



<https://www.samantilla1.com>

Agosto 21, 2017

Contenidos originales

Todos los caminos llevan al escepticismo profesional

Presentación

La introducción de los modelos de pérdidas esperadas ha llevado a una revisión a fondo de los estándares internacionales de auditoría, ya sea los de IAASB o los de la US-PCAOB.

Las revisiones propuestas para estos dos conjuntos de estándares, actualmente en períodos de discusión pública, han mantenido los modelos existentes de auditoría de estados financieros, si bien han propuesto algunos mejoramientos en lo que se refiere a la auditoría de los estimados de contabilidad, incluyendo los estimados a valor razonable. Los mejoramientos propuestos buscan reforzar lo relacionado con el escepticismo profesional del auditor.

En ese contexto, los emisores de estándares internacionales de auditoría-revisión-aseguramiento (IAASB), ética para contadores profesionales (IESBA), y educación de contadores profesionales (IAESB) conformaron en el año 2015 un grupo conjunto, denominado Professional Skepticism Working Group [Grupo de trabajo sobre el escepticismo profesional], que acaba de publicar (Agosto 2017) el fruto de su trabajo bajo el título de Toward Enhanced Professional Skepticism. Observations of the IAASB-IAESB-IESBA Professional Skepticism Working Group [Hacia escepticismo profesional mejorado. Observaciones del grupo de trabajo de IAASB-IAESB-IESBA sobre el escepticismo profesional].

Visto lo anterior, puede afirmarse que todos los caminos llevan al escepticismo profesional.

Los caminos de la contabilidad, la presentación de reportes financieros, el control interno y la auditoría tienen como lugar de encuentro el escepticismo profesional.

Este trabajo hace un primer abordaje a estas problemáticas.



Contenidos

	Pg.
El contexto	3
Todos los caminos llevan a Roma	5
Hacia escepticismo profesional mejorado	8
Qué dicen los estándares internacionales	12
Las definiciones	12
Auditoría y revisión	15
Compromisos de revisión y compromisos de aseguramiento	21
Estructura conceptual para la calidad de la auditoría	24
Estructura conceptual internacional para los compromisos de aseguramiento	29
Código de ética para contadores profesionales	31
Pronunciamientos internacionales de educación	32

El contexto

Con la emisión del IFRS 9 (IASB)¹ y del Topic 326 (FASB),² dos estándares prácticamente en convergencia, si bien tienen algunas diferencias importantes, fue introducido el nuevo modelo de pérdidas de crédito esperadas en reemplazo del modelo anterior de pérdidas de crédito incurridas.

Estos estándares impactan principalmente a las entidades financieras y dentro de éstas a los bancos,³ dado que sus negocios de préstamos son los que reciben la mayor afectación.

En la implementación del IFRS 9 y el Topic 326 es clave la diferenciación entre:

- **Instrumentos financieros tenidos para recaudar los flujos de efectivo contractuales:** éstos instrumentos financieros son llevados a costo amortizado, y su deterioro es ahora según el modelo de pérdidas de crédito esperadas; e
- **Instrumentos financieros tenidos para negociación:** éstos instrumentos son llevados a valor razonable, ya sea a través de utilidad o pérdida o a través de otros ingresos comprensivos; éstos instrumentos no están sujetos al modelo de pérdidas de crédito esperadas dado que el valor razonable incorpora todas las variaciones en el valor del instrumento.

La introducción de los modelos de pérdidas esperadas ha llevado a una revisión a fondo de los estándares internacionales de auditoría, ya sea los de IAASB⁴ o los de la US-PCAOB.⁵

¹ IFRS 9 *Instrumentos financieros* [NIIF 9 *Instrumentos financieros*].

La versión más reciente fue emitida el 24 de julio de 2014 y es efectiva obligatoriamente a partir del 1 de enero de 2018. Para detalles sobre este estándar, vea: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-9-financial-instruments/>

² Update 2016-13—Financial Instruments—Credit Losses (Topic 326): Measurement of Credit Losses on Financial Instruments.

Para detalles, vea: http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1176168232528

Para un resumen técnico, vea: *FASB issues final standard on accounting for credit losses*, Heads Up Vol. 23, Issue 18, 17-june-2016: <https://www.iasplus.com/en/publications/us/heads-up/2016/issue-18>.

³ Para un análisis de la implementación de los requerimientos del IFRS 9 en los bancos y, principalmente, en los bancos sistémicamente importantes, vea la publicación del Global Public Policy Committee (GPPC), *The implementation of IFRS 9 impairment requirements by banks* (17 June 2016):

<https://www.iasplus.com/en/publications/global/other/ifrs-9-impairment-banks>.

Y para la auditoría de las pérdidas de crédito esperadas, en los bancos, vea la publicación del Global Public Policy Committee (GPPC), *The auditor's response to the risks of material misstatement posed by estimates of expected credit losses under IFRS 9* (28 July 2017):

<https://www.iasplus.com/en/publications/global/other/ifrs-9-impairment-banks-2>.

⁴ *Proposed International Standard on Auditing 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures* -

Publicado el 20-abril-2017, abierto para comentarios hasta el 01-agosto-2017: <http://www.ifac.org/publications-resources/proposed-international-standard-auditing-540-revised-auditing-accounting>.

⁵ *Proposed Auditing Standard for Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Measurements*. Publicado el 01-

junio-2017, abierto para comentarios hasta el 30-agosto-2017: <https://pcaobus.org/Rulemaking/Pages/docket-043-auditing-accounting-estimates-fair-value-measurements.aspx>.

Las revisiones propuestas para estos dos conjuntos de estándares, actualmente en períodos de discusión pública, han mantenido los modelos existentes de auditoría de estados financieros, si bien han propuesto algunos mejoramientos en lo que se refiere a la auditoría de los estimados de contabilidad, incluyendo los estimados a valor razonable. Los mejoramientos propuestos buscan reforzar lo relacionado con el escepticismo profesional del auditor.

En ese contexto, los emisores de estándares internacionales de auditoría-revisión-aseguramiento (IAASB), ética para contadores profesionales (IESBA), y educación de contadores profesionales (IAESB) conformaron en el año 2015 un grupo conjunto, denominado Professional Skepticism Working Group [Grupo de trabajo sobre el escepticismo profesional], para que:

Formule puntos de vista respecto de sí y cómo cada uno de los conjuntos de estándares internacionales de las tres juntas podría contribuir a fortalecer el entendimiento y la aplicación del concepto de escepticismo profesional tal y como aplica a una auditoría.

Fruto de ese grupo de trabajo, es el documento que acaba de ser publicado (Agosto 2017) con el título de **Toward Enhanced Professional Skepticism. Observations of the IAASB-IAESB-IESBA Professional Skepticism Working Group** [Hacia escepticismo profesional mejorado. Observaciones del grupo de trabajo de IAASB-IAESB-IESBA sobre el escepticismo profesional].⁶

Visto lo anterior, puede afirmarse que todos los caminos llevan al escepticismo profesional.

Los caminos de la contabilidad, la presentación de reportes financieros, el control interno y la auditoría tienen como lugar de encuentro el escepticismo profesional.

El asunto no es sencillo pero vale la pena hacer algunos aportes en ese sentido.

⁶ *Toward Enhanced Professional Skepticism. Observations of the IAASB-IAESB-IESBA Professional Skepticism Working Group*: <http://www.ifac.org/publications-resources/toward-enhanced-professional-skepticism>.

Todos los caminos llevan a Roma

La expresión que le da contexto a este análisis, que es bastante conocida, refleja los distintos 'encuentros de culturas' y las problemáticas de diversa índole asociados a ellos.

En Occidente, el Imperio Romano dejó huella porque abrió más de 400 caminos, cubriendo unos 70.000 kilómetros: para comunicar la capital, Roma, considerada el centro donde convergía el poder del imperio, con las provincias más alejadas:

Los romanos construyeron esta red de caminos principalmente por razones militares y administrativas. En muchos casos, fueron las propias legiones las que trazaron el mapa de las calzadas. Éstas tomaron su nombre de la función que desarrollaban -la Vía Salaria estaba relacionada con el transporte de la sal-, de los lugares de destino -la Vía Tiburtina moría en Tibur o Tívoli- y de sus constructores -la Vía Apia fue encargada por Apio Claudio el Ciego-.⁷

Al hacer del cristianismo la religión del Imperio, Constantino logró que en Roma confluyeran las distintas religiones y luego, con la construcción del cristianismo latino vino la discusión de si había un Emperador universal o un Papa universal. En medio de tal discusión Roma consolidó su característica de ser centro de confluencia. Con las divisiones del cristianismo pronto vinieron la Segunda Roma (Constantinopla) e incluso la Tercera Roma (Moscú).⁸ Si bien para algunos católicos el camino es uno solo, el que lleva a Santiago de Compostela (España). Otros incluso se refieren a la Cuarta Roma (Network) y su aporte al futuro inmediato de la humanidad.⁹

Pero hay otras ciudades que se han disputado el ser el centro de las convergencias:

- **Estambul** (Bizancio, Constantinopla, Zargrado): la confluencia de Oriente y Occidente, el camino prácticamente obligatorio para el comercio y los intercambios culturales.

Fue sucesivamente capital de Estados soberanos como el Imperio romano, el Imperio romano de Oriente, el Imperio latino y el Imperio otomano hasta 1923 cuando se terminó en la Ocupación de Constantinopla. Es considerada por su espléndido valor artístico y su ubicación en el Bósforo como una de las ciudades más bellas del mundo. Es una de las tres urbes transcontinentales que se sitúan entre Europa y Asia (las otras dos son Atyrau y Oremburgo).¹⁰

- **Jerusalén**: que dio origen a las Cruzadas, en las luchas por la conquista de los lugares sagrados.

