



UNIVERSIDAD **NACIONAL** DE COLOMBIA
SEDE BOGOTÁ

**EXPERIENCIA Y ESCEPTICISMO PROFESIONAL DE AUDITORES EN
BOGOTÁ.**

Adelaida Correa Neira

Universidad Nacional de Colombia
Facultad de Ciencias Económicas
Maestría en Contabilidad y Finanzas
Bogotá D.C., 2018

EXPERIENCIA Y ESCEPTICISMO PROFESIONAL DE AUDITORES EN BOGOTÁ.

Adelaida Correa Neira

Trabajo de grado presentado como requisito para optar al título de:

Magíster en contabilidad y finanzas con énfasis profesional

Director

Doctora Mary Analí Vera Colina
Universidad Nacional de Colombia

Co- director

Doctor Medhat Endrawes
Macquearie University

Universidad Nacional de Colombia

Facultad de Ciencias Económicas

Maestría en Contabilidad y Finanzas

Bogotá D.C.

2018

Tabla de contenido

1. Resumen	8
2. Introducción	9
3. Planteamiento del problema	11
4. Justificación	13
5. Objetivos.....	16
5.1. Objetivo general.....	16
5.2. Objetivos específicos	16
6. Marco teórico y referencial.....	17
6.1. Contexto Histórico	17
6.2. Escepticismo Profesional	25
6.3. Experiencia.....	28
6.4. Marco Normativo.....	31
7. Desarrollo de Hipótesis.....	34
8. Metodología	35
8.1. Delimitación, ámbito y tiempo de aplicación	35
8.2. Definición de la población.....	35
8.3. Instrumento de Investigación	36
8.4. Medición	38
8.4.1. Experiencia.....	38

8.4.2.	Escepticismo profesional	40
9.	Resultados	39
9.1.	Resultados generales	39
9.2.	Escepticismo profesional y experiencia	41
9.2.1.	Escala de Hurtt	41
9.2.2.	Escenario 1	42
9.2.3.	Escenario 2	42
9.3.	ANOVA con un factor	43
10.	Conclusiones y recomendaciones	44
11.	Futuras investigaciones.....	46
12.	Bibliografía	48
13.	Anexos	53
	Gráfica 1 - Contadores sancionados.....	53
	Gráfica 2 - Cargo de los Contadores Sancionados.....	53
	Gráfica 3 – Gráfica de variables.....	54
	Tabla 1 - Análisis factorial exploratorio.....	55
	Tabla 2 - Análisis factorial confirmatorio	55
	Tabla 3 - Matriz de componente rotado	56
	Gráfica 4 – Gráfico de componente en espacio rotado	56
	Tabla 4 - Escepticismo profesional y nivel de experiencia, Escala de Hurtt.....	57
	Tabla 5 - Escepticismo profesional y nivel de experiencia, escenario 1.....	58

Tabla 6 - Escepticismo profesional y nivel de experiencia, escenario 2.....	58
Anexo – Instrumento de investigación	58

1. Resumen

Con el impacto que ha tenido la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) en la legislación nacional y las expectativas de que las Normas Internacionales de Educación (IES) se establezcan en Colombia, los aspectos de experiencia y nivel de escepticismo profesional de contadores públicos recobran importancia; por tal razón con el presente estudio se busca analizar las relaciones entre el nivel experiencia y el nivel de escepticismo de profesionales de contaduría pública con experiencia en firmas de auditoría multinacional y nacional en la ciudad de Bogotá. La metodología utilizada es una investigación explicativa (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2010) a través de cuestionarios y escenarios. Participaron 171 profesionales de contaduría pública con experiencia en auditoría externa y/o revisoría fiscal en Bogotá.

Para medir el nivel de escepticismo se aplicó la escala desarrollada por (Hurtt, 2010) y para medir el nivel de experiencia se construyó un índice de experiencia utilizando el análisis factorial porque puede identificar la estructura de un conjunto de variables además de suministrar un proceso la reducción de datos (Hair Jr., Anderson, Tatham, & Black, 2007).

Se planteó la hipótesis de que la experiencia tiene un impacto directo en el escepticismo profesional, cuanto mayor es el nivel de experiencia de los auditores, menor es su escepticismo profesional (Payne & Ramsay, 2005a); (Shaub & Lawrence, 1999). Para probar dicha hipótesis, se realizó un análisis correlacional de estas variables y elementos usando el análisis de varianza de un factor (ANOVA), para determinar la relación entre la variable dependiente (escepticismo) y la variable independiente (experiencia), se concluyó que tanto en los resultados arrojados con la escala de Hurtt como en los dos escenarios, el nivel de experiencia no tiene impacto significativo en el escepticismo profesional de los auditores. Con un nivel de significación de 0,05, las variables analizadas no tienen relación fuerte e indican independencia entre sí, dando a entender que el nivel de experiencia no afecta el escepticismo profesional.

Palabras claves autor: Escepticismo profesional, auditor, experiencia

2. Introducción

El escepticismo profesional es importante en las actividades de auditoría y aseguramiento de la información. En efecto, el escepticismo profesional es un atributo importante para la calidad de la auditoría (The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) , 2014, pág. 7) (International Auditing and Assurance Standards Board, 2015a, pág. 11), así como se establece que es “esencial en todos los aspectos de la auditoría” (International Auditing and Assurance Standards Board, 2015a, pág. 11). Otros textos resaltan la importancia del escepticismo profesional, en relación con la detección de fraude (Asare, Wright , & Zimbelman, 2015, pág. 91) y de forma general con la auditoría y en especial con la calidad de la auditoría (Boyle & Carpenter, 2015); (Glover & Prawitt, 2014); (Ray, 2015). De igual forma, el escepticismo profesional de los auditores también ha sido objeto de crítica por parte de diferentes entidades y por la opinión pública. El Consejo de Supervisión de Contabilidad de Empresas Públicas, (PCAOB por sus siglas en inglés) establece que se observaron circunstancias en las cuales los auditores “no aplicaron apropiadamente el escepticismo profesional” (2012, p. 4).

De igual forma la experiencia de los auditores ha sido analizada por reguladores y académicos. El estándar 5 del Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB por sus siglas en inglés) expone desde el punto de vista regulatorio que “el periodo mínimo de experiencia práctica de un auditor debería ser de tres años” (International Auditing and Assurance Standards Board, 2015a, pág. 167)¹. Respecto a la relación entre experiencia y escepticismo profesional Nelson expone una ambigüedad, estableciendo que “*El escepticismo profesional de los auditores es facilitado si las experiencias de los auditores les han dado conocimiento de las frecuencias de errores y no errores y los patrones de evidencia que sugieren un elevado riesgo de incorrección*” (2009, p. 7), pero al mismo tiempo puede representar un desmejoramiento en el escepticismo profesional, en tanto que, citando a Shaub y Lawrence “*Los auditores staff son más*

¹ Párrafo 11.

escépticos en sus juicios que los auditores más experimentados” (2009, pág. 7); (Shaub & Lawrence, 1999).

Debido a los desarrollos teóricos sobre el escepticismo profesional, sobre la experiencia y sobre la relación entre el escepticismo profesional y la experiencia, se examinan en este trabajo factores de experiencia que influyen en el nivel de experiencia de los auditores, el escepticismo profesional de los auditores en Bogotá, y la relación entre el nivel de experiencia y el escepticismo de los auditores en Bogotá.

Se examina el escepticismo profesional analizando las perspectivas, neutral, que conlleva a una actitud imparcial (Nelson, 2009); (Quadackers, Groot, & Wright, Auditors’ Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt, 2014) y presunción de duda, que implica la suposición de un nivel de error en la información auditada (Cohen, Dalton, & Harp, 2017); (Quadackers, Groot, & Wright, Auditors’ Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt, 2014). Se analiza también el escepticismo profesional como estado, condición temporal, y como rasgo, característica del auditor (Hurt, 2010). Para medir el escepticismo se utiliza la escala desarrollada por Kathy Hurt, la cual evalúa el escepticismo como rasgo, y compuesto por seis rasgos diferentes, los cuales son, mente interrogativa, suspensión de juicio, búsqueda de conocimiento, entendimiento interpersonal, autodeterminación y confianza en sí mismo (2010).

La experiencia se analiza a partir de diferentes factores utilizados previamente en estudios de auditoría. En primer lugar el cargo afecta la experiencia del auditor en función de la responsabilidad, conocimiento y deberes que tiene el auditor en un encargo de auditoría, y ha sido utilizado como variable por (Waller, 1999) y (Kaplan, O’Donnell, & Arel, 2008). La experiencia en detección de fraude y la experiencia en detección de incorrecciones materiales afectan el nivel de experiencia, como lo propuso Nelson (Nelson, 2009), dichas experiencias pueden dar conocimiento a los auditores sobre factores de riesgo y mecanismos, así como oportunidades, incentivos o razones para tales situaciones ocurran. Los años de experiencia, objeto de análisis por parte de la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) y de su Consejo de Normas internacionales de Formación en

Contaduría (IAESB por sus siglas en inglés), definen la experiencia en años "*el período de experiencia práctica relevante*" estableciendo para este efecto un mínimo de tres años. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2015a, pág. 167).

El documento sigue estos los lineamientos: el planteamiento del problema, la justificación de la investigación y los objetivos. Posteriormente el marco teórico, definiendo el contexto histórico del aseguramiento de la información en Colombia, Revisoría Fiscal, desde el punto de vista legal, el escepticismo profesional y la experiencia. Luego con el marco normativo actual en el país, en concordancia con las Normas Internacionales de Aseguramiento. Subsecuentemente se describe la metodología de investigación, definiendo la población, el instrumento de investigación y la medición de las variables. A continuación, se muestran los resultados, descriptivos, y los análisis de varianza ANOVA realizados. Finalmente se establecen conclusiones sobre los resultados y las posibilidades de futuras investigaciones.

3. Planteamiento del problema

En Colombia el aseguramiento de la información financiera ha sido regulado con el objetivo de control fiscal y control estatal, aunque subyace también el control propietario sobre las propiedades administradas por terceros. Con el paso del tiempo, y basado en el numeral 9 del artículo 207 del Código de Comercio (Decreto 1971 y sus modificaciones)² se le han agregado funciones (requerimientos legales) al revisor fiscal, muchas encaminadas a facilitar aún más el control estatal.

Aun así, en materia de revisoría fiscal y auditoría externa, ni en entornos académicos ni empresariales se ha desarrollado un análisis sobre la relación entre el escepticismo profesional y la experiencia, aspectos fundamentales en el ejercicio de actividades de aseguramiento de la información, y en últimas, de dar fe pública, como lo son la de revisoría fiscal y la auditoría. Además, así como no se ha analizado el escepticismo profesional, la experiencia y la relación entre las mismas, tampoco se ha llegado a una aproximación teórica y/o práctica sobre cómo medir el escepticismo profesional y la experiencia de los profesionales en Colombia, principalmente de aquellos que desarrollan actividades de Revisoría Fiscal o Auditoría Interna y Externa.

Lo anterior puede considerarse un aspecto crítico debido a que la legislación en general³ es drástica en establecer requerimientos y en sancionar, pero no da criterios a los profesionales, respecto al escepticismo y la experiencia que orienten el ejercicio de sus actividades y faciliten la calidad de las mismas.

Además, como consecuencia del deseo del Gobierno de hacer de Colombia a un miembro del club de países con las mejores prácticas económicas y sociales, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y de seguir las dinámicas de la

² El artículo 207 del Código de Comercio establece las funciones del auditor fiscal, y el numeral 9 establece como función "Cumplir con las otras atribuciones que las leyes o estatutos indiquen, y aquellos, siendo compatibles con los anteriores, encomienda a la asamblea o junta de socios".

³ Ver título 7 *Marco Normativo*

globalización, se han introducido estándares internacionales en materia de información financiera, de auditoría y aseguramiento de la información. A partir de la convergencia a las Normas Internacionales de Auditoría, el escepticismo profesional ha cobrado especial importancia en la regulación y en la práctica del ejercicio de la profesión en el país, así como la experiencia ha cobrado importancia también gracias a los Estándares Internacionales de Educación, que si bien no fueron objeto de normalización si han sido objeto de estudio y análisis en los círculos académicos.

