

## El IX Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión

**A: TITULO:** Análisis Preliminar del Juicio Profesional en las nuevas Normas Internacionales de Auditoría después del Proyecto Claridad. Análisis Descriptivo para Mejorar la Gestión de las Auditorías Financieras.

**C: TEMA C:** Demás temas relevantes de Contabilidad. **Área c:** Auditoría Contable.

### RESUMEN EJECUTIVO

La presente investigación tuvo como objetivo validar por medio de una profunda indagación los factores que influyen en el “*Juicio Profesional en Auditoría*” como resultado de la aplicación de Importancia Relativa. Para ello, fue confeccionado un cuestionario el que fue aplicado a un número de 90 Profesionales de la carrera Contador Público y Auditor, quienes contaban como base tener experiencia profesional y ser jóvenes en la profesión. Como resultado de ello, se obtuvo alguna claridad de las variables importantes en las respuestas que apuntan a la importancia del género del encuestado, a su percepción de lo que implica el *Juicio Profesional* y a la experiencia laboral de cada uno ellos. Para analizar las variables que anteriormente se señalan, se efectuó una investigación a base de psicología con el fin de determinar cómo estas características personales pueden influenciar en la percepción del juicio. Entre ellas encontramos la personalidad y los rasgos, la capacidad de juicio, el género, entre otras.

**Palabras Claves:** Juicio Profesional, normas internacionales de auditoría, análisis descriptivo, auditoría externa.

### INTRODUCCIÓN

¿Por qué la aplicación de Juicio Profesional de un Auditor es tan importante? ¿Qué tan vital puede ser esto en un proceso de Auditoría? Como bien sabemos, muchos han sido los casos en los que se ha puesto en duda la aplicación de Juicio Profesional por parte de los auditores como resultado de procedimientos en donde los estados financieros no presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la situación financiera de algunos colectivos. Bullado ha sido ya el caso “La Polar” ocurrido en nuestro país, el cual no dejó indiferente a nadie, causando un revuelo y un nivel de incertidumbre tal que hasta la fecha sigue dando de qué hablar.

Dado que un auditor ejerce un rol de garantizar el interés público es que no podemos dar pauta a que se desconfíe de los juicios aplicados en nuestra labor, dejando de lado esa percepción que genera en la sociedad ciertos casos como el mencionado anteriormente, en donde se nos estigmatiza como un profesional que actúa con extrema libertad defendiendo los intereses de los directivos de las empresas que auditan en vez de apuntar a la base de nuestra profesión, ser garantes de la información financiera. Por lo mismo es que ciertas actuaciones de colegas han provocado que el combinado de auditores viva momentos de gran tensión justificados producto a la presión que ejercen los usuarios al creer que los

auditores han abandonado la defensa del interés público. Son estos hechos los que han detonado la pérdida de confianza para dar paso a la interpelación de un marco más estricto que garantice la independencia y promueva la correcta aplicación del Juicio Profesional.

## **NUESTRAS BASES**

Si hablamos de materialidad o más bien de importancia relativa es deber señalar que esta es nuestra base en el empleo de procedimientos de auditoría dado que el concepto de importancia relativa es aplicado por el auditor tanto al planificar como al efectuar la auditoría, como asimismo al evaluar el efecto de las representaciones incorrectas identificadas en la auditoría y el efecto de las representaciones incorrectas no corregidas, si hubieren, en los estados financieros, entendiendo entonces a la importancia relativa como los juicios efectuados considerando las circunstancias que circundan e involucran, tanto consideraciones cualitativas como cuantitativas. Estos juicios son efectuados por la percepción del auditor de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros y por el tamaño o la naturaleza de una representación incorrecta, o por ambos.

## **MARCO TEÓRICO – NIAs Clarificadas (Clarity Project)**

Las NIAs contienen objetivos, requerimientos y guías de aplicación y otro material explicativo diseñados para ayudar al auditor a obtener una seguridad razonable. Las NIAs requieren que el auditor ejerza juicio profesional y mantenga escepticismo profesional durante la planificación y al efectuar la auditoría y, entre otros aspectos:

- Identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrecta significativas, ya sea debido a fraude o error, basado en un entendimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo el control interno de la entidad.
- Obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto a si existen representaciones incorrectas significativas, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas a los riesgos evaluados.
- Formar una opinión sobre los estados financieros, o determinar que no se puede formar una opinión, basado en la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida.

Es dentro de esta misma norma en donde encontramos una de las más claras definiciones de Juicio Profesional la que señala como tal a “la aplicación del pertinente entrenamiento, conocimiento y experiencia dentro del contexto proporcionado por las normas de auditoría, contabilidad y éticas, para tomar decisiones informadas respecto a los cursos de acción que son apropiados en las circunstancias del trabajo de auditoría”.

Continuando con la línea de menciones al Juicio Profesional el “*Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad de la Federación Internacional de Contadores*” (Código de Ética de IFAC), NIAs, las *normas de auditoría gubernamentales*, que pueden ser requeridas por ley, regulación, contrato o acuerdos de subvenciones en auditorías de entidades gubernamentales y de entidades que reciben subvenciones gubernamentales, establecen principios éticos pertinentes y normas de auditoría, incluyendo normas sobre

independencia, juicio profesional, competencia y control de calidad de la auditoría y seguridad relacionadas con el auditor.

Una de las normas más completas en cuanto a Juicio Profesional es la sección 200 de las Normas Internacionales de Auditoría, “*Objetivos generales del auditor independiente y efectuar una auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría*”, dado que en varios de sus párrafos explica de forma detallada la importancia que recae sobre éste al llevar a cabo procedimientos de auditoría.

El párrafo 27 de la sección 200 señala que El juicio profesional es esencial para efectuar correctamente una auditoría. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos éticos pertinentes y de las NIAs y las decisiones informadas requeridas a través de la auditoría no pueden ser efectuadas sin aplicar el conocimiento y la experiencia pertinentes a los hechos y las circunstancias. En particular, es necesario considerar el juicio profesional en relación con decisiones respecto de lo siguiente:

- Importancia relativa y riesgo de auditoría.
- La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir con los requerimientos de las NIAs y obtener la evidencia de auditoría.
- Evaluar si se ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría y si se requiere efectuar trabajo adicional para lograr los objetivos de las NIAs y, en consecuencia, los objetivos generales del auditor.
- La evaluación de los juicios de la Administración al aplicar el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- Alcanzar conclusiones basadas en la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, evaluar la razonabilidad de las estimaciones efectuadas por la Administración al preparar los estados financieros.

La característica distintiva del juicio profesional que se espera de un auditor es que tal juicio sea ejercido a base de las competencias necesarias para lograr juicios razonables, desarrollados por el auditor mediante entrenamiento, conocimientos y experiencia pertinentes.

El ejercicio de juicio profesional en cualquier caso en particular está basado en los hechos y circunstancias que son conocidos por el auditor. Las consultas sobre asuntos difíciles o polémicos durante el transcurso de la auditoría, tanto dentro del equipo de trabajo y entre el equipo de trabajo y otros a un nivel apropiado dentro o fuera de la firma, tales como los requeridos por la Sección 220, *Control de Calidad para Trabajos Efectuados de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría*, ayudan al auditor a efectuar juicios informados y razonables.

### **Evaluación y Documentación**

El juicio profesional puede ser evaluado basado en si el juicio alcanzado refleja una aplicación competente de las normas de auditoría y de los principios contables y si es

apropiado en vista de y en consecuencia con, los hechos y las circunstancias que eran de conocimiento del auditor hasta la fecha del informe del auditor.

Es necesario que el juicio profesional sea ejercido durante toda la auditoría. Y también, es necesario que sea apropiadamente documentado. Al respecto, se requiere que el auditor prepare documentación de auditoría suficiente para permitir que un auditor experimentado, que no tiene una relación anterior con la auditoría, entienda los juicios profesionales significativos efectuados para alcanzar conclusiones sobre hallazgos o asuntos significativos que surgen durante la auditoría. No se debe utilizar el juicio profesional como una justificación para decisiones que de otro modo no están respaldados por hechos y circunstancias del trabajo ni por suficiente y apropiada evidencia de auditoría.

