

PREGUNTAS Y RESPUESTAS

IAASB<sup>®</sup>

*Preguntas y respuestas del personal del IAASB*

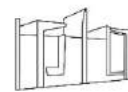
---

## El Escepticismo Profesional en la Auditoría de Estados Financieros



International  
Federation  
of Accountants<sup>®</sup>

Traducido por:



**Audidores**

## EL ESCEPTICISMO PROFESIONAL EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

### *Prólogo del presidente del IAASB*

El público otorga valor a la auditoría independiente de estados financieros porque aumenta el grado de confianza en dichos estados de los usuarios a quienes se dirige el informe. Una auditoría de alta calidad se distingue por el ejercicio del juicio profesional por parte del auditor y sobre todo por una mentalidad que incluye el escepticismo profesional durante la planificación y realización de la auditoría.

La necesidad de escepticismo profesional en una auditoría no puede exagerarse. El escepticismo profesional es una actitud esencial que incrementa la capacidad del auditor de identificar y responder a las condiciones que pueden indicar una posible incorrección. Incluye una evaluación crítica de la evidencia de auditoría. También significa estar alerta ante aquella evidencia que contradiga otra evidencia de auditoría o que cuestione la fiabilidad de la información obtenida de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad (RGE). Esta evaluación crítica es necesaria para que el auditor alcance conclusiones adecuadas.

Las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB (NIA) reconocen de forma explícita la importancia fundamental del escepticismo profesional. Sin embargo, adoptar y aplicar una mentalidad escéptica es una responsabilidad personal y profesional que debe ser *adoptada* por todos los auditores. Es una parte fundamental del conjunto de habilidades del auditor y está estrechamente relacionada con los conceptos fundamentales de independencia y juicio profesional del auditor y contribuye a la calidad de la auditoría.

El escepticismo profesional está también influido por las competencias y por las características personales de comportamiento, que incluyen la motivación. Por consiguiente la formación del auditor, su capacitación y su experiencia son importantes. Las propias firmas de auditoría tienen, por tanto, un papel importante en el cultivo de una mentalidad escéptica en los auditores. Ello incluye diseñar e implementar políticas y procedimientos que promuevan una cultura interna de reconocimiento de que el escepticismo es esencial en la realización de los encargos de auditoría.

La información financiera actual busca abordar información que sea más relevante para los usuarios. Como resultado, en las decisiones sobre contabilidad e informes de la dirección se ve involucrado un mayor juicio y una creciente subjetividad (por ejemplo con relación a ciertas mediciones de valor razonable). Por otra parte, muchas entidades afrontan actualmente condiciones económicas difíciles que generan retos especiales sobre la información financiera y de auditoría. Estos desarrollos aumentan la importancia del escepticismo profesional de los auditores, especialmente en áreas de la información financiera complejas o que implican un alto grado de juicio.

A raíz de la crisis financiera global de 2008 y 2009, algunos informes de inspección realizados a auditores de diversas jurisdicciones han detectado áreas como valor razonable, transacciones con partes vinculadas y evaluaciones del principio de empresa en funcionamiento sobre las que reguladores y organismos de supervisión creen que el auditor debería haber demostrado mayor escepticismo profesional. Es por lo tanto por razones de interés público por las que se enfatiza de nuevo, tanto a auditores como a otros, la importancia del papel que el escepticismo profesional ha de jugar en la auditoría de estados financieros. La publicación de Preguntas y Respuestas (P&R) del IAASB anexa ha sido desarrollada con ese objetivo.

La siguiente publicación de P&R se centra en las consideraciones incluidas en las NIA y en la norma de control de calidad de IAASB que son especialmente relevantes para el correcto conocimiento y aplicación del escepticismo profesional en una auditoría de estados financieros. Confío en que las firmas de auditoría y auditores de entidades de cualquier tamaño encontrarán útil esta P&R. También puede ser útil para los usuarios de los estados financieros, en particular para los RGE, reguladores y organismos de supervisión en sus esfuerzos de estimular y cuestionar la aplicación del escepticismo profesional en las auditorías.



Prof. Arnold Schilder,  
Presidente del IAASB

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, IAASB, [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org) desarrolla normas de auditoría y de revisión y orientaciones para su uso por todos los profesionales de la contabilidad bajo un proceso compartido de emisión de normas con la participación del Consejo de Supervisión del Interés Público (Public Interest Oversight Board, PIOB), que supervisa las actividades del IAASB, y del Grupo Consultivo de Asesoramiento del IAASB (IAASB Consultative Advisory Group), que proporciona aportaciones al interés público en el desarrollo de las normas y orientaciones.

El objetivo del IAASB es servir al interés público mediante la emisión de normas de auditoría, aseguramiento y otras normas relacionadas de alta calidad y facilitando la convergencia de las normas de auditoría y aseguramiento internacionales y nacionales, mejorando de esta forma la calidad y la consistencia de la práctica en todo el mundo y fortaleciendo la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento a nivel global.

-----

Las estructuras y procesos que dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

La misión de la Federación Internacional de Contadores IFAC es servir al interés público mediante la contribución al desarrollo, la adopción e implementación de normas internacionales y guías internacionales de alta calidad; la contribución al desarrollo de firmas de auditoría y de organizaciones profesionales de contabilidad sólidas así como de prácticas de alta calidad por parte de los profesionales de la contabilidad; promoviendo el valor de los profesionales de la contabilidad mundialmente y manifestándose sobre temas de interés público para los que la experiencia de la profesión de contabilidad es más relevante.