A pesar de los esfuerzos realizados, de acuerdo con las NIA y las evaluaciones llevadas a cabo por el Consejo de Supervisión Contable de las Empresas Públicas (PCAOB por sus siglas en inglés), todavía hay una brecha en cómo se debe medir el escepticismo. Dado que el escepticismo profesional es una actitud, es difícil para la documentación del auditor plasmarlo para comprender plenamente cómo se aplicó el escepticismo profesional y la experiencia a través de las diferentes etapas de la auditoría, por esta razón se hace necesario identificar escalas de medición del escepticismo y experiencia profesional de los auditores y establecer una aproximación de la relación entre ellos.

4. Justificación

Con el impacto que ha tenido la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) en la legislación nacional y las expectativas de que las Normas Internacionales de Educación (IES) puedan ser establecidas en Colombia, los aspectos de experiencia y nivel de escepticismo profesional de los contadores públicos cobran importancia, siendo este último uno de los factores más importantes en la detección de errores y fraudes en las Compañías. De igual forma, se debe tener en cuenta que para las firmas es un desafío “atraer, desarrollar y retener personas con las habilidades y actitudes apropiadas” (Dimitrova & Sorova, 2016), dentro de las cuales se encuentra el escepticismo profesional. Por tal razón, se propone analizar la relación entre el nivel de escepticismo profesional y el nivel de experiencia de los profesionales de contaduría pública en Bogotá.

Es evidente que los cambios en la legislación (Ley 1314, 2009; Decreto 302, 2015) afectaron la práctica de los servicios de auditoría en el país. Esto a su vez influye en la experiencia y en el nivel de escepticismo profesional, así como también en la competencia de los profesionales en el país. A pesar de esto, dichos cambios no conllevan una aproximación sobre qué nivel de escepticismo profesional y de experiencia deben tener los profesionales para ser competentes, tema que también será objeto de estudio en este documento.

Aunque no hay datos sobre la cantidad de las personas que ejercen como auditores en Bogotá, si hay datos sobre las sanciones emitidas contra los contadores públicos, en sus diferentes roles. El número de contadores sancionados por la Junta Central de Contadores Públicos está aumentando, (Gráfica 1, anexos) y casi la mitad de las sanciones son contra revisores fiscales (Gráfica 2, anexos). Por tanto, los temas objeto de estudio, la relación entre experiencia y escepticismo profesional y el nivel óptimo de los mismos será punto de partida para analizar teóricamente que implicaciones tendría el mejoramiento de los requerimientos de experiencia y escepticismo profesional.

Este estudio contribuye a la literatura académica mediante la realización del análisis de la relación entre la experiencia y el nivel de escepticismo profesional de los auditores de

tal forma que los legisladores, los organismos de control (como son la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN y las quince superintendencias), las firmas de auditoría y la academia; entre otros, puedan tener bases de análisis para mejorar los niveles de escepticismo profesional en los auditores. También con la medición de los niveles de experiencia y escepticismo profesional, brindará criterios para que tanto los profesionales como los legisladores, firmas de auditoría etc., puedan evaluar la competencia de los profesionales respecto a estos aspectos.

5. Objetivos

5.1. Objetivo general

Analizar la relación entre el nivel de experiencia y el nivel de escepticismo de profesionales de contaduría pública con experiencia en firmas de auditorías multinacionales y nacionales en Bogotá.

5.2. Objetivos específicos

1. Sistematizar los desarrollos teóricos y empíricos respecto al escepticismo profesional y la experiencia.
2. Estudiar el contexto histórico de la revisoría fiscal y auditoría externa en Colombia.
3. Identificar modelos o escalas de medición para evaluar el nivel de escepticismo profesional de los profesionales de contaduría pública que se desempeñan como auditores en Bogotá.
4. Determinar la relación entre el nivel de escepticismo y la experiencia profesional de los profesionales de contaduría pública que se desempeñan como auditores en Bogotá.

6. Marco teórico y referencial

6.1. Contexto Histórico

A través del tiempo, la revisoría fiscal ha evolucionado, principalmente según las necesidades de fiscalización del Estado. Sin embargo, no hay certeza sobre la fecha en que inicia la revisoría fiscal en Colombia.

A continuación, se detalla de manera resumida la historia legislativa de la revisoría fiscal:

En 1931, mediante la ley 58⁴, se establecieron incompatibilidades para ser revisor fiscal en las Sociedades Anónimas. En 1935, mediante la ley 73, se requirió que todas las Sociedades Anónimas debían tener revisor fiscal, dando lineamientos para sus funciones y su forma de elección. Las funciones del revisor fiscal según esta ley son:

- Examinar todas las operaciones, inventarios, actas, libros, correspondencia y negocios de la compañía, y comprobantes de las cuentas.
- Verificar el arqueo de caja por lo menos una vez en la semana.
- Verificar la comprobación de todos los valores de la compañía y de los que ésta tenga bajo su custodia.
- Examinar los balances y demás cuentas de la compañía.
- Cerciorarse de que las operaciones que se ejecuten por cuenta de la compañía están conformes con los estatutos y con las disposiciones de la asamblea general y de la Junta directiva.
- Dar oportunamente cuenta, por escrito, a la asamblea general de accionistas, a la junta directiva y el gerente, según los casos, de las irregularidades que anote en los actos de la compañía.
- Autorizar con su firma los balances mensuales y semestrales; y

⁴ A pesar de que fue aprobada en el año 1931, entró en vigencia en el año 1937.

- Las demás que le imponga la asamblea general de accionistas, compatibles con las señaladas en los apartes anteriores.

En 1939, mediante la resolución número 1, la Superintendencia de Sociedades Anónimas exigió que los balances que se le enviaran fueran suscritos por las firmas autógrafas del gerente, el secretario, el revisor fiscal y el contador de la sociedad, que podría considerarse como antecedente de los Estados Financieros Certificados.

El 6 de junio de 1940, la Superintendencia de Sociedades Anónimas, mediante su resolución 204, ordenó que la firma del revisor fiscal en los balances de las sociedades anónimas debía precederse de la declaración de que ellos estaban fielmente tomados de los libros y que las operaciones se habían efectuado conforme a la ley, los estatutos y las disposiciones de la asamblea y de la junta. Probablemente este sea el antecedente legislativo más remoto sobre el dictamen del revisor fiscal.

El decreto 2521 de 1950 reglamentó en forma integral las leyes existentes sobre las sociedades anónimas. Sus artículos 134 a 141 se destinaron a la revisoría fiscal. Estipuló que el revisor fiscal debía ser persona natural, incluyó entre las normas cuya observancia debía vigilar el revisor fiscal a las normas legales, ordenó la autorización de los balances anuales, consagró como incompatible el cargo con el desempeño de empleos en la rama jurisdiccional o el ministerio público, confirmó el contenido de la atestación de los balances que había determinado la Superintendencia, encomendó a la asamblea resolver los eventuales conflictos entre el revisor fiscal y los administradores, facultó a la Superintendencia para imponerle multas, extendió expresamente su responsabilidad durante el período de liquidación de la compañía fiscalizada y exigió su presencia en las sucursales de las sociedades anónimas domiciliadas en el exterior.

Mediante el decreto 2373 de 1956 el Gobierno Nacional, al amparo del estado de sitio, reguló la profesión de contador juramentado. En él se distinguía entre contadores inscritos y contadores públicos. Este último fue facultado para imprimir fe pública. Por primera vez se exigió que los revisores fiscales obligatorios fuesen contadores, razón por la cual el régimen de dicho funcionario vino a quedar adicionado con las disposiciones de la

citada profesión. Se reformó el contenido y alcance de las atestaciones, incluyéndose la manifestación sobre la calidad de fidedigna de la situación financiera mostrada por los balances y limitando la manifestación sobre el cumplimiento de las normas a los requisitos de forma. Para efecto de las penas se asimiló el contador a funcionario público. Se reguló el contenido del informe que debía acompañarse a los balances y se invocó allí la técnica de la interventoría de cuentas. Se autorizó a las firmas u organizaciones profesionales para cumplir las funciones adscritas a los contadores juramentados, aunque bajo la responsabilidad individual de uno de sus asociados. Finalmente, se autorizó la organización de la revisoría fiscal en departamentos, al mando de distintos profesionales, reservándose la sección o parte contable a los contadores juramentados.

La ley 155 de 1959 ordenó a los revisores fiscales vigilar el cumplimiento de las disposiciones sobre prácticas comerciales restrictivas.

La ley 145 de 1960 derogó el decreto 2373 de 1956. Suprimió las categorías de contador inscrito y contador público. Desde esa fecha todos los contadores son públicos. Mantuvo la exigencia de que los revisores fiscales obligatorios fuesen contadores. Estableció que la dependencia laboral inhabilitaba al contador público para dar fe pública, salvo en el caso de los revisores fiscales. Eliminó la mención que en materia de atestaciones se hacía a los requisitos legales de forma. Mantuvo la asimilación a funcionarios públicos. Conservó la regulación sobre el dictamen de los balances. Reprodujo el artículo 46 del decreto 2373 de 1956 sobre las firmas u organizaciones profesionales. Eliminó la autorización legal para que la revisoría se organizara por departamentos.

El decreto 1651 de 1961 consagró la pena de cancelación de la inscripción profesional de los contadores públicos, incluyendo entonces a los revisores fiscales obligatorios, que autorizaran o intervinieran en la elaboración de declaraciones de renta inexactas, que sería impuesta por la Junta Central de Contadores.

El 1° de enero de 1972 entró en vigencia el decreto ley 410 de 1971, mediante el cual se adoptó un nuevo código de comercio, que reguló íntegramente la materia, derogándose, en consecuencia, todas las disposiciones anteriores sobre las sociedades comerciales,

incluyéndose, entre otras, la ley 58 de 1931, la ley 73 de 1935 y el decreto 2521 de 1950. Subsistieron las leyes 151 y 155 de 1959 y 145 de 1960.

El código de comercio, descrito anteriormente, impuso la revisoría fiscal obligatoria solamente a las sociedades por acciones y a las sucursales de sociedades extranjeras. Dispuso que la elección se hiciese por la mayoría ordinaria. Integró en una sola norma las inhabilidades propuestas, consagrando así impedimentos por razón del parentesco, el contrato social, el empleo o la vinculación con las subordinadas. Dispuso que el período fuese igual al de la junta directiva. Actualizó las funciones del revisor fiscal consagrando la colaboración con el Estado, la facultad de impartir instrucciones en materia contable y de control sobre los bienes, la de convocar los órganos sociales, eliminó la verificación del arqueo semanal de caja y exigió la autorización de cualquier balance que se hiciese. Mantuvo el contenido del dictamen y consagró un informe adicional para la asamblea o junta de socios. Autorizó la utilización de auxiliares. Contempló una triple fuente de responsabilidad: civil, penal y contravencional o administrativa, que se unió a la disciplinaria prevista en el régimen profesional. Mantuvo la profesionalización de la revisoría obligatoria y conservó el régimen de las firmas u organizaciones profesionales. Limitó a cinco el número de revisorías en materia de sociedades por acciones. Consagró un régimen especial en materia de inscripción del nombramiento y los efectos de esta. Facultó al revisor fiscal para impugnar los actos ilegales de la asamblea o junta de socios.

El decreto 2073 de 1973 reguló la presencia de la revisoría fiscal al interior de las empresas comunitarias.

La ley 32 de 1979, que creó la Comisión Nacional de Valores, exigió que la información rendida por los emisores fuese dictaminada por contadores públicos independientes, quienes con base en normas de auditoría y con sustento en papeles de trabajo, debían pronunciarse sobre la razonabilidad de las cifras. Posteriormente, por vía de doctrina, la entidad consideró que el revisor fiscal clasificaba como contador independiente. La ley creó un régimen sancionatorio propio para las entidades vigiladas por dicha Comisión, que comprendía a sus respectivos revisores fiscales.

La ley 9ª de 1983 reformó las sanciones a imponer a los contadores en caso de inexactitud en las declaraciones tributarias. Fijó un límite de materialidad equivalente al 20%, en todo caso no inferior a una suma fija. Estableció que primero se suspendería por un año la facultad de firmar declaraciones, hasta dos años en la segunda oportunidad y definitivamente en la tercera oportunidad. Reguló un procedimiento propio para el efecto y atribuyó la competencia a un comité en el que habría un delegado de la Junta Central de Contadores.