Cómo el auditor aplica las guías en el trabajo depende del ejercicio de su juicio profesional en las circunstancias consecuente con el objetivo de la Sección de auditoría. Las palabras “puede”, “podría” y “podría” son utilizadas para describir estas acciones y procedimientos.

Si una Sección de auditoría estipula que un procedimiento o acción es uno que un auditor *debiera considerar*, la consideración del procedimiento o acción es presumiblemente requerida. Respecto a si el auditor efectúa el procedimiento o acción está basado en el resultado de la consideración del auditor y del juicio profesional del auditor.

Así también en la sección 210 – Términos del Trabajo- al hablar de marco de preparación y presentación de información financiera, es donde los criterios utilizados por el auditor en la evaluación o medición de la materia a evaluar incluyen, cuando fuera pertinente, una base para la presentación y revelación. Estos criterios permiten una evaluación o medición razonable y uniforme de una materia a evaluar dentro del contexto del juicio profesional.

La sección 230 – Documentación de Auditoría - señala que un factor importante en la determinación de la forma, contenido y alcance de la documentación de auditoría de los hallazgos y temas significativos es el alcance del juicio profesional aplicado al efectuar el trabajo y evaluar los resultados. La documentación de los juicios profesionales efectuados, cuando fueren significativos, sirven para explicar las conclusiones del auditor y a reforzar la calidad del juicio. Tales hallazgos o temas son de especial interés para quienes son responsables por revisar la documentación de auditoría, incluyendo a aquellos que efectúen auditorías posteriores al revisar partidas que continúan siendo significativas (por ejemplo, al efectuar una revisión de estimaciones contables retrospectiva).

Algunos ejemplos de las circunstancias en las cuales es apropiado preparar documentación de auditoría relacionada con el uso del juicio profesional, cuando los hallazgos, temas y juicios sean significativos incluyen:

- El motivo de la conclusión del auditor cuando un requerimiento indica que el auditor debiera considerar cierta información o factores y que ese aspecto a considerar es significativo dentro del contexto de un trabajo en particular.
- La base para la conclusión del auditor sobre la razonabilidad de áreas que requieren de juicios subjetivos (por ejemplo, la razonabilidad de estimaciones contables significativas).

- La base para las conclusiones del auditor sobre la autenticidad de un documento cuando investigación adicional (tal como efectuar uso apropiado de un especialista o de procedimientos de confirmación) se efectúa en respuesta a condiciones identificadas durante la auditoría y que hicieron que el auditor considere que el documento pueda no ser auténtico.

### **Juicio Profesional en casos de fraude**

---

La sección 240 - Consideración de fraude en una auditoría de estados financieros – señala que la determinación de si está presente un factor de riesgo de fraude y si éste ha de ser considerado al evaluar los riesgos de una representación incorrecta significativa de los estados financieros debido a fraude, requiere de la aplicación de juicio profesional.

El auditor aplica su juicio profesional al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas a los asientos de diario y otros ajustes. Debido a que los asientos de diario y otros ajustes fraudulentos son a menudo efectuados al cierre del período sobre el cual se informa.

### **Formas de comunicación**

---

La sección 260 – La comunicación del auditor con los encargados del Gobierno Corporativo- apunta a que el auditor debiera comunicar por escrito a los encargados del Gobierno Corporativo de los hallazgos y temas significativos de la auditoría cuando, a juicio profesional del auditor, la comunicación verbal no sería adecuada. Esta comunicación no necesita incluir asuntos que surgieron durante la auditoría que fueron informados a los encargados del Gobierno Corporativo y fueron resueltos satisfactoriamente.

Siguiendo bajo este encabezado, pero más bien enfocados en independencia, la norma señala que aun cuando en el informe del auditor se afirma la independencia del auditor, en ciertas situaciones, el auditor puede determinar que es apropiado comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo, respecto a circunstancias o relaciones (por ejemplo, intereses financieros, relaciones de negocios o familiares, o servicios distintos a los de auditoría proporcionados o que se esperan proporcionar) que, de acuerdo con el juicio profesional del auditor, pueden razonablemente considerarse que afectan a la independencia y respecto a los cuales el auditor dedicó una consideración significativa para concluir que la independencia no había sido afectada.

### **Juicio Profesional en asuntos relacionados con Control Interno**

---

La sección 265 – Comunicar asuntos relacionados con el control interno identificados en una auditoría - podemos encontrar en esta norma estipulado claramente que El objetivo del auditor es comunicar apropiadamente a los encargados del Gobierno Corporativo y a la Administración las deficiencias en el control interno que el auditor ha identificado durante la auditoría y que, a juicio profesional del auditor, son de suficiente importancia para ameritar su respectiva atención.

El grado de detalle al cual comunicar las deficiencias significativas y las debilidades importantes es un asunto del juicio profesional del auditor en las circunstancias.

Los factores que el auditor puede considerar al determinar el grado apropiado de detalle para la comunicación incluyen, por ejemplo, los siguientes:

- La naturaleza de la entidad. Por ejemplo, la comunicación requerida para una entidad gubernamental puede ser diferente de la requerida por una entidad no gubernamental.
- El tamaño y la complejidad de la entidad. Por ejemplo, la comunicación requerida para una entidad compleja puede ser diferente de aquella para una entidad que opera un negocio sencillo.
- La naturaleza de las deficiencias significativas y de las debilidades importantes que el auditor ha identificado.
- La composición del equipo de encargados del Gobierno Corporativo de la entidad. Por ejemplo, mayor detalle puede necesitarse si los encargados del Gobierno Corporativo incluyen miembros que no tienen una experiencia significativa de la industria de la entidad o en las áreas afectadas.
- Requerimientos legales o regulatorios relacionados con comunicar los tipos específicos de deficiencias en el control interno.

#### Comunicar las otras deficiencias en el control interno a la Administración

Durante la auditoría, el auditor puede identificar otras deficiencias en el control interno que no son deficiencias significativas o debilidades importantes que puedan tener suficiente importancia para ameritar la atención de la Administración.

La determinación respecto a cuáles otras deficiencias en el control interno ameritan la atención de la Administración es un asunto del juicio profesional del auditor en las circunstancias, tomando en consideración la probabilidad y la magnitud potencial de las representaciones incorrectas que puedan surgir en los estados financieros como resultado de esas deficiencias.

La sección 315 – Entendimiento de la entidad y de su entorno y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas – señala en este punto en el párrafo 13 que el auditor debiera obtener un entendimiento del control interno pertinente a la auditoría. Aun cuando la mayoría de los controles pertinentes a la auditoría probablemente estén relacionados con el proceso de preparación y presentación de información financiera, no todos los controles relacionados con el proceso de preparación y presentación de información financiera son pertinentes para la auditoría. Es asunto de juicio profesional del auditor respecto a si un control individual o en conjunto con otros, es pertinente para la auditoría.

Obtener un entendimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, es un proceso continuo y dinámico para obtener, actualizar y analizar información durante la auditoría. El entendimiento de la entidad establece un marco de referencia dentro del cual el auditor planifica la auditoría y aplica su juicio profesional a través de la auditoría, cuando por ejemplo:

- Evalúa los riesgos de representaciones incorrectas significativas en los estados financieros;
- Determina la importancia relativa de acuerdo con la Sección 320, *La Importancia Relativa al Planificar y Efectuar una Auditoría*; considera lo apropiado de la selección y aplicación de políticas contables y lo adecuado de las revelaciones en los estados financieros;
- Identifica áreas donde puede ser necesario una consideración especial de auditoría (por ejemplo, transacciones con partes relacionadas, lo apropiado del uso por parte de la Administración del supuesto de empresa en marcha, consideración del propósito de negocio de las transacciones, o la existencia de transacciones complejas e inusuales);
- Desarrolla expectativas para utilizar al efectuar procedimientos analíticos;
- Responde a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas, incluyendo diseñar y efectuar procedimientos de auditoría posteriores para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría; y
- Evalúa la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría obtenida, tal como lo apropiados que son los supuestos y las representaciones verbales y escritas de la Administración.

### **Importancia relativa**

Esta es una norma fundamental si es que hablamos de Juicio Profesional en Auditoría, dado que señala como un componente esencial a la importancia relativa y cómo ésta debe ser tratada y evaluada por parte del auditor.