⁷ <https://www.muyinteresante.es/cultura/arte-cultura/articulo/itodos-los-caminos-conducen-a-roma>.

⁸ Macculloch, Diarmaid. *Historia de la cristiandad. Los primeros tres mil años*. Debate (Random House Mondadori): Barcelona, 2011. Cuarta parte, pp. 323-464.

⁹ Eco, Humberto. *De la estupidez a la locura. Cómo vivir en un mundo sin rumbo*. Lumen (Random House): Barcelona-Bogotá, 2016, pp. 395-440.

¹⁰ <https://es.wikipedia.org/wiki/Estambul>

La historia de Jerusalén es la historia del mundo, pero es también la crónica de una ciudad provincial situada entre las colinas de Judea y a menudo sumida en la penuria. Hubo un tiempo en el que se consideraba a Jerusalén el centro del mundo, y hoy en día esta afirmación es más cierta que nunca: la ciudad constituye el foco de la lucha entre las religiones abrahámicas, el santuario de los cada vez más difundidos fundamentalísimos cristiano, judío y musulmán, el campo de batalla estratégico de civilizaciones en conflicto, la primera línea entre el ateísmo y la fe, el centro de atención de una fascinación secular, el objeto de disparatas teorías de la conspiración y de mitos creados por Internet, y el escenario iluminado para las cámaras del mundo en la era de los canales de veinticuatro horas de noticias. Los intereses religiosos, políticos y mediáticos se alimentan los unos de los otros para hacer de Jerusalén la ciudad más intensamente observada en la actualidad, más que nunca antes.¹¹

- **La Meca:** la peregrinación obligatoria para expresar la fe musulmana.

El nombre completo que lleva desde tiempos musulmanes es Makka al-Mukarrama, que significa "Makkah, con honor". Ptolomeo, en el siglo II, se refirió a ella con el nombre de Makoraba, helenización del árabe Makkah Harb, o "Meca de Harb" (nombre de una tribu). Ciudad natal de Mahoma, es la más importante de todas las ciudades santas del islam, visitada cada año por millones de peregrinos. Antes de que Mahoma predicara el islam, ésta era ya para los paganos una ciudad santa, con varios lugares de importancia religiosa, entre ellos el más importante de todos: la Kaaba.¹²

Y para la actual época de internacionalización y desarrollo económico moderno: **New York, Dubai, y Beijing**, entre otras.

Más recientemente, se destaca la película **Todos los caminos llevan a casa** [*The way home*] (Jibeuro, 2002), de la directora Lee Jeong-Hyang, que presenta la historia de Sang Woo, su abuela y cómo encontraron en el reflejo de sus propias carencias un lugar para el amor, la compasión y la compañía:

Todos los caminos llevan a casa es una crítica al mundo al que la abuela y su nieto no pertenecen: el de la prisa, las invasiones, la apatía, el desinterés y la soledad del adulto. Pero el filme critica ese mundo a través de su ausencia y resarce sus brechas a través de Sang Woo, quien lejos de sus padres encuentra compañía y cariño en su abuela.

El mayor acierto de esta película es su forma de resolver la transición de Sang Woo de la rebeldía, la ira y el desasosiego al camino de la compasión que las acciones de su abuela le enseñan. El manejo narrativo de la historia, la omisión explícita del mundo posmoderno y una serie de metáforas sobre la vida real y las ideas permite que los espectadores se vuelvan parte de esa experiencia que retrata un fotograma de bellísimos mensajes de lo que el amor, la paciencia y la solidaridad logran.¹³

¹¹ Sebag-Montefiore, Simon. *Jerusalén. La biografía*. Crítica: Barcelona, 2012. Pg. 11.

¹² https://es.wikipedia.org/wiki/La_Meca

¹³ Tal y como lo reseña Alejandra Arteaga en:
<http://butacaancha.com/todos-los-caminos-llevan-a-casa-un-luminoso-sendero-hacia-la-compasion/>

Desde entonces, ‘todos los caminos llevan a Roma’ y ‘todos los caminos conducen a casa’ [*The way home*] ayudan a entender los cruces de caminos, las confluencias, las búsquedas de entendimientos y comunicación fluida de doble vía.

En el refranero popular, alude a la posibilidad de conseguir el mismo objetivo por caminos distintos.¹⁴

Y, en el caso de auditores, revisores y aseguradores, significa ‘volver a los fundamentos de la profesión,’ o si se prefiere, ‘volver a los fundamentos de la auditoría’: el escepticismo profesional es fundamental para el ejercicio de la auditoría, la revisión, el aseguramiento y, muy posiblemente, la revisoría fiscal.

Es fundamental porque es el medio para lograr entendimientos entre posiciones diversas.

¹⁴ <http://cvc.cervantes.es/lengua/refranero/ficha.aspx?Par=59574&Lng=0>.

Hacia escepticismo profesional mejorado

El documento ***Toward Enhanced Professional Skepticism. Observations of the IAASB-IAESB-IESBA Professional Skepticism Working Group***, arriba reseñado, fue preparado por el *Professional Skepticism Group*. No necesariamente refleja los puntos de vista de las juntas (IAASB, IESBA o IESB), ni constituye un pronunciamiento con carácter de autoridad. No enmienda, no extiende, no anula los pronunciamientos de los emisores de estándares que lo conforman.

Pero es muy importante porque permite recoger la idea de que, en contabilidad, presentación de reportes financieros, control interno, auditoría, revisión y aseguramiento, todos los caminos llevan al escepticismo profesional.

Se trata de un documento sencillo y concreto, de sólo 12 páginas, que ofrece una síntesis interesante respecto del 'estado del arte' del escepticismo al interior de la profesión de los auditores (y que lo extiende a los contadores profesionales), pero que es bastante débil en su análisis de esta problemática tanto al interior de los estándares de IAASB, IESBA e IESB, como desde 'fuera de' la profesión de los auditores.

Solo hace una cita textual de los estándares, la definición de escepticismo profesional contenida en el ISA 200:

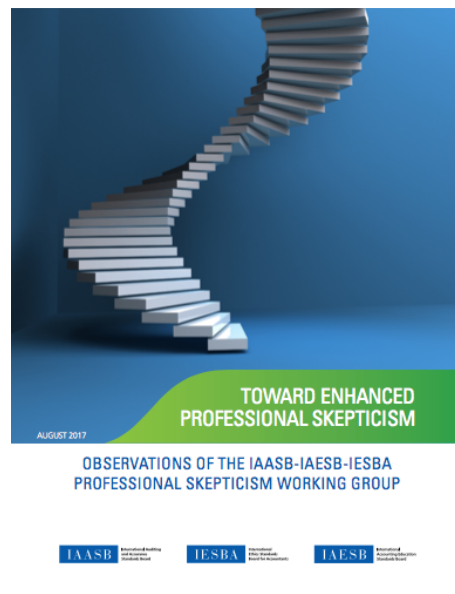
Professional skepticism is an attitude that includes a questioning mind, being alert to conditions which may indicate possible misstatement due to error or fraud, and a critical assessment of audit evidence.

- Traducción oficial:

*Escepticismo profesional - Actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría.*¹⁵

- Traducción de SAMantilla:

Escepticismo profesional es una actitud que incluye una mente que cuestiona, estando alerta a condiciones que puedan señalar posible declaración equivocada debida a error o fraude, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría.



¹⁵ IFAC. *Normas Internacionales de Auditoría. Versión oficial de las normas vigentes*. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas - International Federation of Accountants: Buenos Aires, 2012, pg. 30.

Pero no hace ningún análisis de la misma.¹⁶

Señala que:

Hoy, el tema del escepticismo profesional está caracterizado de manera destacada en cada una de las consideraciones estratégicas de la Junta, y todas las tres juntas tienen iniciativas importantes relacionadas con el escepticismo profesional. Todas las tres Juntas ven la oportunidad para acciones de corto plazo, así como también de consideraciones de más largo plazo, en consulta unas con otras.¹⁷

Pero no dice cuáles son, en concreto, esas iniciativas, y tampoco hace un análisis de las mismas.

Más adelante agrega que:

La importancia que el escepticismo profesional tiene para el interés público está subrayada por la creciente complejidad de los negocios y de la presentación de reportes financieros, incluyendo el mayor uso de estimados y juicios de la administración, los cambios en los modelos de negocio originados por los desarrollos tecnológicos, y la dependencia fundamental que el público da a la presentación de reportes financieros confiables.¹⁸

Posteriormente, presenta varias observaciones que el Grupo de Trabajo considera son centrales para mejorar el ejercicio del escepticismo profesional en la auditoría, expresa sus observaciones clave a la fecha, las acciones que pueden realizar los emisores del estándar, el camino que sigue, y que la sola emisión del estándar no es suficiente.

La tabla que aparece en la página siguiente presenta las siete observaciones clave, quizás el aspecto más destacado del documento. Ha sido elaborada con base en el mismo: toma las observaciones y resume los aspectos centrales de la misma. El lector deberá acudir al documento original para que pueda realizar su propio análisis.

Con relación a las acciones que pueden realizar los emisores del estándar, sugiere mejoramientos de los estándares, manteniendo los enfoques actuales.

Respecto del camino a seguir, señala que el trabajo de las juntas sobre el escepticismo profesional ha sido un camino en el cual todavía hay mucho por recorrer. Anota que si se necesita cambio comportamental, es necesario estudiar cuidadosamente cómo llevarlo a cabo. Pero agrega:

Para IAASB esto significa considerar y analizar los méritos de los cambios fundamentales al concepto y a la definición de escepticismo profesional a la luz de las expectativas del público. Esto es particularmente alrededor de cómo la definición se relaciona con la valoración crítica de la evidencia de auditoría, y la documentación.¹⁹

¹⁶ Adelante, en este trabajo, intento hacer un análisis de esta definición.

