tanto trabajo propio de los auditores informáticos. Por *Auditoría Informática* se debe entender ⁽³⁾: "auditoría que evalúa las operaciones de los sistemas de información automatizados de un Ministerio, Organismo o Agencia, para determinar si estos sistemas producen información cualitativamente caracterizada por su fiabilidad, precisión y disponibilidad, y si la forma en que esta información es producida atiende a los principios de economía, eficacia y eficiencia".

Datos e información

La segunda categoría es aquella denominada genéricamente en la definición "datos e información"; es decir, documentos en el sentido más extenso de la palabra. Esta categoría puede a su vez subdividirse en dos nuevos subconjuntos: por una parte los documentos que contienen información textual y numérica; y por otra parte los documentos que contienen imágenes, sonido, etc.

La generalización de sistemas de información automatizados en el ámbito de la gestión ha llevado en paralelo la desaparición de la pista visible en múltiples operaciones y procesos. De aquí surge la necesidad de desarrollar nuevas estrategias y técnicas para poder incorporar esta evidencia a la auditoría.

Las operaciones de recolección y análisis de esta evidencia, emple-

(3) Pablo Lanza Suárez: *Auditoría de Sistemas de Información. Cuadernos de Actualidad del Instituto de Estudios Fiscales*, 5/1994.

ando para ello las técnicas y herramientas de auditoría asistida por ordenador necesarias y/o disponibles en cada momento, son abordables por cualquier auditor que reúna unos requisitos de formación mínima, formación que previsiblemente se considerará imprescindible en breve para cumplir los requisitos sobre cualificación profesional establecidos tanto en el ámbito público como en el ámbito privado.

El grado de confianza que a priori puede depositar un auditor en esta evidencia es, independientemente de los análisis de fiabilidad, paralelo al que tradicionalmente se ha establecido para la evidencia documental. Así, serán más dignos de confianza, en principio, los datos procedentes de sistemas informáticos:

- Producidos y mantenidos por terceros.
- Producidos por terceros y en poder del auditado.
- Producidos y mantenidos por el auditado.

En la anterior jerarquía, cuando se habla de datos producidos y mantenidos por terceros, son aquellos independientes del auditado. Es decir, a estos efectos, un contratista o una empresa que soporte servicios de tratamiento informático exteriorizados por el auditado, no se debe considerar "tercero", sino "auditado".

Por otra parte, los documentos que contienen imágenes y sonidos son un campo todavía inestable de la industria informática y telemática. Aparte de ello, aún no ha sido abordado el desarrollo de un corpus doctrinal que oriente sobre su tratamiento a efectos auditores.



La fiabilidad de la evidencia informática

Distintos estudios llevados a cabo en EE.UU. ⁽⁴⁾ han demostrado que las personas tendemos a dar mayor credibilidad (creencia subjetiva de que algo está libre de errores) a los documentos generados informáticamente, que a los mismos documentos generados por sistemas manuales. Los auditores no deben dejarse llevar por este sesgo, y deben cuestionar siempre la fiabilidad de la evidencia informática al igual que la de cualquier otro tipo.

De la misma forma que el SAS nº 80 reconoce que la probabilidad de alteración no autorizada de la evidencia puede ser mayor en entornos informáticos que en entornos manuales, las NASP recogen un

punto importante al señalar que: "cuando se emplee evidencia informática, o datos procedentes de sistemas informáticos del auditado, los auditores deberán evaluar la fiabilidad de esa evidencia, y no darla nunca por supuesto a priori".

Para ello, las NASP proponen dos enfoques posibles, que el auditor deberá adoptar en función de las circunstancias: la revisión global de sistemas, efectuada por auditores informáticos, y la revisión limitada de controles, accesible esta última para auditores no informáticos.

Cuando se emplea evidencia informática, y de la fiabilidad de esta dependan en gran medida los objetivos de la auditoría, el equipo auditor debe efectuar siempre una evaluación de fiabilidad, con carácter previo al empleo de esta evidencia en todo tipo de pruebas de las que se deriven previsibles conclusiones.

Conclusión

Acertadamente las nuevas Normas de Auditoría del Sector Público, y los *Statements on Auditing Standards* han analizado la desaparición del soporte papel y el significado que esto puede tener en la auditoría. Y además, de forma complementaria, ambas normas señalan a los auditores las cautelas que deben adoptar para continuar ofreciendo unos estándares de diligencia profesional y credibilidad de lo más alto.

Esta nueva realidad exige que el auditor adopte nuevas técnicas y nuevas herramientas. Esta adopción va a abrir una ventana de oportunidades que permitirán aumentar el alcance y productividad auditora mediante el empleo de técnicas y herramientas de auditoría asistida por ordenador. ■

(4) Jefim Efrim Boritz: *Computer Control & Audit Guide*, 9th Edition 1995. Centre for Accounting Research and Education, University of Waterloo.

