

# *Estrategias de reforzamiento de escepticismo profesional para los contadores públicos en actividad de auditoría\**

Viloria, Norka

Recibido: 23-07-15 - Revisado: 10-09-15 - Aceptado: 18-02-16

Viloria, Norka  
Licenciada en Administración.  
Licenciada en Contaduría Pública.  
Magíster en Administración mención Finanzas.  
Doctora en Educación mención Administración.  
Universidad de Los Andes, Venezuela  
norkaviloria@gmail.com

El escepticismo profesional ha sido la causa más importante de errores en auditoría. Emisores de normas y reguladores e investigadores abogan por reforzar actitudes de escepticismo. Este artículo presenta estrategias para el reforzamiento del escepticismo profesional de los contadores públicos, en actividad de auditoría. Se diseñó una investigación cualitativa, cuyos informantes clave fueron contadores públicos en actividad de auditoría y Secretarios de Estudio e Investigación. Emisores e investigadores han caracterizado a un profesional escéptico. Los entrevistados aportaron estrategias educativas y de supervisión que deben ser abordadas por la Universidad, el Gremio y las Firmas de auditores. Reforzar el escepticismo profesional mejora la calidad de la auditoría e incrementa la confianza de los usuarios.

**Palabras clave:** Escepticismo profesional, estrategias, auditoría

**RESUMEN**

\* Este es un artículo producto del proyecto financiado por el CDCHTA de la Universidad de Los Andes, identificado bajo el código E-323-12-09-B

Professional skepticism has been the most important cause of errors in audit. Standard-setters, regulators and researchers advocate reinforcing attitudes of skepticism. This article presents strategies for strengthening the professional skepticism of public accountants in audit activity. A qualitative research, whose key informants were public accountants in audit activity and Secretaries of Study and Research Institutes, was designed. Issuers and researchers have characterized a skeptical professional. Respondents provided educational and supervisory strategies that must be addressed by the University, the Guild of Accountants and Audit Firms. Reinforce the professional skepticism improves audit quality and increases user confidence.

**Keywords:** Professional skepticism, strategies, audit.

*ABSTRACT*

## 1. Introducción

Una de las actividades de mayor importancia y regulación del Contador Público es la auditoría de los estados financieros, cuyo objetivo central es la emisión de la fe pública acerca de la razonabilidad de los estados financieros que emite una entidad. Requiere en su realización del cumplimiento de los principios generales del profesional de la contabilidad, previstos en el Manual del Código de Ética para los Profesionales de la Contabilidad (2014), tales como objetividad, capacidad profesional, integridad, cuidado profesional y adicionalmente, independencia.

La independencia es requisito indispensable para el contador público en ejercicio de la auditoría, se basa en las creencias de los demás, de que el trabajo se realizó con la debida objetividad y autonomía (independencia aparente), y en la forma de realizar el trabajo (independencia mental). En esta última, la independencia mental, los prerrequisitos se enmarcan en la integridad, objetividad, y el escepticismo profesional. Este artículo discute el escepticismo profesional que se ha considerado una de las fuentes de mayores errores en el trabajo del auditor.

Los organismos emisores de normas, los reguladores de la profesión y los mercados, y los académicos vinculados a las actividades de aseguramiento y auditoría coinciden en la importancia del escepticismo profesional y plantean la necesidad

de abocarse a elevar los niveles del mismo en los contadores públicos en la práctica pública. Es así como el artículo tiene como intencionalidad *Presentar estrategias para el reforzamiento del escepticismo profesional entre los contadores públicos en el ejercicio de la actividad de la auditoría*. La investigación se realizó bajo un enfoque cualitativo, con informantes clave relacionados con el gremio profesional y representados por los Secretarios de Estudio e Investigación de los Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, y con contadores públicos con más de 5 años de experiencia en auditoría.

Los hallazgos más relevantes se relacionan con las coincidencias entre los organismos emisores, sobre las características de un profesional escéptico referidas a la postura de cuestionamiento y lo precavido al tomar decisiones o valorar la evidencia, la necesaria investigación del origen de la información, y la evaluación crítica de la misma. Los investigadores coinciden en rasgos de personalidad referidos a la confianza en sí mismo, pero difieren en si debe haber un juicio *a priori* en el cuestionamiento inicial del auditor. Los profesionales coinciden en aspectos como la curiosidad, el cuestionamiento y la confianza en sí mismo, como rasgos de personalidad de un profesional escéptico, en cuanto a la ejecución del trabajo incluyen el entendimiento interpersonal, el manejo de riesgo, y aspectos éticos como objetividad, neutralidad e independencia y en el manejo de la información mencionan aspectos como la deliberación, la autonomía e independencia, características éstas vinculadas al cuerpo normativo vigente.

Las estrategias propuestas por los informantes clave se dirigen a la universidad, el gremio y las firmas de auditores. A la Universidad le corresponden acciones de formación ética y valoración de la profesión; a las firmas de auditores, la necesaria capacitación en técnicas y procedimientos de auditoría y la supervisión adecuada y al Gremio sugieren estrategias referidas a la educación continua, y las asociadas con la supervisión y control de la calidad del trabajo del auditor.

Generar y aplicar estrategias de reforzamiento del escepticismo profesional que involucren a los actores de la profesión, apuntan al mejoramiento de la calidad de la auditoría, al incremento de la confianza de los usuarios e indudablemente, a la consolidación de

la fe pública como base de la contaduría pública.