#### La importancia relativa en el contexto de auditoría

La determinación del auditor de la importancia relativa es un asunto de juicio profesional y está afectado por la percepción del auditor de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros. Dentro de este contexto, es razonable que el auditor suponga que los usuarios:

- a. Tienen un conocimiento razonable de actividades de negocios y económicas y de contabilidad y una disposición para estudiar con razonable diligencia la información en los estados financieros;
- b. Entienden que los estados financieros son preparados, presentados y auditados en relación con niveles de importancia relativa;
- c. Reconocen las incertidumbres inherentes en la medición de los montos a base de estimaciones, juicios y la consideración de hechos futuros; y

d. toman decisiones económicas razonables a base de la información en los estados financieros.

El concepto de importancia relativa es aplicado por el auditor tanto en la planificación como al efectuar la auditoría, al evaluar el efecto de representaciones incorrectas identificadas en la auditoría y el efecto de representaciones incorrectas no corregidas, si hubieren, sobre los estados financieros y para formarse su opinión en el informe del auditor.

#### Determinación de la importancia relativa como base de Juicio Profesional

Determinar la importancia relativa implica aplicar el juicio profesional. A menudo, un porcentaje es aplicado a un punto de referencia elegido, como un punto de partida para determinar la importancia relativa para los estados financieros tomados como un todo. Los factores que pueden afectar a la identificación de un punto de referencia apropiado, incluyen los siguientes:

- Los elementos de los estados financieros (por ejemplo, activos, pasivos patrimonio, ingresos o gastos).
- Respecto a si existen partidas en las cuales la atención de los usuarios de los estados financieros de la entidad en particular tiende a estar enfocada (por ejemplo, para el propósito de evaluar el desempeño financiero, los usuarios pueden tender a enfocar su atención en la utilidad, ingresos o activos netos).
- La naturaleza de la entidad, donde se encuentra la entidad en su ciclo de vida y la industria y el entorno económico en los cuales opera la entidad.
- La estructura de propiedad de la entidad y la manera en que está financiada (por ejemplo, si una entidad sólo es financiada por deuda en vez de patrimonio, los usuarios pueden dar más énfasis a los activos y los derechos sobre éstos, en lugar de las utilidades acumuladas de la entidad).
- La relativa volatilidad del punto de referencia.

#### **Procedimientos analíticos - Scanning**

El *escaneo* (“*scanning*”) es un tipo de procedimiento analítico que involucra el uso de juicio profesional del auditor al revisar información contable para identificar partidas significativas o inusuales y luego probar esas partidas. Esto puede incluir la identificación de partidas individuales inusuales dentro de los saldos de cuentas u otra información a través de la lectura o análisis de, por ejemplo, asientos de diario en listados de transacciones, libros mayores auxiliares, cuentas de control del mayor general, asientos de ajustes, cuentas transitorias, conciliaciones y otros informes detallados.

El escaneo por el auditor también puede proporcionar cierta evidencia de auditoría respecto a partidas no seleccionadas para pruebas debido a que el auditor ha utilizado su juicio profesional para determinar que esas partidas no seleccionadas tienen menor probabilidad de estar representadas incorrectamente.



### **Consideraciones específicas para partidas seleccionadas**

---

La evaluación de la evidencia de auditoría para afirmaciones respecto a valores negociables e instrumentos derivados puede involucrar el juicio profesional debido a que las afirmaciones, especialmente las relacionadas con valorizaciones, están basadas en supuestos muy subjetivos o son particularmente sensibles a los cambios en las circunstancias subyacentes.

También puede ser necesario el juicio profesional al evaluar la evidencia de auditoría para afirmaciones basadas en características del valor negociable o del derivado y los requerimientos del marco financiero para la preparación y presentación de información financiera aplicable, incluyendo los criterios subyacentes para la contabilización de coberturas, que son extremadamente complejas.

Evaluar la evidencia de auditoría respecto al valor justo de la nota, determinar si la cobertura es altamente efectiva y la asignación de cambios en valores justos a resultados y a otros resultados integrales requiere de juicio profesional.

### **Muestreo**

---

El tamaño de la muestra puede ser determinado por la aplicación de una fórmula estadísticamente calculada o mediante el ejercicio de juicio profesional.

Un auditor que aplica muestreo no estadístico utiliza su juicio profesional para relacionar los mismos factores utilizados en muestreo estadístico para determinar el tamaño apropiado de la muestra.

### **Procedimientos de evaluaciones de riesgos**

---

La naturaleza y el alcance de los procedimientos de evaluación de riesgos y actividades son asuntos de juicio profesional. La consideración principal del auditor es respecto a si el entendimiento que se ha obtenido es suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas en relación con las estimaciones contables y planificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría posteriores.

### **Revisar estimaciones contables del periodo anterior**

---

La naturaleza y el alcance de la revisión de los resultados de estimaciones contables incluidas en los estados financieros del período anterior, es un asunto de juicio profesional.

### **Evaluar el método de medición**

---

Cuando el marco financiero para la preparación y presentación de información financiera aplicable no recomienda el método de medición, evaluar si el método utilizado (incluyendo cualquier modelo aplicable) sea apropiado en las circunstancias, es un asunto de juicio profesional.

## **OBJETO DE INVESTIGACIÓN**

Una vez que tenemos estipuladas las situaciones en las cuales el auditor debe ejercer el juicio profesional como herramienta trascendental en el proceso de auditoría, nos falta analizar que variantes son las que interfieren en tal juicio.

Entonces, ¿Qué condiciona al Juicio de un auditor? Una importante consideración de la auditoría es que el proceso mediante el cual el profesional recopila y evalúa la evidencia obtenida, no es mecánico, sino más bien, requiere del ejercicio continuo de formulación de juicios, de cuestionamientos, de posibles respuestas y de toma de decisiones profesionales. Como proceso, “la auditoría está estructurada en una serie de etapas lógicas, dentro de las cuales las tareas de juicio y decisión son continuas e iterativas”.

El Juicio Profesional es consecuencia de la interrelación de distintos elementos, para ello Gibbins y Mason describen el juicio profesional como el resultado de diversos componentes: el entorno del juicio, su proceso y los resultados y consecuencias. A su vez consideran que el entorno del mismo se encuentra dividido en tres grandes áreas:

- ❖ Las normas, reglas y procedimientos ;
- ❖ La persona y
- ❖ Los hechos sobre los que el juicio es, o debería ser, emitido.

Es importante además señalar que otros autores reconocen que la calidad y el rendimiento del juicio son una función de tres elementos que a su vez se encuentran relacionados, estos son: la persona, la tarea concreta de juicio y decisión y el entorno en el que ésta se desarrolla.

Tomando en cuenta los aportes de Gibbins y Mason que apuntan a la división del entorno en 3 variantes, es que analizamos el juicio profesional, en donde las normas, reglas y procedimientos (véase en Marco Teórico) fueron debidamente especificadas y la persona, como objeto de investigación del presente informe.

Así nuestro objetivo es conocer la influencia que tienen las características individuales del auditor en la formulación del juicio profesional.

## **CARACTERÍSTICAS INDIVIDUALES**

### **La personalidad del auditor**

---

“La personalidad, como establece Pervin (1998, p.67), se define a partir de los conceptos y las creencias que las personas sostienen, y de las diversas maneras que tienen los individuos de procesar información y elaborar explicaciones para los acontecimientos. En este sentido, Pinillos (1979, p. 602) afirma que la personalidad representa la estructura intermedia que la psicología necesita imponer entre la estimulación del medio y la conducta con que los sujetos responden a ella, justamente para dar razón del modo individualizado en que lo hacen.

Jung afirmó que el comportamiento humano puede ser trazado por los diferentes tipos de personalidad. La base del modelo de los tipos psicológicos de Jung parte, por un lado, del estudio de las diferencias observadas de dos tipos de individuos respecto a su actitud u orientación hacia los objetos y ambientes, es decir, sujetos extravertidos e introvertidos, y por otro lado, de lo que denomina funciones psicológicas básicas del individuo (es decir, los procesos mentales que utilizan las personas). A su vez, distingue dos tipos de funciones: de PERCEPCIÓN, aquellos procesos mentales dirigidos a la búsqueda de información

(SENSACIÓN o INTUICIÓN) y, las de Juicio, los procesos mentales que el individuo utiliza para llegar a una conclusión (SENTIMIENTO o PENSAMIENTO).