El decreto 3410 de 1983 exigió la firma del revisor fiscal en la declaración de renta y complementarios. Consagró el sentido y alcance de tal firma para efectos tributarios, con relación a los principios de contabilidad generalmente aceptados y respecto de la razonabilidad de la información. Dispuso que tal firma reemplazara la obligación de enviar ciertas pruebas, anexos y certificados a la Administración Tributaria. Reguló la expresión de salvedades del revisor fiscal en estas materias.

El decreto 3541 de 1983 confirmó la obligación de los revisores fiscales de certificar los pagos bimestrales del impuesto a las ventas.

El decreto 3139 de 1984 estableció la obligación de los revisores fiscales de firmar las declaraciones del impuesto sobre las ventas cuando ellas presentaran saldos a favor.

La ley 55 de 1985 estableció que la firma del revisor fiscal reemplazaría adicionalmente el envío de las relaciones y anexos sobre los costos y gastos laborales y certificaría que se hubiesen practicado la totalidad de las retenciones en la fuente ordenadas por las leyes.

El decreto 2503 de 1987 exigió la firma del revisor fiscal en las declaraciones de renta, de ingresos y patrimonio, de ventas y de retenciones en la fuente y estableció que su falta daría lugar a considerar no presentadas tales declaraciones. Integró en un solo texto las distintas normas sobre el contenido y alcance de tal firma para efectos tributarios.

La ley 79 de 1988, reemplazando la figura de auditor, dispuso la obligatoriedad de la revisoría fiscal en todas las entidades cooperativas.

Mediante la circular SS-005, SB-076, CNV-15 de 1989, la Superintendencia de Sociedades, la Superintendencia Bancaria y la Comisión Nacional de Valores se pronunciaron en forma conjunta sobre la revisoría fiscal. Postularon como características de ella la permanencia, la cobertura total, la independencia de acción y criterios y una función preventiva. Resaltaron las obligaciones de impartir instrucciones, colaborar con el Estado y llevar papeles de trabajo. Se pronunciaron sobre sus diferencias con la llamada auditoría externa. Difundieron precisiones sobre el dictamen y el informe del revisor fiscal y rechazaron el modelo de informe que se fundaba en el SAS 58 (Statement on Auditing Standards - AICPA).

La ley 43 de 1990 reformó el estatuto de la profesión contable. Mantuvo al revisor fiscal excluido de los casos en que la dependencia laboral impide dar fe pública. Catalogó la revisoría fiscal como una actividad relacionada con la ciencia contable en general. Conservó el régimen aplicable a las sociedades de contadores públicos, aunque impuso nuevas reglas para estas en materia de composición y ciertas actividades. Dispuso que los contadores deban observar las normas de auditoría de general aceptación. Ordenó la elaboración de papeles de trabajo y su conservación por cinco años. Modificó la regulación sobre la fe pública, limitándola a los actos propios de la profesión contable, conservando la asimilación a funcionarios públicos. Declaró como función privativa de los contadores la emisión de dictámenes sobre estados financieros. Siguió exigiendo la calidad de contador para los casos en que la revisoría es obligatoria, los cuales aumentó al disponer que todas las sociedades comerciales que superen los 5.000 salarios mínimos de activos brutos o los 3.000 salarios mínimos de ingresos brutos a 31 de diciembre de un año deberán tener tal funcionario. Estableció un código de ética. Instituyó el principio de separación de responsabilidades. Consagró nuevas inhabilidades para ser revisor fiscal y prohibiciones aplicables luego de la dejación del cargo.

La ley 45 de 1990 exige la presencia de revisor fiscal en cualquier institución vigilada por la Superintendencia Bancaria o la Superintendencia de Valores. Consagró que su elección corresponde al Ministerio de Hacienda y Crédito Público en las entidades estatales en las cuales la junta directiva cumpla las funciones de asamblea. Introdujo el deber de posesión de

los revisores fiscales ante la respectiva Autoridad, quien puede denegarla si considera que el nombrado no tiene suficiente carácter, experiencia o idoneidad. Impuso el deber de aprobarle un presupuesto de recursos humanos y técnicos para el cumplimiento de sus funciones.

El decreto 135 de 1991 limitó la remuneración de los revisores fiscales de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta al 80% de la que corresponda al representante legal de la respectiva entidad.

La ley 6ª de 1992 remitió a las sanciones contempladas en la ley 43 de 1990, las conductas de los contadores contrarias a la verdad en materia de declaraciones tributarias o de información de sustento de ellas. Consagró una nueva sanción para las sociedades de contadores públicos y aludió a la falta de controles de calidad de sus trabajos como causal de castigo. Eliminó el límite de materialidad determinado en términos de porcentaje para los casos de inexactitud y lo reemplazó por una suma ajustable que hoy es de \$4.600.000.

La ley 100 de 1993 hizo obligatoria la revisoría fiscal para todas las entidades promotoras de salud y las instituciones prestadoras de servicios de salud. Los revisores están obligados a posesionarse y deberán contar con un presupuesto. La Superintendencia de Salud goza de un régimen propio en materia contravencional.

En 1994 el Consejo Técnico de la Contaduría Pública expidió, con el número 7, un Pronunciamiento sobre Revisoría Fiscal. La definió como “un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales.”. Determina que las funciones correspondientes se cumplen mediante el desarrollo de cuatro auditorías: financiera, de cumplimiento, de gestión y de control interno. Con relación a ésta última acogió los planteamientos expuestos en el documento Control Interno - Un marco de trabajo integrado elaborado por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO).

La ley 142 de 1994, en adición a la revisoría fiscal, exigió a las empresas de servicios públicos contratar una auditoría externa de gestión y de resultados.

La ley 190 de 1995 obliga a los revisores fiscales de los contratistas del Estado a velar porque durante los procesos de contratación no ocurran desembolsos en favor de funcionarios oficiales, porque sus estados financieros reflejen correctamente los ingresos y costos de los contratos y a colaborar con los interventores, contralores y auditores del Estado. Esta misma ley lo sanciona penalmente si usa indebidamente información privilegiada o comete receptación, legalización u ocultamiento de bienes provenientes de actividades ilegales.

La ley 222 de 1995 contempla la intervención del revisor fiscal en los procesos de escisión, obliga a los administradores a velar porque puedan realizar sus funciones, encomienda al revisor incoar la acción social de responsabilidad, reguló la figura de estados financieros dictaminados y estableció su autenticidad, contempla la publicidad de sus dictámenes u opiniones, consagra el deber de indemnizar los perjuicios derivados de la ausencia de estados financieros, esclarece la responsabilidad penal, extiende el derecho de inspección de los socios a los dictámenes e informes del revisor fiscal, lo sanciona con remoción si no denuncia la violación de dicho derecho, establece causales de remoción en caso de concordato, e inhabilidades para desempeñarse como contralor o liquidador obligatorio, le prohibió el ejercicio de la acción de reintegro en materia laboral y determinó la prescripción de las acciones en su contra en cinco años. La misma ley atribuyó la competencia reglamentaria en materia de normas de auditoría al Gobierno Nacional. Posteriormente se analizará con mayor profundidad la ley 43 de 1990, el código de comercio, y la ley 1314 de 2009.

El anterior contexto histórico y referencial de la revisoría fiscal y la auditoría externa en Colombia, nos permite entender el esfuerzo sobre dimensionado que los profesionales de la rama, han realizado a través del tiempo para asumir las obligaciones desproporcionadas que le han sido encomendadas por el legislador y las cuales pueden distraer la labor propia de auditoría financiera y generar la necesidad de producir cambios profundos en la profesión, entre otros, los que tiene que ver con escepticismo profesional.

6.2. Escepticismo Profesional

Diferentes autores han estudiado el escepticismo profesional, desde diferentes aproximaciones, y también han abordado las perspectivas de escepticismo profesional más estudiadas, neutralidad y presunción de duda.

La perspectiva neutral del escepticismo profesional consiste básicamente en que el auditor debe mantener una actitud imparcial respecto a la evidencia y a la actuación de la administración, y debe evitar formar prejuicios positivos o negativos, a la vez debe recolectar y analizar la evidencia tanto para confirmar las aserciones como para establecer o descartar explicaciones alternativas (Nelson, 2009, pág. 3); (Quadackers, Groot, & Wright, 2012, pág. 639). La perspectiva de presunción de duda consiste en que el auditor asume un nivel de error de la información o deshonestidad de la administración a menos que la evidencia recolectada demuestre lo contrario (Cohen, Dalton, & Harp, 2017, pág. 1); (Quadackers, Groot, & Wright, 2012, pág. 639). Adicional a las dos perspectivas anteriores, el escepticismo profesional se analiza también como estado o como rasgo. El escepticismo como rasgo es “aspecto de un individuo relativamente estable y duradero” (Hurtt, 2010, pág. 150), mientras que el escepticismo profesional como estado es “una condición temporal causada por variables situacionales” (Hurtt, 2010, pág. 150).

El escepticismo profesional también ha sido analizado por los reguladores de forma teórica y no solo normativa. El IAASB ha declarado que “la metodología promueve en los miembros individuales de los equipos de auditoría la aplicación de escepticismo profesional...” (International Auditing and Assurance Standards Board, 2014), como un atributo clave que contribuye a la calidad de la auditoría cuando se refiere al nivel de las firmas; no obstante, esta declaración también aplica a cada auditor de manera individual. También, en otro documento (un documento provisional publicado para solicitar y recibir comentarios en el tema) establece que el escepticismo profesional es “una actitud aplicada en la emisión de juicios profesionales que son la base para las acciones de los auditores” (International Auditing and Assurance Standards Board, 2015a) por lo tanto, implícitamente, se establece la relevancia del escepticismo profesional en la calidad de la auditoría. Desde el

aspecto normativo, es importante resaltar que en el Código de Ética elaborado por la IFAC también se menciona el escepticismo profesional, y su papel relevante en la independencia de mente y de apariencia que debe tener el auditor (International Ethics Standards Board for Accountants, 2016), aunque este aspecto se mencionará con mayor profundidad más adelante.

Desde la perspectiva de la profesión, el escepticismo profesional es clave para la calidad de la auditoría, y es un tema de discusión no solo de los reguladores y la academia, sino de diversos grupos de interés que participan en el proceso de reporte de información financiera (Glover & Prawitt, 2014). La academia ha analizado profundamente el escepticismo profesional en relación con diversos factores. En efecto, el escepticismo profesional de los auditores acarrea una gran complejidad, y a su vez representa gran responsabilidad del auditor respecto a las expectativas de los usuarios de la información asegurada, y por consiguiente es lógico suponer que diversos factores del auditor, de la firma y del cliente, entre otros, afectan el escepticismo profesional de los auditores.

Profundizando en el escepticismo profesional como rasgo, (Hurtt, 2010, pág. 152) propone seis rasgos, que conforman como tal las características de ser escéptico:

- La mente interrogativa, que implica “la actitud de un individuo relacionada con la curiosidad y el interés” (Dimitrova & Sorova, 2016, pág. 4)
- Suspensión del juicio
- Búsqueda del conocimiento
- Entendimiento interpersonal
- Autonomía o autodeterminación.
- Autoestima

(Stevens, Moroney, & Webster, 2018), hacen un análisis sobre el impacto del estilo del socio, de apoyo o no apoyo, y la carencia de identidad del equipo de auditoría en el escepticismo profesional, cuyos resultados muestran que cuando la identidad de equipo es alta, y el estilo de socio es de apoyo, los auditores expresan mayor escepticismo profesional, e incluso que la motivación del auditor media en la relación entre el estilo del socio y el escepticismo. (Holstrom, 2015), quien examina la influencia en los estudiantes de auditoría de la presión del tiempo en los niveles de estado de escepticismo profesional principalmente, aunque también analiza el escepticismo profesional como rasgo, cuyos resultados muestran que el escepticismo profesional como rasgo disminuye con la presión del tiempo a medida que este aumenta, mientras que los resultados sobre la influencia de la presión del tiempo en el escepticismo profesional como estado fueron inconclusos. (Bowlin, Hobson, & Piercey, 2015), evalúan el impacto de la rotación de los auditores, el escepticismo profesional y la interacción entre el auditor y el administrador, cuyos resultados muestran que la rotación obligatoria de los auditores afecta negativamente el nivel de escepticismo profesional de los auditores, en la medida en que el escepticismo profesional basado en la posibilidad de deshonestidad del cliente, de la permanencia del auditor con el cliente y la rotación obligatoria afecta dicha relación de dependencia.

