

# EL ESCEPTICISMO PROFESIONAL DEL AUDITOR EN EL MARCO REGULATORIO INTERNACIONAL DE LA PROFESIÓN CONTABLE

Marta de Jesús Mármol Daza<sup>1\*</sup>

<sup>1</sup> Universidad Cooperativa de Colombia, Jefe de Programa de Contaduría Pública, Santa Marta, Colombia

\*Autor para correspondencia: e-mail: [martamarmol10@gmail.com](mailto:martamarmol10@gmail.com)

Recibido: 2018/09/21

Aprobado: 2018/12/10

DOI: <https://doi.org/10.26621/XV19.2018.12.A011.PUCESI.2550.6684>

## RESUMEN

La regulación contable internacional y su requerimiento de aplicación de una mentalidad inquisitiva en la auditoría, despierta la necesidad de examinar el escepticismo profesional exigido por el marco regulatorio internacional de la profesión contable, para el desarrollo de la actividad de auditoría. Siendo así, esta investigación se proyectó observar los requerimientos de aplicación del escepticismo profesional establecidos en el marco regulatorio internacional, desde una perspectiva crítica y analítica de la doctrina contable, emanada de los órganos reguladores de la contaduría. La ruta metodológica se abordó desde un paradigma interpretativo y, dentro de éste, se adoptó la hermenéutica considerando que, la comprensión del escepticismo profesional como objeto de estudio, se realizó a partir de los marcos referenciales que actúan sobre el intérprete. Como consideración final, en el escepticismo profesional es fundamental reflexionar que éste debe centrarse en desarrollar una mentalidad cuestionante de la información que se presenta durante la actividad del contador, la cual debe fundamentarse en un perspectiva crítica e inquisitiva que deberá ser fortalecida en la actividad profesional del auditor y fomentada a partir de la formación profesional en los institutos universitarios, lo cual evidencia la necesidad de dirigir el enfoque de capacitación hacia la generación de una mentalidad independiente e imparcial en el profesional contable.

**Palabras clave:** Escepticismo profesional, auditor, marco regulatorio internacional, profesión contable.

## ABSTRACT

The international accounting regulation and its requirement of applying an inquisitive mentality in the audit awakens the need to examine the professional skepticism required by the international regulatory framework of the accounting profession, for the development of the audit activity. Thus, this research was designed to observe the application requirements of professional skepticism established in the international regulatory framework, from a critical and analytical perspective of the accounting doctrine emanated from the accounting regulators. The methodological route was approached from an interpretative paradigm, and within it, the hermeneutics was adopted considering that the understanding of professional skepticism as an object of study was made from the referential frames that act on the interpreter. As a final consideration, professional skepticism is fundamental to reflect that this should focus on developing a questioning mentality of the information presented during the activity of the accountant, which should be based on a critical and inquisitive perspective that should be strengthened in professional activity of the auditor, and encouraged from the professional training in the universities, which evidences the need to direct the training approach towards the generation of an independent and impartial mentality in the professional accountant.

**Key words:** Professional skepticism, auditor, international regulatory framework, accounting profession.

## INTRODUCCIÓN

En el marco de las normas de la personalidad del auditor, el contador en actividad profesional debe cumplir con tres requisitos principales. A éstas se refiere Viloría (2009) identificando: objetividad, confianza y credibilidad, las cuales son componentes subjetivos indispensables en el ejercicio que le permiten parecer ante la comunidad como un profesional íntegro y confiable.

La objetividad, requiere independencia mental, definida en la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 200 (IAASB, 2016) como el estado mental que permite la expresión de una conclusión sin ser afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, cediendo así al individuo la posibilidad de actuar con integridad, enmarcado en dar fe pública con su labor, para desempeñarse con una actitud de escepticismo profesional, a fin de planear y ejecutar una auditoría, reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que los estados financieros estén presentados erróneamente en una forma de materialidad.