La teoría de Jung establece que una persona prefiere una de las dos formas posibles de percibir el entorno y una de las dos maneras posibles de tomar una decisión. En la percepción del entorno, un individuo prefiere utilizar bien la SENSACIÓN o la INTUICIÓN. Aquella persona con preferencia en el uso de funciones sensoriales para percibir el entorno, tiende a organizar las señales informativas recibidas de forma secuencial, y tiende a enfocar las tareas por etapas o fases. Por el contrario, cuando existe una preferencia por la intuición, como medio de percibir la información del entorno, utiliza una perspectiva global en su organización, desarrollando un amplio marco en el cual organiza la misma. Respecto al procedimiento utilizado para tomar una decisión, el individuo puede buscar la confianza en la decisión a través del pensamiento, mediante un proceso lógico y objetivo, o bien, a través del sentimiento, utilizando un proceso más subjetivo basado en valores.

Las autoras Myers y Briggs elaboraron una prueba psicomática para desarrollar la teoría de los tipos psicológicos de Jung. Esta prueba se conoce como “Myers Briggs Type Indicator” o MBTI. El cuestionario del MBTI está formado por 126 ítems. Los ítems de cada escala están formulados con dos opciones que representan cada uno de sus polos. Estos polos, a su vez, se refieren a las cuatro escalas bipolares de que consta el inventario (Briggs, 1992):

- (EI) Extraversión – Introversión. ¿Dónde se prefiere enfocar la atención? Esta escala describe dos preferencias opuestas al enfocar su atención: en el mundo exterior o en el mundo interior.
- (SN) Sensación – Intuición. ¿Cómo se adquiere información? Mide la tendencia a actuar bajo la influencia de los sentidos o la intuición en la búsqueda de información.
- (TF) Pensamiento – Sentimiento. ¿Cómo se toman las decisiones? Esta escala describe modos opuestos de procesar la información percibida para tomar una decisión o formarse una opinión.
- (JP) Juicio – Percepción. ¿Cómo se orienta uno hacia el mundo exterior? Esta escala describe el enfoque que se adopta para tratar con el mundo exterior y orientarse en él. En este caso los polos incluyen las dos escalas anteriores, es decir, o bien se adopta un enfoque con una actitud de juicio (T-F) o con una escala de percepción (S-N).

La combinación de la puntuación de las escalas permite evaluar la función dominante y la función auxiliar. Según la teoría de Jung, los individuos utilizan todos los procesos mentales, pero lo que marca la diferencia es la preponderancia que el sujeto otorga a cada una de ellas, así como la disposición introvertida o extravertida con que utiliza cada función.”

### Posición de las preferencias en el código MBTI

E – I	S – N	T – F	J – P
Extraversión Introversión	Sensación Intuición	Pensamiento Sentimiento	Juicio Percepción
<i>Actitudes</i>	<i>Funciones de percepción</i>	<i>Funciones de toma de decisiones</i>	<i>Actitud u orientación hacia el mundo exterior</i>

Fuente: Briggs, 1992.

### La personalidad y los rasgos

Catell define la personalidad como aquello que nos dice que una persona hará cuando se encuentre en una situación determinada. Esta definición puede expresarse matemáticamente mediante la siguiente fórmula:

$C = f(S, P)$ , donde C corresponde a la conducta de la persona que está en función de (f) de la situación estimular (S) y de la personalidad (P).

La personalidad se medirá y definirá en función de un conjunto de rasgos y estados de ánimo tal y como son manifestados por la persona en el momento de su evaluación. Los rasgos son la unidades básicas de la estructura de la personalidad y se definen como la tendencia, relativamente permanente y amplia, a reaccionar de una forma determinada. Esto supone una cierta regularidad de la conducta a lo largo del tiempo y de las situaciones.<sup>1</sup>

### La capacidad de Juicio

Lo cognitivo y lo judicativo (la capacidad de juicio) han sido explorados y contextualizados en lo jurídico con relativa extensión; sin embargo en cuanto a lo volitivo, es necesario señalar que este aspecto debe ubicarse en un contexto más amplio y que abarque lo psicológico: el de la personalidad.

Como hicimos referencia, lo volitivo apunta a las motivaciones que subyacen a una conducta y que, generalmente, poseen su génesis en la personalidad, palabra clave que encierra una posible gran disposición o predisposición en el actuar de un individuo ante ciertas situaciones o demandas del medio. Por esta razón analizaremos este concepto según los diferentes autores:

Para Adler (1870-1937) médico alemán, y uno de los primeros discípulos de Freud, la personalidad es el desenvolvimiento de todas las posibilidades que la persona posee (en relación con el medio). Este apunta que *“La personalidad es el sistema estructural de las disposiciones e indicaciones del ser humano, y en esta se encuentran las actitudes e inclinaciones de la voluntad humana que han sido construidas en la interrelación y que concuerden con el carácter”*

---

<sup>1</sup> Aquilino Polaino-Lorente, Javier Cabanyes Truffino y Araceli del Pozo Armentia –Fundamentos de Psicología de la Personalidad. Ediciones Rialp S.A. 2003

Gemelli, psicólogo italiano nacido en 1878, autor de *Psicología y biología*, considera que, desde el punto de vista biológico, *la personalidad de un individuo se puede reducir al resultado de la competición entre sus necesidades congénitas y un ambiente que le puede ser favorable u hostil a través de la acción del sistema nervioso* (Székely; 1983; p 148 tomo II).

Por su parte Allport, psicólogo norteamericano define personalidad como *la organización dinámica del individuo, y de aquellos sistemas psicofísicos que terminan sus ajustes únicos a su ambiente* (Urrea y Vázquez; 1993: p. 2)

Existe otro grupo de psicólogos que se ubica dentro de las teorías factoriales de la personalidad, es decir, que consideran que la personalidad está determinada por ciertos factores; distinguimos básicamente tres autores en esta tendencia:

**La Teoría Factorial de R.B. Catell.** En su análisis, Catell entiende por personalidad el conjunto de condiciones no situacionales del comportamiento que posibilitan un pronóstico acerca de cómo actuará cada individuo en una situación dada. En sus investigaciones desarrolla un test de personalidad, para lo cual tomó 36 rasgos superficiales y de sus intercorrelaciones sintetiza 16 rasgos básicos, o factores de la personalidad, de ahí el nombre del test 16 PF (Dorsh;1994; p 799).

Catell establece tres grandes conjuntos de rasgos:

- En función de su contenido, Catell establece una diferencia entre rasgos aptitudinales, rasgos temporales y rasgos dinámicos.
  - o Los rasgos aptitudinales son los relativos al patrón de recursos de que dispone el sujeto para hacer frente a una situación y para solucionar los problemas que dicha situación plantea. En definitiva, estos rasgos explican las diferencias individuales en cuanto a la adaptación de los medios a los fines.
  - o Los rasgos temporales, por su parte, son lo que hacen referencia al estilo y al modo particular de comportarse cada persona y da información acerca de la rapidez, energía y cualidad emotiva de las acciones.
  - o Por último, los rasgos dinámicos son los que se refieren a la motivación de la conducta e intentan explicar por qué el individuo reacciona de una forma determinada. Es decir, tratan de estudiar el elemento que la conducta hacia metas específicas, en función de los deseos y necesidades de la persona.
- En función del grado de comunalidad de los rasgos, Catell distingue los rasgos comunes (los que tienen en cuenta el grado en que cada uno de ellos se puede aplicar a la mayoría de la población) y los rasgos únicos (cuando sólo pueden predicarse de un individuo determinado).
- En función de su origen, Catell los divide en rasgos constitucionales (cuando se asocian a condiciones existentes en el organismo) y rasgos ambientales (aquellos que suelen estar más asociados a condiciones externas).
- En función de su significación, Catell distingue entre los rasgos superficiales (aquellos que hacen referencia a la presencia de conductas que suelen aparecer juntas en diversas ocasiones, aunque no siempre covaríen), y los rasgos causales

(que vienen definidos por los focos de covariación existentes entre las conductas constitutivas del rasgo superficial).<sup>2</sup>

**La teoría factorial de J.B. Guilford.** La personalidad de un individuo consiste en una peculiar estructura de rasgos esenciales o traits (factor de la personalidad); es decir, en el conjunto de cualidades con sus diferentes modalidades en cada caso.