Por otra parte (Favere-Marchesi & Emby, 2018) examinan el efecto de ex alumnos de la firma de auditoría sirviendo en la administración del cliente (gerentes financieros o Chief Finance Officer en inglés) en el juicio escéptico de los auditores, cuyos resultados indican que es más probable que el juicio de los auditores concuerde con la posición del cliente cuando el CFO (Gerente financiero) es un antiguo socio de auditoría de su firma, así como también confía más en la posición del CFO cuando este fue un socio de firma Big 4, de la propia firma u otra, que cuando el CFO no ha tenido ningún vínculo con una firma de auditoría, afectando negativamente el escepticismo profesional de los auditores. Los anteriores son ejemplos de investigaciones sobre el escepticismo profesional, en relación con diversos factores.

En el presente estudio se utiliza la escala de escepticismo de Hurtt (2010) para evaluar el escepticismo profesional de los auditores. En la misma línea, (Asare, Wright, &

Zimbelman, 2015), aplican la escala en Kuala Lumpur, Malasia, con el objetivo de evaluar y validar los rasgos de escepticismo profesional de los auditores propuestos en la escala. Los resultados muestran que, de los rasgos propuestos, la suspensión de juicio no es significativa para explicar el nivel de escepticismo profesional de los auditores.

6.3. Experiencia

La IFAC en su Marco Conceptual de Pronunciamientos Internacionales de Formación del IAESB establece la experiencia como la relación entre capacitación y desarrollo, evidenciada en los conceptos de capacidad y competencia (International Accounting Education Standards Board, 2015). La capacidad se define como "*Los atributos que tienen los individuos que les permiten desempeñar sus funciones*" (International Accounting Education Standards Board, 2015), y la competencia se define como "*capacidad para desempeñar funciones o tareas relevantes según los estándares requeridos...*" (International Ethics Standards Board for Accountants, 2016).

Además, el Consejo de Normas Internacionales de Aseguramiento y Auditoría (IAASB por sus siglas en inglés) aborda la experiencia, aunque no de manera explícita sino implícita en la mayoría de los casos. En su Manual de Control de Calidad Internacional, Audiencias, Revisiones, Otras Garantías y Pronunciamientos de Servicios Relacionados nombran numerosas veces la experiencia. Por ejemplo, en el glosario de términos se establece que un auditor experimentado es "*un individuo que tiene experiencia práctica en auditoría y comprensión razonable de: procesos de auditoría, ISAs y requisitos legales y reglamentarios aplicables, y asuntos de auditoría e informes financieros relevantes para la industria de la entidad*" (International Assurance and Auditing Standards Board, 2017, pág. 155)⁵, de forma general, pero claramente enfocándose en un cliente de auditoría.

⁵ Glosario de términos, página 22 del Manual y Norma Internacional de Auditoría 230, definiciones, párrafo 6 literal c.

La experiencia también se aborda al definir el juicio profesional, "*La aplicación de capacitación, conocimiento y experiencia relevantes ...*", "*..., al tomar decisiones informadas sobre el curso de acción*" (International Assurance and Auditing Standards Board, 2017, pág. 33)⁶, esto porque "*interpretación de los requisitos éticos relevantes y las NIA y las decisiones informadas requeridas durante toda la auditoría no pueden realizarse sin la aplicación de conocimiento y experiencia relevantes a los hechos y circunstancias*" (International Assurance and Auditing Standards Board, 2017, p. 95)⁷ y al definir el control de calidad del trabajo revisor "*un socio ...*", "*..., con la experiencia y la autoridad suficientes y adecuadas ...*" (International Assurance and Auditing Standards Board, 2017, pág. 47)⁸.

A pesar de que las Normas Internacionales establecen la importancia de la experiencia, no existen criterios generales para distinguir a un auditor experimentado de un auditor no experimentado, ni criterios que puedan ayudar a analizar la experiencia de los auditores o establecer el nivel de experiencia de los auditores, desde un alcance general en lugar del específico aplicado a un cliente de compromiso. Se puede argumentar fácilmente que el nivel de experiencia debe analizarse teniendo en cuenta solo los años de experiencia, sin embargo, otros factores también pueden influir en la experiencia de los auditores. Dichos factores son el cargo, el tamaño de la firma, el tamaño del cliente, la experiencia en detección de fraude y la experiencia en detección de errores materiales.

Como se mencionó anteriormente los años de experiencia son el factor más lógico al analizar la experiencia de los auditores. Sin embargo, los años de experiencia solo explican el tiempo que un profesional ha trabajado como auditor, e implica que a más años de experiencia, mayor conocimiento y mejores habilidades para realizar el trabajo de auditoría. Además, en el Estándar Internacional de Educación 5, requerimientos de experiencia práctica, se establece que "*el período de experiencia práctica relevante para un profesional*

⁶ Glosario de términos.

⁷ Norma Internacional de Auditoría 200, párrafo A25.

⁸ Norma Internacional de Control de Calidad 1, definiciones, literal c.

de auditoría normalmente no será inferior a tres años ..." (International Accounting Education Standards Board, 2015, pág. 167)⁹, establece el nivel de referencia inicial 3 años de la experiencia en auditoría, y también apoya los años de experiencia como un factor a tener en cuenta al analizar el nivel de experiencia de un auditor.

El cargo, que se determina dentro de las firmas en con base en la experiencia de los auditores, afecta su experiencia en función del nivel del cargo y la responsabilidad que el auditor tiene hacia la empresa, el cliente o los usuarios de la información financiera. Lo anterior se da porque la mayor responsabilidad asignada al auditor resulta en más funciones y tareas en las que el auditor debe aplicar el conocimiento y las habilidades aprendidas y desarrollado a través de trabajos o puestos previos. Aunque no existe un análisis previo de la experiencia definida en el cargo, (Waller , 1999) analiza el efecto de la experiencia en el uso de evidencia irrelevante en el juicio del auditor, al realizar un experimento con auditores experimentados, administradores y socios de auditoría, y menos experimentados auditores, auditores senior. (Kaplan, O'Donnell, & Arel, 2008), quienes también utilizan la experiencia del auditor para analizar su influencia sobre la persuasión de la información provista por los gerentes, utilizando el cargo de senior de auditoría, como la principal definición de experiencia, aunque también usan el tiempo que los auditores han ocupado dicho cargo.

Por otro lado, la experiencia de detección de fraude influye en el nivel de experiencia porque un caso de fraude enfrenta al auditor con el pensamiento complejo de resolución de problemas, así como la necesidad de aplicar prácticas específicas. Además, los auditores deben ser capaces de evaluar los riesgos de fraude y de analizar y revisar las actitudes, oportunidades e incentivos para que se produzca el fraude, de modo que puedan detectarlo. De igual forma, investigaciones previas afirman que *"los auditores de nivel más bajo a menudo están expuestos a áreas de la auditoría que probablemente den lugar a pruebas de fraude, pero estas personas tienen la menor experiencia y, por lo tanto, conocimiento sobre fraude para que no reconozcan cuándo se está cometiendo un fraude"* (Asare, Wright , &

⁹ Párrafo 11

Zimbelman, 2015), lo que significa que es muy probable que un fraude sea detectado por auditores poco experimentados, y, por consiguiente, la detección de fraude podría mejorar su nivel de experiencia. En esta misma línea está la experiencia de detección de incorrecciones materiales, y como resultado de la detección de fraude o de incorrecciones materiales mejorarán aspectos de los auditores como su conocimiento y experiencia, lo que probablemente también afectará la forma en que realizan sus trabajos de auditoría en el futuro.

Por otra parte, hay factores que se mencionaron anteriormente, pero cuya relación con el nivel de experiencia puede no ser tan lógica y directa. El primero, el tamaño de la firma, puede afectar el conocimiento y la cantidad de recursos disponibles para que los auditores los apliquen en su trabajo o para capacitarse a sí mismos y poder mejorar su trabajo. El segundo, el tamaño del cliente, influye en el entorno en el que los auditores realizan su trabajo, los problemas que enfrentan y la tecnicidad necesaria para desarrollar su trabajo, con el fin de comprender completamente los estados financieros del cliente para que el auditor pueda emitir una opinión.

6.4. Marco Normativo

En Colombia, en términos legales y para aspectos financieros la ley faculta a Revisores Fiscales para realizar las actividades de auditoría de manera obligatoria en sociedades que cumplan con requisitos determinados¹⁰. De igual manera en la legislación nacional se faculta únicamente a los contadores públicos para realizar actividades de revisoría fiscal, auditoría externa, y auditoría interna¹¹. Es importante anotar que en la legislación se entiende que un contador público es aquel que “mediante la inscripción acredite su

¹⁰ Artículo 203 del Código de Comercio (Congreso de la República de Colombia, 1971), literal f, párrafo 2, artículo 13 de la Ley 43 de 1990. (Congreso de la República de Colombia, 1990).

¹¹ Artículo 13 Ley 43 de 1990 (Congreso de la República de Colombia, 1990).

competencia profesional...” además de establecer que la inscripción se debe realizar ante la Junta Central de Contadores (Congreso de la República de Colombia, 1990)¹².

Desde la perspectiva normativa, a nivel nacional la regulación no era lo suficientemente explícita respecto al escepticismo profesional. Esto es evidenciado tanto en el Código de Comercio como en la ley 43 de 1990 (Principales regulaciones de las profesiones de contabilidad y revisoría fiscal) nunca menciona el escepticismo profesional ni explícito ni implícitamente. El informe sobre Observancia de Códigos y Normas (ROSC) cuestiona el estado de la profesión en Colombia, en relación con la falta de estándares y procedimientos de auditoría (Rahman & Schwarz, 2003, pág. 8)¹³. La regulación relacionada con las profesiones de contabilidad y auditoría cambió hasta el año 2009, cuando la ley 1314 fue sancionada. Por medio de la ley 1314 del año 2009, en la cual no solo se inicia la convergencia a los estándares internacionales de información financiera sino también a los estándares Internacionales de Auditoría se incluye en la legislación colombiana el escepticismo profesional de manera explícita. Esta inclusión se realiza mediante el decreto 302 de 2015 que traduce la normativa desarrollada por la IFAC a nivel internacional y en la cual es explícito el escepticismo profesional como necesario y requerido en la realización de la auditoría.

De esta manera en la Norma Internacional de Auditoría 200 incluida en el anexo técnico del decreto se establece que el escepticismo profesional es “*una actitud que implica 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*” (International Auditing and Assurance Standards Board, 2015, pág. 83); (Ministerio de Hacienda y Crédito Público & Ministerio de Comercio Industria y Turismo, 2015)¹⁴. Además, como requerimiento “*El auditor planificará y ejecutará la*

¹² Artículo 1 y artículo 3 Ley 43 de 1990.

¹³ Párrafo 26.

¹⁴ Norma Internacional de Auditoría, párrafo 13, literal 1

auditoría con escepticismo profesional reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los Estados Financieros contengan incorrecciones materiales” (International Auditing and Assurance Standards Board, 2015, pág. 85) (Ministerio de Hacienda y Crédito Público & Ministerio de Comercio Industria y Turismo, 2015)¹⁵. Es importante también resaltar que explica sus implicaciones en relación a la evidencia, reducción de riesgos y en general de manera práctica ejemplos de actuación del auditor con escepticismo profesional.

Respecto a la experiencia, como anteriormente se mencionó la inscripción ante la Junta Central de Contadores, para realizar dicha inscripción se debe acreditar mínimo un año de experiencia en *“actividades relacionadas con la ciencia contable en general...”* (Congreso de la República de Colombia, 1990)¹⁶. El informe sobre Observancia de Códigos y Normas (ROSC) establece que *“exámenes de cualificación no son prerrequisito para registrarse como contador público”* (2009, p. 5) y recomienda *“Para obtener una licencia de práctica y calificar como auditor independiente un individuo debería completar los requerimientos mínimos basados en los estándares de educación de la IFAC”* (2009, p. 16)¹⁷. El Estándar Internacional de Educación No. 8 recomienda que la experiencia práctica debería ser de al menos tres años para que los candidatos *“demuestren que han obtenido el conocimiento profesional, habilidades profesionales y los valores, ética y actitudes profesionales requeridos para desempeñar su trabajo con competencia profesional...”* (International Accounting Education Standards Board, 2015)¹⁸

En la legislación nacional no se especifica en que consiste la experiencia, mientras que el Estándares Internacionales de Educación establece:

¹⁵ Norma Internacional de auditoría, párrafo 15.