¹⁷ Toward Enhanced Professional Skepticism, *Op. Cit.*, pg. 3.

¹⁸ Toward Enhanced Professional Skepticism, *Op. Cit.*, pg. 3.

¹⁹ Toward Enhanced Professional Skepticism, *Op. Cit.*, pg. 9.

En resumen, el Grupo de Trabajo reconoce el estado actual: 'todos los caminos llevan a Roma,' pero no dice qué se hace en Roma.

	OBSERVACIONES CLAVE
1	La incrementada atención dada a la visión (perspicacia) para los negocios, es central para el ejercicio del escepticismo profesional.
2	Los factores del entorno (ambientales) pueden influenciar la habilidad para ejercer el escepticismo profesional [Ej: apretadas fechas límites para la presentación de reportes financieros y restricciones de recursos; tono desde lo alto y sistemas de incentivos, cultura local, y pensamiento del grupo].
3	La conciencia de las amenazas y sesgos personales es esencial [Amenazas: confidencialidad; naturaleza inquisitiva; respuesta al estrés; presiones de tiempo; conflicto; conocimiento; experiencia práctica; antecedentes culturales. Sesgos: sesgo de anclaje, sesgo de confirmación y pensamiento de grupo... pueden actuar como impedimentos para el ejercicio adecuado del escepticismo profesional]
4	Es clave construir, desde el principio, el ejercicio profesional [Necesita ser parte del ADN de los auditores; educación y entrenamiento pueden generar conciencia y desarrollar la actitud que se necesita. Tanto a nivel de la firma como a nivel de compromiso]
5	Hay más que las tres juntas emisoras del estándar pueden hacer, tanto en el inmediato plazo como en el largo plazo [Junto con el tradicional 'se requiere estudio adicional']
6	Más allá de la auditoría, aspectos de los conceptos que subyacen al ejercicio profesional pueden ser relevantes para todos los contadores profesionales
7	La sola emisión del estándar puede no ser suficiente [Todos los <i>stakeholders</i> tienen un rol por jugar para ayudar a cultivar una mentalidad escéptica]

Si bien este documento acierta al señalar que la sola emisión del estándar no es suficiente,²⁰ el análisis que sobre ello realiza deja más dudas que soluciones:

El ejercicio del escepticismo profesional es principalmente una responsabilidad individual. Sin embargo, todos los stakeholders con un interés en la presentación de reportes de alta calidad y en la auditoría de alta calidad, y un interés en el escepticismo profesional, tienen un rol por jugar para ayudar a cultivar una mentalidad escéptica. Para algunos, incluyendo las firmas, esto significa educar o entrenar más al personal junior sobre cómo es en la práctica el escepticismo profesional "bueno." Para otros, tales como los comités de auditoría, puede significar continuar desafiando a los auditores para que hagan preguntas difíciles sobre la administración.

²⁰ Toward Enhanced Professional Skepticism, Op. Cit., pg. 10.

Centra el ejercicio del escepticismo profesional en la 'responsabilidad individual.' Pero debe recordarse que, en el contexto de los ISA emitidos por IAASB, el auditor es la firma (el profesional individual y su organización), la red, un colectivo. No se trata solo de los junior, cuya educación y entrenamiento ciertamente son importantes, sino de los socios, dado que en últimas son éstos los que tienen la responsabilidad del compromiso.²¹

Al respecto, vale la pena tener en cuenta el análisis realizado por Carpenter and Reimers, que estudian el efecto que tiene la influencia de los socios en los juicios y las acciones relacionadas con los socios: el tono establecido por los socios de auditoría es crítico para las investigaciones que sobre el fraude realizan los auditores. De ahí el reclamo que, por ejemplo la US-PCAOB, hace de la carencia de escepticismo profesional de los auditores y la selección de procedimientos de auditoría apropiados, como serios problemas para los auditores.²²

Es curiosa la expresión escepticismo profesional 'bueno.' Como no la explica, surgen interrogantes acerca de cuáles son sus características y de cuáles son los otros tipos que no son buenos. Dado que el escepticismo profesional es una 'actitud' podría resaltarse que hay actitudes negativas, contraproducentes, a diferencia de las que son favorables, eficaces. Este es un terreno sobre el cual será necesario profundizar un poco.

A simple vista, podría concluirse que los estándares internacionales emitidos por IAASB, IESBA e IESB dicen muy poco acerca del escepticismo profesional y en términos prácticos casi nada. Sin embargo, tal y como se puede observar en la siguiente sección, las cosas son bastante diferentes.

²¹ Adelante, al analizar los contenidos de los estándares, puede verse el énfasis que estos dan al liderazgo de los socios para que éstos orienten a todo el equipo de auditoría/revisión/aseguramiento.

²² Carpenter, Tina and Reimers, Jane L., Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Presence of Fraud on Auditors' Fraud Judgments and Actions (September 1, 2009). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1068942> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1068942>

Qué dicen los estándares internacionales

En esta sección se hace un análisis del escepticismo profesional en los estándares internacionales emitidos por IAASB, IESBA e IESB.²³

Las definiciones

Existen dos definiciones de escepticismo profesional, las cuales constituyen el eje de cómo tales estándares desarrollan esta temática. Se encuentran en el glosario de términos de IAASB y son acogidas por los respectivos estándares:

Definición	Ubicación	Alcance	Elementos
<i>Una actitud que incluye una mente que cuestiona, estando alerta a condiciones que puedan señalar posible declaración equivocada debida a error o fraude, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría.</i>	<ul style="list-style-type: none">• Glosario IAASB• ISA 200.13• Glosario IAESB	Auditoría y revisión de estados financieros	<ol style="list-style-type: none">1. Mente que cuestiona (estando alerta a condiciones que puedan señalar posible declaración equivocada debida a error o fraude).2. Valoración crítica (de la evidencia de auditoría)
<i>Una actitud que incluye una mente que cuestiona, estando alerta a condiciones que puedan señalar posible declaración equivocada, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría</i>	<ul style="list-style-type: none">• Glosario IAASB• ISAE 3000 (Revisado).¹²	Compromisos de aseguramiento	<ol style="list-style-type: none">1. Mente que cuestiona (estando alerta a condiciones que puedan señalar posible declaración equivocada).2. Valoración crítica (de la evidencia de auditoría)

²³ Está basado en las ediciones más recientes los distintos *Handbook* (2016-2017), la traducción al español es propia y libre.

Tales *Handbook* son:

- IASB. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Pronouncements*. 2016-2017 Edition - Vols. I, II and III. IFAC: New York, 2017.
- IESBA. *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. IFAC: New York, 2016.
- IESB. *Handbook of International Education Pronouncements*. IFAC: New York, 2017.

El lector colombiano debe tener presente que hay diferencias importantes en lo incorporado en los Marcos Únicos Normativos vigentes en el país, máxime cuando los *Handbook* consultados, a la fecha (Agosto 2017), no están disponibles en español.

Como puede observarse, la definición es básicamente la misma solo que, debido al alcance, en el caso de la auditoría [aseguramiento alto] y revisión [aseguramiento medio] de estados financieros, las declaraciones equivocadas a las cuales se hace referencia necesariamente se deben a error o fraude, mientras que en los otros compromisos de aseguramiento no hace tal precisión (puede deberse a otras causas).

La clave está en que el escepticismo profesional es una **actitud**.

Los estándares de IAASB, IESBA e IESB no definen qué es actitud y generalmente la refieren al escepticismo profesional, aunque en otras ocasiones se refieren, por ejemplo, a:

La actitud de los propietarios principales, la administración clave y quienes tienen a cargo el gobierno del cliente, hacia materias tales como interpretación agresiva de los estándares de contabilidad y el ambiente de control.²⁴

O a que:

Algunos individuos poseen una actitud, carácter o conjunto de valores éticos que les permiten condescender e intencionalmente cometer un acto deshonesto. Sin embargo, incluso individuos de otra manera honestos pueden cometer fraude en un entorno que impone suficiente presión sobre ellos.²⁵

Entender el significado de este término se vuelve importante. Valga la pena realizar aquí un primer intento.²⁶

Attitude es una expresión incorporada al idioma inglés hacia 1668, proveniente principalmente del francés y muy ligada a la *aptitude* (entendida como *fitness*):²⁷

1. *The arrangement of the parts of a body or figure: Posture*
2. *A position assumed for a specific purpose*
3. *A ballet position similar to the arabesque in which the raised leg is bent at the knee*
4. *(a) A mental position with regard to a fact or state; (b) A feeling or emotion toward a fact or state*
5. *The position of an aircraft or spacecraft determined by the relationship between its axes and a reference datum (as the horizon or a particular star)*
6. *An organismic state of readiness to respond in a characteristic way to a stimulus (as an object, concept, or situation)*
7. *(a) A negative or hostile state of mind; (b) A cocky or arrogant manner*

²⁴ ISQC 1. A19.

²⁵ ISA 240. A1

²⁶ Un primer intento porque, como se verá en entregas posteriores de esta serie, principalmente al analizar los contextos 'fuera de' la profesión de los auditores, y las distintas interpretaciones filosóficas y comportamentales, el entendimiento varía de manera importante.

²⁷ Merriam-Webster's Collegiate Dictionary. Tenth Edition Merriam-Webster, Inc.: Springfield, USA, 1993, pg. 75.