**La teoría factorial de H.J. Eysenck.** En su análisis, parte de comportamientos concretos y realiza una síntesis sistemática de diversos niveles abstractos, avanzando desde las reacciones específicas (RE) y las reacciones habituales (RE consistentes, hechas hábitos) hasta el nivel de los traits (tr. Rasgos: reacciones habituales muy correlacionadas) y, finalmente, hasta el nivel de tipo (unos factores independientes de segundo orden; Dorsch, 1994, p. 800.

A diferencia de Catell y Guilford, Eysenck otorga un especial valor a las categorías descriptivas, definiendo como factores fundamentales tres tipos:

- Extroversión frente a introversión: caracterizado por factores (de primer orden) como conciencia de sí mismo, autoafirmación, espontaneidad social, impulsividad frente a problemas de minusvaloración y escrúpulo, susceptibilidad e inhibición social.
- Neuroticismo: caracterizado por factores como estabilidad emocional frente a labilidad o inestabilidad emocional, grado de perseverancia y grado de orientación a un objetivo.
- Psicoticismo: distingue, clínicamente y mediante tests diagnósticos, las personas normales de los psicóticos (esquizofrénicos y manícodepresivos) en su capacidad de concentración, en el grado de objetividad de sus aspiraciones, etc.”<sup>3</sup>

## Género

El género ha aparecido regularmente en la investigación ética. Smith & Oackley señalaron que, más recientemente, con el aumento de la sensibilidad a la influencia de los valores éticos en las decisiones empresariales, los estudios de género han intentado determinar si los hombres y las mujeres toman decisiones éticas y morales de distintas formas. Hay una creencia general en la sociedad que las mujeres son más sensibles a cuestiones éticas; sin embargo, resultados de la investigación sobre el efecto de género en las creencias éticas han sido mixtos.<sup>4</sup>

Mills afirma que en los estudios de las actitudes de trabajo, el género puede ser una dinámica crítica de los resultados detallados.<sup>5</sup>

---

<sup>2</sup> Aquilino Polaino-Lorente, Javier Cabanyes Truffino y Araceli del Pozo Armentia –Fundamentos de Psicología de la Personalidad. Ediciones Rialp S.A. 2003.

<sup>3</sup> Céspedes Ronald Lin Ching – Principios fundamentales de la Psicología Forense. Editorial Universidad Estatal a Distancia, 2002.

<sup>4</sup> Smith, L.P. y Oackley, E.F. III “Gender-related differences in ethical and social values of business students: implications for management” Journal of Business Ethics – 1997.

<sup>5</sup> Mills, A.J. “Organization, gender, and culture” 1992.

Una de las tendencias más importantes de la actualidad es el aumento de la participación de las mujeres en la fuerza de trabajo, en particular de las mujeres que ocupan puestos directivos en los negocios. Esta tendencia ha generado interés en la investigación en numerosos asuntos relacionadas con el impacto de las mujeres en las prácticas empresariales. Una de estas es si existe una diferencia de género en la toma de decisiones éticas. ¿Los hombres y las mujeres difieren en su razonamiento moral y los juicios? Si es así, ¿Cuáles son las implicaciones para la conducta ética en el ambiente de trabajo?

Carol Gilligan, una psicóloga de Harvard, ha sido ampliamente reconocida por su investigación la cual sugiere que los hombres y las mujeres difieren en cómo resuelven los dilemas morales. Ella sostiene que los hombres son propensos a considerar los temas morales en términos de reglas de justicia y los derechos individuales de una forma más tosca y drástica. Las mujeres, por otro lado, tienden a considerar estos puntos en términos de relaciones, el cuidado y la compasión. Mientras que los juegos tradicionales de niños " enseñan el respeto por las reglas y la equidad, los juegos tradicionales de las niñas enseñan el respeto por la inclusión y evitar el dolor. Teoría de la socialización de género predice que a medida que somos más adultos los sexos traerán diferentes valores éticos a sus roles de trabajo, dando forma diferenciada a sus decisiones relacionadas con el trabajo.<sup>6</sup>

### **Edad y Experiencia Laboral**

---

“La suposición de que la edad trae sabiduría ha llevado a muchos investigadores a estudiar cómo la edad podría influir en las percepciones éticas, tal cual como lo menciona Knotts en sus estudios. Por ejemplo, Serwineck sostiene que a menos edad se considera en el diseño, los resultados experimentales obtenidos serán probablemente engañosos. Según Ruegger & King, estudiantes mayores tienden a tomar decisiones más éticas que los más jóvenes. En un estudio que compara entre 21-40 años de edad, con la gente de negocios de 51-70 años de edad, Longenecker encontró que el grupo de mayor edad de los individuos muestra una vista ética menos permisiva. Serwinek concluyó que, a medida que aumenta la edad, los encuestados muestran tendencias éticas más conservadoras y son más propensos a manifestar interpretaciones más estrictas y menos comprometedoras de lo que ha de ser visto como ético.

En contraste, Burton & Casey y Poorsoltan no encontraron ninguna relación entre la edad y la conducta moral, y su no asociación entre la edad y la expresión de actitudes éticas. Del mismo modo, Barnett encontró que la edad no tuvo efecto sobre las percepciones éticas de los estudiantes universitarios. Es por esto que los limitados estudios que han examinado el juicio ético de edad han arrojado resultados inconsistentes.

El último factor a tener en cuenta en este estudio es "la experiencia laboral", que es relativamente nuevo en el campo de la ética. Dado el hecho de que los resultados de investigaciones sobre la relación entre el género, la edad y el juicio ético no han sido concluyentes, nos gustaría ampliar el foco de esta investigación, ofreciendo otro factor - la experiencia laboral.

Cron introdujo un marco de desarrollo como un primer paso en la organización de las ideas acerca de cómo la fuerza de trabajo puede cambiar con el tiempo. Investigadores sugieren que los individuos experimentan normalmente cuatro etapas en su carrera: la exploración, establecimiento, mantenimiento y retirada. En consecuencia, la etapa de exploración tiene

---

<sup>6</sup> Giligan, C. y Attanucci, J. "In a different voice" Cambridge, M.A. : Harvard University Press 1982

que ver con la aceptación del par. Esto puede suceder en los casos en que el gerente no está retratando altos estándares éticos.

En la etapa de establecimiento, puede haber presiones para comprometer el comportamiento ético. En esta etapa, el empleado puede estar comprometido con una ocupación determinada y es tentado para progresar en ella. Según Cron, durante esta etapa, la promoción es la principal preocupación y la mayoría de las veces se asocia habitualmente con grandes beneficios en cuanto a un rendimiento superior. Mientras que la presión puede ser más interno que de un superior en esta etapa, la alta necesidad de logro puede ser propicio para el compromiso ético. En contraste, la etapa de mantenimiento se caracteriza por la competitividad reducida, seguridad y ayudar a los colegas más jóvenes.

El mayor grado de seguridad en el empleo y la autoestima surge de los logros del pasado, reduciendo la necesidad de probarse a sí mismo. Además, en esta etapa, la tentación de poner en peligro los valores éticos en pos de la consecución de objetivos en la carrera podría ser disminuido porque muchas de las metas se han logrado en este tiempo. Esto es más aún en la etapa de retirada en el que el empleado se está distanciando gradualmente de la organización y la vida de la organización.

De acuerdo, a Cron y Weeks, las actitudes hacia las cuestiones éticas podrían variar de acuerdo a la etapa de la carrera de una persona. En otras palabras, la experiencia laboral puede influir en el juicio ético de una persona. Los investigadores han comenzado a examinar la influencia de la experiencia laboral (etapa de su carrera) desde diferentes perspectivas; sin embargo, la mayor parte de los estudios empíricos comprenden muestras masculinas. En este contexto, Cron pidió la investigación para investigar a hombres y mujeres en sus puntos de vista. Del mismo modo, Dawson postula que más estudios deben examinar las diferencias en la percepción o el comportamiento de hombres y mujeres de diferentes edades o etapas de la carrera. Como tal, la experiencia laboral puede tener una influencia significativa en las percepciones éticas de los estudiantes de negocios.”<sup>7</sup>

## METODOLOGÍA

Se confeccionó un cuestionario el que fue aplicado a un número de 90 profesionales de la carrera Contador Público y Auditor; quienes contaban con experiencia en Auditoría.