## 2. Situación problemática

La contaduría pública como profesión se caracteriza por asumir la responsabilidad de actuar en función al interés público, por tanto, “la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja” (IFAC, 2015, p. 9, párrafo 100.1). En este sentido, la responsabilidad del contador público se relaciona con la generación de confianza en presuntos usuarios de la información financiera que ha preparado o revisado en actividades de auditoría o aseguramiento de la información.

Una de las actividades profesionales del Contador Público de mayor responsabilidad es la auditoría de estados financieros, ya que implica emitir una opinión independiente sobre la razonabilidad de un juego completo de estados financieros de una entidad, en función de ser garantes de la *fe pública*, sobre la información allí contenida; por tal razón, la Federación Internacional de Contadores (en adelante, IFAC, por sus siglas en inglés) expresa en el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (2015, sección 290) que la auditoría es un encargo o actividad profesional de interés público, y por tanto, se exigirá independencia (tanto para la firma como para la red de la firma) de los clientes. Expresa, el referido Manual en el párrafo 290.6 que

La independencia comprende:

a) Actitud mental independiente

La actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.

b) Independencia Aparente

Supone evitar hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad y el escepticismo de la firma o del miembro del equipo de auditoría se han visto comprometidos. (2015, pp. 49-50)

La independencia, como uno de los principios fundamentales para el contador público se basa entonces en tres conceptos: Integridad, Objetividad y Escepticismo Profesional. La integridad relacionada con rasgos de actitud profesional, tales como: honestidad, justicia y trato sincero en las relaciones con los clientes, con la firma y con otros profesionales. La objetividad relacionada con la actitud de tomar decisiones sin prejuicios, conflictos de intereses o influencias de terceros que afecten la independencia del auditor. El escepticismo como la actitud de cuestionamiento frente a la evidencia encontrada. En este artículo sólo se hará énfasis en el escepticismo profesional.

El Marco Internacional de Referencia de Aseguramiento, de las Normas Internacionales de Aseguramiento y Auditoría (NIAA), expresa que

Una actitud de escepticismo profesional significa que el contador lleva a cabo una evaluación crítica, con una mente inquisitiva, sobre la validez de la evidencia obtenida y está alerta a la evidencia que contradice o pone en tela de juicio la confiabilidad de los documentos o representaciones de la parte responsable. (2013, p. 12, párrafo 40)

Refiere, entonces, tanto el Manual del Código de Ética del Profesional de la Contabilidad como el Marco Internacional de Referencia de Aseguramiento, a la actuación profesional bajo la premisa de la “mentalidad inquisitiva” de las evidencias, aseveraciones e inconsistencias obtenidas en la ejecución de su trabajo, como condición ética para lograr el principio de independencia, y como base de la actuación profesional.

Organismos reguladores y emisores de las normas contables y de auditoría, académicos y practicantes coinciden en la importancia del escepticismo profesional. Es así como por ejemplo, organismos emisores como el IFAC (2011), el *Financial Report Council* (FRC) (2012), investigadores como Hurrt (2002, 2010), Nelson (2009), Verwey (2009), Viloria (2013), y firmas de auditores como Crowe Howart (2014), KPMG (2011), entre otros, han elaborado y publicado documentos referidos al escepticismo profesional.

Este interés en un concepto, que no ha sido desarrollado con la misma profundidad que otros, como independencia u objetividad en los cuerpos normativos contables, se debe a que en la práctica se ha convertido en una de las fuentes de errores más

comunes. En una investigación realizada por Beasley, Carcello y Hermanson (2001) sobre 56 casos de fraudes contables detectados y sancionados por la *Securities and Exchange Commission* (SEC), en Estados Unidos, el escepticismo profesional fue la tercera causa de los fraudes, siendo el bajo nivel de escepticismo, responsable de 60% de los errores cometidos.

Por su parte, investigadores como Bell et al. (2005) expresan que si los auditores hubiesen elevado su nivel de escepticismo profesional, los impactos de las irregularidades recientes (refiriéndose a los escándalos financieros de inicio de los 2000), pudieron haber sido menores en los negocios. Verwey (2009), por ejemplo, expresa que Enron es consecuencia de los errores de auditoría relacionados con la no aplicación del escepticismo profesional.

Así mismo, Marks (2014) aclara que el escepticismo no sólo es para los auditores, sino también para los directivos y responsables de tomar decisiones en la entidad, así como sus auditores internos, en protección de los inversionistas. El autor expresa que el escepticismo profesional debe considerarse como un *activo de la profesión*.

Personalidades como Jeanette M. Franzel, (2013, p.1) miembro del Consejo de Vigilancia de Contabilidad de las Compañías Públicas (PCAOB, por sus siglas en inglés), expresó que

Nuestros resultados de las revisiones con demasiada frecuencia muestran que se necesita un progreso sustancial con el fin de lograr más consistentemente la aplicación apropiada de escepticismo profesional durante todo el proceso de auditoría y en las auditorías. Se necesitan esfuerzos adicionales para entender mejor cómo el marco de escepticismo profesional se aplica a través de diversas situaciones de auditoría.