Desde esta perspectiva, el contador ejerce profesionalmente diferentes actividades; dentro de las cuales, la auditoría fundamenta la esencia del ejercicio independiente del contable y, a través de ésta, se examinan los estados financieros con el objetivo de emitir una opinión o un juicio que permita manifestar si los mismos fueron preparados y presentados en todos sus aspectos sustanciales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable y considerando las demás regulaciones aplicables en el contexto del objeto económico de la entidad.

En efecto, las Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, 2016) establecen que, en el desarrollo de las actividades de aseguramiento de la información, el contador debe ser objetivo y escéptico y, por tanto, debe desvincularse de su cliente a través de una crítica de la información financiera que se examina, y el cuestionamiento de cada una de sus revelaciones, siguiendo así un conjunto de reglas conductistas, que fundamentan su labor y contribuyen en la ejecución de un ejercicio profesional libre de sesgos y errores.

Siendo así, la profesión contable y el entorno demandan del auditor la aplicación del escepticismo profesional, adicional al desarrollo de rasgos de personalidad como: confianza en sí mismo, auto determinación, independencia mental y la subjetividad propia del ser humano, a través de la confluencia de una relación dialógica entre cada uno de estos componentes.

En el ámbito de la auditoría, el escepticismo profesional representa una conceptualización desarrollada desde dos perspectivas básicas, una que ofrece una visión neutral u objetivista y otra que reconoce su impulso a través de la formación profesional. Hurtt y otros (2013) y Hurtt (2010) argumentan que el escepticismo se estimula a través de una visión neutral de la información que se examina, priorizando el cumplimiento objetivista de una determinada norma, su pensamiento diluye el auditor como persona y agente humano, quien puede estar influenciado por un conjunto de aspectos del entorno que, de una manera u otra, podrían representar influencia sobre el sujeto y, como consecuencia, sobre la calidad de la auditoría.

Por otra parte, Nelsón (2009), Viloría (2013), Valderrama y otros (2018) reconocen que el escepticismo profesional es un proceso de cuestionamiento de la información, desarrollado por el auditor como agente humano; por lo tanto, es un actividad profesional intrínseca al individuo que puede ser promovida durante su formación y fortalecida, a través de la experiencia y la actividad del auditor; es decir, la fundamentación ontológica del escepticismo profesional desde la perspectiva de los referenciados autores tiene sus bases en el sujeto quien, impregnado de relacionamientos con el entorno, ejerce su juicio escéptico de acuerdo a su experiencia, conocimiento y seguridad en sí mismo.

En este contexto, examinar el escepticismo profesional exigido por el marco regulatorio internacional de la profesión contable, para el desarrollo de la actividad de auditoría, se hace necesario considerando, que en el contexto global, la aplicación de criterios uniformes para la ejecución de la auditoría demanda la adopción de Normas Internacionales de Auditoría, las cuales de acuerdo a sus propios lineamientos, deben ser aplicadas en un conjunto completo integrado por el marco regulatorio internacional de la profesión contable.

Para alcanzar este propósito, la investigación adoptó un enfoque epistemológico, abordado a través de la realización de una interpretación del concepto de escepticismo profesional; la realización de una disertación del mismo a partir del análisis de su requerimiento en el marco regulatorio internacional y, finalmente, analizando los límites de la aptitud crítica, establecidos en la propia normativa sobre la profesión contable; todo ello a fin de incentivar en la auditoría la aplicación de un sólido juicio escéptico, que además de ajustarse al cumplimiento normativo pueda considerar al sujeto como agente humano, impregnado de condiciones del entorno que lo forman como profesional y le impone características particulares a su profesionalismo.

## MATERIALES Y MÉTODOS

El contador es un sujeto que ejerce la profesión y aplica el escepticismo profesional en la realización de su trabajo. Por lo que se espera de éste, el desarrollo de una confianza en sí mismo, auto determinación, independencia mental, lo cual envuelve la actividad de auditoría en una subjetividad propia del profesional que desarrolla el examen de la información financiera que presentan las entidades. En el actual estudio, se reconoce la necesidad de fundamentar la actividad de auditoría sobre el ejercicio pleno y razonable del escepticismo profesional, de tal modo, que éste permita fortalecer la aceptación del encargo y la planificación del trabajo; así como, la fundamentación de la evidencia de auditoría de una manera apropiada.