¹⁶ Artículo 3, literal a.

¹⁷ Párrafo 45.

¹⁸ Párrafos 10 y 11. Los estándares aplican para contadores y auditores profesionales.

“La suficiente experiencia práctica tiene una mezcla de profundidad y amplitud de conocimiento y aplicación, y en donde aplique, integración de material de diferentes áreas aplicado a un rango de situaciones y contextos. La amplitud de la experiencia práctica es afectada por factores tales como: naturaleza del rol, nivel de habilidad, leyes nacionales o locales, requerimientos de autoridades regulatorias, y las expectativas del público por competencia profesional. La profundidad de la experiencia práctica es afectada por factores tales como la variedad y la complejidad de las tareas, así como el nivel de supervisión y monitoreo de apoyo” (International Accounting Education Standards Board, 2015)¹⁹.

Como se observa anteriormente, la Norma Internacional de Auditoría 200 define **escepticismo profesional** como una “actitud” y en el Estándar Internacional de Educación N. 8 recomienda que la **experiencia** práctica debería ser de al menos tres años para que los candidatos para que los candidatos “ *demuestren que han obtenido el conocimiento profesional, habilidades profesionales y los valores, ética y actitudes profesionales requeridos para desempeñar su trabajo con competencia profesional...*” (International Accounting Education Standards Board, 2015). Por lo anterior se deduce que existe una relación entre escepticismo profesional y experiencia, sin embargo, no es claro cual, ni en qué medida la experiencia influye en el nivel de escepticismo profesional.

¹⁹ IES 5 párrafo A5.

7. Desarrollo de Hipótesis

Respecto a la relación entre la experiencia y el escepticismo profesional, podría ser fácil suponer que a mayor experiencia mayor nivel de escepticismo profesional que un auditor tiene en el desarrollo de la prestación de los servicios de aseguramiento de la información financiera. Sin embargo, estudios realizados demuestran lo contrario, Los auditores con menor experiencia son más escépticos que aquellos con mayor experiencia (Payne & Ramsay, 2005a); (Shaub & Lawrence, 1999). Payne y Ramsay, introduciendo su objeto de estudio secundario, establecen *“Como la mayoría de los auditores nunca han experimentado el fraude en sus carreras, es poco probable que revisen sus creencias sobre las posibilidades de la existencia de fraude mientras continúan realizando auditorías sin casos de fraude, se vuelven menos escépticos con el tiempo”*(2005a), citando también *“a pesar de los alegatos en algunos casos recientes de alto perfil, fraudes materiales aún son relativamente raros en relación a todas las auditorías de estados financieros. De hecho, la mayoría de los auditores nunca encontrará fraude durante sus carreras”*. (Montgomery, Beasley, Menelaides, & Palmrose, 2002).

H1: La experiencia tiene un impacto directo en el escepticismo profesional, cuanto mayor es el nivel de experiencia de los auditores, menor es su escepticismo profesional.

8. Metodología

La metodología utilizada es una investigación explicativa (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2010) a través de cuestionarios y escenarios. Mediante la recopilación de datos sobre la experiencia (variable independiente) y el escepticismo profesional (variable dependiente), se realiza un análisis correlacional de estas variables y elementos y se establecen conclusiones sobre los resultados.

8.1. Delimitación, ámbito y tiempo de aplicación

El estudio se realizó en la ciudad de Bogotá, con profesionales de contaduría pública con diferentes años de experiencia en firmas multinacionales o nacionales en el área de revisoría fiscal o auditoría. Este estudio fue realizado con el apoyo del Instituto Nacional de Contadores Públicos (INCP) y fue aplicado entre el 18 de octubre de 2017, fecha del lanzamiento de la investigación y presentación del instrumento con ocasión de la IX versión del Foro de Firmas realizado en la Pontificia Universidad Javeriana, y 12 de diciembre de 2017, aprovechando que durante este tiempo hay un menor volumen de trabajo de auditoría, facilitando así la participación de los auditores.

8.2. Definición de la población

La selección de la muestra en principio tuvo algunas limitaciones, porque el estudio está dirigido a los auditores, sin embargo, como se mencionó anteriormente, no hay datos o estadísticas con respecto a los auditores en Colombia, ni en Bogotá. La Junta Central de Contadores Públicos, que es la única entidad autorizada para registrar y certificar a profesionales como contadores públicos, tiene un registro de contadores públicos certificados con una tarjeta profesional válida, pero no datos desglosados sobre el número de contadores públicos certificados que participan en Revisoría Fiscal o auditoría externa.

Para seleccionar la muestra, se presentó una solicitud a la Junta Central de Contadores para obtener información sobre la cantidad de contadores cuya dirección de

contacto se encuentra en la ciudad de Bogotá. Como respuesta, la Junta Central de Contadores informó que, al 19 de octubre de 2016, el número de contadores profesionales en Bogotá ascendió a 102.196. A pesar de contar con esta información, no había forma de seleccionar fácilmente una muestra, por lo que con la ayuda del INCP se envió el instrumento de investigación, a sus socios, contadores públicos certificados, de igual forma se tuvo contacto directo con algunos Socios de diferentes firmas de auditoría que aceptaron participar en el estudio y hacer labor internamente en sus firmas para obtener respuesta al instrumento de investigación, como Grant Thornton, KPMG, Pricewaterhouse Coopers, Deloitte, Ernst & Young y Baker Tilly. La muestra total fue 1.020 contadores públicos certificados. Para cumplir con las personas objetivas, el instrumento indicó que debe ser respondido por quienes participan en actividades de revisoría fiscal o auditoría externa. Las respuestas validas recibidas fueron 171, con una tasa de respuesta efectiva del 16.8%.

8.3. Instrumento de Investigación

El instrumento de investigación consistió en un cuestionario dividido en tres partes. La primera parte consta de 10 preguntas que recogen información general (edad, sexo, posición, entre otros) y el nivel de experiencia en años establecidos como criterio de medición. La segunda parte corresponde a las 30 preguntas de la escala de escepticismo profesional elaboradas por (Hurtt, 2010), para medir el escepticismo profesional de los participantes. La tercera parte corresponde a un caso, que incluye la descripción de un caso y una lista de consideraciones. Ver anexo - instrumento de investigación.

El escenario fue adaptado de (Shafer, Morris, & Ketchand, 1999) y (Mbuki, 2015) en la descripción del caso, y (Liyanarachchi & Newdick, 2009) en la lista de consideraciones. La descripción establece el caso de auditoría de un cliente, que está en proceso de vender la compañía con un precio de venta sujeto a la verificación de saldos de cuentas por cobrar e inventario. La auditoría está dirigida por un socio de auditoría y un auditor senior. Este último, al final de la auditoría, encuentra una diferencia material

entre el saldo de las cuentas por cobrar de un cliente y la confirmación externa proporcionada por el tercero. A pesar de lo anterior, el socio de la auditoría emite una opinión no calificada, ante la cual el auditor senior decide informarla a la línea ética de la firma de auditoría. Al final, el participante debe responder si el socio debió o no emitir una opinión calificada, o si con la información brindada, no es posible que él decida.

La lista de consideraciones, elaborada por los autores, busca que los participantes evalúen, en una escala de Likert de 7 puntos, si están de acuerdo o en desacuerdo con la consideración según la respuesta seleccionada en el escenario. Las consideraciones fueron elaboradas para responder a las 6 características del escepticismo establecidas por (Hurtt, 2010), con el objetivo de corroborar los resultados de la aplicación de la escala de Hurtt, esto a partir del supuesto de que debido a que el cuestionario de la escala de Hurtt, se compone de preguntas lógicas de psicología, los sujetos sería propensos a expresar la respuesta que consideren correcta en lugar de la respuesta honesta.

Así mismo el instrumento fue sometido a un proceso de validación por dos expertos, uno en materia de auditoría, Socio de una firma (Big Four) y otro experto en temas de revisoría fiscal en Colombia y académico reconocido de la Universidad Javeriana, quienes efectuaron aportes para mayor comprensión y contundencia al momento de aplicar el instrumento.

Para mayor control y eficacia se diseñó el instrumento utilizando la herramienta de “google – formularios” y a través de la plataforma del Instituto Nacional de Contadores Públicos en Colombia se transmitió a los socios de dicho Instituto especificando que estaba dirigido a los contadores profesionales con experiencia en auditoría externa y revisoría fiscal. Una vez cerrado el formulario el 12 de diciembre de 2017, el sistema generó automáticamente la plantilla en Excel con la totalidad de respuestas tabuladas para su análisis.

8.4. Medición

8.4.1. Experiencia.

Para medir el nivel de experiencia, se construyó el índice de experiencia utilizando el análisis factorial porque puede identificar la estructura de un conjunto de variables además de suministrar un proceso la reducción de datos (Hair Jr., Anderson, Tatham, & Black, 2007). En este caso, se examinó la experiencia profesional de los auditores en Bogotá considerando seis sub variables: número de años de experiencia en auditoría; el cargo o posición; el tamaño del cliente en el que más tiene experiencia actualmente; la experiencia en detección de fraudes; y la experiencia en detección de incorrecciones materiales.

Las seis variables mencionadas anteriormente se categorizaron en una escala de 1 a 3, indicando bajo (1), medio (2) y alto (3) nivel de experiencia, tal y como se detalla a continuación:

<u>Sub variable</u>	<u>Medición inicial según el instrumento</u>	<u>Categorización</u>
Años de experiencia	4 rangos (menos de 3 años; entre 3 y 6 años; entre 6 y 10 años; más de 10 años).	Escala de 1 a 3 (1=menos de 3 años; 2=entre 3 y 6 años; 3=más de 6 años)
Cargo o posición	4 opciones (Junior; Senior; Gerente; Socio).	Escala de 1 a 3 (1=Junior; 2=Senior; 3= Gerente y Socio)
Tamaño de la firma	3 opciones (pequeña; mediana; grande)	Escala de 1 a 3 (1=pequeña; 2=mediana; 3= grande)
Tamaño del cliente	3 opciones (pequeña; mediana; grande)	Escala de 1 a 3 (1=pequeña; 2=mediana; 3= grande)
Experiencia en detección de fraudes	7 puntos escala de Likert desde 1 a 7	Escala de 1 a 3 (1= 1 y 2; 2 = 3, 4 y 5; 3= 6 y 7)
Experiencia en detección de incorrecciones materiales	7 puntos escala de Likert desde 1 a 7	Escala de 1 a 3 (1= 1 y 2; 2 = 3, 4 y 5; 3= 6 y 7)

Posteriormente, se realizó un análisis factorial exploratorio para identificar la idoneidad de los factores para explicar la experiencia de los auditores. Se observa que el valor de Medida Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) es de 0,622 (ver anexo - Tabla 1), el cual demuestra que los factores analizados tienen una relación moderada y pueden explicar la experiencia. Se puede observar también que los factores más relevantes que explican el nivel de experiencia son los años de experiencia, el cargo, la experiencia en detección de fraude y la experiencia en detección de incorrecciones materiales.

Para seleccionar los factores que mejor explican el nivel de experiencia se realizó el análisis confirmatorio de factores. Para este análisis la sub variable de tamaño del cliente se elimina como factor debido a que su valor es el menor en la matriz de componentes, 0,262, (ver anexo – Tabla 2) y su relación con los demás factores es baja, se observa que el valor de KMO es de 0,637, aumentando levemente respecto al análisis exploratorio, y mostrando así que los factores tienen mayor relación y pueden explicar moderadamente el nivel de experiencia. Este análisis se realizó con el objetivo de seleccionar las dos variables que mejor expliquen el nivel de experiencia, sin embargo, dado que, como se ve tanto en la tabla como en la gráfica, los factores años de experiencia y tamaño pueden ser el primer factor explicativo, y experiencia en detección de incorrecciones materiales y experiencia en detección de fraude pueden ser el segundo factor explicativo.