En español, la expresión **actitud** significa:²⁸

1. *Postura del cuerpo humano especialmente cuando es determinada por los movimientos del ánimo, o expresa algo con eficacia. Actitud graciosa, imponente. Las actitudes de un orador, de un actor.*
2. *Postura de un animal cuando por algún motivo llama la atención.*
3. *Disposición de ánimo de algún modo manifestada. Actitud benévola, pacífica, amenazadora, de una persona, de un partido, de un gobierno.*

Esas definiciones dan una idea en el sentido de que la posición puede ser ya sea corporal o mental. Por eso, la explicación de Abbagnano ayuda más:

Término ampliamente usado en la filosofía, en la sociología y en la psicología contemporáneas para indicar la orientación selectiva y activa del hombre en general, en relación con una situación o un problema cualquiera... Con mayor precisión, se puede definir la actitud como un proyecto de elecciones para enfrentar cierto tipo de situaciones (o de problemas): como un proyecto de comportamiento que permita efectuar elecciones de valor constante frente a una determinada situación.²⁹

Por eso no extraña que los ISA vinculen de manera estrecha al escepticismo profesional con la independencia. Ésta, es definida en el Glosario de Términos de la siguiente manera:

Glossary of Terms - IAASB	Traducción de SAMantilla
<p>Independence - Comprises:</p> <p>(a) Independence of mind - the state of mind that permits the provision of an opinion without being affected by influences to act with integrity, and exercise objectivity and professional skepticism.</p> <p>(b) Independence in appearance - the avoidance of facts and circumstances that are so significant a reasonable and informed third party, having knowledge of all relevant information, including any safeguards applied, would reasonably conclude a firm's, or a member of the assurance team's integrity, objectivity or professional skepticism has been compromised.</p>	<p>Independencia - Comprende:</p> <p>(a) Independencia de la mente - el estado mental que permite presentar una opinión sin ser afectado por influencias para actuar con integridad, y ejercer objetividad y escepticismo profesional.</p> <p>(b) Independencia en la apariencia - el evitar hechos y circunstancias que son tan importantes que un tercero razonable e informado, teniendo conocimiento de toda la información relevante, incluyendo cualesquiera salvaguardas aplicadas, razonablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma o de un miembro del equipo de aseguramiento ha sido comprometida.</p>

²⁸ REA. *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésima primera edición. Real Academia Española: Madrid, 1992. Tomo I, pg. 34.

²⁹ Abbagnano, Nicola. *Diccionario de Filosofía*. Fondo de Cultura Económica: México - Buenos Aires, 1982, pg. 17.

En el ISA 200.A18 se encuentra una muy buena explicación sobre la vinculación entre escepticismo profesional e independencia:

En el caso de un compromiso de auditoría es de interés público y, por consiguiente, requerido por el Código de IESBA, que el auditor sea independiente de la entidad sujeta a la auditoría. El Código de IESBA describe la independencia como que comprende tanto independencia de la mente como independencia en la apariencia. La independencia del auditor frente a la entidad salvaguarda la capacidad del auditor para formar una opinión sin ser afectado por influencias que puedan comprometer esa opinión. La independencia mejora la capacidad del auditor para actuar con integridad, para ser objetivo y para mantener una actitud de escepticismo profesional.

Similar explicación es realizada en el caso de un compromiso para revisar estados financieros³⁰ y en los compromisos de aseguramiento.³¹ Pero también, para el equipo del compromiso.³²

En lenguaje práctico del presente puede decirse que es una de las **habilidades suaves** (*soft*), junto con la integridad y la objetividad, principalmente, en contraste con las **habilidades duras** (*hard*) que conforman el ejercicio profesional de la auditoría (contratación, planeación, indagación, documentación, presentación de reportes, etc.).

Tal y como se verá en la entrega sobre economía comportamental, tales habilidades suaves son la naturaleza propia del auditor, habida cuenta que las habilidades duras es posible que sean automatizadas y realizadas por máquinas inteligentes (Cfr. metodologías de las firmas).

Auditoría y revisión

La auditoría (aseguramiento alto) y la revisión (aseguramiento medio) están cubiertas principalmente por los ISA.

El objetivo principal de los ISA es que el auditor (o el revisor) obtenga seguridad razonable, respaldada con evidencia suficiente y apropiada, para que pueda dar seguridad razonable respecto de que los estados financieros no contienen declaraciones materialmente equivocadas debidas a error o fraude.

Cada ISA particular tiene sus propios objetivos, orientados a mostrar la contribución específica del mismo al logro del objetivo principal de los ISA.

Por esta razón, al usar los objetivos especificados en cada ISA individual, el auditor está requerido a que considere la interrelación existente entre los distintos ISA. La razón para ello es que los ISA

³⁰ ISRE 2400 (Revised).A1

³¹ ISAE 3000 (Revised).A33

³² Framework for Audit Quality, Appendix 2.7

se refieren en algunos casos a las responsabilidades individuales y en otros a la aplicación de esas responsabilidades a temas específicos.³³ Como ejemplo de ello, el ISA 200:

Requiere que el auditor adopte una actitud de escepticismo profesional; ésta, es necesaria en todos los aspectos de planeación y ejecución de la auditoría, pero no está repetida como requerimiento en cada uno de los ISA.³⁴

Tal y como lo dice el ISA 200.7, los ISA:

- Contienen: (1) objetivos, (2) requerimientos, y (3) material de aplicación y otro de carácter explicativo, que están diseñados para apoyar al auditor en la obtención de seguridad razonable. Por consiguiente, el objetivo del auditor es ‘obtener seguridad razonable’ a fin de ‘dar seguridad razonable.’
- Requieren que el auditor: (1) ejerza juicio profesional, y (2) mantenga escepticismo profesional, durante la planeación y la ejecución de la auditoría y, entre otras cosas:
 - Identifique y valore los riesgos de declaración equivocada material, sea debida a error o fraude, con base en el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad.
 - Obtenga evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, acerca de si existen declaraciones equivocadas materiales, mediante diseñar e implementar respuestas apropiadas para los riesgos valorados.
 - Forme una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones extraídas a partir de la evidencia de auditoría obtenida.

Lo anterior, es un excelente resumen de todos los ISA. Para los efectos del presente trabajo se destaca el requerimiento de que el auditor ejerza juicio profesional y mantenga escepticismo profesional.

Puede decirse que prácticamente siempre van juntos el juicio profesional y el ejercicio profesional: son las dos columnas principales sobre las cuales se construye el edificio de la auditoría de estados financieros. Con dos adjetivos muy importantes:

(a) El juicio profesional **se ejerce**.

(b) El escepticismo profesional **se mantiene**.

La diferencia central es que el escepticismo es tanto una condición previa a la auditoría como un continuo de la misma. El juicio profesional, por el contrario, solamente es un continuo, no se ejerce previamente a la auditoría.

Así las cosas, se entiende el requerimiento del ISA 200.15:

³³ Cfr. ISA 200.A55

³⁴ ISA 200.A71

El auditor tiene que planear y ejecutar la auditoría con escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén declarados equivocadamente en forma material.

Esto quiere decir que el escepticismo profesional cubre tanto la planeación como la ejecución de la auditoría: dadas las posibilidades de que los estados financieros contengan declaraciones equivocadas materiales (debidas a error o fraude), el auditor siempre debe estar alerta a descubrirlas.³⁵

Varios estándares hacen referencia al requerimiento/responsabilidad para **mantener** el escepticismo profesional, referidos a aspectos específicos:

(a) Fraude:

*Cuando obtiene seguridad razonable, el auditor es responsable por **mantener** el escepticismo profesional a través de la auditoría, considerando el potencial para que la administración pase por alto los controles y reconociendo el hecho de que los procedimientos de auditoría que sean efectivos para detectar el error pueden no ser efectivos en la detección del fraude. Los requerimientos contenidos en este ISA están diseñados para asistir al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material debidos a fraude y en el diseño de procedimientos para detectar tal declaración equivocada.³⁶*

(b) Consideración de leyes y regulaciones:

*El auditor está requerido por este ISA a permanecer alerta ante la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados para el propósito de formar una opinión sobre los estados financieros puedan ofrecer casos de no-cumplimiento a la atención del auditor. El **mantenimiento** del escepticismo profesional a través de la auditoría, tal y como es requerido por el ISA 200, es importante en este contexto, dada la extensión de las leyes y regulaciones que afectan a la entidad.³⁷*

(c) Reconocimiento, en el reporte, de esta responsabilidad:

La sección del reporte sobre las responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros, tienen que:

³⁵ Si bien este requerimiento de planear y ejecutar la auditoría con escepticismo profesional no es repetido en cada uno de los ISA, sí es reiterado en algunos casos, por ejemplo, en relación con las relaciones y transacciones con partes relacionadas: ISA 550.7. En el material de aplicación sobre este tema, señala que entre las materias que pueden ser abordadas en la discusión al interior del equipo del compromiso está el énfasis puesto en la importancia de mantener el escepticismo profesional a través de la auditoría en relación con el potencial por declaración equivocada material asociada con las relaciones y transacciones con partes relacionadas: ISA 550.A9.

³⁶ ISA 240.8 [El resaltado no corresponde al original].

³⁷ ISA 250 (Revised).8. El estándar anterior a la revisión (el ISA 250.8) se refería al no-cumplimiento 'identificado o sospechado.' La revisión eliminó el 'identificado o sospechado' para señalar que el no-cumplimiento es en todos los casos, dado que la ley y regulación es la que define el cumplimiento. [El resaltado no corresponde al original].