Las Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento, Normas Internacionales de Encargos de Revisión, Normas Internacionales de Servicios Relacionados, Normas Internacionales de Control de Calidad, Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría, Borradores en Fase de Consulta, Documentos de Consulta, y otras publicaciones del IAASB son publicadas por IFAC, y sujetas a derechos de autor.

Ni el IAASB ni la IFAC aceptan responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a nadie que actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, si dicha pérdida es debida a negligencia u otra causa.

El logo de IAASB, 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'IAASB', 'International Standard on Auditing', 'ISA', 'International Standard on Assurance Engagements', 'ISAE', 'International Standards on Review Engagements', 'ISRE', 'International Standards on Related Services', 'ISRS', 'International Standards on Quality Control', 'NICC', 'International Auditing Practice Note', 'IAPN' el logo de IFAC, 'International Federation of Accountants', e 'IFAC' son marcas comerciales y de servicio de IFAC.

Copyright © febrero de 2012 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Se concede permiso para realizar copias de este documento siempre y cuando en cada copia se incluya el siguiente crédito: *Copyright © febrero de 2012 por la Federación Internacional de Contadores IFAC. Todos los derechos reservados. Usado con permiso de IFAC. Se concede permiso para realizar copias de este trabajo con el fin de alcanzar su máxima difusión.*

Esta publicación de “*Preguntas y Respuestas (P&R) del personal del IAASB: El escepticismo profesional en la auditoría de estados financieros*” publicado por IFAC en 2012 en lengua inglesa, ha sido traducido al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en junio de 2015 y se reproduce con el permiso de IFAC. La IFAC no asume responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por cualquier acción que pudiera surgir de la misma. El texto aprobado de *Preguntas y Respuestas (P&R) del personal del IAASB: El escepticismo profesional en la auditoría de los estados financieros* es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa.

Texto en inglés de *Preguntas y Respuestas (P&R) Escepticismo profesional en la auditoría de estados financieros* © febrero de 2012 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español de *Preguntas y Respuestas (P&R) Escepticismo profesional en la auditoría de estados financieros* © junio de 2015 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: IAASB Staff Questions and Answers – Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements

Esta publicación de Preguntas y Respuestas (P&R) ha sido desarrollada por el personal del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). Esta publicación no modifica o sustituye a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) o la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1<sup>1</sup> cuyos textos por sí mismos son obligatorios. La lectura de esta publicación de P&R no sustituye la lectura de las normas. Esta publicación de P&R no pretende ser exhaustiva<sup>2</sup> y cualquier referencia debe hacerse siempre a las propias NIA. Esta publicación no constituye un pronunciamiento obligatorio u oficial del IAASB.

## PREGUNTAS Y RESPUESTAS

### P1 *¿Qué es el escepticismo profesional?*

Las NIA definen el escepticismo profesional como "una actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría"<sup>3</sup>. Explícitamente requieren que el auditor planifique y ejecute la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales<sup>4</sup>.

Al igual que otros conceptos fundamentales para la auditoría, es difícil encontrar una única definición que recoja completamente el significado de escepticismo profesional. Además no existe una única vía para demostrar escepticismo profesional. Sin embargo, la definición incluida en las NIA describe elementos importantes que ayudan a entender qué significa escepticismo profesional.

Como actitud, el escepticismo profesional es fundamentalmente una "actitud mental" Una actitud mental escéptica lleva al auditor a adoptar un enfoque inquisitivo al considerar la información y al formar conclusiones. En este sentido, el escepticismo profesional está intrínsecamente ligado a los principios éticos de objetividad e independencia del auditor.<sup>5</sup> La independencia del auditor mejora su capacidad de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional.<sup>6</sup>

El escepticismo profesional también incluye prestar especial atención a, por ejemplo, la evidencia de auditoría que contradiga otra evidencia de auditoría obtenida, o a información que cuestione la fiabilidad de documentos o a respuestas a las indagaciones que se vayan a utilizar como evidencia

---

<sup>1</sup> NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

<sup>2</sup> Si bien se ponen en relieve ciertos requerimientos incluidos en las NIA o en la NICC 1, esta publicación no reproduce todas las disposiciones de las NIA y de la NICC 1 pertinentes a la responsabilidad del auditor de planificar y llevar a cabo una auditoría con escepticismo profesional.

<sup>3</sup> NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 13 (l)

<sup>4</sup> NIA 200, apartado 15.

<sup>5</sup> El Código de Ética para profesionales de la contabilidad de IESBA (Código de ética de IESBA) en su apartado 290.6 explica que la independencia comprende tanto la actitud mental independiente como la independencia aparente. Con relación a la actitud mental independiente es la actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que un individuo actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.