Para la construcción del índice, es común el uso de análisis factorial exploratorio (EFA) en búsqueda de las posibles dimensiones que existen y un análisis factorial confirmatorio (CFA) para poder probar si en realidad existen esas dimensiones que dio a entrever el exploratorio (Hair Jr., Anderson, Tatham, & Black, 2007). Como resultado de los análisis de los resultados exploratorio (EFA) y confirmatorio (CFA), se tomaron los cuatro factores, (años de experiencia; cargo o posición; experiencia en detección de incorrecciones materiales y experiencia en detección de fraude), para construir el índice de experiencia, el cual se realiza a partir de la multiplicación del promedio de los resultados de cada factor (ver anexo – Tabla 3) con categorización en la escala de 1 a 3 asignado a la respuesta de cada individuo a la pregunta que evalúa el factor. De este modo se obtiene un índice cuyo mínimo es 2,06 y máximo es 6,19.

Para efectos descriptivos, con base en el índice se elaboró una escala nominal de tres puntos, alto (Mayor a 5,27), medio (mayor a 4,34 y menor a 5,27) y bajo (menor a 4,34).

8.4.2. Escepticismo profesional

Como variable dependiente se seleccionó el escepticismo profesional. La definición del escepticismo profesional, establecida por la SAS No.1, citada por Nelson, indica que “es una actitud que incluye una mente interrogativa y una evaluación crítica de la evidencia de auditoría. El auditor no asume que la administración es deshonesto ni que tiene una honestidad incuestionable” (Nelson, 2009). El escepticismo profesional se midió utilizando la escala de Hurtt, con la puntuación basada en 180 transformada a una puntuación basada en 100, antes de aplicar los escenarios de casos explicados en el título del instrumento de investigación. Los escenarios, al constar de una pregunta de decisión frente al escenario y de unas consideraciones corroborativas medidas inicialmente en una escala Likert de 1 a 6 fueron transformadas a una medición en base 100, igual que la escala de Hurtt.

9. Resultados

Para el análisis de los resultados y prueba de hipótesis planteada, en el modelo de investigación de este estudio, se realizaron análisis de varianza (ANOVA) con un factor, en donde analiza el índice de experiencia calculado previamente y el puntaje obtenido por cada individuo en el cuestionario de la escala de (Hurtt, 2010) para determinar si el nivel de experiencia tiene efecto sobre el escepticismo profesional a nivel global y bajo dos escenarios construidos, el primer escenario considera a los clientes grandes e importantes para la firma; mientras que el segundo escenario considera a los clientes medianos y poco importantes para la firma en cuestión. La limitación más importante para la interpretación de los resultados es la ausencia de un patrón de comparación del nivel de escepticismo profesional y la determinación del nivel de experiencia, que nos permita analizar cual sería la brecha real entre los niveles óptimos y los resultados obtenidos.

9.1. Resultados generales

	Género		Total		Puntaje promedio	
	Hombre	Mujer	n	Porcentaje	Hombre	Mujer
Edad						
18 – 25 años	7	14	21	12%	63,49	60,83
26 – 35 años	21	37	58	34%	57,88	56,31
36 – 45 años	18	21	39	23%	54,01	57,3
46 – 55 años	17	16	33	19%	56,73	56,81
Más de 56 años	16	4	20	12%	56,94	50,69
Total	79	92	171	100%	57,06	57,07
Participación porcentual	46,20%	53,80%				
Años de experiencia en auditoría						
Menos de 3 años	11	23	34	20%	58,28	58,7
Entre 3 y 6 años	17	20	37	22%	55,49	58,42
Más de 6 años	51	49	100	58%	57,32	55,75
Total	79	92	171	100%	57,06	57,07
Tamaño de la firma						
Firma de auditoría grande (más de 200 empleados)	34	40	74	43%	57,76	57,11
Firma de auditoría mediana (51- 200 empleados)	16	19	35	20%	56,98	56,64
Pequeña o firma de auditoría local (menos de 50 empleados)	29	33	62	36%	56,28	57,26
Total	79	92	171	100%	57,06	57,07
Cargo						
Socio o manager	41	32	73	43%	57,9	56,81
Senior	26	36	62	36%	55,13	56,6
Junior	12	24	36	21%	58,38	58,1
Total	79	92	171	100%	57,06	57,07

Con base en los resultados descriptivos se observa una tendencia entre los diversos factores de experiencia y el escepticismo profesional, de forma tal que entre menor el valor del factor, mayor el promedio de puntaje de escepticismo profesional de los auditores. Los puntajes más altos de escepticismo profesional en el factor de edad lo tienen los auditores entre 18 y 25 años (63,49 hombres, 60,83 mujeres), los mejores puntajes en el factor de años de experiencia lo tienen los auditores con menos de tres años de experiencia (58,28 hombres, 58,70 mujeres), y los mejores puntajes en el factor de cargo lo tienen los auditores junior (58,38 hombre, 58,10 Mujeres). De igual forma, se puede observar que el género no influye en el escepticismo profesional de los auditores, siendo la diferencia de tan solo 0,01 entre los promedios de hombres y mujeres. Esto a pesar de que en tres situaciones si hay diferencias marcadas, como por ejemplo cuando la edad es de 36 a 45 años (54,01 hombres, 57,30 mujeres), cuando la edad es mayor a 56 años (56,94 hombres, 50,69 mujeres), y cuando la experiencia en auditoría es de 3 a 6 años (55,49 hombres, 58,42 mujeres).

Respecto al tamaño de la firma a la que pertenece el auditor, no se puede observar una diferencia fuerte, sin embargo, si es claro que los auditores pertenecientes a firmas grandes muestran un escepticismo profesional levemente mayor que aquellos pertenecientes a firmas pequeñas o locales.

9.2. Escepticismo profesional y experiencia

Los resultados analizados a continuación muestran que los niveles de escepticismo profesional determinados bajo el uso de la escala de (Hurtt, 2010) son en promedio 57.07, que comparado con el resultado obtenidos en la construcción del nivel de escepticismo determinado en los escenarios 1 fue de 60,00 y en el escenario 2 fue del 58,07. Lo anterior confirma que el porcentaje de diferencia de los resultados es únicamente del 5% para el escenario 1 y del 1% para el escenario 2, con lo cual se genera confianza en los resultados arrojados en la escala de (Hurtt, 2010).

Así mismo al evaluar los resultados obtenidos de los análisis de varianza de un factor (ANOVA), para determinar la relación entre la variable dependiente (escepticismo) y la variable independiente (experiencia), se concluyó que tanto en los resultados arrojados con la escala de Hurtt como en los dos escenarios, el nivel de experiencia no tiene impacto significativo en el escepticismo profesional de los auditores. Con un nivel de significación de 0,05, las variables analizadas no tienen relación fuerte e indican independencia entre sí, dando a entender que el nivel de experiencia no afecta el escepticismo profesional.

9.2.1. Escala de Hurtt

La Tabla 4 (ver anexo), muestra el promedio de las puntuaciones de la escala de Escepticismo de Hurtt medidas en una escala de 1 a 100 para cada una de las seis características escépticas y para la puntuación total de la escala respecto al nivel de experiencia. Se pueden identificar las características del escepticismo profesional en las que los auditores tienen fortaleza o debilidad. La tabla muestra que, la autodeterminación (71,85) y el entendimiento interpersonal (63,68) son las características de escepticismo profesional más fuertes en los auditores, y que, por el contrario, búsqueda de conocimiento (40,56) y suspensión de juicio (53,57) son las características más débiles. En el resultado general de la escala se puede ver una tendencia decreciente del escepticismo profesional en relación con el nivel de experiencia, sin embargo, en la tabla (anexo 6) se puede evidenciar que el puntaje mínimo en la escala lo obtuvo un sujeto con nivel bajo de experiencia, y que el puntaje máximo lo obtuvo un sujeto con nivel medio de experiencia.

9.2.2. Escenario 1

La Tabla 5 (ver anexo), muestra el promedio de las puntuaciones obtenidas en las consideraciones elaboradas para el primer escenario, analizadas en una escala de 1 a 100 para cada una de las seis características escépticas respecto y el puntaje total respecto al nivel de experiencia. El primer escenario manipuló el tamaño del cliente, cliente grande, y es interesante cómo la suspensión del juicio pasa a ser la característica con el menor promedio (38,93) mientras que la búsqueda de conocimiento pasa a ser la característica con el promedio mayor (70,26). Esto indica que la manipulación realizada, tamaño del cliente, afecta la suspensión de juicio dando lugar a que los auditores hagan juicios antes de tener suficiente evidencia, y que la búsqueda del conocimiento aumente dada la complejidad del cliente de auditoría. Las características de confianza en sí mismo y entendimiento interpersonal no tienen cambios significativos respecto a la escala, mientras que la autodeterminación disminuye 9,02 puntos en su promedio y la mente interrogativa aumenta 10,93 puntos en su promedio. Estos cambios hacen que el promedio del puntaje total no cambie mucho con respecto a los resultados de la escala, pues el promedio en este escenario es de 60,00, aumentando 2,94 puntos con respecto al promedio total de la escala (57,06). Sin embargo, a diferencia de la escala, en el escenario 1 el puntaje mínimo lo obtuvo un sujeto con nivel bajo de experiencia, y el puntaje máximo lo obtuvo un sujeto con nivel alto de experiencia.

9.2.3. Escenario 2

La Tabla 6 (ver anexo) muestra el promedio de las puntuaciones obtenidas en las consideraciones elaboradas para el primer escenario, analizadas en una escala de 1 a 100 para cada una de las seis características escépticas respecto y el puntaje total respecto al nivel de experiencia. El primer escenario manipuló el tamaño del cliente, cliente pequeño, Al igual que en el escenario 1, la característica de escepticismo con el menor promedio es suspensión del juicio (21,30), aunque este promedio disminuye con respecto al promedio del escenario 1. La búsqueda de conocimiento, al igual que el escenario 1, sigue siendo la característica con el mayor promedio, aunque aumenta. De las demás características, solo la autodeterminación disminuye con respecto al escenario 1, aunque levemente (0,66), mientras

que los promedios de las demás características aumentan. A pesar de esto, el promedio del puntaje total para el escenario 2 (58,07) aumenta 1,01 con respecto a la escala de Hurtt (57,06) pero disminuye con respecto al escenario 1 (60,00) en 1,99 puntos.

9.3. ANOVA con un factor

Tabla 7 – ANOVA Escala Hurtt

ANOVA					
Escala de Escepticismo de Hurtt					
	Suma de cuadrados	gl	Media cuadrática	F	Sig.
Entre grupos	3775,668	37	102,045	0,977	0,515
Dentro de grupos	13890,677	133	104,441		
Total	17666,345	170			

En la Tabla 7 se puede evidenciar el análisis de varianza ANOVA de un solo factor, en el cuál se analiza el índice de experiencia elaborado y el puntaje de cada individuo en el cuestionario de la escala de Hurtt. De los resultados de este análisis se observa que el nivel de experiencia no tiene impacto significativo en el escepticismo profesional de los auditores. Con un nivel de significación de 0,05, y un resultado $p=0,515$, las variables analizadas no tienen relación fuerte e indican independencia entre sí, dando a entender que el nivel de experiencia no afecta el escepticismo profesional.

Tabla 8 – ANOVA Escenario 1

ANOVA					
Escepticismo profesional - Escenario 1					
	Suma de cuadrados	gl	Media cuadrática	F	Sig.
Entre grupos	3587,391	37	96,957	0,779	0,809
Dentro de grupos	16553,139	133	124,460		
Total	20140,530	170			

En la Tabla 8 se puede evidenciar el análisis de varianza ANOVA de un solo factor, en el cuál se analiza el índice de experiencia elaborado y el puntaje de cada individuo en las consideraciones elaboradas para evaluar el escepticismo profesional en el escenario 1. De los resultados de este análisis se observa que el nivel de experiencia no tiene impacto significativo en el escepticismo profesional de los auditores, cuando se les presenta un caso de auditoría con un cliente importante para la firma y que además es una gran empresa. Con un nivel de significación de 0,05, y un resultado $p=0,809$, las variables analizadas no tienen relación fuerte e indican independencia entre sí, dando a entender que el nivel de experiencia no afecta el escepticismo profesional, aún en un cliente grande e importante para la firma.