Aunque las normas de auditoría aceptan el juicio profesional, que es una apreciación subjetiva del contador público [relacionado con una actitud profesional escéptica] sobre una situación particular, sigue persistiendo una seria y fundada preocupación sobre la laxitud de su uso, que se origina en los cada vez más graves problemas de los mercados de capitales y financieros que han sido *convalidados* por los auditores de las grandes corporaciones. Organismos como la *Auditing Practices Board* (APB) (2012) de

Inglaterra e Irlanda han sido muy activos al respecto, llaman la atención a los aspectos disparadores de la necesidad de estar vigilantes sobre el escepticismo profesional:

1. Los auditores pueden dejar de lado el escepticismo por su compromiso con la gerencia que los contrata y les paga. Se desvinculan del compromiso con los accionistas y otros usuarios de la información y, por el contrario, generan fuertes relaciones de confianza con la junta directiva y la administración, que les hace confiar en exceso de la información presentada.
2. En muchas firmas de auditores, el modelo de negocio es fomentar las relaciones con las entidades auditadas, que potencian convertir a la entidad en un cliente recurrente, así como, ser usuario de otras líneas de negocios de la firma. En esta relación, el auditor coloca sus intereses por encima del de los accionistas, que comprometen su objetividad y juicio profesional en el diseño y extensión de las pruebas de auditoría y, por supuesto esta situación incide en los niveles de escepticismo profesional.
3. La incidencia en la objetividad del auditor, producto de ejercer actividades distintas a la auditoría en los clientes, afecta los criterios de escepticismo profesional.

Para los organismos reguladores como el APB, los factores descritos generan desafíos en los gremios profesionales, sobre cómo abordar las respuestas institucionales en los cuestionamientos de la objetividad e independencia, y cómo éstos inciden en los niveles adecuados de escepticismo. Resaltan que estas respuestas no sólo se enmarcan en la emisión y divulgación de estándares profesionales, sino en el reforzamiento de las actitudes éticas y un verdadero compromiso con la profesión que debe impulsarse desde el seno de los organismos que agrupan a los contadores públicos.

En este contexto, surgen como inquietudes investigativas: ¿Cuáles son las características que se asocian con el escepticismo profesional? ¿Cuáles estrategias podrían diseñarse para reforzar el escepticismo profesional entre los contadores públicos en el ejercicio de la auditoría? Por lo que, la intencionalidad central de este artículo es *Presentar estrategias para el reforzamiento del*

*escepticismo profesional entre los contadores públicos en el ejercicio de la actividad de la auditoría.*

La investigación se realizó desde un enfoque cualitativo. El investigador interactúa con la discusión teórica y la realidad que observa. Bajo la premisa de comprender para aportar soluciones, la presente investigación permite no sólo comprender el escepticismo profesional como una cualidad exigida por las normas profesionales a los contadores públicos, sino también, permite avanzar hacia propuestas concretas de mejoramiento profesional, a través de estrategias institucionales (promovidas desde el gremio profesional que agrupa a los contadores públicos) que refuercen el escepticismo profesional en los contadores públicos, en ejercicio de la auditoría.

Se realizó una entrevista a informantes clave representados por: Los Secretarios de Estudios e Investigación de los Institutos de Desarrollo Profesional de los Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, y a contadores públicos en ejercicio de la auditoría, inscritos en el Colegio de Contadores Públicos de Mérida – Venezuela, con un mínimo de experiencia de cinco auditorías realizadas. Una vez conocidos los aportes de los informantes clave, se interpretaron sus respuestas, en contexto con lo documental y la percepción del investigador, para así derivar las estrategias que se puedan aplicar desde el gremio de los contadores públicos y otros actores de la contabilidad.

### **3. Revisión teórica**

Existen diferentes posturas sobre el escepticismo profesional en el contador público. Desde las consideraciones del escepticismo como la condición individual de confianza-desconfianza hasta la posibilidad de establecer variables cuantitativas para medirlo.

Es así como para Nelson (2009), el escepticismo profesional se relaciona con los valores de la profesión y refiere que “el escepticismo profesional es expresado por los juicios de auditor y las decisiones que reflejan un incremento en la evaluación del riesgo de que una aseveración sea incorrecta” (p. 5).

Hurrt, Eining y Plumlee (2010), se han dedicado a estudiar el escepticismo profesional, han segmentado a los investigadores: en tres tendencias:

1. Los investigadores que asocian el escepticismo profesional con desconfianza. En este grupo mencionan a investigadores como Choo y Tan (2000); Quadackers y otros (2009) y Shaub y Lawrence (1996, 1999), quienes exponen que el escepticismo profesional es un concepto relacionado con la desconfianza, y ésta, con las aseveraciones de los gerentes de la entidad, por lo cual el auditor debe obtener evidencias que minimicen tal desconfianza.
2. Los investigadores que relacionan el concepto de escepticismo con duda. En este grupo incorporan académicos como Bell (2005) y Nelson (2009), quienes consideran que los auditores se enfrentan al riesgo de que los “engañen”, es decir que los responsables de la información de forma intencional mienten sobre la realidad de la entidad. En este caso, los auditores deben disminuir sus riesgos de detección (el asociado con la obtención de evidencias suficientes y competentes por parte del auditor) con mayor cantidad de pruebas de auditoría.
3. Los investigadores que consideran al escepticismo profesional como el cuestionamiento y la búsqueda de distintas explicaciones sobre un hecho, partiendo de una posición inicial de neutralidad. En este grupo se ubica la propia autora.

Hurrt, Eining y Plumlee (2010), defienden la idea de que el escepticismo es la posibilidad de los contadores públicos de buscar distintas explicaciones a un hecho, a través de las pruebas que realiza, hasta que logra satisfacerse de la cantidad y calidad de los resultados.

