

El escepticismo profesional: Estrategias de aula para los estudiantes de contaduría pública¹

Viloria, Norka

Recibido: 07-08-2012 - Revisado: 08-02-2013 - Aceptado: 27-09-2013

Viloria, Norka
Lcda. en Contaduría Pública
Lcda. en Administración
Magister en Administración
Doctora en Educación
Universidad de Los Andes, Venezuela
nviloria@ula.ve

El escepticismo profesional es uno de los tres factores que mayores errores genera en el momento de emitir el dictamen el auditor. Se ha recomendado de forma insistente, que debe reforzarse su aplicación, tarea ésta, que sugieren los organismos emisores contables, debe hacerse desde las firmas de auditores, en el seno de las agrupaciones gremiales y, en las universidades. Esta investigación, se enfoca en las estrategias que pudieran utilizarse en las universidades, para reforzar la conducta escéptica de los futuros profesionales. El enfoque investigativo es cualitativo, y desde su alcance se plantea como un estudio de casos. Las estrategias sugeridas, descansan en la necesidad de afianzar los procesos investigativos en los estudiantes, como la forma de impulsar la conducta de cuestionamiento.

Palabras clave: Escepticismo, auditoría, estrategias, estudiantes

RESUMEN

¹ Este artículo es parte del proyecto financiado por el CDCHTA de la Universidad de Los Andes identificado bajo el código E-323-12-09-B

Professional skepticism is one of the three factors that generate the biggest mistakes when the auditor provides his judgement. A strengthen on its application has been insistently recommended; action that, accounting setters think must be promoted within the audit firms, the trade associations and universities. This research focuses on strategies that could be used in universities, to strengthen the skeptical conduct of future professionals. The research approach is qualitative, and its scope is presented as a case study. Suggested strategies rest on the need to strengthen the investigative processes in students, such as how to promote questioning behavior.

Keywords: Professional skepticism, audit, strategies, students.

ABSTRACT

1. Situación problemática

1.1. El escepticismo como conducta exigida al auditor

Para ser auditor se requiere, no sólo el título profesional (conocimientos disciplinares y técnicos), sino también, de conductas adecuadas, que le permitan formarse un juicio profesional y actuar con escepticismo profesional, en resguardo de su compromiso ético. Para Sánchez Fernández (2006), la responsabilidad de los auditores está en proporción a las consecuencias de sus actos y, casos como Enron, WordCom, Tyco, AVA entre otros, han afectado a las grandes firmas auditoras, dejando en entredicho la calidad del trabajo del auditor.

Los organismos emisores de normas y reguladores de la contaduría pública, han elaborado un conjunto de normas de actuación y guías de procedimientos de auditoría, de carácter internacional, con el objetivo de armonizar la calidad del trabajo del auditor, y minimizar los comportamientos poco éticos, que se relacionan con la emisión de opiniones (dictamen del auditor). Entre los más importantes destacan: del cuerpo normativo el Código de Conducta Profesional (2006), las Normas Internacionales de Auditoría y otros trabajos de atestiguamiento. Estas normas profesionales, destacan tres conceptos fundamentales relacionados con la conducta del contador: Independencia, objetividad y escepticismo profesional. La independencia, como el requisito de actuación del contador libre sesgo o prejuicio, frente a la

información financiera; la objetividad, como la capacidad de emitir una opinión sin influencia de terceros y, el escepticismo, como el cuestionamiento frente a la evidencia encontrada. En este trabajo sólo se hará énfasis en el concepto de escepticismo profesional.

El concepto de escepticismo profesional, es abordado en las normas internacionales de auditoría, como una actitud profesional de cuestionamiento y mente crítica, frente a las aseveraciones de la gerencia de la entidad auditada, lo relacionan con actitudes de personalidad y condiciones éticas, pero no dedican a su desarrollo mayores consideraciones, como si lo hacen para la independencia y objetividad. Sin embargo, en la práctica, se ha convertido en una de las fuentes de errores más comunes.

La importancia del escepticismo profesional, como fuente de errores comunes en el campo de la auditoría, se destaca desde 1998 cuando la *Securities Exchange Commission* (SEC) de Estados Unidos, conforma un panel de expertos de auditoría denominado *The panel on audit effectiveness*. Este panel presenta un informe en el año 2000, donde reafirma la importancia del escepticismo profesional (que parecía minimizado en el ámbito normativo), y sugiere entre otros aspectos que:

- Las normas de auditoría, deben proporcionar la mejor orientación sobre cómo implantar el concepto de escepticismo profesional.
- Las firmas de auditores, deben enseñar más eficazmente el concepto de escepticismo profesional entre sus auditores y,
- Las firmas de auditores, deben mejorar su atención a la detección de fraudes, e insistir en el desarrollo de las habilidades del ejercicio profesional, como el escepticismo profesional y el desarrollo de las pruebas de auditoría.