(a) Establecer que, como parte de una auditoría de acuerdo con los ISA, el auditor ejerce juicio profesional y **mantiene** el escepticismo profesional durante la auditoría; y...³⁸

El IAPN contiene dos menciones explícitas muy importantes, una referida a la **necesidad** a la cual responde y otra a la **aplicación requerida** y al **incremento de su necesidad**:

*El escepticismo profesional es necesario para la valoración crítica de la evidencia de auditoría y para asistir al auditor en permanecer alerta a los posibles indicadores de sesgo de la administración. Esto incluye cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria y la confiabilidad de documentos, respuestas a indagaciones y otra información obtenida de la administración y de quienes tienen a cargo el gobierno. También incluye estar alerta a condiciones que puedan señalar posible declaración equivocada debida a error o fraude y considerar lo suficiente y lo apropiado de la evidencia de auditoría obtenida a la luz de las circunstancias.*³⁹

Un análisis de la estructura de este párrafo permite destacar algunas cosas:

(1) El escepticismo profesional es necesario para:

- (a) Asistir al auditor a permanecer alerta a los posibles indicadores de sesgo de la administración
- (b) La valoración crítica de la evidencia de auditoría

(2) Esto incluye:

(a) Cuestionar:

- La evidencia de auditoría contradictoria
- La confiabilidad de documentos, respuestas a indagaciones y otra información obtenida

(a) Estar alerta a :

- Condiciones que puedan señalar posible declaración equivocada debida a error o fraude
- Considerar lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida a la luz de las circunstancias.

En relación con la aplicación requerida y al incremento de su necesidad, la IAPN señala también:

*La aplicación del escepticismo profesional es requerida en todas las circunstancias, y la necesidad del escepticismo profesional se incrementa con la complejidad de los instrumentos financieros, por ejemplo con relación a...*⁴⁰

³⁸ ISA 700 (Revised).³⁹ [El resaltado no corresponde al original].

En los modelos de reporte del auditor, aparece la misma expresión. El ISA 700 (Revised).Appendix la repite tres veces. Este requerimiento se repite en el ISA 720 (Revised).A23. El ISA 800 (Revised).Appendix repite seis veces esta expresión, en los distintos modelos de reporte del auditor.

³⁹ IAPN 1000.71

⁴⁰ IAPN 1000.72

El reconocimiento de, 'a mayor complejidad, mayor necesidad de escepticismo profesional,' es uno de los elementos centrales de las propuestas, tanto de IAASB como de la US-PCAOB, en relación con la auditoría de los estimados de contabilidad, que incluyen los estimados a valor razonable, particularmente en respuesta a las metodologías de pérdidas de crédito esperadas y a los modelos financieros.

La tabla que se ofrece en la página siguiente ofrece una síntesis del material de aplicación y otro de carácter explicativo que se refiere a aspectos concretos, más prácticos, referidos al escepticismo profesional en la auditoría y revisión de estados financieros.

Material de aplicación	Auditoría y revisión de estados financieros
ISA 200.A20	Ejemplos de que el escepticismo profesional incluye estar alerta.
ISA 200.A21	Ejemplos que el escepticismo profesional es necesario para reducir riesgos
ISA 220.A22	Explicación de que el escepticismo profesional es necesario para la valoración crítica de la evidencia de auditoría, y de qué incluye ello.
ISA 200.A24	La convicción de que la administración y quienes tienen a cargo son honestos no libera al auditor de la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
ISA 200.A45	El escepticismo profesional es una de las materias que ayudan a mejorar la efectividad de un procedimiento de auditoría y su aplicación.
ISA 210.Appendix I	Ejemplo de carta de compromiso, señalando la responsabilidad del auditor de mantener el escepticismo profesional.
ISA 220.A13	La dirección del equipo de compromiso involucra informar a los miembros del equipo de materias tales como ejercer la auditoría con escepticismo profesional.
ISA 230.A7	Cómo documentar el escepticismo profesional. Hay diversas maneras para hacerlo.
ISA 240.A7	Qué incluye el mantener el escepticismo profesional.
ISA 240.A8	Particular importancia del escepticismo para considerar los riesgos de declaración equivocada material debida a fraude, aún con experiencia pasada de honestidad e integridad de la administración y de quienes tienen a cargo el gobierno.
ISA 240.A17	Corroboración de respuestas a indagaciones a la administración y a otros en la entidad.
ISA 240.A33	Consideración del incremento del escepticismo profesional en la determinación de las respuestas generales para abordar los riesgos de declaración equivocada material debida a fraude.
ISA 300.Appendix	El escepticismo profesional como parte de los factores importantes, actividades preliminares del compromiso, y conocimiento obtenido en otros compromisos.
ISA 315 (Revised).A120	Referencia al ISA 200 para explicación de qué incluye el escepticismo profesional.
ISA 315 (Revised).A132	Ejercicio del escepticismo profesional en la identificación de los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados financieros.

Material de aplicación	Auditoría y revisión de estados financieros
ISA 330.A1	El escepticismo profesional como parte de las respuestas generales para abordar el riesgo de declaración equivocada material a nivel del estado financiero.
ISA 450.A22	Ejercicio del escepticismo profesional en la consideración de las declaraciones equivocadas contenidas en clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones.
ISA 540.A40	En la revisión de estimados de contabilidad de período anterior y del período corriente.
ISA 610 (Revised 2013).A14	Escepticismo profesional comprometido cuando el auditor de estados financieros realiza la auditoría interna.
ISA 610 (Revised 2013).A26	Referencia al ISA 200, que incluye el escepticismo profesional.

Este material de aplicación es poco práctico y se dedica más a repetir lo dicho en los requerimientos, con algunos ejemplos y extensiones. Ello puede explicar, de alguna manera, la poca claridad práctica que se ve en la implementación.

Compromisos de revisión y compromisos aseguramiento

Los estándares de IAASB que se refieren a los compromisos de revisión (ISRE) y a los compromisos de aseguramiento (ISAE) en general contienen los mismos objetivos y requerimientos de los estándares de auditoría y revisión de los estados financieros (ISA).

Son dos las diferencias principales

- (a) Los ISA explicitan lo relacionado con las declaraciones equivocadas debidas a error o fraude, mientras que los ISRE y los ISAE son más amplios: se refieren a las declaraciones equivocadas. Ello se debe, ciertamente, a las diferencias del alcance de los distintos compromisos.
- (b) Los ISA se refieren al auditor de los estados financieros, mientras que los ISRE y los ISAE usan la expresión **practitioner**, el profesional en ejercicio.

El requerimiento general de los ISRE es:

El profesional en ejercicio debe planear y ejecutar el compromiso con escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén declarados equivocadamente en forma material.⁴¹

⁴¹ ISRE 2400 (Revised).22.

Lo interesante aquí es que el mismo estándar señala que aplican los requerimientos de independencia.

En el caso de un compromiso para revisar los estados financieros, el Código de IESBA requiere que el profesional en ejercicio sea independiente de la entidad cuyos estados financieros son revisados. El Código de IESBA describe la independencia como que comprende tanto independencia de la mente e independencia en la apariencia. La independencia del profesional en ejercicio salvaguarda la habilidad del profesional en ejercicio para formar una conclusión sin ser afectado por influencias que de otra manera puedan comprometer esa conclusión. La independencia mejora la habilidad del profesional en ejercicio para actuar con integridad, para ser objetivo y para mantener una actitud de escepticismo profesional.

Refiriéndose a la revisión de información financiera intermedia, el ISRE 2410 señala:

El auditor debe planear y desempeñar la revisión con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que la información financiera intermedia requiera un ajuste material para que esté preparada, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros. Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor hace una valoración crítica, con una mente que cuestiona, de la validez de la evidencia obtenida y está alerta ante evidencia que contradiga o ponga en cuestión la confiabilidad de los documentos o representaciones de la administración de la entidad.⁴²

Este ISRE usa la expresión ‘auditor’ y no la de ‘profesional en ejercicio’ dado que los estados financieros intermedios hacen parte de los estados financieros anuales y la revisión es un aseguramiento medio.

Por su parte, los ISAE acogen la definición de escepticismo profesional contenida en el glosario de IAASB y el requerimiento de que el profesional en ejercicio planee y ejecute el compromiso con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que la información de la materia sujeto esté declarada equivocadamente en forma material.⁴³

La tabla que se ofrece en la página siguiente ofrece una síntesis del material de aplicación y otro de carácter explicativo que se refiere a aspectos concretos, más prácticos, referidos al escepticismo profesional en los compromisos de revisión (ISRE) y aseguramiento (ISAE).

⁴² ISRE 2410.6

⁴³ ISAE 3000 (Revised).12 y 37. En el caso del no-cumplimiento con leyes y revelaciones, el ISAE 3410.87 señala que la planeación y ejecución del compromiso con escepticismo profesional es requerida por el ISAE 3000 e importante en la formación de conclusión sobre declaraciones relacionadas con el gas con efecto invernadero (GHC) en el contexto del no-cumplimiento con leyes y regulaciones.