Sobre la base de estas consideraciones, el estudio se desarrolló en un ámbito descriptivo adoptando como marco referencial interpretativo la hermenéutica, la cual es definida por Álvarez y Jurgenson (2003), como la práctica de interpretación de textos. Su adopción se sustentó en la necesidad de comprender la conceptualización del escepticismo profesional expuesto en el marco regulatorio de la profesión contable, considerando éste como el fundamento epistemológico que permitió sustentar el examen de los postulados teóricos y sus requerimientos en la doctrina normativa.

Martínez (2006) expresa que, la metodología hermenéutica se basa en observar algo y darle significado; de este modo, los procedimientos interpretativos son aconsejables en los casos en los que los datos de investigación se presten a diversas interpretaciones. En consecuencia, en esta investigación se aplicó como método la hermenéutica, tomando en consideración que ésta permitió al investigador comprender las diferentes vertientes conceptuales establecidas sobre el escepticismo profesional en el marco regulatorio, así como, la fundamentación de su doctrina.

Para Mendoza (2003) aplicar la hermenéutica en la investigación, es ejercer la comprensión de una temática, que implica conocer las condiciones que se presentan en un fenómeno y hacia dónde se conduce su significación. De este modo, el uso de la hermenéutica como marco interpretativo en el examen aplicado en este estudio, buscó develar las condiciones ocultas que afectan el escepticismo profesional, a través de una visión compleja de la doctrina expuesta en la normativa internacional.

## Escepticismo profesional y su vinculación con el marco regulatorio internacional

El concepto de escepticismo profesional en el marco regulatorio establecido en las Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, 2016) implica realizar una valoración neutral y no sesgada de la evidencia, de tal forma que la calidad de los juicios emitidos por el auditor, en su diligencia profesional, sean dependientes de la capacidad de éste para actuar de forma escéptica. Para Hurtt (2010) el escepticismo profesional exigido en la normativa profesional esboza una característica multidimensional individual que debe ser desarrollada por el auditor.

El escepticismo profesional del auditor es definido en la NIA 200 (IAASB, 2016) como una evaluación crítica, con una mentalidad cuestionante, de la validez de la evidencia de auditoría obtenida. Así mismo, promueve en el profesional estar alerta a evidencia de auditoría que contradiga o ponga en duda la confiabilidad de los documentos y respuestas a averiguaciones y otra información obtenida de la administración y de los encargados del gobierno corporativo.

Además, la referida normativa define el juicio profesional como "la aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevante 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 " (p.6).

Estas conceptualizaciones normativas, ofrecidas por el marco regulatorio, denotan un concepto de escepticismo y juicio profesional, es presentado de manera difusa en las normas de aseguramiento, por cuanto se presumen conceptualizaciones comprendidas e impulsan al contador hacia la realización de actividades desvinculadas de la influencia del entorno, no considerando así al contador como sujeto, cuya propia individualidad asume patrones del entorno, que lo exponen a sesgos, errores o conductas desapegadas de la exigencia establecida en el cuerpo doctrinal normativo.

En este sentido, la Federación Internacional de Contadores (IFAC, 2018) propone una serie de cambios de sustancia a través del Manual del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad (2018) con respecto al mismo texto normativo del 2016, éstos se enmarcan en demandar la aplicación de una mentalidad cuestionante desarrollada en el marco del proyecto de escepticismo profesional (a corto plazo), cuya aplicación requiere que los contadores profesionales en la práctica pública ejerzan el escepticismo profesional al planificar y realizar auditorías, revisiones y otros compromisos de aseguramiento.