Las recomendaciones del panel se incorporaron en el ámbito normativo, y a partir de las normas de 2006, el escepticismo profesional se incluye como eje transversal en todas las normas, y en el Código de Conducta Profesional. Sin embargo, no se desarrolla ampliamente el concepto, o se emite una guía de aplicación práctica, por lo que queda su aplicación en manos de la exigencia de las firmas auditoras.

Otro ejemplo sobre la importancia del concepto de escepticismo profesional, y su incidencia en los errores de los contadores

públicos, fue la investigación realizada por Beasley, Carcello y Hermanson (2001), sobre 56 casos de fraudes contables detectados por la SEC en Estados Unidos y, que fueron sancionados, con la intención de descubrir las fallas de los auditores; determinaron los 10 errores más comunes cometidos por los auditores, donde el escepticismo profesional, resultó responsable de 60% de los errores cometidos, colocándose en la tercera causa de los fraudes.

La investigación realizada por Beasley, Carcello y Hermanson, llamó la atención tanto de los organismos emisores de normas, como de los investigadores, y surgen otros trabajos sobre escepticismo profesional, donde se planteó la discusión sobre si el escepticismo era una condición innata al individuo relacionada con: la personalidad, la cualidad confianza-desconfianza o, se podía fomentar una actitud escéptica, más allá de la naturaleza de la personalidad del auditor. Ante esta disyuntiva, la tendencia que prevaleció en los organismo emisores, fue la de considerar la posibilidad de incentivar una *actitud de cuestionamiento* en los contadores públicos, haciendo abstracción de los rasgos innatos, pues es imposible a priori, conocer la personalidad de cada contador o estudiante de contaduría pública.

La Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC, por sus siglas en inglés), define el escepticismo como “la actitud mental de cuestionamiento, de la validez de la evidencia obtenida y estar alerta a evidencia que contradiga o ponga en duda la confiabilidad de los documentos o representaciones de la parte responsable” (2006, p. 97). Una actitud de escepticismo profesional implica, “colocar en duda” cada evidencia presentada, por parte de la gerencia y, de alguna manera, buscar evidencias que contradigan las afirmaciones de la misma. Una actitud adecuada de escepticismo profesional guía el diseño, la extensión y la oportunidad de las pruebas de auditoría, puesto que el cuestionamiento sobre la información que presenta la entidad, orientará las características de la recopilación de la evidencia, que sustentará el dictamen del auditor. Los esfuerzos, entonces, se concentraron en fortalecer la actitud de escepticismo profesional, desde todos los ámbitos: las universidades, las firmas de auditores y los gremios.

En cuanto a las universidades, el IFAC desarrolla una serie de normas internacionales referidas a la educación, denominadas

Normas Internacionales de Formación (*International Education Standards/IES*), donde le dan relevancia a la formación y reforzamiento de las características individuales, para lograr la competencia del trabajo profesional. Se han emitido hasta 2013, 8 boletines y un Marco Conceptual de los Pronunciamientos Internacionales de Formación, y en el IES-3 se expresa que: “Las habilidades personales están relacionadas con las actitudes y el comportamiento de los contadores profesionales. Desarrollar estas habilidades ayuda al individuo en el aprendizaje y desarrollo personal”. (2008 p. 44) y, en las habilidades que incluyen a desarrollar en la formación del contador público, se encuentra el escepticismo profesional. Pero los IES, no exponen una metodología específica para el fortalecimiento del escepticismo profesional; lo que si indican, es que esa capacidad, debe ser desarrollada en función de que el contador profesional sea competente en su labor.

El escepticismo profesional, es un elemento importante de la calidad del trabajo del auditor y, su débil uso expone a las firmas a litigios y daños en su reputación. Las firmas deben fomentar el escepticismo, pero, la universidad juega un papel preponderante en la formación de las competencias del contador y, la actitud de cuestionamiento, se motiva desde las universidades. Es necesario “despertar” la actitud cuestionadora en los estudiantes de contaduría pública, para que ejerzan una actitud de escepticismo, con sus vinculaciones éticas y responsabilidad social y, no dejar exclusivamente la responsabilidad a las firmas de auditores. Ahora bien, la inquietud que surge es ¿cómo fomentar una actitud de escepticismo profesional en los estudiantes de contaduría pública?