Por su parte, Toba (2011), plantea que el concepto de escepticismo profesional es un constructo híbrido entre lo epistémico y lo psicológico. Lo epistémico relacionado con las actividades de confirmación y consecución de evidencias sobre las cifras y situaciones analizadas, necesarias para la elaboración del dictamen y lo psicológico con la postura normativa sobre “cuestionamiento mental” o “conducta profesional”. Para el autor, el escepticismo debe concebirse como la integración de dos componentes disímiles: la forma de conocer sobre la realidad financiera de la empresa (epistemología) y, la reacción del

auditor, como persona, frente a factores externos que inciden en la forma de construir conocimientos, haciéndolo más o menos escéptico frente a la realidad financiera. Conjuga, Toba (2011), dos campos: epistemología [la forma cómo construye conocimientos el auditor] y la psicología [la forma y condiciones de hacer los juicios profesionales] para conceptualizar el escepticismo profesional, abriendo así su propuesta a la discusión.

Desde el ámbito normativo, la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 200, sobre los “Objetivos Generales del Auditor Independiente y la Conducción de una Auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría”, expresa en su párrafo 15 “El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales” (2013, p.108), es decir, le da rango de obligatoriedad normativa a la actitud del auditor frente a las evidencias que recopila en su trabajo. Refiere el citado párrafo a los apartados A-18 – A-22 de la Guía de Aplicación (2013) de la referida norma. Es así como, el párrafo A-18 advierte que el auditor debe estar alerta de los siguientes aspectos:

- a. Contradicciones entre evidencias de auditoría de un mismo hecho, (por ejemplo diferencias de saldos entre los libros y otros documentos contables)
- b. Confiabilidad de los documentos revisados y respuestas a las investigaciones, (por ejemplo, documentos alterados)
- c. Condiciones que propicien los fraudes, (como por ejemplo, problemas en el control interno)
- d. Necesidad de aplicar procedimientos de auditoría adicionales, para incrementar la confianza.

Así mismo, el párrafo A-19 de la Guía de aplicación de la NIA 200, expresa que la actitud de escepticismo profesional debe mantenerse durante toda la auditoría, ya que reduce riesgos tales como: los de ignorar hechos inusuales, la generalización de conclusiones a partir de algunos hechos observados, y la utilización de supuestos inadecuados para el diseño de las pruebas de auditoría (oportunidad, extensión y naturaleza de las pruebas).

Los párrafos A-20 y A-21, de la precitada NIA, explican que el escepticismo también es necesario al realizar una evaluación

crítica de las evidencias. Esta evaluación crítica es entendida como el cuestionar evidencia contradictoria, investigar la fiabilidad de los documentos, informaciones y respuestas obtenidas (inclusive la proporcionada por la gerencia de la entidad), así como, los indicios de fraudes y la poca disponibilidad de documentación contable. Por su parte, el párrafo 22 acepta que el auditor puede verse tentado a confiar en exceso del gobierno de la entidad, debido a experiencias previas, que lo llevan a suponer un alto grado de honestidad y probidad; sin embargo, aun cuando tenga suficientes indicios de un comportamiento integro por parte de la gerencia, el auditor debe mantener una actitud escéptica, para conformar la evidencia necesaria que le proporcione una seguridad razonable al momento de emitir su dictamen.

Ahora bien, tanto los organismos emisores como los investigadores han descrito características que permiten la identificación del escepticismo profesional, en los contadores públicos. La APB (2010, p. 13), en su documento para discusión *Auditor Scepticism: Raising the Bar* plantea que

La aplicación del grado apropiado de escepticismo profesional es una habilidad crucial para los auditores. A menos que los auditores estén preparados para desafiar las aseveraciones de la administración, no serán capaces de confirmar con confianza que los estados financieros de la compañía presentan un punto de vista verdadero y razonable.

Y, en su documento *Auditing Practices Board. Professional Scepticism. Establishing a Common Understanding and Reaffirming its Central Role in Delivering Audit Quality* (2012), propone una serie de actitudes a desarrollar en auditores individuales, así como las actividades tanto para los equipos de compromiso de auditorías como para las firmas de auditores. Es así que plantea para los auditores individuales los siguientes rasgos a ser reforzados:

- Desarrollar un buen entendimiento de la entidad y su negocio.
- Tener una mente que cuestione y estar dispuestos a desafiar las aseveraciones de la administración.
- Valorar de manera crítica la información y las explicaciones obtenidas en el curso de su trabajo y corroborarlas.
- Buscar entender las motivaciones de la administración para la posible declaración equivocada de los estados

financieros.

- Investigar la naturaleza y la causa de las desviaciones o de las declaraciones equivocadas identificadas y evitar sacar conclusiones precipitadas sin evidencia de auditoría que sea apropiada.
- Estar alerta por la evidencia que sea inconsistente con la otra evidencia obtenida o cuestionar la confiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones.
- Tener la confianza para desafiar a la administración y la persistencia para seguir las cosas hasta llegar a una conclusión – aún si se está predispuesto a estar de acuerdo con la aseveración de la administración, el auditor debe considerar de manera activa los puntos de vista alternativos y desafiar a la administración para demostrar que no son los más apropiados. (APB, 2012, p.14)

Hurrt y otros (2002), identifican cuatro comportamientos esperados en un profesional escéptico: se motivan por buscar información, justificación y evidencias, se enfocan en detectar inconsistencias, se preocupan por la fiabilidad y la independencia de la fuente de los datos, y, se orientan a buscar explicaciones alternativas a los hechos y aseveraciones.