Tabla 9 – ANOVA Escenario 2

ANOVA					
Escepticismo profesional - Escenario 2					
	Suma de cuadrados	gl	Media cuadrática	F	Sig.
Entre grupos	3480,131	37	94,058	1,034	0,430
Dentro de grupos	12100,305	133	90,980		
Total	15580,436	170			

En la Tabla 9 se puede evidenciar el análisis de varianza ANOVA de un solo factor, en el cuál se analiza el índice de experiencia elaborado y el puntaje de cada individuo en las consideraciones elaboradas para evaluar el escepticismo profesional en el escenario 2. De los resultados de este análisis se observa que el nivel de experiencia no tiene impacto significativo en el escepticismo profesional de los auditores, cuando se les presenta un caso de auditoría de una empresa mediana y poco importante para la firma. Con un nivel de significación de 0,05, y un resultado $p=0,430$, las variables analizadas no tienen relación fuerte e indican independencia entre sí, dando a entender que el nivel de experiencia no afecta el escepticismo profesional.

10. Conclusiones y recomendaciones

En esta investigación han sido examinados y sintetizados los desarrollos teóricos y empíricos respecto al escepticismo profesional y la experiencia, derivado de lo anterior se identificaron y estudiaron las mediciones que existen actualmente para las dos variables mencionadas y se determinó que (Hurtt, 2010) es la más próxima para lograr determinar el nivel de escepticismo en los auditores. También se hizo una construcción empírica de un índice para determinar el nivel de experiencia profesional.

Con el segundo objetivo de estudiar el contexto histórico de la revisoría fiscal y la auditoría externa en Colombia, se concluye que los profesionales de la rama, han sido revestidos a través del tiempo de muchas obligaciones por parte de los organismos gubernamentales, pero a la vez ese mismo exceso de responsabilidades, se ha convertido en factor fundamental de la formación profesional de los contadores públicos auditores. La regulación en Colombia ha sido drástica en establecer requerimientos y en sancionar, pero no ha dado los criterios a los profesionales, respecto al escepticismo y la experiencia que orienten el ejercicio de sus actividades y faciliten la calidad de las mismas.

El resultado del nivel de escepticismo promedio basado en la escala de Hurtt del total de la muestra fue del 57% en una escala de 1 a 100, lo cual indica que aún se tiene una brecha bastante amplia para llegar a un nivel satisfactorio de escepticismo profesional y aquí se ratifica la preocupación de los organismos reguladores como el Consejo de Supervisión de Contabilidad de Empresas Públicas, (PCAOB por sus siglas en inglés) IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), en cuanto a la necesidad de mejorar el comportamiento escéptico de los auditores para mejorar la calidad de la auditoría.

Para medir el nivel de experiencia, se identificó que no solo los años de experiencia y cargo son fundamentales para establecer el nivel de experiencia. Se realizó un análisis factorial exploratorio para identificar la idoneidad de los factores para explicar la experiencia de los auditores y se identificaron otros factores como la experiencia en detección de fraude y la experiencia en detección de incorrecciones materiales. Este resultado brinda una

aproximación empírica de cómo se podría construir un índice para determinar el nivel de experiencia de los auditores para conformar los equipos de auditoría.

En el análisis de varianza ANOVA de un solo factor, en el cuál se analiza el índice de experiencia elaborado y el puntaje de cada individuo en el cuestionario de la escala de Hurtt, se observa que el nivel de experiencia no tiene impacto significativo en el escepticismo profesional de los auditores. Con un nivel de significación de 0,05, y un resultado $p=0,515$, las variables analizadas no tienen relación fuerte e indican independencia entre sí, dando a entender que el nivel de experiencia no afecta el escepticismo profesional. Sin embargo, si analizamos los resultados de la estadística descriptiva incluida en el numeral 9.1., se muestra una leve tendencia de promedios más altos en los niveles de escepticismo en personas de menor experiencia acorde con los estudios realizados demuestran que los auditores con menor experiencia son más escépticos que aquellos con mayor experiencia (Payne & Ramsay, 2005a); (Shaub & Lawrence, 1999).

El resultado de este estudio plantea situaciones muy interesantes y lleva a concluir en forma general, que el escepticismo profesional efectivamente es un rasgo de personalidad y por consiguiente se podrá potencializar mas no sembrar o enseñar. Es altamente recomendable que las firmas de auditoría incluyan pruebas en los procesos de selección de auditores tendientes a identificar la presencia de características o rasgos de personalidad para procurar que los individuos tengan comportamientos escépticos para ejecutar su trabajo y definir planes de acción concretos para potencializar dicho comportamiento a lo largo de su carrera y de esta forma contribuir efectivamente a incrementar la calidad de la auditoría.

11. Futuras investigaciones

Hoy en día la mayoría de firmas de auditoría consideran principalmente el cargo y el área de experticia para conformar los equipos de auditoría, excluyendo otros factores tales como capacidad para detección de fraudes e incorrecciones materiales. Sería interesante identificar los factores impactan el nivel de experiencia y una vez establecido encontrar cual sería la mezcla óptima para conformar los equipos para ejecutar la auditoría eficiente para las firmas y eficaz para el cliente.

En el instrumento de esta investigación se incluyeron dos escenarios manipulando el tamaño del cliente para ser analizado; sin embargo, será analizado en futuras investigaciones. Así mismo, será objeto de estudio establecer una metodología para identificar el nivel óptimo de escepticismo profesional para hacer una auditoría de alta calidad y si ese nivel óptimo varía de acuerdo con el cargo. Otro factor, objeto de estudio, será determinar los procedimientos para identificar en los procesos de reclutamiento de auditores la presencia de características o rasgos de personalidad en procura de que los individuos tengan comportamientos escépticos para ejecutar su trabajo.

12. Bibliografía

- Arias, F. G. (2012). *ANÁLISIS MULTIVARIANTE - Introducción a la metodología científica*. Caracas - Republica Bolivariana de Venezuela: Episteme C. A.
- Asare, S. K., Wright , A., & Zimbelman, M. F. (December de 2015). Challenges Facing Auditors in Detecting Financial Statement Fraud:. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 7, 1-50.
- Asare, S. K., Wright, A. W., & Zimbelman, M. F. (2015). Challenges Facing Auditors in Detecting Financial Statement Fraud: Insights from Fraud Investigations. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 7(2), 63–112. doi:Retrieved from <http://web.nacva.co>
- Bowlin, K. O., Hobson, J. L., & Piercey, M. D. (2015). The effects of auditor rotation, professional skepticism, and interactions with managers on audit quality. *Accounting Review*. doi:<https://doi.org/10.2308/accr-51032>
- Boyle, D., & Carpenter, B. (2015). Demonstrating professional scepticism. *CPA Journal March 2015*, 85(Issue 3), 31-35.
- Cohen, J. R., Dalton, D. W., & Harp, N. L. (2017). Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes. *Accounting, Organizations and Society*, 1–20. doi:<https://doi.org/10.1016/J.AOS.2017.08.003>
- Congreso de la República de Colombia. (1990). *Ley 43 de 1990*. Obtenido de Retrieved from http://www.mineduacion.gov.co/1621/articles-104547_archivo_pdf.pdf
- Dimitrova, J., & Sorova, A. (2016). The role of professional skepticism in financial statement audit and its appropriate appplication. *Journal of Economics*.

- Favere-Marchesi, M., & Emby, C. (2018). The alumni effect and professional skepticism: An experimental investigation. *Accounting Horizons*, 32(1), 53–63. doi:<https://doi.org/10.2308/acch-51920>
- Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism. *American Accounting Association*, 8(Issue 2), 1-10. doi:[10.2308/ciia-50895](https://doi.org/10.2308/ciia-50895)
- Hair Jr., J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. (2007). *Análisis Multivariante*. Madrid (España): Prentice Hall International, Inc.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, M. (2010). *Metodología de la investigación*. México D.F.: McGRAW-HILL / INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V.
- Holstrom, T. (2015). *The Effect Of Time Pressure On Professional Skepticism Levels Exhibited By Student Auditors*. Texas: Christian University. doi:<https://doi.org/10.1007/s13398-014-0173-7.2>
- Hurt, R. K. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149–171. doi:<https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.149>
- International Accounting Education Standards Board. (2015). Handbook of International Education Pronouncements. doi:Retrieved from <http://www.ifac.org/publications-resources/2015-handbook-international-education-pronouncements>
- International Assurance and Auditing Standards Board. (2017). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. New York: IFAC. Obtenido de Retrieved from <https://www.ifac.org>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2014). A Framework For Audit Quality Key Elements That Create An Environment For Audit Quality. doi:Retrieved

from <https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-El>

International Auditing and Assurance Standards Board. (2015). SA 200: Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Audit. In Handbook of International Quality Control , Auditing , Review , Other Assurance , and Related Services Pronouncements. *Edition Vol. I* , 78–106. Obtenido de Retrieved from http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2015-Handbook-Volume-1_0.pdf

International Auditing and Assurance Standards Board. (2015a). *Invitation to Comment: Enhancing Audit Quality in the Public Interest*.

International Ethics Standards Board for Accountants. (2016). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants 2016 Edition*. New York City: International Federation of Accountants. doi:Retrieved from <https://www.ethicsboard.org/system/files/publica>

Kaplan, S. E., O'Donnell, E. F., & Arel, B. M. (2008). The Influence of Auditor Experience on the Persuasiveness of Information Provided by Management. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 27(1), 67–83.

Liyanarachchi, G., & Newdick, C. (2009). The Impact of Moral Reasoning and Retaliation on Whistle-Blowing: New Zealand Evidence. *Journal of Business Ethics*, 89(1), 37–57. Obtenido de <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9983-x>

Mbuki, J. N. (2015). The Influence of Ethnic Identity and Construal of Self on Whistleblowing Judgments in a multi-ethnic country: the case of kenya. *Macquarie University*. Obtenido de Retrieved from <http://hdl.handle.net/1959.14/1110929>

Ministerio de Hacienda y Crédito Público, & Ministerio de Comercio Industria y Turismo. (2015). Decreto 302 de 2015. Obtenido de Retrieved from 50

[http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/decretos/2015/Decretos2015/DECRETO 302 DEL 20 DE FEBRERO DE 2015.p](http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/decretos/2015/Decretos2015/DECRETO%20302%20DEL%2020%20DE%20FEBRERO%20DE%202015.p)

Montgomery, D. D., Beasley, M. S., Menelaides, S., & Palmrose, Z.-V. (2002). Auditors' new procedures for detecting fraud; ED's proposed changes address fraudulent financial statements. *Journal of Accountancy*, VO - 193, 193(5), 63. Obtenido de Retrieved from <http://ezproxy.unal.edu.co/login?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsglt&AN=edsgcl.85677943&lang=es&site=eds-live>

Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *American Accounting Association*, 28(2), 1-34. doi:10.2308/aud.2009.28.2.1

Payne, E. A., & Ramsay, R. J. (2005a). Fraud risk assessments and auditors' professional skepticism. *Managerial Auditing Journal*, 20(3), 321–330. Obtenido de <https://doi.org/10.1108/02686900510585636>

Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2012). Auditors' Professional Skepticism: Neutrality Versus Presumptive Doubt. *SSRN Electronic Journal*, 31(3). doi:<https://doi.org/10.2139/ssrn.2162947>

Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2014). Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt. *Contemporary Accounting Research*, 639–657. doi:<https://doi.org/10.1111/1911-3846.12052>

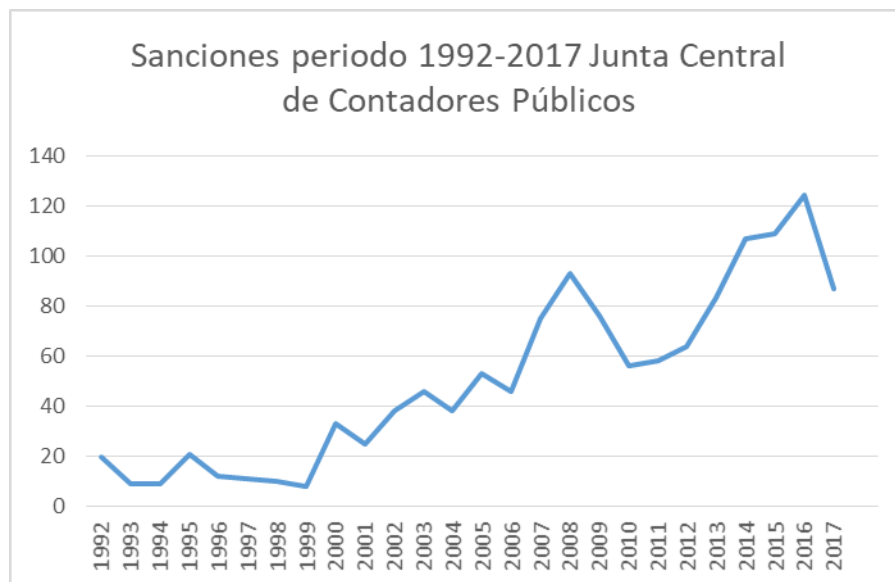
Rahman, Z., & Schwarz, L. (2003). Report On The Observance Of Standards And Codes (ROSC) Colombia: Accounting And Auditing. Obtenido de Retrieved from https://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_col.pdf

Ray, T. (2015). Auditors Still Challenged by Professional Recommendations for Firms, Standards Setters, and Regulators. . *The CPA Journal*, 7.