En esta primera parte de la investigación, se planteó la posibilidad de presentar estrategias de aula, que desarrollen la actitud de escepticismo profesional en los estudiantes de contaduría pública de la Universidad de Los Andes. Esta investigación se justifica, en el sentido que la universidad, puede sentar las bases de una actitud cuestionadora, que permita al profesional desarrollar su escepticismo profesional, con la experiencia laboral y el acompañamiento del gremio.

Para lograr el propósito de la investigación, se usó un enfoque cualitativo, bajo la modalidad de estudio de casos (sólo se tomó la experiencia de la cátedra de auditoría de la Universidad de Los

Andes), y se privilegió las opiniones de los informantes clave, sobre las estrategias más adecuadas, para reforzar esta actitud profesional. Para presentar las estrategias de aula, se contrastó la revisión documental, las opiniones de los informantes clave y la experiencia del investigador, como profesor de auditoría.

En cuanto a la participación de informantes clave en esta investigación, están representados por los docentes de la cátedra de auditoría de la Universidad de Los Andes, que está conformada por 5 profesores, que son contadores públicos, con experiencia profesional como auditores y, más de 7 años de experiencia como docentes en el área de auditoría. Uno de los miembros de la cátedra, participa activamente como autor de este esfuerzo investigativo.

Para recopilar la información, se aplicaron básicamente dos técnicas de investigación: la entrevista estructurada y la observación. La entrevista, es un medio para recolectar la opinión de grupos de expertos o informantes que apoyan la investigación. En esta investigación, se utilizó un guión de entrevista estructurada, es decir, se hicieron las mismas preguntas y en el mismo orden a todos los informantes clave. En esencia, se realizaron 4 preguntas relacionadas sobre su posición del escepticismo profesional y, cómo en su criterio puede enseñarse en las aulas. La observación consiste según Hurtado de Barrera (1998, p. 247) en: “una técnica en la cual se recurre a información escrita, ya sea bajo la forma de datos que pueden haber sido producto de mediciones hechas por otros, o como textos que en sí mismos constituyen los eventos de estudio”, en el presente trabajo, se usó para determinar las categorías conceptuales del escepticismo profesional y su posibilidad de reforzamiento en las aulas de clase.

2. Aspectos teóricos y normativos del escepticismo profesional

Para Gutiérrez Rueda (2003 p: 44) “el escepticismo es una postura filosófica que niega que el ser humano pueda conocer”. La palabra escéptico, se origina de la expresión griega *skeptomai* que significa examinar cuidadosamente, para estudiosos como Strawson (1992, p. 19) “el escéptico es (...) quien cuestiona, aunque sea sólo al inicio y por cuestiones metodológicas, que nuestras razones para sostenerlas no son adecuadas. Presenta sus dudas como un desafío.”

Podría decirse, que el escepticismo filosófico surge con Descartes, quien propone como método para obtener conocimientos “la duda radical” y, coloca en duda todo aquello de lo que sea posible dudar. El método de Descartes, es conocido como el método cartesiano y, dio mayor preponderancia a la razón como la fuente de conocimiento certero. Uno de los postulados básicos, es que la mente no incluía nada que pertenezca al cuerpo y el cuerpo nada que incluya la mente; es decir, propulsó la separación entre los pensamientos del sujeto y los objetos que estudiaba.

Este postulado, marcó radicalmente la forma de visualizar el mundo ya que, se impuso la idea de que el conocimiento es objetivo e independiente de la realidad observada y del propio sujeto que la observa. Esta postura se permeó a la auditoría, donde se supone que los auditores pueden observar la realidad financiera de la empresa, sin que interfieran sus conceptos previos y, se llega a conceptualizar a la “independencia aparente” o “independencia mental” y, cuando presentan los supuestos de juicio profesional y escepticismo profesional, se hacen en función de la posibilidad cartesiana, de separar el conocimiento objetivo del auditor como sujeto interactuante en la sociedad.