Basado en estos comportamientos Hurrt y otros (2002), plantearon un modelo para medir el escepticismo profesional basado en tres aspectos: las características personales del auditor, las relacionadas con las pruebas y con el manejo de la información. Es así como proponen los siguientes rasgos:

1. Relacionados con la personalidad: El profesional escéptico se destaca por colocar en *duda*, o mente inquisitiva las evidencias, aserciones de la entidad, llegando a juicio de las autoras, a dudar de sus propias decisiones en la realización de la auditoría. La *curiosidad* fomenta la necesidad de conocer, por parte del profesional, y en la búsqueda de ese conocimiento mantiene su estado mental de cuestionamiento. La formación del juicio profesional es mucho más lento en los profesionales escépticos, pues realizan todas las pruebas antes de concluir sobre la razonabilidad (*la suspensión del juicio*)
2. Relacionadas con las pruebas de auditoría: El profesional escéptico utiliza la comprensión interpersonal para

entender las conductas y decisiones de la entidad, así como identifica el origen de la información y la motivación de las acciones en la entidad.

3. Relacionadas con el manejo de la información: El profesional escéptico se destaca por la seguridad en sí mismo, como un elemento para cuestionar los supuestos o aserciones de la gerencia. La seguridad en sí mismo deviene del conocimiento, la capacidad profesional y la experiencia del auditor. Así mismo, es autónomo, en el sentido de que usa su juicio profesional con independencia, para decidir la suficiencia y competencia de las evidencias recopiladas.

Por su parte Nelson (2009), plantea que existe una diferencia entre juicio escéptico y actitud escéptica. Para el autor, el escepticismo es producto del juicio de los auditores, pero se manifiesta con un comportamiento, en una acción, que se relaciona con las características de ejecución del trabajo, por parte del auditor. Es así como, para formarse el juicio profesional, el auditor relaciona: información previa del cliente, información acumulada a través de las pruebas, rasgos de personalidad del auditor, e incentivos del auditor. La acción escéptica, a juicio del autor, se realiza después de haber alcanzado *un nivel* de juicio profesional que impulsa tal acción, lo cual define el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas de auditoría.

En tal sentido Nelson plantea un modelo de determinantes de escepticismo profesional que se basa en la relación entre juicio profesional y acción escéptica. En el juicio profesional menciona tres aspectos: Conocimiento del auditor (información previa y acumulada del cliente, comprensión cuerpo normativo y legal), rasgos de personalidad (seguridad en sí mismo, tendencia a la duda, capacidad de resolución de problemas) e incentivos (bonos de ahorro de tiempo de auditoría, mantener a los clientes, intereses personales). En la acción escéptica incluye la experiencia del auditor, que se relaciona con el reconocimiento y la frecuencia con la que se producen los errores, la conducta ética y los incentivos del auditor.

Verwey (2009), expresa tres características para un profesional escéptico: confianza interpersonal, la suspensión del juicio y la relación simétrica confianza-control interno. La confianza

interpersonal la concibe como el grado de aceptación de que una declaración de la otra parte es confiable; por lo que, a mayor grado de aceptación menor escepticismo profesional. La suspensión del juicio es la actitud investigativa, que tiene como resultado la acumulación de pruebas hasta alcanzar la seguridad razonable. La relación simétrica entre confianza-control interno indica que las decisiones de juicio del auditor están en función de la calidad del control interno de la entidad que audita; es decir, a mayor control interno en la entidad menor es la acción escéptica, por parte del auditor.

Viloria (2013), expresa refiriéndose al escepticismo profesional que

[E]s la actitud de “duda” constante frente a la veracidad de los hechos, situaciones, evidencias que le proporciona el emisor de la información, u obtiene aplicando procedimientos y técnicas de auditoría. Esta cualidad de “mantenerse atento” y “actitud cuestionadora”, permite ahondar en sus investigaciones y, minimiza las posibilidades de emitir opiniones con errores, que traen consecuencias a posibles usuarios. (p.118)

Por lo que para la autora, los rasgos de un profesional escéptico se inician con la inquietud sobre su fiabilidad frente a las evidencias recopiladas e implica el cuestionamiento, mantenerse alerta, e investigar, para formarse una opinión que minimice errores que afecten a los presuntos usuarios.

#### **4. Los hallazgos**

En cuanto a los aspectos relacionados con la caracterización del escepticismo profesional en el contador público, se muestran a continuación en tablas resumen, desde lo normativo y los investigadores, a partir de los parámetros propuestos por Hurrt (2002, 2010) (personalidad, comprensión de pruebas y manejo de la información).

En el cuadro 1 se muestran las características relacionadas con las propuestas por el IAASB en la NIA 200 (2013) y el APB (2010) como organismos representativos de la profesión contable. Coinciden en las características de personalidad como la postura de cuestionamiento y lo precavido al tomar decisiones o valorar la evidencia. En cuanto a la comprensión de las pruebas coinciden en

la investigación del origen de la información, a través de distintas técnicas, y en lo relacionado al manejo de la información, la evaluación crítica de la misma.

**Cuadro 1**  
**Aspectos relacionados al escepticismo profesional desde lo normativo**

<b>Características/Organismo emisor de normas</b>	<b>IAASB (MR y NIA 200)</b>	<b>APB</b>
<i>De personalidad</i>	Cuestiona Precavido	Cuestiona Confianza en sí mismo Cuidadoso Persistente
<i>Comprensión de pruebas</i>	Investiga la fiabilidad de documentos y aseveraciones	Comprende la operatividad de la entidad Entiende las motivaciones de la entidad
<i>Manejo de la información</i>	Evaluación crítica de la evidencia	Valora de manera crítica la información Investiga las incorrecciones Alerta ante las evidencias Juzga los supuestos de la gerencia Proactivo en la búsqueda de procedimientos alternativos

**Fuente:** Viloria (2016) elaborado con base en las propuestas de los organismos reguladores IAASB (2010), IAASB (2013) y APB (2012)

Al comparar los criterios de los investigadores referenciados, se destaca como solo coinciden en los rasgos personales referidos a la confianza en sí mismo (Nelson y Verwey) y, pareciera que las propuestas se complementan; sin embargo, para Hurrt (2002, 2010), la neutralidad inicial es importante en el cuestionamiento (no juzgamos a priori si está bien o mal) y para Nelson (2009), la duda razonable, parte de un juicio inicial de que pueden haber supuestos errados y deben ser detectados.