<sup>6</sup> NIA 200, apartado A1

de auditoría. Además incluye prestar una especial atención a condiciones que pueden indicar un posible fraude y a circunstancias que sugieran la necesidad de realizar procedimientos de auditoría adicionales a los requeridos por las NIA.<sup>7</sup>

El escepticismo profesional también incluye una evaluación crítica de la evidencia de auditoría la cual comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Aplicar el escepticismo profesional en este sentido, significa cuestionar y considerar la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida teniendo en cuenta las circunstancias; por ejemplo, en el caso en que existan factores de riesgo de fraude y se disponga de un solo documento, susceptible de fraude por su naturaleza, como única evidencia justificativa de un importe material en los estados financieros.<sup>8</sup> En caso de duda sobre la fiabilidad de la información o si existen indicios de un posible fraude, las NIA requieren que el auditor investigue con más detalle y determine las modificaciones o los procedimientos de auditoría adicionales necesarios para resolver la cuestión.<sup>9</sup> La dificultad, el tiempo o el coste que ello implique no son un fundamento válido para que el auditor omita un procedimiento de auditoría para el que no existan procedimientos alternativos, o para que se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente.<sup>10</sup>

Si bien no puede esperarse que el auditor no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad (RGE), la convicción de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad son honestos e íntegros no exime al auditor de la necesidad de mantener un escepticismo profesional ni le permite conformarse con evidencia de auditoría que no sea convincente para la obtención de una seguridad razonable.<sup>11</sup>

## **P2. ¿Por qué es importante el escepticismo profesional en la auditoría de estados financieros?**

El escepticismo profesional juega un papel de importancia fundamental en la auditoría y forma parte integrante del conjunto de habilidades del auditor.<sup>12</sup> El escepticismo profesional está estrechamente interrelacionado con el juicio profesional.<sup>13</sup> Ambos son esenciales para la realización correcta de una auditoría y constituyen aportaciones clave a la *calidad de la auditoría*. El escepticismo profesional

---

<sup>7</sup> NIA 200, apartado A18.

<sup>8</sup> NIA 200, apartado A20

<sup>9</sup> NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 13 y la NIA 500 *Evidencia de auditoría* apartado 11

<sup>10</sup> NIA 200, apartado A48.

<sup>11</sup> NIA 200, apartado A22

<sup>12</sup> La Norma Internacional de Formación 8 del Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría *Requisitos de competencia que deben reunir los auditores profesionales* en su párrafo 42, específicamente exige que los requisitos de habilidades en programas de formación y desarrollo para los auditores profesionales deben incluir, entre otras materias, el desarrollo de habilidades personales a un nivel avanzado en un entorno de auditoría. Estas habilidades incluyen aplicar las normas y guías de auditoría pertinentes, evaluar la aplicación de las normas de información financiera pertinentes, demostrar capacidad para la indagación, el pensamiento lógico abstracto y el análisis crítico; demostrar escepticismo profesional y soportar y resolver conflictos.

<sup>13</sup> La NIA 200 en su apartado 13 (k) define el juicio profesional como "la aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría."

proporciona la aplicación adecuada del ejercicio profesional por parte del auditor, especialmente con relación a la toma de decisiones acerca de, por ejemplo:

- La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que deben aplicarse.
- Si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las NIA.
- La evaluación de los juicios de la dirección en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la entidad.
- Las conclusiones basadas en la evidencia de auditoría obtenida, por ejemplo, al valorar la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la dirección al preparar los estados financieros.<sup>14</sup>

La aplicación del escepticismo profesional contribuye a mejorar la eficacia de un procedimiento de auditoría y de su aplicación y reduce la posibilidad de que el auditor pueda elegir un procedimiento de auditoría inadecuado, aplicar incorrectamente un procedimiento de auditoría adecuado o malinterpretar los resultados de la auditoría.<sup>15</sup>

**P3. ¿Qué pueden hacer las firmas de auditoría y los auditores para incrementar la conciencia de la importancia del escepticismo profesional y de su aplicación?**

El escepticismo profesional está influido por características personales de comportamiento (por ejemplo valores y actitudes éticas) así como por el grado de competencia (por ejemplo el conocimiento) de las personas que llevan a cabo la auditoría. Estos, a su vez, están influidos por la formación teórica y práctica y por la experiencia. El escepticismo profesional en el equipo del encargo también está influido por las acciones de los dirigentes de la firma de auditoría y por la cultura y entorno de negocio de esta. Las NIA y la NICC 1 incluyen requerimientos y orientaciones diseñados para ayudar a crear un entorno en las firmas y en los encargos en el cual el auditor pueda cultivar adecuadamente el escepticismo profesional.

*En el ámbito de la firma*

Los dirigentes de la firma de auditoría y el ejemplo que dan influyen de manera significativa en su cultura interna.<sup>16</sup> En consecuencia, la "actitud de la alta dirección" y el continuo refuerzo de la importancia del escepticismo profesional en los encargos de auditoría son influencias importantes en el comportamiento individual.

Algunos ejemplos de oportunidades de las firmas para crear expectativas y resaltar la importancia del escepticismo profesional son:

- Establecer políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna en la que se reconozca que la calidad en la realización de los encargos es esencial.<sup>17</sup>

---

<sup>14</sup> Véase la NIA 200, apartado A23.