La normatividad que regula la actividad de la auditoría, resalta la importancia de los conceptos de juicio profesional y del escepticismo profesional, como una cualidad para garantizar la calidad de las auditorías. Tanto el juicio profesional como el escepticismo, resulta relevante para decisiones en auditoría como:

- Determinación de la importancia relativa y el riesgo de auditoría
- Diseño de los procedimientos de auditoría (naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría)
- Estudio y evaluación del control interno, el cual es diseñado y ejecutado por personas, que pueden cometer errores u omisiones que alteraran la operatividad del mismo.
- Suficiencia de las pruebas de auditoría
- Tipo del dictamen (limpio, con salvedad, abstención o negativo)

Ahora bien, un auditor en el ejercicio de su actividad profesional, no podrá tener certeza absoluta de las cifras que le presenta la gerencia para emitir su opinión y, por tanto, utilizará

su juicio profesional, para decidir sobre la cuantía de los errores u omisiones que considerará aceptables en su revisión, pero, utilizará el escepticismo profesional, para “dudar” de todas las cifras y, diseñar el tipo y extensión de las pruebas de auditoría. En general, como lo expresa Herreros Escamillo (2010, p. 73), “la interpretación de las Normas Internacionales de Auditoría y las decisiones necesarias durante toda la auditoría no pueden hacerse sin aplicar a los hechos y circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes de los que dispone el auditor”

Las Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (2010, p.28), definen el escepticismo profesional como “Una actitud que incluye una mente inquisitiva, estando alerta a condiciones que pudieran indicar posibles errores debido a fraude o error y una evaluación crítica de la evidencia”. Esta definición, supone al escepticismo como una cualidad del auditor, para mantener una postura de investigador, frente a la información que la empresa auditada le proporciona, como una forma de estar atento a los errores u omisiones que afecten las cifras; pero, lo más importante, es que el contador público en su postura de investigador, mantenga su visión independiente de las evidencias que sustentan su opinión.

Por su parte 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 debe planear y ejecutar una auditoría con escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que originen que los estados financieros contengan errores materiales” (2010, p. 103) es decir, le da rango de obligatoriedad a la actitud del auditor de escéptico frente a la evidencia, considerando que existen hechos, que generan errores en los estados financieros y, plantea en la Guía de Aplicación (2010) de la referida norma, que el auditor debe estar alerta de los siguientes aspectos:

- Contradicciones entre evidencias de auditoría de un mismo hecho (por ejemplo diferencias de saldos entre los libros y otros documentos contables).
- Confiabilidad de los documentos revisados y respuestas a las investigaciones (por ejemplo, documentos alterados).
- Condiciones que propicien los fraudes (como por ejemplo,

problemas en el control interno).

- Necesidad de aplicar procedimientos de auditoría adicionales, para incrementar la confianza.

Es necesario según la Guía de Aplicación de la NIA 200, mantener la actitud de escepticismo profesional, pues con ello, se reduce el riesgo de obviar aspectos inusuales, generalizar el comportamiento de los componentes (cuentas) de las partidas de los estados financieros, en las conclusiones de los papeles de trabajo y, planificar de forma inadecuada, los procedimientos de auditoría en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, para minimizar los riesgos de detección en la aplicación de las pruebas de auditoría.

La evaluación crítica de las evidencias de auditoría, bajo el enfoque del escepticismo profesional de la guía de aplicación, requiere de dos elementos fundamentales: Cuestionar la evidencia contradictoria y la confiabilidad de los documentos, así como las respuestas obtenidas con la información proporcionada por la gerencia y el gobierno corporativo; y, considerar lo apropiado de la suficiencia y competencia de las evidencias obtenidas en la revisión de los estados financieros. Es decir, la actitud escéptica, no sólo se refiere a cuestionar lo fidedigno de la información que proporciona la empresa con sus documentos, entrevistas a los gerentes y otros medios de información, sino también, al diseño de las pruebas del auditor.

El Marco Internacional de Referencia de Trabajos para Atestiguar (2010, p. 23):

Se requiere de una actitud de escepticismo profesional durante todo el proceso del trabajo para que el contador minimice el riesgo de pasar por alto circunstancias sospechosas, de generalizar demasiado al sacar conclusiones de las observaciones, y de utilizar suposiciones erróneas al determinar la naturaleza, el tiempo y el alcance de los procedimientos para obtener evidencias y evaluar los resultados de las mismas.

Indudablemente, para recuperar la confianza en el trabajo del auditor, y garantizar el desarrollo del principio de escepticismo profesional, se requiere de un conjunto de estrategias, tanto en las aulas de clases, como en los colegios profesionales, en su

reforzamiento. Para Capcha (2005), la formulación de la estrategia, debe ser con una visión holística, que involucre los aspectos normativos, instrumentales y de práctica contable y, así mismo, generar micro-estrategias que abarquen rasgos sociales, jurídicos y axiológicos.