Tal cuestionario se confeccionó bajo la contribución de la actual NIA en la formación de profesionales de la auditoría, además por la implicancia que tienen sus detalladas normas en

---

<sup>7</sup> Eweje Gabriel and Brunton Margaret “Ethical perceptions of business students in a New Zeland university: do gender, age and work experience matter? Department of Management and International Business, Maseey University -2010.

- Weeks, W.A., Moore, C.W., McKinney, J.A. and Longenecker, J.G. “The effects of gender and career stage on ethical judgment”. Journal of business Ethics -1999.

-Serwinek, P.J. “Demographic and related differences in ethical views among small businesses”. Journal of Business Ethics -1992.

-Burton, R.V. and Casey, W.M “Moral development”. Encyclopedia of clinical assessment – 1980.

-Barnett, T., Brown, G. and Kass, K. “The ethical judgements of college students regarding business issues”. Journal of education for business – 1994.

-Cron, W.L. “Inustrial salesperson development: a career stages perspective”. Journal of business ethics-1984.



la aplicación del juicio profesional. Es por esto que ninguno de los aspectos tratados en la encuesta eran desconocidos por la población, sino más bien estudiados y analizados como requisito de cada módulo de auditoría.

## BASES DEL CUESTIONARIO

El cuestionario demográfico consta de 8 preguntas escogidas particularmente por la relevancia que implican dentro del “*Juicio Profesional en Auditoría*”. Conceptos claves como “Qué entiende Ud.”, “Qué importancia otorga Ud.” son parte de un listado que busca discriminar el valor que asignan los futuros profesionales a este punto importante en Auditoría.

Se diseñaron preguntas específicas para esta investigación, lo que permite al encuestado seleccionar dentro de un listado amplio de conceptos mencionados anteriormente. Los encuestados mencionaron los siguientes conceptos como los más importantes;

## RESULTADOS OBTENIDOS

A continuación se presentan los resultados obtenidos tras el testeado realizado a un número de 90 Auditores.

Del total de la población seleccionada, tuvo como objeto de investigación 53 mujeres correspondientes al 59% de la población testeada, y 37 hombres que equivalen al 41% restante.

### Preguntas y resultados Importantes de acuerdo a los resultados:

**Pregunta 1:** Ordene de mayor a menor grado de relevancia que tiene para Ud. el significado de cada concepto como punto importante del “*Juicio Profesional en Auditoría*”, en donde el 1 es el más importante y el 6 es el menos importante.

### Resultados

Posición	Concepto	N° de votos	%
1	Conocimientos	35	39%
2	Experiencia Laboral	34	38%
3	Intuición	35	39%
4	Personalidad del Auditor	37	41%
5	Edad	58	64%
6	Genero	71	79%

Comentarios:

### Dispersión en elecciones

Cuando hablamos de dispersión en las elecciones hablamos de los porcentajes en ocasiones poco determinantes dentro de las elecciones realizadas por los encuestados, en otras palabras, si comparamos el porcentaje que obtuvo el “Género” ubicado en la posición 7 éste es de un 79%, entonces tan sólo hubo un 21% de los encuestados que optó por otro concepto en tal posición. Si realizamos este mismo ejercicio con los conceptos restantes,

podemos encontrar porcentajes que rodean el 40% que señalan en algunos casos lo disputado de las posiciones.

#### Resultados

Con un 39% de las elecciones en primer lugar encontramos al “Conocimiento” que es seguido por la “Experiencia Laboral”, estos dos conceptos ligados en las posiciones más altas son la mezcla que los encuestados atribuyeron como más relevante y determinante dentro del “*Juicio Profesional en Auditoría*”.

En situaciones contrarias, las últimas posiciones son ocupadas por la “Edad” y el “Género” del Profesional, aludiendo a que estos no son determinantes si de desarrollo del “*Juicio Profesional en Auditoría*”

**Pregunta 2:** ¿Cree Ud. que luego de 10 años de experiencia laboral cambiaría la elección que ha hecho en el cuadro anterior?

#### Resultados

Respuestas	N°	%
SI	73	81%
NO	17	19%

Comentarios:

#### Resultados parejos

De un total de 90 encuestados se obtuvo un resultado lo suficientemente tajante por cuanto respecta a esta pregunta, dado que el 81% señala que si es probable que su respuesta cambie luego de 10 años de experiencia laboral, y el restante 19% señala con seguridad lo contrario.

**Pregunta 3:** ¿Qué frase cree Ud. que es la que **más representa** al “*Juicio Profesional en Auditoría*”?

#### Resultados

Respuestas		N°	%
I)	Actuar éticamente	2	2%
II)	Aplicación de las Normas de Auditoría	1	1%
III)	Actuar intuitivamente	9	10%
IV)	I) y II)	29	32%
V)	Todas las anteriores	49	54%

Comentarios:

El porcentaje más alto es aquel en que la población testada apuntó con un 54% de las preferencias a la opción que agrupa el actuar éticamente, la aplicación de Normas de Auditoría y a la actuación ética del profesional como aquellos componentes que describen de mejor forma el “*Juicio Profesional en Auditoría*”.

Es destacable mencionar además que el 32% considera como más representativo a la interacción que se produce entre la actuación ética y la aplicación de Normas de Auditoría, descartando a la actuación ética como factor no relevante dentro del *Juicio Profesional en Auditoría*.

**Pregunta 4:** ¿Ser intuitivo y desconfiado recae dentro del “*Juicio Profesional en Auditoría*”?

**Resultados**

Respuestas	N°	%
SI	62	69%
NO	28	31%

Comentarios:

Cuando preguntamos a la población testada si considera que ser intuitivo y desconfiado recae dentro del *Juicio Profesional en Auditoría*, el 69% del universo considera que si, y dadas las características estas pueden ser considerados como “Escepticismo Profesional en Auditoría” que involucra lo mencionados en las NIAs: Los auditores son responsables por tener: a) apropiadas competencias y habilidades para efectuar una auditoría, (b) cumplir con los requerimientos éticos pertinentes y (c) mantener el escepticismo profesional y ejercitar el juicio profesional, durante toda la planificación de y al efectuar la auditoría.

**Pregunta 5:** El “*Juicio Profesional en Auditoría*” es algo que...

**Resultados**

Respuestas		N°	%
I)	Parte de ello se enseña en una casa de estudios	48	53%
II)	Se enseña por completo en una casa de estudios	3	3%
III)	Se desarrolla sólo una vez que has trabajado	39	43%

Comentarios:

Del total de la población testada, hay dos opciones que generaron los porcentajes más altos de esta pregunta, obteniendo como resultado que el 53% considera que parte de ello se enseña en una casa de estudios, y generando una propuesta distinta a la anteriormente apuntada, el 43% determina que el *Juicio Profesional en Auditoría* se desarrolla sólo una vez que has trabajado. Aunque distintas, estas dos opciones no son mutuamente excluyentes, dado que es probable que el encuestado considere que como parte del Juicio es enseñado en una casa de estudios, llevarlo a la práctica una vez trabajando se la etapa culmine del desarrollo de este.

**Pregunta 6:** ¿Cree Ud. que hay diferencias en “*Juicio Profesional de Auditoría*” entre hombres y mujeres por cuanto a la **percepción de la información** respecta en un proceso de Auditoría?

**Resultados**

Respuestas	N°	%
SI	54	60%
NO	36	40%

Respuestas SI	N°	%
Mujeres	40	74%
Hombres	14	26%

Respuestas NO	N°	%
Mujeres	10	59%
Hombres	7	41%

Comentarios:

El 60% de los encuestados considera que si hay diferencias por cuanto a percepción de la información respecta entre hombres y mujeres en un proceso de auditoría, de estas respuestas el 74% corresponde a afirmaciones apuntadas por mujeres equivalentes a un número de 40 testeados de un total de 53 mujeres. Siguiendo con la misma línea, el 26% restante que considera que si hay diferencias corresponde a 14 hombres de un total de 37.