<sup>15</sup> Véase la NIA 200, apartado 43

<sup>16</sup> NICC 1, apartado 4

<sup>17</sup> NICC 1, apartado 18

- Promover una cultura interna orientada hacia la calidad mediante actuaciones claras, congruentes y frecuentes y con mensajes desde todos los niveles de dirección de la firma. Estas actuaciones y mensajes pueden comunicarse, entre otros medios, a través de seminarios de formación, reuniones, diálogo formal o informal, directrices, boletines o circulares informativas. Dichas actuaciones y mensajes fomentan una cultura en la que se reconoce y recompensa el trabajo de alta calidad y pueden incluirse, por ejemplo, en la documentación interna y en el material de formación de la firma de auditoría, así como en los procedimientos de evaluación de socios y de empleados, con el objetivo de apoyar y reforzar la visión estratégica de la firma de auditoría sobre la importancia de la calidad y el modo en que, desde un punto de vista práctico, debe alcanzarse.<sup>18</sup>
- Establecer políticas y procedimientos diseñados para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que dispone de suficiente personal con la competencia, la capacidad y el compromiso con los principios de ética necesarios.<sup>19</sup> En este sentido, promover una cultura interna basada en la calidad puede alcanzarse mediante el establecimiento de políticas y procedimientos que aborden el desempeño, la evaluación, la retribución y la promoción (incluyendo sistemas de incentivos) que den el debido reconocimiento y recompensa al desarrollo y mantenimiento de la competencia.<sup>20</sup>
- Desarrollar e implementar la formación interna y los programas de formación continuada para todos los niveles del personal de la firma. Ello puede alcanzarse mediante, por ejemplo, experiencia en el trabajo, formación en el puesto de trabajo, tutoría por parte de personal de más experiencia (por ejemplo otros miembros del equipo del encargo) y formación en materia de independencia. El mantenimiento de la competencia del personal de la firma depende, en gran medida, de un nivel adecuado de desarrollo profesional continuo.<sup>21</sup>

#### *En el ámbito del encargo*

En el ámbito del encargo, al socio del encargo se le requiere asumir la responsabilidad de la calidad global de cada encargo de auditoría que le sea asignado.<sup>22</sup> Las actuaciones del socio del encargo y las comunicaciones adecuadas a los demás miembros del equipo del encargo han de resaltar que la calidad es importante en la realización de los encargos de auditoría y la importancia para la calidad de la auditoría de, por ejemplo, la facultad del equipo del encargo de auditoría de poner de manifiesto sus reservas sin temor a represalias y la emisión de informes de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias.<sup>23</sup>

Una buena oportunidad de abordar y resaltar ante el equipo del encargo la importancia de mantener el escepticismo profesional en la auditoría se da durante la discusión entre el socio del encargo y el equipo del encargo acerca del grado de exposición a incorrección material de los estados financieros de la entidad. Esta discusión incluye la aplicación del marco de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad y otorga especial énfasis a cómo y cuándo los estados

---

<sup>18</sup> Véase la NICC 1, apartado 4

<sup>19</sup> Véase la NICC 1, apartado 29

<sup>20</sup> Véase la NICC 1 apartados A5 y A23 a A28

<sup>21</sup> Véase la NICC 1 apartados 29 y A25 a A26

<sup>22</sup> NIA 220 *Control de calidad de la auditoría de estados financieros* apartado 8.

<sup>23</sup> Véase la NIA 220, apartado 43



financieros pueden estar expuestos a incorrección material debida a fraude o error incluyendo cómo puede ocurrir el fraude (dejando al margen las creencias que los miembros del equipo del encargo puedan tener de que los responsables del gobierno de la entidad (RGE) son honestos e íntegros). Esta discusión también proporciona las bases sobre las cuales los miembros del equipo del encargo comunican y comparten información que puede afectar a las valoraciones del riesgo o los procedimientos de auditoría realizados<sup>24</sup>

Algunos ejemplos de oportunidades del socio del encargo para crear expectativas y resaltar la importancia del escepticismo profesional se dan cuando se toma la responsabilidad de:

- La dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría.<sup>25</sup>
- La revisión el trabajo realizado. En este sentido, el socio del encargo, en particular, tiene mucho conocimiento y experiencia para ayudar a los miembros del equipo del encargo menos experimentados a desarrollar una mentalidad crítica e inquisitiva mediante la revisión, entre otras cuestiones, de las áreas críticas de juicio y de los riesgos significativos. Las revisiones oportunas también permiten resolver las cuestiones significativas (por ejemplo, áreas críticas de juicio, especialmente las relativas a cuestiones complejas o controvertidas detectadas en el transcurso del encargo) antes de la fecha del informe del auditor.<sup>26</sup>
- El equipo del encargo realiza las consultas adecuadas sobre cuestiones complejas o controvertidas y que las conclusiones alcanzadas con dichas consultas se han implementado.<sup>27</sup>

Si bien las actividades en el ámbito de la firma y del encargo contribuyen a la actitud mental de escepticismo profesional, es igualmente responsabilidad de cada auditor mantener la actitud de escepticismo profesional. Al igual que el juicio profesional, el escepticismo profesional necesita ser ejercido durante toda la auditoría.

Mantener el escepticismo profesional durante la auditoría permite al auditor reducir los riesgos de pasar por alto circunstancias inusuales, generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados en una auditoría o utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados.<sup>28</sup>

#### **P4. ¿En qué momento del proceso de auditoría es necesario el escepticismo profesional?**

El escepticismo profesional es aplicable y necesario durante toda la auditoría aunque no se haga referencia en cada una de las NIA.<sup>29</sup> Por ejemplo:

- Aceptación del encargo - por ejemplo cuando se consideran cuestiones como la integridad de los principales propietarios y de la dirección.<sup>30</sup>

---

<sup>24</sup> Véase la NIA 315, *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartados 10 y A14 y la NIA 240 apartado 15.

<sup>25</sup> Véase la NIA 220, apartado 15

<sup>26</sup> Véase la NIA 220, apartados 16 y A18.