Por su parte, el panel de expertos sobre escepticismo profesional del IAASB (2010), emitió un documento denominado Auditor y Escepticismo: Elevar las barras y, refiere a un estudio de Hurtt, Eining y Plumtree (2002), sobre las características de un profesional escéptico. Se basan las características, en el supuesto de neutralidad del auditor frente a las cifras que revisa, por tanto, no aceptará de forma incondicional las mismas, dudando de las mismas, y buscando mayores evidencias que sustenten su opinión. Con base a estos supuestos, identificaron cuatro comportamientos esperados por un auditor en ejercicio del escepticismo profesional:

- Amplían la búsqueda de información: los contadores escépticos siempre exigirán razones, pruebas, justificaciones y otros elementos que sustenten su opinión.
- Buscan incoherencias en la información contable: los contadores escépticos no obvian saldos poco comunes aunque sean inmateriales, ajustes poco usuales y otros indicativos
- Incrementan la seguridad de la fuente de la información: los contadores escépticos tratan de garantizar que las fuentes de información sean confiables y privilegiará las obtenidas por el propio auditor y las confirmaciones de terceros independientes de la organización.
- Generan explicaciones alternativas: los contadores escépticos buscaran explicaciones alternativas a hechos que parecen rutinarios.

Hurttⁱ y otros, citados por el Panel de Expertos (2010), desarrollaron un modelo sobre la actuación de un auditor escéptico:

- a. Características de la personalidad
 - a. Cuestiona constantemente los hechos, incluso sus propias decisiones
 - b. Son lentos para formarse un juicio, ya que desean tener todas las pruebas posibles antes de formarse un juicio
 - c. Son curiosos y buscan formarse y obtener nuevos

conocimientos

- b. Características de comprensión de las pruebas
 - a. Busca el origen de las evidencias, ¿quién las suministra?
 - b. Motiva las relaciones interpersonales para comprender los hechos
- c. Características en el manejo de la información
 - a. Tiende a desafiar los supuestos previos
 - b. Es independiente para determinar la suficiencia y competencia de las pruebas de auditoría.

El auditor es responsable de mantener su actitud de escepticismo profesional a lo largo de su trabajo, teniendo en cuenta los procedimientos de auditoría. Los mejor diseñados, de nada sirven, si el auditor no juzga los hechos de forma independiente y, bajo la constante duda metódica, para encontrar la veracidad razonable de los hechos, que subyacen en los estados financieros.

3. Las estrategias de aula para incrementar el escepticismo profesional

Los docentes de la cátedra de auditoría de la Universidad de Los Andes, opinaron sobre el abordaje del concepto de escepticismo profesional en las aulas de clase, lo siguiente:

Apreciación 1. Existen investigaciones, que indican que la actitud escéptica del profesional, es una condición innata a la persona. Sin embargo, las normas internacionales, exigen que el trabajo del auditor se realice con esa actitud y, debido a que la universidad, no realiza la selección de los estudiantes en función de sus características personales, sino, de sus conocimientos previos, a su juicio ¿cómo cree usted que se relaciona la educación universitaria con el desarrollo de una actitud escéptica?

Cuadro 1
Matriz de respuesta 1

Informante clave	Respuesta
P.1	Los seres humanos nacemos con ciertos patrones genéticos que modelan nuestras actitudes. No menos cierto es el ambiente que rodea la formación del hombre, tiene una importantísima influencia en su comportamiento frente a diversos hechos. El estudiante de contaduría pública, adquiere ciertos aprendizajes no siempre preconcebidos en el plan de estudios, como por ejemplo, ser muy pragmático y cartesiano. De igual manera, se le puede inculcar otros valores y conductas, entre ellas, el escepticismo cuando actúe como auditor.
P.2	Una actitud de escepticismo profesional, significa que el auditor hace una evaluación crítica, con cuestionamientos mentales, de la validez de la evidencia de auditoría obtenida y está alerta de la evidencia de auditoría, que contradice o lleva a preguntas acerca de la veracidad de los documentos o representaciones de la gerencia. Por tanto, la educación universitaria, debe crear profesionales críticos, cuestionadores, hábiles, que entiendan que su trabajo, se basa en la evidencia de auditoría suficiente y apropiada, para poder llegar a conclusiones razonables sobre las cuales basar su opinión.
P.3	La educación universitaria, puede llegar a relacionarse con el desarrollo de una actitud escéptica en el profesional, en aquellas asignaturas que se aplique el estudio de casos reales o virtuales, en los cuáles se demuestre la gestión intencionada o de omisión, por desviaciones de principios, incumplimiento de normas y hasta la manipulación de información. El estudio de las causas, acciones y consecuencias, permiten desarrollar en los estudiantes que se forman en contaduría pública, el escepticismo de la gestión empresarial y de las organizaciones públicas y privadas.
P.4	Aunque los seres humanos poseen diversas cualidades, es importante, que al elegir una profesión, desarrollen habilidades que le son propias a la misma. El desarrollo de la cualidad del escepticismo profesional, es una tarea de la educación universitaria, relacionada con la inquietud de conocer, de aprehender e ir en la búsqueda de la verdad, que es una máxima de las universidades.