En cuanto a la comprensión de las pruebas, los investigadores parten del conocimiento de la entidad, de la propia normativa para el diseño de las pruebas y la necesidad dialogar con los encargados (El conocimiento normativo, propuesto por Nelson, incluye el dialogo o entrevistas con los encargados del negocio). Igualmente, la suspensión del juicio se desprende de la aplicación

de la normativa de auditoría. Destaca el rasgo de incentivos propuesto por Nelson (2009) pues este influye en las decisiones del auditor (así lo enuncia el Manual del Código de Ética 2015, en cuanto Amenazas a la independencia) y, amerita una investigación con mayor profundidad, que no es objeto del presente artículo.

En los rasgos de manejo de información destacan la independencia (que es parte del comportamiento ético y condición imprescindible en el trabajo de auditoría), por lo que Hurrt y Nelson coinciden en ese particular y, la relación con el control interno, propuesta por Verwey (2013), que es abordada por la normativa de auditoría, como parte del diseño de las pruebas de auditoría. En el cuadro 2 se observa la sistematización de los argumentos de los investigadores referenciados.

**Cuadro 2**  
**Aspectos relacionados con el escepticismo profesional desde la postura de los investigadores**

Características/Autor	Hurrt (2002, 2010)	Nelson (2009)	Verwey (2013)
<i>De personalidad</i>	Cuestiona Precavido Curiosos	Seguridad en sí mismo Tendencia a la duda Capacidad de resolución de problemas)	Confianza en sí mismo
<i>Comprensión de pruebas</i>	Busca origen de las pruebas Dialoga con los encargados de los procesos	Conocimientos (del cliente y del cuerpo normativo) Incentivos	Suspensión del juicio previo hasta alcanzar seguridad razonable
<i>Manejo de la información</i>	Independiente Duda de supuestos previos	Experiencia del auditor Conducta ética Manejo de incentivos	Relación simétrica entre la calidad del control interno y el diseño de pruebas

**Fuente:** Viloria (2016) con base en las posturas de los investigadores Hurrt (2001,2010), Nelson (2009), Verwey (2013), Viloria (2013).

Al consultarle a los contadores públicos, tanto en actividad de auditoría como con responsabilidades gremiales en Venezuela, sobre los rasgos que definen la actitud de escepticismo profesional, destaca como los contadores públicos en actividad gremial, pareciera están más sensibilizados en el tema del escepticismo y, por ello, aportaron mayores características que los contadores

en ejercicio profesional. Sin embargo, ambos grupos coinciden en rasgos de personalidad como curiosidad y cuestionamiento; en cuanto a la comprensión de pruebas en el entendimiento interpersonal y, en el manejo de la información en la necesaria deliberación sobre la calidad de las pruebas y la emisión de una opinión. Resalta el hecho de que los contadores profesionales incorporan el manejo de riesgos asociados con los procedimientos y sus resultados y, esto es comprensible dada su responsabilidad al emitir fe pública, a través del dictamen.

En cuanto a los contadores públicos en actividad gremial, sus aportes se asemejan más a los requerimientos normativos. Resalta en sus respuestas la postura visible en los investigadores, como lo es el entendimiento del escepticismo profesional como *duda razonable o como neutralidad inicial*. En el cuadro 3 se visualizan las respuestas de los entrevistados sistematizadas en los mismos criterios que los organismos emisores y los investigadores.

**Cuadro 3**

**Aspectos relacionados con el escepticismo profesional desde la postura de los Contadores Públicos**

<b>Características/Contadores Públicos</b>	<b>Contadores Públicos Actividad de auditoría</b>	<b>Contadores Públicos en actividad gremial</b>
<i>De personalidad</i>	Curiosidad Cuestionamiento	Curiosidad Confianza en sí mismo Cuestionamiento
<i>Comprensión de pruebas</i>	Manejo adecuado de los riesgos asociados a la práctica Entendimiento interpersonal	Entendimiento interpersonal Investigación Objetivo Imparcial Crítico Neutral
<i>Manejo de la información</i>	Deliberación sobre la calidad de la evidencia	Deliberación Autodeterminación Ético Criterio propio Responsable Independencia

**Fuente:** Viloria (2016) con base en las respuestas de los contadores públicos entrevistados

Al comparar las respuestas de organismos emisores de normas de auditoría, investigadores y contadores públicos en cuanto a los aspectos relacionados con el escepticismo profesional, coinciden en:

Rasgos de personalidad: Cuestionamiento, precavido y confianza en sí mismo

Comprensión de las pruebas: Investiga a la entidad, al origen y la fiabilidad de los documentos y aserciones, no se apresura a emitir juicios y conoce el cuerpo normativo

Manejo de información: Evaluación crítica de la evidencia con ética e independencia

Las estrategias de reforzamiento del escepticismo profesional desde los gremios profesionales resultan cruciales, pues éstos mantienen un contacto constante con los contadores públicos, y en el caso de Venezuela tienen funciones de supervisión y control de la actuación profesional. Al consultarles a los contadores públicos, tanto en actividad de auditoría como en actividad gremial, se obtuvieron las siguientes estrategias, que involucran a distintos actores como universidad, gremio y firmas de auditoría. En el cuadro 4, se muestran las mismas.