<sup>27</sup> NIA 220, apartado 18.

<sup>28</sup> NIA 200, apartado A19.

<sup>29</sup> Véase la NIA 200, apartado A69.

<sup>30</sup> NIA 220, apartado A8

- Identificación y valoración del riesgo de incorrección material - por ejemplo cuando:
  - se realizan procedimientos de valoración del riesgo (incluyendo la discusión del equipo del encargo acerca de la exposición de los estados financieros de la entidad a incorrección material tal y como se analiza en la pregunta 3);
  - se revisan las valoraciones del riesgo de incorrección material y, en consecuencia, se modifican los procedimientos de auditoría posteriores planificados, según corresponda, por ejemplo, como resultado de nueva información incongruente con la evidencia de auditoría sobre la cual el auditor basó inicialmente su valoración o prestando especial atención a los cambios en las circunstancias, información nueva o cambios en el conocimiento del auditor sobre la entidad y sus operaciones como resultado de la realización de procedimientos de auditoría posteriores.<sup>31</sup>
- Se diseña la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material y se evalúa la evidencia de auditoría,- por ejemplo cuando:
  - Se considera, en áreas de mayores riesgos valorados, la necesidad incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.<sup>32</sup>
  - Se diseñan y aplican procedimientos analíticos sustantivos, incluyendo la evaluación de la fiabilidad de los datos a partir de los que el auditor desarrolla sus expectativas y la identificación e investigación de las fluctuaciones o relaciones incongruentes con otra información relevante o que difiere de los valores esperados en un importe significativo.<sup>33</sup> Las expectativas del auditor tienen un importante papel para evaluar los resultados de los procedimientos analíticos y contrastar las explicaciones de la dirección sobre las desviaciones respecto a los resultados previstos.
  - Se abordan circunstancias como aquellas que se dan cuando la dirección se niega a que al auditor envíe una solicitud de confirmación.<sup>34</sup>
- Se forma una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable - por ejemplo cuando:
  - Se concluye acerca de si se ha obtenido seguridad razonable y evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar dicha conclusión.<sup>35</sup>

---

<sup>31</sup> Véase la NIA 315 apartado 31 y la NIA 320 *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de una auditoría* apartados 12 y A13

<sup>32</sup> NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartados 7 y A189

<sup>33</sup> Véase la NIA 520 *Procedimientos analíticos*, apartados 5 y 7.

<sup>34</sup> Véase la NIA 505, *Confirmaciones externas* apartado 8.

<sup>35</sup> Véase también NIA 700 *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 11.

- Se consideran las implicaciones para la opinión cuando el auditor no puede obtener la evidencia de auditoría necesaria<sup>36</sup>
- Se evalúa si los estados financieros que han sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel logran la presentación fiel teniendo en cuenta tanto: (i) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros y (ii) si los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, presentan las transacciones y hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel.<sup>37</sup>

**P5. ¿Cómo se relaciona el escepticismo profesional con las responsabilidades del auditor respecto al fraude?**

Debido a las características del fraude, incluyendo el hecho de que el fraude puede incluir esquemas sofisticados y organizados cuidadosamente para ocultarlo o puede conllevar colusión, el escepticismo profesional del auditor es especialmente importante al considerar el riesgo de incorrección material debido a fraude

La NIA 240 pone un especial énfasis en el escepticismo profesional. Entre otras cuestiones, la NIA 240 incluye requerimientos que abordan específicamente la necesidad de mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo que, a pesar de la experiencia previa del auditor sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los RGE, es posible que exista una incorrección material debida a fraude.<sup>38</sup> También requiere que el auditor lleve a cabo investigaciones detalladas cuando las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a considerar que un documento podría no ser auténtico o que los términos de un documento se han modificado pero este hecho no se ha revelado al auditor.<sup>39</sup>

La NIA 240 indica que mantener el escepticismo profesional en una auditoría requiere cuestionarse continuamente si la información y la evidencia de auditoría obtenidas por el auditor indican que puede existir una incorrección material debida a fraude. Esto incluye tener en cuenta la fiabilidad de la información que va a utilizarse como evidencia de auditoría y los controles ejercidos sobre su preparación y mantenimiento, cuando sean relevantes.<sup>40</sup> La NIA 240 también reconoce el hecho de que los procedimientos de auditoría diseñados para detectar errores pueden no ser eficaces para detectar el fraude. En consecuencia, los requerimientos de la NIA 240 se han diseñado para facilitar al auditor la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como el diseño de procedimientos posteriores.<sup>41</sup>

En algunos casos las NIA requieren que el auditor realice presunciones acerca del riesgo de fraude, la valoración del riesgo de incorrección material o que especifique procedimientos a realizar. Lo hacen reconociendo la importancia del escepticismo profesional en áreas en las que se ha demostrado una mayor probabilidad de incorrección incluyendo la incorrección debida al fraude. Por ejemplo la presunción de que existe riesgo de fraude en el reconocimiento de los ingresos<sup>42</sup>, el

---

<sup>36</sup> NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar* apartado A124

<sup>37</sup> Véase la NIA 700, apartado 14

<sup>38</sup> NIA 240, apartado 12.

<sup>39</sup> NIA 240, apartado 13.

<sup>40</sup> NIA 240, apartado A7.

<sup>41</sup> NIA 240, apartado 8.