El referido Manual del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad (2018), hace referencia en las secciones 120, 400 y 900 respectivamente, al marco conceptual dentro del cual se encuentran algunas consideraciones para auditorías, revisiones y otros compromisos de aseguramientos; la aplicación de este marco a la independencia para las revisiones y otros compromisos de garantía, distintos de la auditoría y de revisiones, tienen en común los siguientes puntos: 1) la independencia de la mente permite que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional; y 2) la independencia aparente supone evitar los hechos y circunstancias en el escepticismo profesional de la firma o de un miembro del equipo de auditoría que comprometan el dictamen profesional del auditor.

En lo referente al escepticismo profesional, requerido por las Normas Internacionales de Auditoría, la NIA 600 (IAASB, 2016) hace referencia a la provisión de servicios no asegurados a un cliente de auditoría, en cuanto a los servicios de auditoría interna, esta NIA requiere la realización de procedimientos para evaluar la idoneidad de este trabajo; es decir, los resultados de la auditoría interna pueden ser utilizados en la auditoría externa. Sin embargo, esto crea una amenaza de autorevisión en ejercer el mismo nivel de escepticismo profesional cuando la auditoría interna la realicen personas que no son miembros de la empresa.

Por su parte, al referirse al mantenimiento del escepticismo durante toda la auditoría el cuerpo doctrinal de las NIA demanda la aplicación de éste en la NIA 200 (IAASB, 2016) la cual inicialmente lo define y, además, referencia la atención a la evidencia, y el mantenimiento de una mente inquisitiva en la planificación y ejecución durante toda la auditoría. De acuerdo a Hurtt (2010) el auditor, en actividad profesional, acata las disposiciones normativas establecidas sobre la profesión contable, pero éste nace con escepticismo profesional y lo aplica durante el examen de los estados financieros en el grado necesario para cumplir el propósito de la revisión.

Dentro del conjunto de las responsabilidades del auditor, la NIA 315 (IAASB, 2016) establece la necesidad de identificar y valorar los riesgos de incorrección material, desde una óptica cuestionante de la información evaluada. Para Nelson (2009) el auditor durante su labor conducirá el análisis de riesgos previendo la posibilidad de encontrar errores significativos provenientes de fraudes administrativos o de empleados, lo cual podrá alcanzarse aplicando criterios de independencia y apartándose de la subjetividad de la perspectiva profesional sobre la honestidad e integridad de la gerencia.

Por su parte, la NIA 330 (IAASB, 2016) instituye la obligatoriedad de diseñar y aplicar los procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados y aunque en las otras normas no se repiten y tratan aspectos específicos, como la NIA 540 (IAASB, 2016), se deben tener en cuenta los objetivos y requerimientos aplicables a otras NIA.

<sup>1</sup> Traducción propia de: "The application of relevant training, knowledge and experience, within the context provided by auditing, accounting and ethical standards, in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the circumstances of the audit engagement".

En lo concerniente al escepticismo aplicado para determinar el control de calidad la NIA 240 (IAASB, 2016) se establecen puntualidades para la función de los equipos del encargo, específicamente en lo que tiene que ver con documentación de los procedimientos de auditoría aplicados de la evidencia obtenida y en las responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros, con respecto al fraude en el proceso de obtención de una seguridad razonable en cuanto a los requerimientos, en las indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad.

Adicionalmente, Valderrama y otros (2018) argumentan que, el auditor y su equipo de trabajo deberán diseñar procedimientos corroborativos de la información, suministrada por la entidad, considerando su percepción escéptica y la necesidad de obtener una seguridad razonable sobre los estados financieros que examina, lo cual le permitirá expresar una opinión sobre si los mismos han sido preparados de conformidad con la normativa profesional aplicable.

Por otra parte, sobre las responsabilidades del auditor en los factores significativos, actividades preliminares del encargo y conocimiento obtenido de otros encargos, al reunir y evaluar la evidencia de auditoría la NIA 250 (IAASB, 2016) hace referencia al modo en que el auditor resalta, ante los miembros del equipo del encargo, la necesidad de mantener una mentalidad inquisitiva y aplicar el escepticismo; también, hace énfasis en las respuestas del auditor a los riesgos de valorar los mismos de incorrección material en los estados financieros.