**Cuadro 4**  
**Estrategias de reforzamiento del escepticismo profesional aportadas por los Contadores Públicos**

Actores/ Estrategias	Contadores Públicos en actividad de auditoría	Contadores Públicos en actividad gremial
Universidad	Desarrollar procesos para el reafirmar una personalidad íntegra en los contadores públicos Reforzar los valores y principios éticos de los contadores públicos. Preparar talleres con componente ético donde se refuercen los valores del profesional que le permitan desarrollar el escepticismo profesional.	Desarrollar la identidad para con la carrera y reforzar el estudio normativo Incentivar la investigación en el tema de escepticismo, los aspectos que involucra y herramientas para lograr elevar el escepticismo
Firmas	Capacitar a los profesionales de la firma en las técnicas de auditoría que le permitan estar atentos a las evidencias obtenidas	Motivar el trabajo en equipo en las firmas y la supervisión adecuada al grupo de trabajo

<p>Gremio</p>	<p>Promover encuentros entre auditores y firmas para realizar intercambios de experiencias y problemáticas comunes</p> <p>Impulsar conferencias, charlas, conversatorios y otras actividades, en las que le hagan entender a los auditores: (i) su responsabilidad ética frente a terceros usuarios de la información financiera; (ii) la intención dolosa de un cliente que pretenda mostrar una situación financiera que no se corresponde con la realidad, u ocultar hechos o ilícitos; y (iii) los riesgos de carácter legal que puedan devenir de una actuación profesional en la que se concedió excesiva confianza a la información suministrada por el cliente.</p> <p>Incentivar al profesional que la práctica de una auditoría no consiste en tener unos buenos honorarios profesionales sino en hacer bien el trabajo.</p> <p>Estar atento a las fallas éticas de los profesionales y aplicar de ser necesario los reglamentos del Tribunal Disciplinario</p>	<p>Incentivar a través de charlas, conferencias en las Asambleas Ordinarias, de las redes sociales la importancia del escepticismo profesional</p> <p>Proponer cursos que refuercen el perfil profesional y la responsabilidad de la auditoría, en donde participe el gremio, las firmas y la universidad</p> <p>Vigilar la actuación profesional</p> <p>Aumentar el control de calidad del trabajo de las firmas</p> <p>Aplicar la normativa sobre control de calidad para auditores, firmas y redes de firmas</p>
---------------	---	---

**Fuente:** Viloria (2016) con base en las respuestas de los contadores públicos entrevistados.

## 5. Conclusiones

El escepticismo profesional y la necesidad de una actitud escéptica, por parte del contador público, entendida como una mentalidad inquisitiva, es exigido por las Normas Internacionales de Aseguramiento y Auditoría, así como por el Manual del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad. Sin embargo, dicho cuerpo normativo no ha desarrollado con profusión lo relacionado a los conceptos, características y alcance apropiado de una actitud escéptica.

La aplicación adecuada del escepticismo profesional resulta en una habilidad de importancia para el contador público, ya que permite evaluar eficientemente, las aserciones de la gerencia de la entidad acerca de los informes financieros, con una actitud de cuestionamiento, que guía los procesos de aseguramiento, y le proporcionan la base para emitir una opinión sobre la razonabilidad

de la información.

En documentos normativos de organismos emisores como el IAASB y la APB se determinaron, en la investigación, coincidencias en cuanto a las características personales como confianza en sí mismo y una actitud de cuestionamiento; en las características de los procedimientos la evaluación de la fiabilidad y en el manejo de la información, la evaluación crítica de las evidencias.

Los investigadores referenciados, por su parte, tienen distintas concepciones del escepticismo profesional. Para Hurrt y otros (2002, 2010) el escepticismo parte de una postura neutral, y a medida que se desarrolla el trabajo se genera el cuestionamiento; Nelson (2009) propone una duda presunta de las aserciones o supuestos iniciales de la auditoría, distingue entre el juicio escéptico y la acción escéptica e incorpora un aspecto a la discusión, como es el incentivo y su relación con el escepticismo. Verwey (2009) plantea cuidar la confianza entre las partes, la suspensión del juicio, hasta conformar un conjunto de elementos que los sustenten, y tener en cuenta la relación confianza-control interno, como aspectos del escepticismo profesional.

Los profesionales coinciden en aspectos como la curiosidad, el cuestionamiento y la confianza en sí mismo, como rasgos de personalidad de un profesional escéptico. En cuanto a la comprensión de las pruebas el entendimiento interpersonal, el manejo de riesgo, y aspectos éticos como objetividad, neutralidad e independencia son mencionados por los profesionales. El manejo de la información lo basan en la deliberación, la autonomía e independencia, características éstas vinculadas al cuerpo normativo vigente.

Las estrategias propuestas por los informantes clave se dirigen a la universidad, el gremio y las firmas de auditores. A la Universidad le corresponden acciones de formación ética, reforzamiento de valores y el desarrollo del sentido de identidad para con la profesión. Así mismo, investigaciones relacionadas con la aplicación y grado adecuado del escepticismo profesional. A las firmas de auditores, la necesaria capacitación en técnicas y procedimientos de auditoría y la supervisión adecuada. Al Gremio las estrategias se pueden clasificar en dos grupos: las referidas a la educación continua, como talleres, conferencias,

cursos relacionados con ética y riesgos del trabajo del auditor, y las asociadas con la supervisión y control de la calidad del trabajo del auditor.