Para aquellas respuestas en las que la población consideró no percibir diferencias, estas constituyen el 40% del total el cual se distribuye de la siguiente forma, 10 mujeres de un total de 53 que equivalen al 59% de los votos para esta opción y 7 hombres de un total de 37 que suman el 41% de las respuestas NO.

Es destacable entonces apuntar que un número no menor de mujeres si cree que existen diferencias de percepción de la información frente a sus colegas, estas discrepancias pueden verse reflejados en algunos temas como análisis de la información, discernimientos y enfoques de la misma que no apelan necesariamente a diferencias en términos de conocimientos sobre el tema, sino más bien a características propias del género.

**Pregunta 7:** En un proceso de Auditoría, ¿Qué valor añade Ud. al “*Juicio Profesional*”? Seleccione un número del 1al 7 en donde éste último es la mayor ponderación que puede otorgar.

#### Resultados

Ponderación	N°	%
1	2	2%
2	0	0%
3	0	0%
4	3	3%
5	26	29%
6	32	36%
7	27	30%

Comentarios:

#### Resultados

Es importante destacar lo claro que resultaron las respuestas de los encuestados. Con la valoración más alta, el 30% del universo calificó con nota 7 al *Juicio Profesional*, seguidos por un 29% que correspondiente a una ponderación de 5. Para aquel porcentaje más alto, podemos agregar que fue de un 36% (no muy distante de las anteriores calificaciones) que corresponde a una ponderación de nota 6 donde 32 votantes de un total de 90 escogieron.

Para aquellos casos que resultan contrarios a lo anterior, con 2 votos correspondientes al 2% de los mismos hubo calificaciones con nota 1 y 3 votos equivalentes al 3% del universo con una escala de medida nota 4.

## CONCLUSIONES

### LA EXPERTICIA PROFESIONAL DE LOS AUDITORES Y SU JUICIO PROFESIONAL

“La experticia profesional de los auditores se basa en los elementos generales que son necesarios para la experticia profesional, incluyendo:

- Educación universitaria o equivalente
- Periodos requeridos de entrenamiento y experiencia
- Requerimientos de desarrollo profesional continuado, y
- Ética profesional, ethos y estándares profesionales (incluye estándares de auditoría).

Esos elementos de la experiencia profesional se establecen en los requerimientos profesionales y legales, tales como los Estándares de Educación de IFAC (que cubren educación, experiencia y desarrollo profesional continuado); el Código de Ética de IFAC; los requerimientos de la EU Statutory Audit of Annual and Consolidated Accounts Directive (Directiva de la Unión Europea sobre la auditoría estatutaria de cuentas anuales y consolidadas) para la educación, experiencia, desarrollo profesional continuado e independencia; y los requerimientos nacionales para la educación, experiencia, desarrollo profesional continuado y ética (incluyendo independencia).

La necesidad de juicio profesional en la ejecución de las auditorías surge de la necesidad de ejercer experticia profesional en las auditorías. Sea o no que en las auditorías se usen algoritmos, en las auditorías se requiere el juicio profesional porque las auditorías no se pueden reducir a un algoritmo: la aplicación de los requerimientos de las estructuras de información financiera a las transacciones y otros eventos, y circunstancias o condiciones, de la entidad, la aplicación de los estándares y la orientación de auditoría, y por consiguiente la aplicación de experticia importante por parte del auditor. En otras palabras, las auditorías no son susceptibles a solución algorítmica a causa de las limitaciones inherentes de la auditoría. El juicio profesional del auditor le permite al auditor responder a, y por consiguiente mitigar en grados variables, las limitaciones inherentes de la auditoría.”<sup>8</sup>

## **JUICIO PROFESIONAL - APLICACIÓN DE CURSOS ALTERNATIVOS**

“Juicio” ha sido definido como la “estimación de resultados y la evaluación de las consecuencias de los resultados que conducen a una decisión o selección entre acciones alternativas”. Sin embargo esta definición no diferencia entre el “juicio” como un resultado (la conclusión) y el “proceso de juicio”, ni entre la aplicación del “juicio” y los otros tipos de toma de decisiones, incluyendo “adivinación”. En otras palabras, en esa definición el juicio no está vinculado con la aplicación de conocimiento, habilidades, experiencia o experticia. Además, las “consecuencias” son “resultados”, en el sentido más amplio del uso del término “resultados”, y el juicio no sería necesario si se pudiera aplicar un algoritmo. Para intentar aliviar esas debilidades, una mejor descripción de juicio sería la aplicación de conocimiento, habilidades, experiencia o experticia en la toma de decisiones sobre cursos alternativos de acción cuando la toma de decisiones no es susceptible a una solución algorítmica cuando se valoran los resultados potenciales de esas acciones.

El juicio profesional, entonces, representaría la aplicación de la experiencia profesional en la toma de decisiones sobre cursos alternativos de acción en el ejercicio de actividades profesionales cuando tal toma de decisiones no es susceptible a solución algorítmica. En consecuencia, las actividades profesionales que no pueden ser reducidas a un algoritmo (no pueden ser reducidas a solamente “marque casilla”), requieren la aplicación de juicio profesional un “arte” o “artesanía”.

---

<sup>8</sup> Inherent Limitations, Reasonable Assurance, Professional Judgment and its documentation, and enforceability of Auditing Standards. FEE. 2007

El grado de juicio profesional que se requiere aplicar depende del grado en el cual los estándares profesionales aplicables o la orientación que prescriba o guíe la actividad profesional, tenga características algorítmicas, o el grado en el cual la práctica profesional o las otras fuentes de información pueden ser incorporadas en el proceso de toma de decisiones. A menos susceptible frente a la solución algorítmica sea el proceso de toma de decisiones profesionales, mayor será el juicio profesional que se requiere aplicar.

El ejercicio del juicio profesional está, sin embargo, influenciado por la experticia particular del profesional particular y por los otros aspectos del contexto de su aplicación. Por lo tanto, el ejercicio del juicio profesional implica una medida de subjetividad y refleja las calidades personales del profesional. Sin embargo, el entrenamiento, la experiencia y otras medidas que el profesional toma para obtener y mantener la experticia profesional tienen la intención de promover la consistencia del juicio de manera que el ejercicio del juicio profesional en cualquier caso particular pueda ser considerado como razonable si otros profesionales experimentados pueden estar de acuerdo en que es ese caso. Por supuesto, cualquiera de esos acuerdos sobre si el ejercicio del juicio profesional es razonable se basa en los hechos y circunstancias en que se realizó el juicio.

En general el juicio profesional es esencial cuando no es aplicable la solución algorítmica de problemas. Esto incluye situaciones cuando aplican reglas, pero la aplicación de las reglas requiere considerable interpretación a causa ya sea de la determinación de las condiciones de cuándo las reglas se vuelven relevantes o la determinación de cómo la acción sería llevada a cabo en detalle mandada por la regla requiere interpretación importante.

Tal necesidad de interpretación representa una limitación inherente de esa actividad, y por consiguiente el juicio profesional constituye una respuesta positiva de los profesionales para mitigar, en algún grado, tales limitaciones inherentes, el juicio profesional en sí mismo no puede ser una limitación inherente, si bien, al igual que cualquier otra actividad humana, el ejercicio profesional está sujeto a limitaciones inherentes.<sup>9</sup>

## **LIMITANTES AL JUICIO**

### **Rapidez de la Información**

Dado los constantes cambios que el mercado enfrenta, lo volátil de la información, es que sea necesario en la actualidad responder a estos cambios de una forma ágil y proactiva. Posición que por cierto es muy valorada y requerida por nuestros clientes de auditoría.

Si pensamos en el tiempo, podemos añadir que este es un nuevo factor dentro de este juego hoy en día, dado que hay un tremendo énfasis en los servicios que se caracterizan por su inmediatez y eficacia. Remontándonos al pasado, y a lo diferente que son en comparación los actuales servicios de auditoría, lo primero que tenemos que destacar es el tiempo de respuesta que manejamos en la actualidad.