En este mismo orden, sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, mediante el conocimiento de la entidad y su entorno la NIA 315 (IAASB, 2016) debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200 (IAASB, 2016) en las características cualitativas de la entidad, fomentando la aplicación del escepticismo y juicio profesional para valorar las particularidades que permitan planificar lo referente al entendimiento de la entidad y su entorno, así como la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

Igualmente, en la NIA 510 (IAASB, 2016) el escepticismo profesional es requerido para lo concerniente a los encargos iniciales de auditoría a los saldos de apertura, cuyos lineamientos deben interpretarse conjuntamente con la NIA 200 (IAASB, 2016) en lo referente a las características cuantitativas, evidencias, procedimientos analíticos de la auditoría, población, muestra y atributos. Sobre la auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable y de la información relacionada a revelar, la NIA 540 (IAASB, 2016) menciona que la mentalidad escéptica del auditor determina la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditorías posteriores en la susceptibilidad de las estimaciones contables, para evitar sesgos de la dirección.

Adicionalmente, la planificación y ejecución de la auditoría fundamentada en el escepticismo profesional, debe considerar las partes vinculadas no reveladas, de conformidad con la NIA 550 (IAASB, 2016) el requerimiento de facilitar al auditor la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y las transacciones con partes vinculadas y el diseño de procedimientos de auditoría que den respuesta a los riesgos valorados.

En la misma normativa, específicamente en su Guía de Aplicación y otras anotaciones explicativas, se detallan las responsabilidades del auditor en los marcos de información financiera que establecen los requerimientos mínimos, respecto de las partes vinculadas en lo que se refiere al conocimiento de las relaciones y transacciones de las entidades con partes vinculadas. Así mismo, presenta como requerimiento que la discusión entre los miembros del equipo del encargo, debe hacer énfasis en destacar la importancia de mantener el escepticismo durante toda la auditoría, con respecto a las posibilidades de incorrección material asociadas a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

En la Norma Internacional de Trabajos de Atestiguamiento (NITA) 3000 (IAASB, 2016) se tipifica que, en las actividades profesionales tendientes a atestiguar sobre la información presentada, es necesario mantener una actitud de escepticismo profesional en la planeación y ejecución del trabajo; así como, en la obtención de la evidencia, de tal modo, que ésta permita hacer una valoración crítica que fundamente la expresión de una conclusión relevante de acuerdo a lo estudiado.

En cuanto al escepticismo profesional abordado en los estándares internacionales emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Educación Contable (IAESB, por sus siglas en inglés) (2015) puede decirse que éstos lo incluyen dentro de las áreas de competencia técnica en un nivel actitudinal intermedio; es decir, para los estándares de formación contable, la mentalidad inquisitiva y cuestionante es una actitud que debe ser impulsada desde la capacitación profesional, a fin de garantizar la aplicación de óptimos niveles de escepticismo profesional en el ámbito general de la actividad del contador.

De este modo, los estándares internacionales emitidos por el IAESB (2015), enmarcados en la formación contable, no se limitan a fundamentar la aplicación del escepticismo profesional en el contexto de los encargos de aseguramiento y servicios relacionados, como lo hacen las directrices establecidas por el IAASB (2016), sino que éstos deben interpretarse como el requerimiento de una mentalidad cuestionante en un contexto más amplio en la función de un profesional de la contaduría. En otras palabras, ubican el escepticismo profesional en las áreas de competencia dentro de los valores, ética y actitudes profesionales que demandan la interacción de los principios éticos con el escepticismo profesional desarrollado por el contable.