Material de aplicación	Compromisos de revisión y aseguramiento
ISRE 2400 (Revised).A17	Necesario para la valoración crítica de la evidencia. Elementos que incluye.
ISRE 2400 (Revised).A18	Ejemplos de a qué incluye estar alerta.
ISRE 2400 (Revised).A19	Su mantenimiento durante la revisión es necesario para que el profesional reduzca los riesgos.
ISRE 2400 (Revised).A20	La convicción de la experiencia pasada de honestidad e integridad de la administración y de quienes tienen a cargo al gobierno no libera al profesional en ejercicio de la necesidad de mantener escepticismo profesional.
ISRE 2400 (Revised).A26	Para el control de calidad a nivel del compromiso, el escepticismo profesional es una de las habilidades y técnicas de aseguramiento.
ISRE 2400 (Revised).A86	Importancia del escepticismo profesional en la evaluación de las respuestas proporcionadas por la administración.
ISAE 3000 (Revised).A9	La aplicación del escepticismo profesional como una de las habilidades y técnicas de aseguramiento.
ISAE 3000 (Revised).A76	Ejemplos de elementos que muestran al escepticismo profesional como una actitud que incluye estar alerta.
ISAE 3000 (Revised).A77	Ejemplos de para qué es necesario el escepticismo profesional durante el compromiso.
ISAE 3000 (Revised).A78	Necesidad del escepticismo para la valoración crítica de la evidencia y elementos que incluye.
ISAE 3000 (Revised).A80	La convicción de la experiencia pasada de honestidad e integridad de la administración y de quienes tienen a cargo al gobierno no libera al profesional en ejercicio de la necesidad de mantener escepticismo profesional.
ISAE 3410.A91	Las respuestas generales para abordar los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel de la declaración de GHG puede incluir enfatizar al personal de aseguramiento la necesidad de mantener el escepticismo profesional.

Al igual que el material de aplicación relacionado con la auditoría, éste es poco práctico y se dedica más a repetir lo dicho en los requerimientos, con algunos ejemplos y extensiones. Ello puede explicar, de alguna manera, la poca claridad práctica que se ve en la implementación.

Estructura conceptual para la calidad de la auditoría

A Framework for Audit Quality [Una estructura para la calidad de la auditoría] ofrece unos detalles importantes que no se encuentran en los estándares internacionales y que llevan a que el análisis considere otros factores.

La tabla que se ofrece a continuación ofrece una síntesis de ello. Las negrillas usadas no corresponden al original. Se presentan para orientar la atención del lector. [Entre corchetes aparecen algunos comentarios de SAMantilla].

<p>A Framework for Audit Quality.3</p> <p>También: Appendix 2.2; 2.14</p>	<p>Refiriéndose a las distintas responsabilidades del socio del compromiso, señala que uno de los atributos clave es que el equipo del compromiso muestre escepticismo profesional.</p> <p>[Nótese aquí que usa la expresión ‘muestre’ y no la de ‘mantenga’ que tienen los estándares].</p>
<p>A Framework for Audit Quality.14</p>	<p>Refiriéndose al proceso de auditoría y a los procedimientos de control de calidad, a nivel de la firma, señala que entre los atributos que contribuyen a la calidad de la auditoría está que la metodología de auditoría fomente que los miembros individuales del equipo apliquen escepticismo profesional y ejerzan juicio profesional apropiado.</p> <p>[En la medida en que las metodologías de auditoría son automatizadas, surge un entendimiento nuevo de la calidad de la auditoría y de la participación de los distintos miembros del equipo].</p>
<p>A Framework for Audit Quality.109</p>	<p>Refiriéndose a la responsabilidad de los comités de auditoría por considerar directamente la calidad de la auditoría, señala que esta consideración estará influenciada por las interacciones entre el comité de auditoría y el auditor y, en particular por la valoración del escepticismo profesional aplicado.</p> <p>[Cada día cobran mayor importancia los comités de auditoría, sobre todo en las entidades de interés público. Dado que su responsabilidad es vigilar los auditores, su valoración del escepticismo profesional se vuelve importante. Este es un campo que apenas comienza a ser explorado pero que sin lugar a dudas es el eje de la evaluación del auditor].</p>
<p>A Framework for Audit Quality.113</p>	<p>Señala que las dimensiones culturales es probable que impacten la objetividad y el juicio profesional, así como también la manera como los individuos trabajan juntos, hacen juicios, y se comunican unos con otros.</p> <p>[El impacto de la cultura en la contratación y ejecución de la auditoría, pero también en la eficacia de la misma. También es clave para la evaluación del escepticismo profesional en la práctica].</p>

<p>A Framework for Audit Quality.119</p>	<p>Expresa que algunas culturas dan un valor social alto al comportamiento colectivo tal como lealtad al estado, al empleador o a la familia. En tales circunstancias es más probable que los individuos se adhieran a las normas y procesos del grupo. En otras sociedades, los puntos de vista y enfoques individuales son valorados y si bien esto puede fomentar el escepticismo profesional también es probable que resulte en mayor variación en comportamientos y resultados.</p> <p>[Importante que se empiece a reconocer las diferencias derivadas de la relación entre la profesión de los auditores y la sociedad en general. La línea delgada está en crear/reconocer dos profesiones diferentes, un asunto complicado en una época de internacionalización y ejercicio de la auditoría a través de las redes de auditores].</p>
<p>A Framework for Audit Quality. Appendix 1.5</p>	<p>Refiriéndose a la complejidad de definir la calidad de la auditoría, expresa que la auditoría es, por lo tanto, una disciplina que se basa en individuos competentes que usan su experiencia y aplican integridad, objetividad, y escepticismo profesional para permitirles realizar juicios apropiados que estén respaldados por los hechos y circunstancias del compromiso. Las calidades de perseverancia y robustez también son importantes para asegurar que a los estados financieros se hagan los cambios necesarios, o, cuando no se realicen tales cambios, para asegurar que el reporte del auditor sea calificado de la manera apropiada.</p> <p>[Si bien la auditoría es ejercida por colectivos, esto es, por firmas y redes, complicado que la carga se centre en los individuos. Es importante tener en cuenta las competencias colectivas].</p>
<p>A Framework for Audit Quality. Appendix 2.15</p>	<p>Señala que el escepticismo profesional es un aspecto importante del juicio del auditor relacionado con la planeación, ejecución, y evaluación de los resultados de una auditoría. A menos que los auditores estén preparados para desafiar las aseveraciones de la administración (incluyendo cuando la administración haya usado un experto), no actuará como fuerza disuasoria del fraude si será capaz de concluir, con confianza, si los estados financieros de la entidad están presentados razonablemente de acuerdo con la estructura para la presentación de reportes financieros.</p> <p>[Esto puede ser difícil de entender en entornos de complacencia y de evitar, a cualquier precio, conflictos con la administración. Muy importante referirlo al empoderamiento de la profesión en la sociedad y el reconocimiento de parte de ésta. Interesante cómo aquí se vincula ello con la fuerza disuasoria frente al fraude. Vale la pena recordar aquí que los auditores fueron exitosos en tener relaciones positivas con la administración y que ahora enfrentan el desafío de construirlas con los inversionistas, ciertamente ‘un hueso mucho más difícil de roer.’</p>

<p>A Framework for Audit Quality. Appendix 2.16</p>	<p>De manera clara y expresa, señala que el escepticismo profesional involucra que todos los miembros del equipo del compromiso:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tengan una mentalidad que cuestiona y una disposición a desafiar las aseveraciones de la administración. • Valoren críticamente la información y las explicaciones obtenidas en el curso de su trabajo. • Mantengan una mente abierta. • Desafían los juicios de los otros miembros del equipo del compromiso. • Tienen la confianza para desafiar a la administración y la persistencia para seguir las cosas hasta la conclusión. • Están alerta por evidencia que sea inconsistente con otra evidencia obtenida o pone en cuestión la confiabilidad de los documentos y respuestas a las indagaciones. <p>[Este párrafo es ‘único’ en los estándares de IAASB, IESBA e IESB. Puede decirse que es el que mejor explica, en lenguaje mucho más moderno, las características centrales del escepticismo profesional. En un contexto de economía comportamental es el que posiblemente es el más útil y práctico en la implementación. Ciertamente será necesario volver a él].</p>
<p>A Framework for Audit Quality. Appendix 2.32</p>	<p>En el contexto de que la firma promueva una cultura de consulta sobre los problemas difíciles, señala que si bien los auditores necesitan aplicar el escepticismo profesional, la auditoría también involucra un grado de confianza en la administración.</p> <p>[Podiera decirse que esto corresponde a la expresión inversa de que ‘La convicción de la experiencia pasada de honestidad e integridad de la administración y de quienes tienen a cargo al gobierno no libera al profesional en ejercicio de la necesidad de mantener escepticismo profesional’].</p>
<p>A Framework for Audit Quality. Appendix 2.45</p>	<p>Refiriéndose al entendimiento que tanto los socios como el personal deben tener del negocio de la entidad, señala que un entendimiento sólido de la entidad, su negocio y la industria en la cual opera, es clave para que el auditor sea capaz de valorar los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados financieros para de la manera apropiada centrar los procedimientos de auditoría y evaluar los hallazgos provenientes de ellos. También es necesario para el ejercicio de escepticismo profesional y la habilidad para hacer juicios de auditoría apropiados.</p> <p>[Recuérdese que el entendimiento de la entidad y su control interno, es la base para la identificación y valoración de los riesgos en auditoría].</p>
<p>A Framework for Audit Quality. Appendix 2.47</p>	<p>En una mención explícita a las auditorías de entidades más pequeñas, señala que éstas a menudo son realizadas en el sitio por personal experimentado que ha estado involucrado con la entidad por una serie de años. Agrega que si bien tal personal usualmente tiene un buen conocimiento del negocio de la entidad, pueden existir amenazas a su objetividad y escepticismo profesional.</p>