Fuente: Elaboración propia con base a las entrevistas de los docentes (2012).

Se puede observar, que aunque los profesores reconocen que la cualidad de ser “curiosos” o “inquietos” de un ser humano, frente a un hecho que se le presenta como verdad, puede ser innato a la personalidad del alumno, es una exigencia profesional que puede desarrollarse, si se aplican las estrategias de aula apropiadas. Llama la atención, la correlación entre la actitud escéptica, la actitud crítica, cuestionadora y la ética, cualidades altamente relacionadas con la de un investigador, por lo que pareciera, que una de las estrategias de formar el escepticismo, es fomentar la investigación en los salones del pre-grado universitario.

Apreciación 2: Las Normas Internacionales de Formación de Contadores Públicos, requieren que las universidades incluyan en sus planes de estudio estrategias para desarrollar la habilidad de escepticismo profesional, entre otras, a su juicio ¿cómo puede enseñarse a desarrollar esa habilidad?

Al revisar las respuestas de los profesores se observa el énfasis a dos perspectivas: la actitud docente y las acciones en el aula de clase. La actitud docente se refiere a que el discurso y las acciones del propio profesor forman capacidades en los alumnos, quienes irán moldeando sus actuaciones teniendo como imagen la de sus profesores. Desde esta perspectiva, la responsabilidad y ética del docente resulta una condición básica en los profesores. Las acciones en el aula de clase para fomentar el escepticismo profesional se relacionan con formar el espíritu crítico e investigativo en los alumnos y, para ello mencionan actividades como el estudio de casos, los debates y, exposiciones que permitan la discusión de los aspectos teóricos y éticos de la actuación profesional.

Apreciación 3: Podría usted explicar ¿cómo está abordando la temática del escepticismo profesional en su aula de clases?

Al consultarles a los profesores sobre las actividades que realizan actualmente en sus aulas de clases para fomentar el escepticismo profesional, todos privilegian el estudio de las normas de auditoría y, partiendo de este conocimiento, mencionan que reflexionan sobre la confianza que depositan en los emisores de la información y, otras herramientas, es así, como tres profesores coinciden con el estudio de casos y, un profesor menciona adicionalmente la investigación y los debates.

Apreciación 4: En su experiencia como docente y conocedor de los alcances prácticos del escepticismo profesional en la actividad de la auditoría, ¿cuáles serían las estrategias más apropiadas para

desarrollar la habilidad de escepticismo profesional?

Cuadro 2
Matriz de respuesta de la apreciación 2

Informante clave	Respuesta
P.1	La actitud de escepticismo, debe ser parte del aprendizaje de los estudiantes en los cursos de auditoría. Por tanto, el docente, debe inculcarla a sus estudiantes a través de: a) su propia actitud en la enseñanza de la disciplina, b) en las prácticas que conlleva la formación misma en auditoría, y c) en el discurso docente
P.2	El escepticismo profesional, es una mezcla de conocimiento y destreza. El conocimiento técnico-profesional en auditoría, contabilidad, tecnología de la información se puede enseñar. Adicionalmente, conceptos asociados con valores, actitudes, ética contenidos en el código de ética y que obligan al manejo de sus principios fundamentales, obliga al desarrollo de habilidades como: capacidad para indagar, pensamiento lógico y abstracto, análisis crítico, identificar y resolver problemas, realizar investigación técnica apropiada. Sin embargo, se tiene que reconocer que, hay un componente necesario para el desarrollo del escepticismo profesional que queda fuera de nuestro alcance, y es el de la experiencia profesional, que resulta en el terreno ideal para aplicar y evaluar el desarrollo de esta habilidad.
P.3	El desarrollo de asignaturas o seminarios que puedan revisar casos de incumplimiento de principios y normas, de manera intencionada o por omisión. El debate y discusión, es la estrategia metodológica que permite la enseñanza y toma de conciencia del escepticismo profesional, pues si se enseña solo una visión optimista, de cómo deben aplicarse los principios y normas, no lograría desarrollarse la habilidad de identificar errores, desviaciones u omisiones. Es necesario profundizar en los casos más comunes observados o probables, y explicar los procedimientos y técnicas de auditoría, que permitan al auditor verificar la fiabilidad de los procesos e información revisada. La formación requiere que investiguen y conozcan casos de fraude, desviación, corrupción, ineficiencia y sus consecuencias reales o virtuales, a fin de que tomen conciencia sobre la responsabilidad que asumen como profesionales. La exposición, presentación de casos, discusión y debate, debe conllevar al análisis de situaciones hipotéticas, que pueden enfrentar y la estrategia de enseñanza y evaluación debe considerar los criterios profesionales, que aplicarían en los casos supuestos de incumplimiento, desviación u omisión
P.4	Enseñar a dudar es enseñar a investigar. El cuestionamiento a lo que "vemos" y "observamos", es una variable fundamental en el escepticismo profesional. Esta duda, debe ser contextualizada y reconociendo que cada uno tendrá una forma distinta de enfrentarla y analizarla.