---

<sup>9</sup> Inherent Limitations, Reasonable Assurance, Professional Judgment and its documentation, and enforceability of Auditing Standards. FEE. 2007

Robert Correll, que es un académico de Canadian Institute of Chartered Accountants apunta lo siguiente: “En los años 70 y 80, era perfectamente aceptable para un practicante conseguir un mensaje y llamar de regreso en 24 horas o tener una discusión con un cliente y recibir su información, y hasta conseguir algo de tiempo para buscar sobre ello y pensar sobre el tema en cuestión. Esta no parece ser la expectativa de hoy en día. La gente parece pensar que podemos conseguir una rápida respuesta en la búsqueda de Google o que su profesionalismo debería tener todas las respuestas a todas las preguntas en la yema de los dedos. Yo no creo que esto encaje muy bien con el razonamiento a través de un problema y aplicar el tipo de juicio que necesitamos cuando se trata de una situación empresarial compleja.”<sup>10</sup>

Dado esto, es que debemos lidiar con la constante presión que ejercen los nuevos mercados que requieren de inmediatez de la información para la toma de decisiones, decisiones que en muchos casos solicitan de una respuesta clara basada en normativas y marcos regales.

### **Estructuración de procesos**

---

Si nos enfocamos en todos los procesos que conllevan al efectuar una auditoría, ¿Cuántos de estos están ya estructurados? Cuando hablo de estructurados me refiero puntualmente a aquellos procesos que se encuentran limitados por una normativa, normativa que te dice cuántas muestras debes tomar para tal y tal tipo de cuenta.

Esto no quiere decir que se algo malo, pues estandariza las pruebas y permite un nivel de seguridad razonable, pero limita el propio juicio del profesional que elabora la prueba a un nivel bajo de cuestionamientos dado que la premisa principal es llevar a cabo lo que la normativa señala.

### **Profesionales mecánicos**

---

Cuando hablamos de cálculos o números todos estos claramente tienen una lógica y una ciencia que en ocasiones son claves dentro de la auditoría, pero los números que calculamos son sólo un número, mientras que la materialidad es un juicio mucho más importante. Tal cálculo o número recubre relevancia cuando detrás de aquel luego hay un proceso de análisis de circunstancias y variantes que implican un estudio en mayor profundidad. Es este el estudio al cual debemos siempre enfocarnos como una conclusión a nuestro trabajo y reprocesar cada uno de las muestras efectuadas para comprender la base del por qué se efectúan.

- Sampling: Son las muestras que se efectúan dentro de un proceso de auditoria basadas en lo que la normativa nos señala para reducir al minino los riesgos propios que se presentan en una auditoria.
- Template: Planilla que sustenta nuestras muestras en las cuales se describen los procedimientos que se llevan a cabo en la revisión de cuentas.

Estos dos puntos tratados anteriormente son dos ejemplos de mecánicos procesos que de una u otra forma van estructurando la capacidad de juicio y en algunos casos limitando,

---

<sup>10</sup> Correll Robert - Forum “Teaching Professional Judgement in Accounting. University of Alberta.

dado que cuando se trabaja efectuando procedimientos sustantivos estos ya se encuentran detallados en una guía, entonces las instrucciones ya están, tan solo debemos seguirlas.

En el caso del template es un poco más limitado, dado que este trata de una planilla con una serie de procedimientos que tenemos que ir completando en base a las características de la cuenta que estamos revisando. ¿Por qué entonces tenemos que aprender de muestreo estadístico, si las guías nos dicen que muestra nosotros debiésemos seleccionar?

El no efectuar un análisis más allá de comprender lo que estamos haciendo, dejando de lado los cuestionamientos a los procesos; nos convierte en profesionales mecánicos, en profesionales técnicos que siguen instrucciones detalladas y que restan al proceso de auditoría juicios profesionales como alternativa a tales procesos.

## ENTRENAMIENTO

### Educadores

---

Karim Jamal en el foro “Teaching Professional Judgement in Accounting” señala que los docentes debiesen enseñar no solamente enfocados en las fortalezas y debilidades de la aplicación de la normas de auditoría, si no también, comenzar a trabajar pensando como una Escuela de Leyes. En una Escuela de Leyes los estudiantes aprenden respecto a las leyes y los desafíos que estas implican, pero también aprenden a cómo crear nuevos argumentos para crear nuevas leyes. Esto es a lo que ella llama “la carencia de la educación en auditoría”.

Siguiendo en este punto, Karin Jamal añade que los educadores necesitan pensar sobre la auditoría no solo teniendo una única respuesta correcta. Si hay una única respuesta correcta, luego no hay nada que aprender, nada que cambiar, por ende el juicio profesional no sería requerido. Para ello termina de agregar que algunas veces comparar análisis desde diversos perspectivas puede ser una interesante forma de aprender. Por ejemplo: apunta a la labor que ejecuta Estados Unidos en auditoría, a nuestra labor como profesionales y a una tercera parte que implica las actuaciones del International Accounting Standards Board (IASB).

Esta puede ser una interesante forma de preguntarse por qué cada uno de los organismos competentes compuestos por gente inteligente está haciendo algo diferente. “Necesitamos quebrar el poder de la autoridad. Sólo porque el CICA Handbook provee de reglas esto no quiere decir que sea la única respuesta correcta”<sup>11</sup>

### Casos prácticos

---

Comprender a temprana etapa la lógica que significa un proceso de auditoría es vital si a futuro pensamos, dado que **entender lo que haces y por qué lo haces** es la respuesta a la auditoría.

Cuando enfrentas casos prácticos que implican situaciones pasadas, te enfrentas a realidades que han ocurrido y que por ende existe un porcentaje no menor de que vuelvan a ocurrir. He ahí la importancia de analizar estos casos tipos en los centros de estudios, dado que acerca la realidad a los estudiantes y les permite con la guía de un profesional competente hilar respuestas a cada una de las situaciones complejas de análisis. Por eso,

---

<sup>11</sup> Jamal Karin- Forum “Teaching Professional Judgement in Accounting. University of Alberta.



cuando profundizamos en estos temas y ejercitamos nuestro juicio profesional, estamos yendo más allá de la forma, estamos mezclando conocimientos y dando paso a la exploración de otras posibles respuestas y vías de solución.

Destinar entonces cierto porcentaje de la clase a desarrollar aspectos teóricos y técnicos es la base para solventar nuestras conclusiones como profesionales, pero si agregamos a ello casos prácticos que involucren al alumnado en el mundo real de los negocios entrega una mirada más próxima al futuro que enfrentará tal profesional.

Comprender decisiones pasadas en una lógica prudente en la consecución de buenas respuestas, pero remontarnos siempre a tales decisiones va en una línea opuesta a ejercer nuestro juicio profesional.

### **HABILIDADES DEL PROFESIONAL**

Tal cual como fue tratado en páginas anteriores (véase en “OBJETO DE LA INVESTIGACIÓN”) los componentes del “*Juicio Profesional en Auditoría*” han sido evaluados a nivel de normativa y aplicación de ésta, aplicación que involucra características propias del auditor que implican el nivel de juicio que pudiese cada uno alcanzar y las circunstancias que implican las posibles diferencias en cuanto a percepción de la información entre hombres y mujeres trata.

Tener en cuenta cuales son las habilidades con que cuenta el profesional es una base que permite buscar posibles lineamientos de ejecución que mitiguen riesgos por falta de dominio y o expertiz que pongan en riesgo el proceso de auditoría.

Aunque no hay estudios que concluyan a cabalidad que si hay diferencias en cuanto a percepción de la información entre hombres y mujeres respecta, si es considerable destacar que como resultado de esta investigación del total de la población testada el 60% cree en tal diferencia.

Resumiendo en términos más sencillos lo que la investigación concluye es que el “*Juicio Profesional en Auditoría*” es la respuesta que entrega un profesional para mitigar los riesgos inherentes que acontecen en un proceso regular de auditoría, el cual implica la evaluación y aplicación de normativa y el empleo de experiencia y expertiz profesional.

### **BIBLIOGRAFÍA**

Textos de psicología, base para la investigación de las características individuales – Objeto de investigación -.

- Pervin, L.A (1998) “La ciencia de la personalidad”. McGraw- Hill Interamericana de España, S.A.U Madrid.
- Pinillos, J.L (1979) “Principios de Psicología” (7ma Ed.) Alianza Universidad Madrid.

- Jung, C.G. (1921/1971) “Tipos de Psicológicos”. Tomos I y II.
- Briggs Myers, I. (1992) “Introducción a los tipos. Una descripción de la teoría y aplicaciones del MBTI, TEA ediciones.