<p>A Framework for Audit Quality. Appendix 2.48</p>	<p>En el contexto de juicios razonables realizados por los socios y por el personal, señala que los auditores usan su experiencia y los valores de integridad, objetividad y escepticismo profesional para hacer juicios profesionales razonables que estén respaldados por los hechos y circunstancias del compromiso.</p> <p>[La experiencia de la firma, esto es, del auditor, que incluye los socios y los demás miembros del equipo de auditoría].</p>
<p>A Framework for Audit Quality. Appendix 2.54</p>	<p>Señala que tener en la auditoría los mismos miembros de personal, de un año a otro, es probable que los ayude a entender el negocio y los sistemas de la entidad, y esto a menudo es visto positivamente por la administración y por quienes tienen a cargo el gobierno. Algunos consideran que esto es probable que resulte en respuestas efectivas a los riesgos de declaración material contenida en los estados financieros, así como también eficiencia de la auditoría. Sin embargo, el involucramiento prolongado puede resultar en carencia de escepticismo profesional y amenazas a la independencia del auditor.</p> <p>[Al respecto abundan las discusiones pero no hay soluciones definitivas. Vinculado a las temáticas de rotación de la firma, rotación del socio de auditoría, etc.].</p>
<p>A Framework for Audit Quality. Appendix 2.80</p>	<p>Expresa que la condición de la profesión de auditoría en un entorno nacional también puede impactar el respeto por los auditores y por consiguiente la efectividad de la función de auditoría. En entornos donde la profesión de auditoría no es bien respetada o no se le da la autoridad apropiada, los auditores estarán en una posición más débil en relación con la administración. En tales circunstancias, puede haber una probabilidad más baja de que los auditores probarán a la administración sobre materias importantes o se mantendrán firmes sobre problemas de auditoría importantes. Inversamente, cuando la profesión es altamente considerada o se le confiere autoridad apropiada mediante los mecanismos relevantes, será más fácil para los auditores demostrar escepticismo profesional y emprender auditorías robustas.</p> <p>[Esta problemática ya fue analizada atrás. En el nuevo modelo de reporte del auditor el énfasis está puesto en las materias de auditoría clave/críticas y el valor informativo del reporte del auditor, sobre todo para los inversionistas].</p>
<p>A Framework for Audit Quality. Appendix 2.82</p>	<p>Refiriéndose al rol de los estándares de auditoría para fundamentar la calidad de la auditoría y la confianza del usuario, explica para qué aspectos concretos ayudan al mantenimiento del escepticismo profesional.</p> <p>[Siempre se ha reconocido que los estándares ‘jalonan’ la práctica profesional, habida cuenta que la insistencia de la profesión tradicionalmente ha estado puesta más en el cumplimiento y no tanto en la calidad].</p>

<p>A Framework for Audit Quality. Appendix 2.94</p>	<p>En el contexto del proceso de auditoría y los procedimientos de control de calidad a nivel de la firma, muestra que entre los atributos clave está que la metodología de auditoría fomenta que los miembros individuales del equipo apliquen el escepticismo profesional y ejerzan juicio profesional apropiado.</p> <p>[Los párrafos 97-99 desarrollan esto con detalle. Constituyen una fuente 'única,' no repetida para el análisis de lo relacionado con la metodología de auditoría. Tomando como referencia las expresiones utilizadas en la industria farmacéutica, los estándares son la 'formulación genérica' y las metodologías de la firma son las 'expresiones de la marca de cada firma de auditoría en particular].</p>
<p>A Framework for Audit Quality. Appendix 2.101</p>	<p>Señala que las metodologías modernas proporcionan la oportunidad para la revisión electrónica, fuera-del-sitio, de los papeles de trabajo, lo cual puede permitir que los problemas de auditoría sean compartidos y considerados eficientemente, especialmente cuando se trata con diferentes países y a través de diferentes zonas horarias. Sin embargo, la revisión fuera-del-sitio de los papeles de trabajo puede no siempre ser un medio efectivo para:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Valorar si el personal ha emprendido completamente la metodología de auditoría y demostrado un grado apropiado de escepticismo profesional; (b) Desarrollar las habilidades y competencias para actuar con integridad, para ser objetivo, y para mantener una actitud de escepticismo profesional. <p>[En el contexto de la incorporación de tecnologías informáticas actuales de computación cuántica, inteligencia artificial, tecnologías cognitivas, y similares, 'que reemplazan los procesos humanos repetitivos,' queda el espacio para que los humanos desarrollen más plenamente sus habilidades no-repetitivas, no-rutinarias, y se complementen con el computador. Ciertamente que la integridad, la objetividad, el escepticismo profesional y el juicio profesional constituyen unas habilidades no-rutinarias, no-repetitivas que será necesario analizar y desarrollar con mayor énfasis].</p>

Estructura conceptual internacional para los compromisos de aseguramiento

Si bien esta estructura conceptual no es propiamente una 'teoría del aseguramiento', es un marco de referencia importante para los contratos o compromisos de aseguramiento.

La *International Framework for Assurance Engagements* [Estructura conceptual internacional para los contratos de aseguramiento] recoge los contenidos de los estándares internacionales de IAASB ya mencionados.

La tabla que aparece a continuación contiene los extractos de la estructura conceptual para el aseguramiento que se refieren al escepticismo profesional. Las negrillas usadas no corresponden al original. Se presentan para orientar la atención del lector. [Entre corchetes aparecen algunos comentarios de SAMantilla].

International Framework for Assurance Engagements - Par.	
8	<p><i>La Parte B del Código de IESBA describe cómo la estructura conceptual contenida en la Parte A aplica en ciertas situaciones a los contadores profesionales en práctica pública, incluyendo la independencia. La independencia salvaguarda la habilidad para formar una conclusión de aseguramiento sin ser afectado por influencias que puedan comprometer esa conclusión. La independencia mejora la habilidad para actuar con integridad, para ser objetivo y para mantener una actitud de escepticismo profesional.</i></p> <p>[Se reitera la condición de la independencia frente a la entidad, tanto como salvaguarda como condición para el escepticismo profesional].</p>
50	<p><i>Los compromisos de aseguramiento son planeados y ejecutados con una actitud de escepticismo profesional para obtener evidencia suficiente y apropiada en el contexto del compromiso acerca del resultado reportado de la medición o evaluación de la materia sujeto subyacente contra los criterios. El juicio profesional necesita ser ejercido al considerar la materialidad, el riesgo del compromiso, y la cantidad y calidad de la evidencia disponible cuando se planea y ejecuta el compromiso, en particular cuando se determina la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos.</i></p> <p>[La estructura del aseguramiento es, en el fondo, la misma estructura de la auditoría y la revisión, ampliada para todos los compromisos de aseguramiento].</p>

<p>51</p>	<p><i>Escepticismo profesional es una actitud que incluye estar alerta a, por ejemplo:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>(a) Evidencia que es inconsistente con otra evidencia obtenida;</i> <i>(b) Información que pone en cuestión la confiabilidad de documentos y respuestas a indagaciones a ser usados como evidencia;</i> <i>(c) Circunstancias que sugieren la necesidad de procedimientos adicionales a los requeridos por los estándares de aseguramiento relevantes; y</i> <i>(d) Condición que pueda señalar posible declaración equivocada.</i> <p>[Esta lista se repite en los estándares. No dice expresamente que no sea exhaustiva, pero son pocos los espacios que deja para otros ejemplos].</p>
<p>52</p>	<p>Mantener el escepticismo profesional durante el compromiso es necesario para, por ejemplo, reducir el riesgo de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <i>(a) Pasar por alto circunstancias inusuales;</i> <i>(b) Sobre-generalizar cuando se extraen conclusiones a partir de observaciones; y</i> <i>(c) Usar supuestos inapropiados al determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos y en la evaluación de los resultados consiguientes.</i> <p>[Similar a los comentarios anteriores. Es la estructura básica de la auditoría y revisión, extendida a todos los compromisos de aseguramiento].</p>
<p>53</p>	<p><i>El escepticismo profesional es necesario para la valoración crítica de la evidencia. Esto incluye cuestionar la evidencia inconsistente y la confiabilidad de los documentos y respuestas a las indagaciones. También incluye la consideración de lo suficiente y lo apropiado de la evidencia obtenida a la luz de las circunstancias.</i></p> <p>[Una vez más: es la estructura básica de la auditoría y revisión, extendida a todos los compromisos de aseguramiento].</p>
<p>55</p>	<p><i>No se puede esperar que el profesional en ejercicio sea indiferente frente a la experiencia pasada de honestidad e integridad de quienes proporcionan evidencia. No obstante, la consideración de que quienes proporcionan evidencia son honestos y tienen integridad no libera al profesional en ejercicio de la necesidad de mantener el ejercicio profesional.</i></p> <p>[De manera interesante, la expresión ‘la administración y quienes tienen a cargo el gobierno,’ contenida en la estructura de la auditoría y la revisión, es reemplazada por ‘quienes proporcionan evidencia.’ Por lo demás, mantiene lo relacionado con que ‘no libera’ al profesional en ejercicio, de la necesidad de mantener el ejercicio profesional].</p>

66

*Si ha sido obtenida evidencia de suficiente y apropiada a partir de la cual basar la conclusión del profesional en ejercicio es una materia de juicio profesional, lo cual involucra considerar la relación entre el **costo de obtener la evidencia** y la **utilidad de la información obtenida**. El profesional en ejercicio usa el juicio profesional y ejerce escepticismo profesional al evaluar la cantidad y calidad de la evidencia, y por lo tanto su suficiencia y lo apropiado, para respaldar el **reporte de aseguramiento**.*

[La expresión 'evidencia de auditoría' es reemplazada por 'evidencia' y mantiene las características de que sea apropiada y suficiente. Como novedad, aparece acá la consideración de la relación entre: (1) el costo de obtener la evidencia, y (2) la utilidad de la información obtenida. Adicionalmente, reemplaza 'reporte de auditoría' por 'reporte de aseguramiento.' Queda claro que se mantiene la estructura de auditoría y revisión, que se extiende a todos los compromisos de aseguramiento.