Fuente: Elaboración propia con base a las entrevistas de los docentes (2012).

Cuadro 3
Matriz de respuesta de la apreciación 3

Informante clave	Respuestas
P.1	Siempre he señalado a mis estudiantes que, como auditores <i>“no podemos presumir la mala intención del cliente, pero tampoco lo contrario”</i> . Como señalé antes, el discurso del docente y su actitud en la enseñanza de la auditoría, marcan una actitud que inducirá la conducta de los futuros profesionales; el señalamiento anterior, se hace con la intención de indicarle al estudiante, que debe ser escéptico frente a las aseveraciones del emisor de la información financiera, y una forma de introducir el tema en el discurso docente del escepticismo como conducta del auditor
P.2	Enseñando la norma y planteando casos de estudio
P.3	En auditoría a través de un eje transversal, desde la importancia misma del ejercicio adecuado del profesional independiente, el incumplimiento de normas y principios de contabilidad, control interno y auditoría. Desarrollo de casos, con sus consecuencias, hasta los procedimientos, técnicas y pruebas de auditoría para detectarlos, pero siempre, con una visión constructiva, donde el profesional sea capaz de identificar los casos pero con un aporte profesional, materializado en los informes con las recomendaciones o sugerencias, que de manera objetiva e independiente, puede proponer el profesional en cada caso.
P.4	Incentivando la investigación de temas que parecen rutinarios, pero que al indagarse resultan en respuestas novedosas para el estudiante. Discutiendo casos de errores o fraudes contables y las posibilidades de excesos de confianza por parte del auditor. Debatiendo sobre sus respuestas y reacciones frente a los hechos contables, de las vivencias de su práctica en las empresas.

Fuente: Elaboración propia con base a las entrevistas de los docentes (2012).

En relación con el abordaje del escepticismo profesional, los docentes expresan la necesidad que se considere un eje transversal en las asignaturas contables y no sólo en auditoría. Así mismo, mencionan como estrategias: explicar las consecuencias del incumplimiento de las normas éticas, promover el estudio de casos reales; presentar y debatir casos de estudio, presentar propuestas para disminuir errores o irregularidades en la información contable; promover la investigación; reforzamiento de las normas éticas.

Cuadro 4
Matriz de respuesta apreciación 4

Informante clave	Respuesta
P.1	Asumir el tema del escepticismo como un eje transversal en la enseñanza de la disciplina de auditoría, pero con una importante carga, indivisible por demás, de la ética profesional. Si el auditor no es ético, de nada vale que sea escéptico; los acomodados en términos de facilismo en la realización del trabajo, o el interés por resultar complaciente con sus potenciales clientes, sólo podrán ser vencidos si en torno al auditor gravitan los elementos de la ética. Una actitud ética del auditor, le inducirá necesariamente ser escéptico.
P.2	1) Conocimiento del cliente, 2) investigación de los factores externos, 3) evaluación de riesgos y controles, 4) diseñar procedimientos específicos: reconfirmar las evidencias, hechos posteriores, examinar, observar, dar seguimiento, confirmar, declaraciones, apoyo de expertos, cálculos, estudios.....y 5) más escepticismo. El escepticismo se aplica en todo el trabajo.....
P.3	<ol style="list-style-type: none"> 1. Incluir en todos los temas, la visión del posible incumplimiento de la teoría, normas, principios, procedimientos y sus consecuencias o evidencia. 2. Presentar, desarrollar, investigar y exponer casos reales o virtuales de incumplimiento, desviación, manipulación u omisión de información en cada tema, por cada área estratégica, de manera que se sustente el escepticismo profesional observado o probable 3. Promover la revisión de información de organizaciones o empresas del entorno, la comunidad o disponibles en internet, para visualizar la demostración de transparencia y fiabilidad de la gestión. 4. Efectuar debates y discusión para identificar las causas, acciones no deseadas y las consecuencias para la organización y el profesional de auditoría. 5. Desarrollar propuestas para prevenir, detectar y corregir las desviaciones, errores u omisiones, con una visión constructiva, con la práctica de recomendaciones, sugerencias de mejora y su seguimiento.
P.4	<ol style="list-style-type: none"> 1. Desarrollo de las habilidades investigativas, a través del planteamiento de problemas sencillos, que resulten en resúmenes y exposiciones de validación frente a sus compañeros. 2. Enfrentarlos a la realidad empresarial, a través de prácticas de auditoría en empresas y, a la toma de decisiones como auditores. 3. Debate de estudios de casos, donde identifiquen los riesgos como auditores y convaliden distintas actitudes entre los compañeros. 4. Reforzamiento de los valores éticos y riesgo del auditor.