De acuerdo a la (IFAC, 2015), los Pronunciamientos Internacionales de Formación Contable, emitidos por el IAESB (2015), establecen que el logro de algunos resultados del aprendizaje, enmarcados en el escepticismo profesional y el juicio profesional, pueden extenderse a través de varios cursos diferentes, sin que éstos estén dedicados exclusivamente a esa área de competencia. Siendo así, el cuerpo normativo profesional emitido por el IAESB (2015) tipifica que la tabla de resultados del aprendizaje para la competencia profesional de un socio encargado debe incluir el escepticismo profesional, a fin de promover el compromiso con el interés público y la calidad de la auditoría, en todas las actividades desarrolladas por el contador.

### Límites del escepticismo profesional en el marco regulatorio internacional

De acuerdo con el (IAASB, 2017), las observaciones del grupo de trabajo de escepticismo profesional conformado por este consejo, el IAESB y el IESBA, analizan cómo podrían contribuir las normas emitidas por estas juntas a la comprensión y aplicación del escepticismo profesional en la auditoría. De esta manera, presentan unas observaciones clave, enmarcadas en definir algunos aspectos que pueden influir en el ejercicio de una mentalidad cuestionante, dentro de ellas: 1) una mayor atención a la visión para los negocios; 2) los factores ambientales; 3) la conciencia de los rasgos personales y los prejuicios; 4) la inculcación de una mentalidad crítica desde el comienzo; 5) existencia de los factores adicionales no considerados por las tres juntas normativas a corto y largo plazo; 6) los conceptos subyacentes al escepticismo profesional pueden ser relevantes para todos los contadores; y 7) solamente el establecimiento de estándares no será suficiente.

Bajo estas consideraciones, el referido grupo manifiesta que el IAASB procura reforzar el escepticismo profesional a través de diferentes secciones de las Normas Internacionales de Auditoría y de diversas maneras, las áreas de enfoque del escepticismo en los proyectos incluyen: a) Control de calidad, desde los riesgos para la calidad, incluidos los sesgos del auditor, la cultura y los equipos de auditoría; b) Las evaluaciones de riesgo, desde los compromisos mejorados para desafiar a la gerencia y la conciencia de los incentivos y sesgos de la gerencia; c) Las estimaciones contables, desde una mejor evaluación del riesgo y volver a estimarlos, así como, la realización de auditorías grupales, para tener en cuenta los impedimentos al escepticismo profesional al ser ejercido por diferentes auditores.

En este contexto, el IESBA propuso una guía que aclara cómo el cumplimiento de los principios fundamentales incorporados en el código de ética, respaldan el ejercicio del escepticismo profesional en el contexto de auditorías, revisiones y otros compromisos de aseguramiento. Como resultado, el trabajo realizado por el grupo de los tres consejos sobre el escepticismo profesional tiene una fundamentación clave que es servir al interés público y satisfacer su obligación de abordar los principales problemas encontrados en el desarrollo del trabajo, los esfuerzos de las tres juntas deben llevarse a cabo de manera conjunta. De igual modo, el IAESB se comprometió a desarrollar sus Normas Internacionales de Educación y materiales de apoyo, para mejorar las habilidades y las competencias que necesitan todos los contadores profesionales al aplicar el



escepticismo profesional. Tomando como punto de partida sus investigaciones han permitido ejemplificar las buenas prácticas, centradas en el apoyo de la educación y las capacitaciones necesarias para mejorar la aplicación del escepticismo profesional, que ayudará a conocer los avances en las Instituciones de Educación Superior y materiales de apoyo en áreas como el escepticismo, la competencia conductual y el desarrollo profesional continuo; además considera que, se necesitan proporcionar servicios de alta calidad a clientes, empleadores y otras partes interesadas, por lo que se requiere fortalecer la confianza pública en la profesión.

## CONCLUSIONES

El escepticismo profesional es la base sobre la cual se sustenta la formación del juicio del auditor; de tal modo, que es necesario considerar la importancia que tiene la aplicación de una mentalidad inquisitiva y cuestionante en el examen de la información financiera y no financiera que presentan las entidades, a fin de garantizar una actividad profesional de auditoría que, además de ser independiente, esté fortalecida sobre valores propios de integridad, honestidad y confiabilidad.