- Shafer, W. E., Morris, R. E., & Ketchand, A. A. (1999). The effects of formal sanctions on auditor independence. *Auditing, 18(SUPPL.)*, 68–101.
- Shaub, M. K., & Lawrence, J. E. (1999). Differences in auditors' professional skepticism across career levels in the firm. *Accounting Behavioral Research*, 61–83.
- Stevens, E., Moroney, R., & Webster, J. (2018). *How do task allocation choices effect professional skepticism?*
- The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) . (2014). *A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality*. IAASB.
- Waller , S. S. (1999). The Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment. . *The Accounting Review*, 74(2), 217–224.

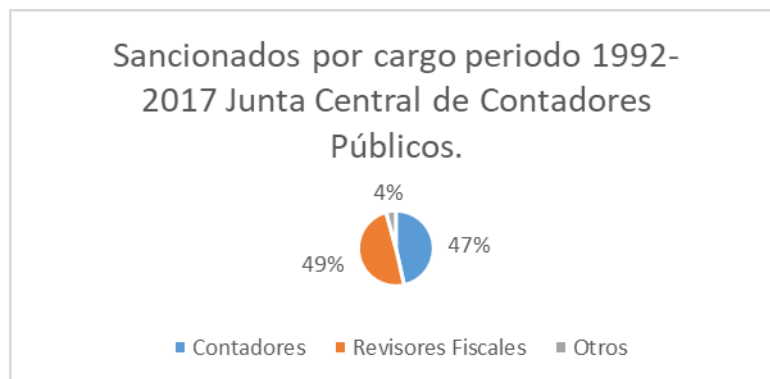
13. Anexos

Gráfica 1 - Contadores sancionados



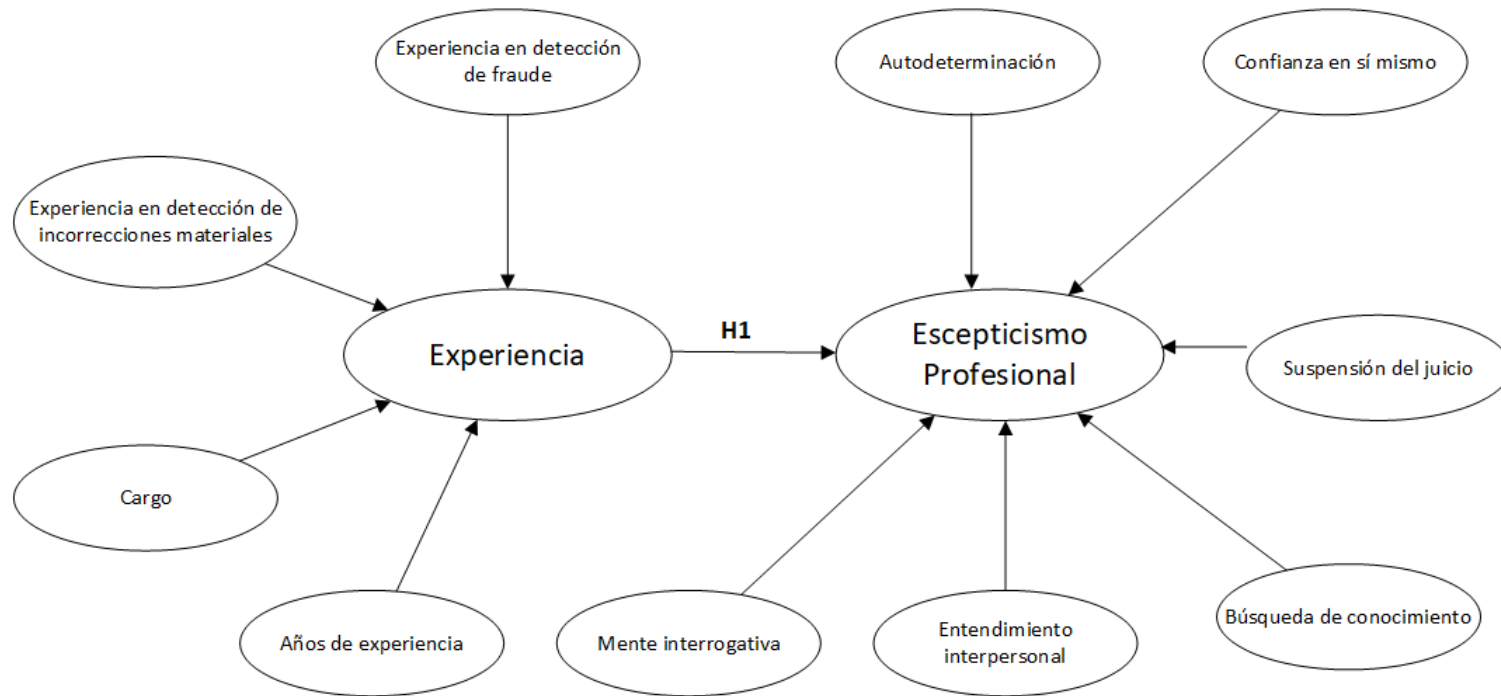
Fuente: Junta Central de Contadores

Gráfica 2 - Cargo de los Contadores Sancionados



Fuente: Junta Central de Contadores

Gráfica 3 – Gráfica de variables



Fuente: Elaboración propia

Tabla 1 - Análisis factorial exploratorio

Prueba de KMO y Bartlett			
Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adecuación de muestreo			0,622
Prueba de esfericidad de Bartlett	Aprox.		183,210
	Chi-cuadrado		
	gl		10
	Sig.		0,000

Matriz de componente^a

	Componente
	1
Años de Experiencia	0,843
Cargo	0,831
Experiencia en detección de fraude	0,619
Experiencia en detección de incorrecciones materiales	0,596
Tamaño del cliente	0,262

Método de extracción:
análisis de componentes principales.
a. 1 componentes extraídos.

Tabla 2 - Análisis factorial confirmatorio

Prueba de KMO y Bartlett			
Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adecuación de muestreo			0,637
Prueba de esfericidad de Bartlett	Aprox.		174,167
	Chi-cuadrado		
	gl		6
	Sig.		0,000

Tabla 3 - Matriz de componente rotado

	Componente	
	1	2
Años de Experiencia	0,908	0,188
Cargo	0,907	0,200
Experiencia en detección de incorrecciones materiales	0,136	0,820
Experiencia en detección de fraude	0,207	0,765

Método de extracción: análisis de componentes principales.
 Método de rotación: Varimax con normalización Kaiser.
 a. La rotación ha convergido en 3 iteraciones.

Gráfica 4 – Gráfico de componente en espacio rotado

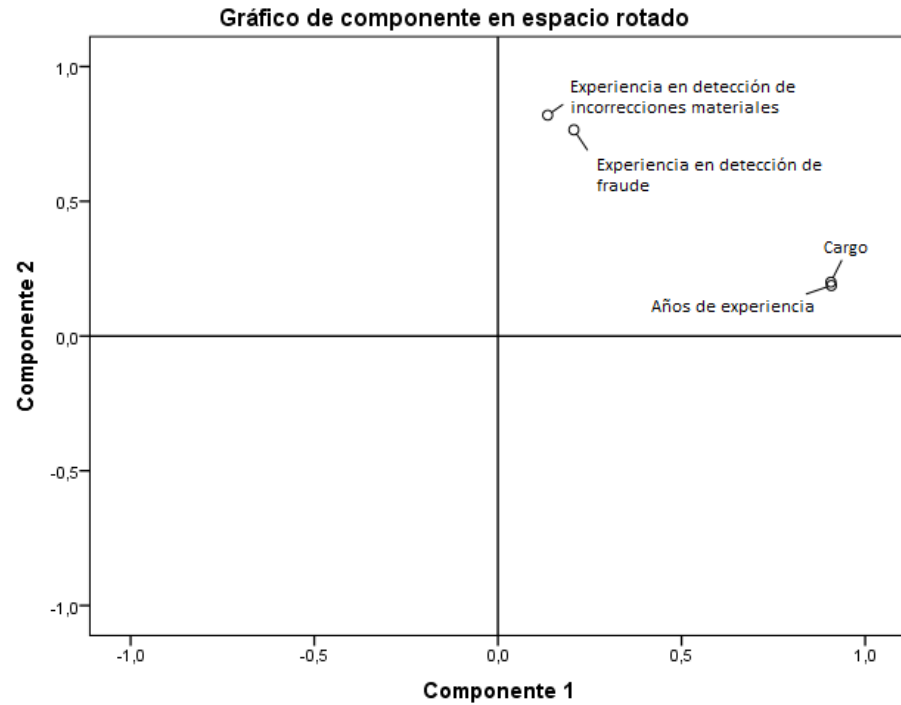


Tabla 4 - Escepticismo profesional y nivel de experiencia, Escala de Hurtt.

Nivel de experiencia	Escepticismo Profesional – Escala de Hurtt						
	Autodeterminación	Confianza en sí mismo	Suspensión de juicio	Búsqueda de conocimiento	Entendimiento interpersonal	Mente interrogativa	Puntaje total
Bajo	70,61	59,57	53,18	39,70	64,46	55,49	57,14
Medio	72,39	55,42	55,77	41,71	64,33	54,06	57,48
Alto	75,77	49,81	47,22	40,43	57,59	61,11	55,12
Promedio total	71,85	56,92	53,57	40,56	63,68	55,52	57,07

Nivel de experiencia	Mínimo	Máximo
Bajo	36,67	76,11
Medio	37,22	78,89
Alto	41,11	71,11
Extremos totales	36,67	78,89

Tabla 5 - Escepticismo profesional y nivel de experiencia, escenario 1

Nivel de experiencia	Escepticismo Profesional – Escenario 1						
	Autodeterminación	Confianza en sí mismo	Suspensión de juicio	Búsqueda de conocimiento	Entendimiento interpersonal	Mente interrogativa	Puntaje total
Bajo	63,46	58,64	44,19	69,93	62,62	67,11	60,99
Medio	63,33	58,64	33,69	70,36	61,51	66,31	58,97
Alto	57,94	61,90	33,33	71,43	66,27	63,89	59,13
Promedio total	62,82	58,98	38,93	70,26	62,57	66,46	60,00

Nivel de experiencia	Mínimo	Máximo
Bajo	20,24	84,52
Medio	46,43	82,14
Alto	35,71	92,86
Extremos totales	20,24	92,86

Tabla 6 - Escepticismo profesional y nivel de experiencia, escenario 2

Nivel de experiencia	Escepticismo Profesional – Escenario 2						
	Autodeterminación	Confianza en sí mismo	Suspensión de juicio	Búsqueda de conocimiento	Entendimiento interpersonal	Mente interrogativa	Puntaje total
Bajo	63,12	60,22	23,34	72,51	65,53	69,02	58,96
Medio	60,77	61,51	20,04	70,04	61,73	70,36	57,41
Alto	62,70	59,92	16,27	68,65	65,87	64,29	56,28
Promedio total	62,16	60,69	21,30	71,14	64,08	69,05	58,07

Nivel de experiencia	Mínimo	Máximo
Bajo	42,86	79,76
Medio	42,86	76,19
Alto	41,67	84,52
Extremos totales	41,67	84,52

Anexo – Instrumento de investigación

Ver archivo adjunto.