Fuente: Elaboración propia con base a las entrevistas de los docentes (2012).

4. Reflexión final

La idea de que no conocemos con certeza absoluta un hecho, puede ser vista como una condición humana: dudar de lo que vemos, sentimos o aprendemos. Para el auditor, esta condición de escéptico cobra importancia, al darle el rango de criterio decisorio en las acciones de la auditoría, desde la planificación hasta la elaboración de los informes.

El auditor debe ser un profesional altamente capacitado en contabilidad y otras áreas organizacionales y, adicionalmente con altos valores éticos, que generen la confianza en su actividad. Constantemente se enfrenta a situaciones, donde se requiere de su juicio profesional y experticia para tomar decisiones, por lo que su formación, debe incorporar el desarrollo de cualidades relacionada con su personalidad y, una de ellas, es el escepticismo profesional.

El escepticismo profesional es 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. Esta actitud es factible desarrollarla a través de estrategias tales como: El estudio de casos reales o ficticios, donde sea necesario investigar sobre la veracidad de los hechos, y se aplique una actitud de escepticismo profesional; la utilización de las bases de datos, en los procesos de planificación de la auditoría, incentivando la necesidad de buscar información completa, previo al diseño de los procedimientos; la planificación de actividades de debate sobre temas de actualidad, donde el papel de rebatir sea reivindicado. Resalta que las estrategias de aula, se basan en el desarrollo de habilidades investigativas, que finalmente fomentarán una actitud de cuestionamiento frente a los hechos que se observan.

5. Referencias

- Barrera de, Hurtado J. (1998). *Metodología de la Investigación Holística*, Caracas: SYPAL.
- 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
- Capcha J (2005). *La dimensión cognitiva de la crisis contable y la estrategia holística para la recuperación de la confianza*. Trabajo presentado en 26 Conferencia Interamericana de Contabilidad – Brasil 2005.
- Gutiérrez Rueda (2003). *El escepticismo filosófico antiguo y el problema de la justificación epistémica*. Revista Elementos: Ciencias y Cultura. Septiembre-Diciembre 2003. Volumen 10. Número 051. México: Universidad Autónoma de Puebla. Disponible en redalyc.uaemex.mx
- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista P. (2002). *Metodología de la Investigación*. México: Mc.Graw Hill.
- Herrero Escamillo, Jorge (2010). *Normas Internacionales de Auditoría: Principales impactos del Proyecto Clarity*. Revista Partida Doble. N° 224. Septiembre 2010. España: AECA Disponible www.partidadoble.es
- Hurt, K., M. Eining and D. Plumlee, (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
- International Federation of Accountants (IFAC) (2009). *Manual de los Pronunciamientos Internacionales de Formación*. Edición 2008. New York: Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría. Disponible en IFAC: <http://www.ifac.org>
- International Federation of Accountants (IFAC) (2010). *Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad*. Parte I y II. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos
- Shaun F. O'Malley y Otros. (2000). *The Panel On Audit Effectiveness Report And Recommendations*. Stamford, CT. Disponible en www.pobauditpanel.org
- Strawson P (1992). *Los límites del sentido*. Madrid: Cátedra
- Sánchez Fernández (2006). *Información corporativa, ética y auditoría*. Revista Partida Doble. N° 180. Septiembre 2006. España: AECA Disponible en www.partidadoble.es

ⁱ El trabajo de Hurtt, k., M. Eining y D. Plumtree, se denomina "Escepticismo Profesional: un modelo con implicaciones para la Investigación, práctica y educación", mimeografiado de la Universidad de Wisconsin-Madison, 2002. Fue usado por el Panel de Expertos de Escepticismo Profesional del IAASB, para explicar los comportamientos de los auditores