Código de ética para contadores profesionales

Los contenidos del *Code of Ethics for Professional Accountants* [Código de ética para contadores profesionales], emitido por IESBA, en relación con el escepticismo profesional son pocos pero bastante sólidos: tanto para los compromisos de auditoría y revisión como para los compromisos de aseguramiento mantiene la misma definición de independencia (que comprende independencia de la mente e independencia en la apariencia) y el requerimiento de que tal independencia es en relación para con la entidad.

Como atrás se incluyeron tales definiciones y requerimientos no es necesario volverlos a repetir acá.

Lo que vale la pena subrayar aquí es el requerimiento específico que para los compromisos de auditoría y revisión hace en relación con la auditoría interna:

Cuando una firma usa el trabajo de una función de auditoría interna, los ISA requieren la aplicación de procedimientos para evaluar lo adecuado de ese trabajo. Cuando una firma acepta un compromiso para prestar servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría, y los resultados de esos servicios serán usados al dirigir la auditoría externa, una amenaza de auto-revisión es creada a causa de la posibilidad de que el equipo de auditoría usará los resultados del servicio de auditoría interna sin de manera apropiada evaluar esos resultados o ejercer el mismo nivel de escepticismo profesional que sería ejercido cuando el trabajo de auditoría es realizado por individuos que no son miembros de la junta. La importancia de la amenaza dependerá de factores tales como...⁴⁴

⁴⁴ Code of Ethics for Professional Accountants, par. 190.194 (Independence - Audit and Review Engagements).

De lo anterior pueden destacarse algunas cosas:

1. El estándar no prohíbe que la firma que audita los estados financieros le preste al mismo cliente servicios de auditoría interna.
2. El problema radica en si la firma de auditoría va a usar los resultados del servicio de auditoría interna para efectos de la auditoría externa.
3. El análisis se centra en la amenaza de auto-revisión creada a partir de que el equipo de auditoría pueda usar los resultados del servicio de auditoría interna. De acuerdo con el Código, sería necesario revisar qué salvaguardas estarían disponibles para reducir o eliminar esa amenaza de auto-revisión.
4. El problema mencionado se complica por el hecho de que no se puedan: (a) evaluar de manera apropiada los resultados del servicio de la auditoría interna; (b) ejercer el mismo nivel de escepticismo profesional que sería ejercido cuando la auditoría interna sea ejercida por terceros independientes de la firma que audita los estados financieros.
5. Merece destacarse la mención que hace a '**nivel de escepticismo.**' Este concepto no está desarrollado ni en el Código ni en los estándares de IAASB pero es, en la práctica, una consideración básica que se usa para evaluar el escepticismo profesional del auditor. Habrá que acudir a otras fuentes para el análisis de esto dado que los estándares de IAASB no aportan al respecto.

Pronunciamientos internacionales de educación

Esta es un área bastante nueva en relación con los estándares de auditoría y revisión, principalmente, aunque también con todos los relacionados con compromisos/contratos de aseguramiento.

Se ha ido desarrollando poco a poco y todavía tiene mucho camino por recorrer. Quizás por eso el análisis es un poco más difícil.

En *Framework for International Education Standards for Professional Accountants and Aspiring Professional Accountants (2015)* [Estructura conceptual para los estándares internacionales de educación para contadores profesionales y para quienes aspiran a contadores profesionales] se encuentra la siguiente afirmación:

La educación general ayuda a que los contadores profesionales y quienes aspiren a contadores profesionales integren la competencia técnica, las habilidades profesionales, y los valores, la ética, y las actitudes profesionales desarrolladas mediante la educación profesional en contaduría. Respalda el desarrollo de habilidades para la toma de decisiones, el juicio y el escepticismo. Ejemplos de temas generales de educación incluyen, pero no están limitados a (a) entendimiento de ideas y eventos en la historia, (b) conocimiento de diferentes culturas, y (c) conciencia de las fuerzas económicas, políticas y sociales en el mundo.

Muy importante el entendimiento de la educación general como factor de integración de los distintos elementos que requiere el contador profesional y que debe adquirir quien aspire a contador profesional.

Se destaca que usa la expresión 'escepticismo' y no la de 'escepticismo profesional.'

Esto tiene unas connotaciones cuyo análisis será necesario realizar en otro lugar dado que generalmente el 'escepticismo profesional' se relaciona con los auditores y revisores (que los estándares extienden a los otros compromisos de aseguramiento) y, en algunos casos, a los abogados.

El escepticismo, en general, es una corriente del pensamiento humano.⁴⁵

La tabla que se presenta en la página siguiente resume los elementos centrales de estos pronunciamientos, en lo que se refiere con el escepticismo profesional.

⁴⁵ El análisis de los **papers**, que son documentos académicos, permite tener claridad sobre por qué el 'escepticismo profesional' está asociado en general con los auditores y revisores. Por otro lado, el análisis de los distintos **libros** permite adentrarse en esta corriente del pensamiento humano, no siempre cercana a la práctica profesional de auditores y revisores.

Pronunciamento internacional de educación de contadores profesionales	<i>Extracto y/o Comentario</i>
Glossary of terms IES 4 (2015).A1 IES 8 (2016).A1	Usa la definición común de los pronunciamientos de IAASB, IESBA, e IESB: <i>Una actitud que incluye una mente que cuestiona, estando alerta a condiciones que puedan señalar posible declaración equivocada debida a error o fraude, u una valoración crítica de la evidencia.</i> Lo raro aquí es que, dado que estos estándares se refieren tanto a los contadores profesionales como a quienes aspiran a ser contadores profesionales, no usa la definición amplia aplicada en los compromisos de aseguramiento, sino la definición específica aplicada a la auditoría y revisión (Cfr. ‘debida a error o fraude’).
IES 2.A5 IES 3 (2015).7 IES 4 (2015).A10	Luego de definir qué es un área de competencia y mostrar cuáles son éstas en el caso de los contadores, señala que el escepticismo profesional hace parte de los valores, la ética y las actitudes profesionales.
IES 3 (2015).7 IES 4 (2015).11	En una tabla referida al área de competencia (nivel de proficiencia), señala que a nivel personal (intermedio) uno de los resultados del aprendizaje es la aplicación del escepticismo profesional mediante cuestionar y valorar críticamente toda la información.
IES 4 (2015).A18	Señala que el logro de algunos resultados de aprendizaje (por ejemplo, los que se refieren al escepticismo profesional y al juicio profesional) puede extenderse a través de varios cursos o temas diferentes, ninguno de los cuales puede ser dedicado únicamente a esa área de competencia. Esto es discutible porque pudiera (y debiera) haber un curso exclusivo sobre ‘escepticismo profesional.’

<p>IES 4 (2015).A27</p>	<p>Dice que el desarrollo profesional en las áreas de escepticismo profesional y juicio profesional no siempre es sencillo. La planeación de aprendizaje y desarrollo efectivos en esas áreas involucra debido cuidado y puede incluir métodos de aprendizaje en los cuales el mentor, la actividad reflexiva, el tiempo, y la experiencia práctica juegan un rol.</p> <p>Muy similar a lo señalado en IES 8 (2016).A31</p> <p>De hecho contradice la afirmación hecha en el párrafo .A18. Aquí señala que es posible aunque no sencillo. En realidad, más que ‘debido cuidado,’ lo que se necesita es implementar cursos sobre el tema que, con el tiempo, necesariamente tendrán que evolucionar y ser mejorados.</p>
<p>IES 8 (2016).9</p>	<p>Refiriéndose a los resultados de aprendizaje para la competencia profesional de un socio del compromiso, como parte de los valores, ética y actitudes profesionales, señala al escepticismo profesional y al juicio profesional. Presenta como objetivos de aprendizaje el aplicar una mentalidad escéptica y juicio profesional en la planeación y ejecución de la auditoría y al llegar a conclusiones en las cuales basar la opinión de auditoría.</p> <p>Interesante que usa la expresión ‘mentalidad escéptica’ y no la de ‘escepticismo profesional.’ No explica qué entiende por mentalidad escéptica.</p>
<p>IES 8 (2016).A30</p>	<p>Refiriéndose a los objetivos del aprendizaje, señala que un aspecto clave de cualquier auditoría es la evaluación de si ha sido obtenida evidencia de auditoría suficiente y apropiada para apoyar las conclusiones en las cuales se base la opinión del auditor. Agrega que el escepticismo profesional involucra la aplicación de una mente que cuestione para la valoración crítica de la evidencia de auditoría. Y complementa diciendo que los ISA también requieren que los socios del compromiso y sus equipos ejerzan juicio profesional en la planeación y ejecución de una auditoría de estados financieros. El juicio profesional es ejercido, por ejemplo, cuando se desafían las aseveraciones y supuestos de la administración contenidos en los estados financieros, y cuando se considera si los estándares de contabilidad son aplicados de la manera apropiada por la entidad y en la determinación de la apropiada estrategia general de auditoría.</p> <p>En el fondo, un resumen de la estructura de la auditoría.</p>

IES 8 (2016).A31	<p>Anota que la planeación efectiva del desarrollo profesional continuado (DPC) en las áreas de escepticismo profesional y juicio profesional involucra debido cuidado y puede incluir una mezcla de métodos de aprendizaje en los cuales el mentor, la actividad reflexiva, y la experiencia práctica juegan un rol clave.</p> <p>Muy similar a lo presentado en: IES 4 (2015).A27</p>
------------------	---

Continuará...



SAMantilla

Sígame en Twitter: @SAMantilla1

Sitio web: <https://www.samantilla1.com>

LinkedIn: Samuel Alberto Mantilla B.

Blog: <https://samantilla.tumblr.com>