En efecto, el escepticismo profesional es una actitud crítica que debe ser desarrollada por el auditor a lo largo de su formación y capacitación, así como, a través del ejercicio de su actividad independiente, exigido en el marco regulatorio internacional, en diversos momentos de la profesión contable, como son: en la capacitación profesional, el desarrollo de actividades de aseguramiento y en la actividad de atestiguamiento de la información.

Sin embargo, el marco regulatorio internacional no considera a cabalidad que el escepticismo profesional es una actitud personal intrínseca al sujeto y que sobre éste confluyen una serie de condicionamientos y factores sociales que, de una manera u otra, arrojan subjetividad al proceso de auditoría de la información financiera. Por lo cual, el ente regulador de la profesión contable, representado en el ámbito internacional por la Federación Internacional de Contadores, ha evolucionado en el requerimiento de la aplicación del escepticismo en el contexto de la auditoría.

De tal modo, que la IFAC ha identificado dos aspectos fundamentales para el desarrollo de una mentalidad cuestionante, cuales son: 1) que el auditor escéptico debe ser un profesional con mentalidad independiente de su cliente y, sobre éste, debe prevalecer la aplicación de criterios que velen por la preservación de valores de integridad y objetividad; y 2) que el trabajo realizado debe fortalecerse en exteriorizar una independencia, suponiendo que los interesados en la labor del auditor, al evaluar los hechos y circunstancias que confluyen en el desarrollo de la actividad, puedan concluir que el auditor y su equipo han mantenido un actitud de compromiso con el interés público.

Así mismo, en el contexto de la actividad de auditoría, el marco normativo internacional demanda la aplicación de una mentalidad cuestionante para diversos aspectos; dentro de ellos la NIA 600 (IAASB, 2016) establece que, para la aceptación del trabajo de auditoría interna como evidencia razonable, el auditor debe considerar si se han evaluado los aspectos fundamentales que emergen del contexto sobre el cual se informa.

Sin embargo, desde la perspectiva del investigador, es fundamental que en el contexto de la evidencia suministrada por auditoría interna el desarrollo del cuestionamiento, debe fundamentarse en la experiencia que posea el auditor en el área que audita, así como, en las particularidades que involucra la entidad, lo cual permitirá fortalecer el escepticismo profesional, evitando el ejercicio de la autorevisión al aplicar el mismo nivel de inquisición utilizado por el auditor interno.

Por su parte, en el aspecto de la valoración de riesgos, las Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, 2016) demandan la aplicación del escepticismo profesional en todos los aspectos sustanciales de la auditoría, lo cual parte de la valoración de riesgos iniciales en la planificación y sustenta la ejecución de la labor del examen de los estados financieros, de tal modo, que el auditor en el ejercicio de su actividad profesional debe aplicar los lineamientos emanados de las NIA en todo su cuerpo doctrinal, analizando sus requerimientos de manera integral e interpretando sus condicionamientos a través de la triangulación de la doctrina normativa.

En lo concerniente al control de calidad, las NIA (IAASB, 2016) establecen la obligatoriedad de aplicar escepticismo profesional a la hora de documentar el trabajo realizado, analizar la evidencia obtenida, aplicar procedimientos para la detección de fraudes en los estados financieros, así como, la determinación de las indagaciones realizadas ante la dirección de la entidad auditada y ante externos involucrados que puedan suministrar información confiable al proceso de revisión. Por tanto, en el control de calidad, el escepticismo profesional debe fundamentarse en el conocimiento previo del auditor, de tal modo, que éste le permitirá determinar la confiabilidad de la información obtenida, así como, el cumplimiento o incumplimiento de la legislación aplicable.

Otro aspecto considerado en el examen del escepticismo profesional requerido por el marco regulatorio internacional, es que éste demanda la aplicación de una mentalidad inquisitiva en aspectos involucrados con el ámbito cuantitativo y cualitativo de la información que se audita; de tal modo, que el cuestionamiento de la información se debe realizar tanto a datos numéricos de la información financiera y contable, como a los aspectos característicos, particulares y, por tanto subjetivos intervinientes en la preparación y presentación de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable a la entidad auditada.