El escepticismo profesional es un elemento crucial de la independencia de los auditores que incide en la calidad de la auditoría. Un bajo nivel de escepticismo expone al profesional, a la firma, organismos emisores y organismos reguladores a daños en la reputación, que afecta tanto la confianza en el trabajo del contador público ante los usuarios de la información como a los mercados. Por tanto generar y aplicar estrategias de reforzamiento del escepticismo profesional que involucren a los actores de la profesión, apuntan al mejoramiento de la calidad de la auditoría, al incremento de la confianza de los usuarios e indudablemente, a la consolidación de la fe pública como base de la contaduría pública.

## 6. Referencias

- Auditing Practices Board (APB) (2010) *Auditor Scepticism: Raising The Bar*. UK: Financial Reporting Council. Disponible en <https://www.frc.org.uk/getattachment/2a1e0146-a92c-4b7e-bf33-305b3b10fcd2/Discussion-Paper-Auditor-Scepticism-Raising-the-Ba.aspx>
- Auditing Practices Board (APB) (2012) *Auditing Practices Board. Professional Scepticism. Establishing a Common Understanding and Reaffirming its Central Role in Delivering Audit Quality*. UK: Financial Reporting Council Disponible en <http://www.frc.org.uk/apb/publications/pub2752.html>
- Besley, M, Carcello, J y Hermanson D. (2001) *Top 10 Audit Deficiencies. Lesson from fraud-related SEC Cases*. En Journal of Accountancy. Disponible en [www.journalofaccountancy.com](http://www.journalofaccountancy.com)
- Bell, T, Peecher M, Solomon, I (2005) *The 21st century public company audit*. New York: KPMG. Disponible en <http://www.business.illinois.edu/kpmg-uiuccases/monograph2.pdf>
- Choo, and K. Tan. 2000. *Instruction, skepticism, and accounting students' ability to detect frauds in auditing*. The Journal of Business Education 1 (Fall).
- Franzel, J (2013) *Auditor Objectivity and Skepticism – What's Next?* En American Accounting Association

- Annual Meeting, Aug. 5, 2013. Disponible en [http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/08052013\\_AAA.aspx](http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/08052013_AAA.aspx)
- Hurtt, Kathy, (2010) *Development of a Scale to Measure Professional Skepticism*. AUDITING: A Journal of Practice & Theory: May 2010, Vol. 29, No. 1. Disponible en <http://pre.docdat.com/download/docs-163635/163635.doc>
- Hurtt, K., Eining, M. y Plumlee, D. (2010) *Linking professional skepticism To auditors' behaviors*. Disponible en <http://aaahq.org/western>
- Hurtt, K., M. Eining and Plumlee, D. (2002) *Professional Skepticism: A Model with Implications for Research, Practice and Education*. Papel de trabajo. University of Wisconsin – Madison. Disponible en [www.business.utah.edu](http://www.business.utah.edu)
- Internacional Federacion Accounting (IFAC) (2015) *Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*. EEUU: IFAC. Versión oficial al español del Instituto Censores Jurados de España y del Proyecto Iber Ame.
- IAASB (2013) *Normas Internacionales de Aseguramiento y Auditoría*. EEUU: IFAC. Versión oficial al español del Instituto Censores Jurados de España
- Marks, J (2014) *Skepticism: A Primary Weapon in the Fight Against Fraud*. Documento de Crowe Horwat. Disponible en: [www.crowehorwath.com/skepticism](http://www.crowehorwath.com/skepticism)
- Nelson, M (2009) *A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing*. En Auditing: a Journal of Practice & Theory American Accounting Association. Vol. 28, no. 2. Disponible en: <http://aaapubs.org/doi/abs/10.2308/aud.2009.28.2.1?journalCode=ajpt>
- Quadackers, L.M., Groot, T.L.C.M., and Wright A., (2009) *Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions*. Working paper. VU University Amsterdam.
- Shaub, M and J. E. Lawrence. 1996. *Ethics, experience and professional skepticism: A situational analysis*. Behavioral Research in Accounting 8 (Supplement)
- Shaub, M and Lawrence. 1999. *Differences in auditors' professional skepticism across career levels in the firm*. Advances in Accounting Behavioral Research 2.
- Toba, Y. (2011) *Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing*. En Waseda

Business & Economic Studies. N°. 47. Disponible en:  
[www.dspace.wul.waseda.ac.jp](http://www.dspace.wul.waseda.ac.jp)

Verwey, I (2009) *The differences between auditors and forensic accountants with respect to their ability to identify effective additional procedures to mitigate identified fraud risks.* En NRI Research Paper no. 09-23. Disponible en:  
<http://www.nyenrode.nl/research>

Viloria, N (2013) *El Escepticismo Profesional: Estrategias de aula para estudiantes de Contaduría Pública.* En Revista Actualidad Contable. Nro 27. Julio-Diciembre de 2013. Mérida: Universidad de Los Andes. Disponible en:  
[www.saber.ula.ve](http://www.saber.ula.ve)

Warnes, J (2011). *Healthy Skepticism Rules.* KPMG: Audit Committee Agenda. Disponible en:  
[https://www.kpmg.com/PT/pt/IssuesAndInsights/Documents/iass\\_healthy-skepticism-rules.pdf](https://www.kpmg.com/PT/pt/IssuesAndInsights/Documents/iass_healthy-skepticism-rules.pdf)