<sup>42</sup> Véase la NIA 240, apartados 26-27.

tratamiento de los riesgos de elusión por parte de la dirección como riesgo de incorrección material debida a fraude y por consiguiente como riesgo significativo<sup>43</sup> y procedimientos requeridos sobre la revisión de las estimaciones contables en busca de por sesgos.<sup>44</sup>

La determinación de respuestas de carácter global para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, generalmente, incluye considerar el modo en que la realización de la auditoría en su conjunto puede reflejar un escepticismo profesional acentuado. La NIA 240, por ejemplo, incluye ejemplos específicos de cómo la realización de la auditoría podría reflejar un mayor escepticismo profesional como:

- Una mayor sensibilidad al seleccionar la naturaleza y extensión de la documentación de la entidad a examinar como soporte de transacciones materiales.
- Un mayor reconocimiento de la necesidad de corroborar las explicaciones o las manifestaciones de la dirección sobre cuestiones materiales.<sup>45</sup>

Las NIA indican que el riesgo de que el auditor no detecte una incorrección material debida a fraude cometido por la dirección es mayor que en el caso de fraude cometido por empleados, porque la dirección normalmente ocupa una posición que le permite, directa o indirectamente, manipular los registros contables, proporcionar información financiera fraudulenta o eludir los procedimientos de control diseñados para prevenir que otros empleados cometan fraudes de ese tipo.<sup>46</sup> En este sentido las NIA:

- Indican que al evaluar las respuestas de la dirección a sus indagaciones con una actitud de escepticismo profesional, el auditor puede necesitar incluir la corroboración de las respuestas a sus indagaciones con otra información.<sup>47</sup>
- Cuando las respuestas a las indagaciones ante la dirección o ante los RGE sean incongruentes, requiere al auditor investigar dichas incongruencias.<sup>48</sup>
- Si se descubre una incorrección que sea o pueda ser el resultado de un fraude y que implica a la dirección (en particular a los miembros de la alta dirección) o si las circunstancias o condiciones existentes indican la implicación de empleados, la dirección o terceros, se requiere que el auditor vuelva a evaluar su anterior valoración de los riesgos de incorrección material debidos a fraude, el consiguiente impacto en la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría y la fiabilidad de la evidencia previamente obtenida.<sup>49</sup>

**P6. Además del fraude, ¿existen otros aspectos de la auditoría en los que el escepticismo profesional pueda ser de especial importancia?**

El escepticismo profesional es importante y necesario durante todo el proceso de la auditoría. El escepticismo profesional del auditor es particularmente importante al abordar áreas de la auditoría más complejas, significativas o que implican un alto grado de juicio profesional, como por ejemplo:

---

<sup>43</sup> Véase la NIA 240, apartado 31.

<sup>44</sup> Véase la NIA 240, apartado 32(b).

<sup>45</sup> NIA 240, apartado A33.

<sup>46</sup> NIA 240, apartado 7.

<sup>47</sup> NIA 240, apartado A17

<sup>48</sup> NIA 240, apartado 14.

<sup>49</sup> Véase la NIA 240, apartados 35-36.

- Estimaciones contables, incluyendo estimaciones de valor razonable e información relacionada a revelar relacionada. Por ejemplo cuando:
  - Se evalúa la razonabilidad de hipótesis significativas utilizadas por la dirección para las estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos<sup>50</sup>
  - Se determina si cambios en las estimaciones contables o en el método para realizarlas con respecto al periodo anterior son adecuados en las circunstancias.<sup>51</sup>
  - Se revisan los juicios y las decisiones adoptados por la dirección al realizar las estimaciones contables con la finalidad de identificar si existen indicadores de posible sesgo de la dirección.<sup>52</sup>
- Empresa en funcionamiento - por ejemplo al evaluar de los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa al principio de empresa en funcionamiento, sobre si es probable que el resultado de dichos planes mejore la situación y si los planes de la dirección son factibles teniendo en cuenta las circunstancias.<sup>53</sup> La publicación de IAASB de 2011 *Economic Conditions Continue to Challenge Preparers and Auditors Alike; Focus Must Include Going Concern Assumption and Adequacy of Disclosures* resalta la importancia del escepticismo y del juicio profesionales al evaluar la información revelada en los estados financieros y sus implicaciones en el informe de auditoría cuando existe una incertidumbre material relativa a acontecimientos o condiciones que puedan generar una duda en la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento También se hace referencia a la nota de alerta del personal de IAASB de 2009 *Audit Considerations in Respect of Going Concern in the Current Economic Environment* que resalta cuestiones aplicables a la consideración de la hipótesis de empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros.
- Relaciones y transacciones con partes vinculadas - por ejemplo, al seguir prestando atención especial durante la auditoría a la información que puede indicar relaciones o transacciones con partes vinculadas no identificadas previamente <sup>54</sup> y en el contexto de las transacciones significativas identificadas ajenas al curso normal del negocio, al evaluar si el fundamento empresarial de las transacciones (o su ausencia) indica que pueden haberse realizado con el fin de proporcionar información financiera fraudulenta, o de ocultar una apropiación indebida de activos o a fiabilidad de las solicitudes de confirmación externa.<sup>55</sup>
- Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias - por ejemplo, al mantener una especial atención a la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados puedan alertarle de casos de incumplimiento identificados o de la existencia de indicios de un incumplimiento que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros o que tengan un efecto fundamental en las operaciones de la entidad que pueda provocar el cese

---

<sup>50</sup> Véase la NIA 540, apartado 15.