Finalmente, puede afirmarse que el escepticismo profesional, requerido en el marco regulatorio internacional, es visto por el ente regulador como una competencia técnica que impulsa una actitud profesional intermedia en la preparación y capacitación del contador. Su complejidad amerita el direccionamiento de las políticas de capacitación a la promoción de una mentalidad inquisitiva en el proceso formativo del profesional, así mismo, requiere el desarrollo de la actividad contable a través de la aplicación del conocimiento previo y la experiencia de manera global, lo que permitirá al profesional contable tener una visión general de la entidad, su entorno y sus implicaciones, que pueden tener incidencia en la información financiera sobre la que deberá emitirse una opinión en la auditoría de los estados financieros.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Álvarez, J y Gayou, J (2003). *Cómo hacer una investigación cualitativa. Fundamentos y metodología*. Primera Edición. Editorial Paidós Mexicana, S.A. México, D.F.
- Hurtt, K. (2010). Development of scale to measure professional skepticism. *Auditn: A Journal of Practice y Theory*. 29(1), 149-171.
- Hurtt, K., Brown-Liburd, H., Eary, C., y Krishnamorthy, G. (2013). *Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research*. American Accounting Association. *Auditing: A Journal of Practice Theory*. 32 (1), 45-97.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2017). *Toward Enhanced professional Skepticism*. International Federation of Accountants.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016) *Norma Internacional de Auditoría N° 200, Objetivo y Principios Generales que gobiernan una Auditoría de Estados Financieros*. Londres, Inglaterra.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016) *Norma Internacional de Auditoría N° 315, Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno*. Londres, Inglaterra.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016) *Norma Internacional de Auditoría N° 600, Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros de grupos*. Londres, Inglaterra.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016) *Norma Internacional de Auditoría N° 540, Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable y la información relacionada a revelar*. Londres, Inglaterra.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016) *Norma Internacional de Auditoría N° 240, Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de Estados Financieros*. Londres, Inglaterra.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016) *Norma Internacional de Auditoría N° 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados*. Londres, Inglaterra.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016) *Norma Internacional de Auditoría N° 250, Consideraciones de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados*



- financieros. Londres, Inglaterra.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016) Norma Internacional de Auditoría N° 510, Encargos iniciales de auditoría – saldos de apertura. Londres, Inglaterra.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016) Norma Internacional de Auditoría N° 550, Partes vinculadas. Londres, Inglaterra.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016) Norma Internacional de Trabajos de Atestiguamiento N° 3000. Londres, Inglaterra.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2017). Toward Enhanced professional Skepticism. International Federation of Accountants.
- International Federation of Accountants (2015). Handbook of International Education Pronouncements. Londres, Inglaterra.
- International Federation of Accountants (2018). International code of Ethics for professional Accountants (including International Independence Standards). Londres, Inglaterra.
- Martínez, M (2006). La Investigación Cualitativa (Síntesis conceptual). Revista de Investigación en Psicología, 9(1), 123-146
- Mendoza, V (2003). Hermenéutica crítica. Revista Razón y Palabra. (34)
- Nelson, Mark (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. Auditing: A Journal of Practice y Theory, 1-34.
- Valderrama, Yosman; Trejo, Maryelin y Rangel Yoximar (2018) Estrategias profesionales que promueven el escepticismo en los estudiantes de contaduría pública de la ULA-NURR. TELOS. Revista de Estudios Interdisciplinarios en Ciencias Sociales, 20 (2), 248-276.
- Viloria, Norka (2009). La postura de los contadores públicos sobre la independencia. Actualidad FACES 19 (enero - junio), 147-158.
- Viloria, Norka (2013) El escepticismo profesional: Estrategias de aula para los estudiantes de contaduría pública. Actualidad Contable FACES (Julio –Diciembre), 102-119.