<sup>51</sup> Véase la NIA 540, apartado 12.

<sup>52</sup> NIA 540, apartado 21.

<sup>53</sup> NIA 570, apartado 16(b).

<sup>54</sup> NIA 550, *Partes vinculadas* apartados 10-11 y 15.

<sup>55</sup> Véase la NIA 550, apartados 16 y A18.

de sus operaciones o que cuestione su continuidad como empresa en funcionamiento.<sup>56</sup> Ello también puede ser aplicable en el contexto de una auditoría de grupo, por ejemplo, debido a las prácticas empresariales y culturas de las diferentes jurisdicciones.<sup>57</sup>

Otro ejemplo en el que el escepticismo profesional es especialmente importante es con relación a la auditoría de transacciones inusuales o altamente complejas. La publicación del personal de IAASB *Auditor Considerations Regarding Significant Unusual or Highly Complex Transactions* resalta aquellas consideraciones incluidas en las NIA que son aplicables a la auditoría de estas transacciones, indicando que su naturaleza puede dar lugar a riesgos de incorrección material de los estados financieros y que, en consecuencia, pueden merecer una especial atención por parte de los auditores

Adicionalmente, con relación a la auditoría de instrumentos financieros se advierte de la Nota Internacional de Prácticas de Auditoría del IAASB (NIPA) 1000 recientemente publicada.<sup>58</sup> Entre otras cuestiones la NIPA vuelve a poner énfasis en la importancia del escepticismo profesional, en particular con relación a los riesgos y consecuencias del sesgo de la dirección.<sup>59</sup>

#### **P7. ¿Cómo se puede evidenciar la aplicación del escepticismo profesional?**

El escepticismo profesional a menudo se demuestra en las distintas discusiones que mantiene el auditor en el transcurso de una auditoría. Por ejemplo las comunicaciones del auditor con los RGE incluyen, en su caso, los motivos por los que el auditor considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad;<sup>60</sup>

Sin embargo la documentación de la auditoría sigue siendo esencial para evidenciar el escepticismo profesional ya que proporciona evidencia de que la auditoría fue planificada y ejecutada de conformidad con las NIA y los requerimientos de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.<sup>61</sup> Las NIA requieren que el auditor prepare documentación de auditoría suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de, entre otras: las decisiones significativas tomadas durante la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones.<sup>62</sup>

Las NIA también requieren al auditor documentar las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la dirección, con los RGE y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones.<sup>63</sup> Esta documentación ayuda al auditor a demostrar lo significativo de los juicios aplicados y las cuestiones

---

<sup>56</sup> NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados 14,15 y A9.

<sup>57</sup> NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartados 19 y 20.

<sup>58</sup> NIPA 1000. *Consideraciones especiales de la auditoría de instrumentos financieros*.

<sup>59</sup> NIA 1000, apartado 71

<sup>60</sup> NIA 260, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16.

<sup>61</sup> NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 5.

<sup>62</sup> Véase la NIA 230, apartado 8.

<sup>63</sup> Véase la NIA 230, apartado 10.

clave de la auditoría abordadas y cómo ha evaluado si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Ejemplos de circunstancias en las cuales es importante preparar documentación de auditoría por lo significativo de las cuestiones y juicios aplicados:

- Decisiones significativas que se hayan tomado durante la discusión mantenida entre los miembros del equipo del encargo en relación con la probabilidad de incorrección material en los estados financieros debida a fraude; y comunicaciones sobre fraude a la dirección, los RGE y otros.<sup>64</sup>
- Incumplimientos identificados o indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y los resultados de las discusiones con la dirección y, cuando proceda, con los RGE, así como con partes ajenas a la entidad.<sup>65</sup>
- La base para las conclusiones alcanzadas por el auditor sobre la razonabilidad de las estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, así como de la correspondiente información revelada; y cualquier indicador de un posible sesgo de la dirección.<sup>66</sup>
- Información identificada, incongruente con la conclusión final del auditor sobre una cuestión significativa, incluyendo cómo se trató dicha incongruencia.<sup>67</sup>
- La base para las conclusiones del auditor sobre la razonabilidad que implican juicios subjetivos.
- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la autenticidad de un documento cuando se ha llevado a cabo una investigación adicional (tal como la correcta utilización de un experto o de procedimientos de confirmación) como consecuencia de condiciones identificadas durante la realización de la auditoría que llevaron al auditor a considerar que el documento podía no ser auténtico.<sup>68</sup>

Dado que el escepticismo profesional es una actitud mental, en ocasiones, es difícil que la documentación del auditor refleje completamente cómo éste ha aplicado el escepticismo profesional durante la auditoría. Las NIA indican que no existe una única manera de documentar el escepticismo profesional del auditor. Sin embargo, la documentación de auditoría puede proporcionar evidencia del escepticismo profesional mostrado por el auditor de conformidad con las NIA. Dicha evidencia puede incluir procedimientos específicos aplicados para corroborar las respuestas de la dirección a las indagaciones del auditor.<sup>69</sup>

---

<sup>64</sup> NIA 240, apartados 44 (a) y 46.

<sup>65</sup> NIA 250, apartado 29.

<sup>66</sup> NIA 540, apartado 23.

<sup>67</sup> NIA 230, apartado 11.

<sup>68</sup> Véase la NIA 230, apartado A10.

<sup>69</sup> NIA 230, apartado A7.

**P8. ¿Tienen los reguladores, organismos de supervisión de las firmas de auditoría y los responsables del gobierno de la entidad, algún papel de apoyo al comportamiento escéptico de los auditores?**

Las NIA no establecen requerimientos para reguladores u organismos de supervisión de las firmas de auditoría ni para los RGE. Sin embargo, y debido al papel crucial que estos grupos de interés tienen en alcanzar la calidad de la auditoría<sup>70</sup> están en una posición que les permite desafiar a los auditores a ser escépticos a través de una comunicación recíproca y una supervisión eficaz e inspección de las auditorías.

Una comunicación recíproca adecuada entre el auditor y los RGE es una parte esencial del proceso de auditoría. Las NIA requieren que el auditor comunique ciertas cuestiones sobre la auditoría, incluyendo el alcance y momento de realización de la auditoría así como los hallazgos significativos y las dificultades encontradas en el transcurso de la auditoría. Por ejemplo se requiere comunicar la opinión del auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros.<sup>71</sup> Un diálogo sólido entre el auditor y los RGE sobre las áreas cuya valoración de riesgo de incorrección material es mayor, en particular las estimaciones contables críticas, y la respuesta del auditor a dichos riesgos valorados, pueden proporcionar a los RGE la oportunidad de cuestionar cómo ha aplicado el auditor el escepticismo profesional en el enfoque de esas áreas.

Los RGE están en una posición que les permite influir y estimular el escepticismo del auditor al proporcionar información de retorno sobre cuestiones importantes de la auditoría. Por ejemplo, al recibir comunicaciones acerca el alcance y momento de realización de la auditoría, los RGE pueden:

- discutir las cuestiones de riesgo y el concepto de materialidad con el auditor;
- identificar áreas en las cuales pueden solicitar al auditor que realice procedimientos adicionales y
- facilitar al auditor una mejor comprensión de la entidad y su entorno.<sup>72</sup>

Mediante el seguimiento y las inspecciones, los organismos de supervisión también pueden facilitar un diálogo eficaz que contribuya a que el auditor se centre en la importancia del escepticismo profesional y en cómo se puede aplicar adecuadamente en la auditoría de estados financieros. La documentación del auditor es especialmente importante en tanto en cuanto sirve, entre otros, al propósito de permitir la realización de inspecciones externas de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias u otras aplicables.<sup>73</sup>

A menudo, a los auditores se les requiere comunicarse directamente con los reguladores o supervisores prudenciales además de con los RGE.<sup>74</sup> Incluso en ausencia de un requerimiento, en

---

<sup>70</sup> La publicación de IAASB *Audit Quality, An IAASB Perspective* analiza las numerosas influencias importantes que contribuyen a la calidad de la auditoría y los papeles que el auditor externo y otros juegan en lograr una información financiera de calidad.

<sup>71</sup> Véase la NIA 260 que en su apartado 16 (a) indica que, en su caso, el auditor explicará a los RGE por qué considera que una práctica contable significativa, que es aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad.

<sup>72</sup> Véase la NIA 260, apartado A11

<sup>73</sup> Véase la NIA 230, apartado 3

<sup>74</sup> Por ejemplo, la NIA 250 requiere al auditor determinar si existe una responsabilidad de informar acerca de incumplimientos confirmados o indicios de incumplimientos de disposiciones legales y reglamentarias a terceros fuera de la entidad. Si el auditor identifica un fraude, o tiene indicios de que lo haya, la NIA 240 requiere que determine si tiene la responsabilidad de informar



circunstancias excepcionales, el auditor puede juzgar necesario comunicar ciertas cuestiones a los reguladores o supervisores prudenciales. Sin embargo, la obligación profesional del auditor de mantener la confidencialidad de la información del cliente puede excluir esa comunicación. En consecuencia, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma de proceder adecuada.

Pueden darse también situaciones para las que la comunicación con los reguladores o supervisores prudenciales sea útil durante la auditoría. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los reguladores bancarios buscan la cooperación del auditor para compartir información acerca de la operativa y aplicación de controles sobre actividades con instrumentos financieros, cuestiones relativas a la valoración de los instrumentos financieros en mercados inactivos y cumplimiento de disposiciones reglamentarias. Esta coordinación puede ser útil al auditor para identificar riesgos de incorrección material<sup>75</sup> También proporciona una oportunidad para mantener un diálogo constructivo entre el auditor y los reguladores acerca de temas relativos a la correcta aplicación del escepticismo profesional.

## Contactos clave

James Gunn, IAASB Technical Director ([jamesgunn@iaasb.org](mailto:jamesgunn@iaasb.org))

Diane Jules, IAASB Technical Manager ([dianejules@iaasb.org](mailto:dianejules@iaasb.org))

---

de ello a un tercero ajeno a la entidad. Aunque es posible que el deber del auditor de mantener la confidencialidad de la información de su cliente le impida hacerlo, en algunas circunstancias la responsabilidad legal del auditor puede prevalecer sobre el deber de confidencialidad. Pueden existir requerimientos relativos a comunicaciones del auditor al supervisor bancario y a otros en muchos países tanto en disposiciones legales, requerimientos de los supervisores o en acuerdos formales o protocolos.

<sup>75</sup> Véase la NIPA 1000, apartado 145