

Betancur, H. D., & Betancur-Hinestroza, I. C., (2025) El escepticismo profesional y la auditoria. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 86, 189-213. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a08>

# El escepticismo profesional y la auditoria

***Hector Darío Betancur***

hdbetancur@udemedellin.edu.co

Orcid: 0000-0002-8816-1671

Universidad de Medellín

***Isabel Cristina Betancur-Hinestroza***

icbetancur@udemedellin.edu.co

Orcid: 0000-0001-9661-5146

Universidad de Medellín

## **El escepticismo profesional y la auditoría**

**Resumen:** *El escepticismo profesional en auditoría es crucial para evaluar la situación financiera y contable de las empresas. Sin embargo, han sido múltiples los casos donde se han visto grandes impactos por fraudes y malas prácticas, desencadenando drásticas consecuencias para los agentes económicos. Actualmente, los debates giran en torno a los factores a tener en cuenta para que los auditores tengan una mente escéptica en su trabajo. Comprender a profundidad el escepticismo profesional, determinar su naturaleza epistemológica, ontológica y por estas vías la metodológica, se hace más que necesario. Este artículo ofrece una perspectiva epistemológica y un enfoque desde la economía del comportamiento, un área de estudio alternativa a la teoría dominante en economía. Se analizan algunos posibles sesgos cognitivos que pueden estar presentes en el ejercicio del contador-auditor y ofrece algunas recomendaciones. Este artículo es de corte interpretativo y busca la comprensión y análisis del escepticismo profesional en la práctica de la auditoría.*

**Palabras clave:** *escepticismo profesional, economía conductual, sesgos cognitivos, auditoría, ética.*

## **Professional skepticism and auditing**

**Abstract :** *Professional skepticism in auditing is critical when assessing a company's financial and accounting situation. There have been numerous cases in which fraud and malpractice have had a major impact, resulting in serious consequences for economic agents. Current debates center on the factors that auditors must consider when fulfilling their duties with a skeptical mindset. It is crucial to thoroughly understand professional skepticism and determine its ontological, epistemological, and, consequently, methodological nature. This article presents an epistemological perspective and an approach from behavioral economics, an alternative framework to mainstream economic theory. Several potential cognitive biases in the work of an accountant-auditor are examined, and recommendations are provided. This interpretative article aims to explain and analyze professional skepticism in auditing practice.*

**Keywords:** *professional skepticism, behavioral economics, cognitive biases, auditing, ethics.*

## **Ceticismo profissional e a auditoria**

**Resumo:** *O ceticismo profissional em auditoria é crucial para avaliar a situação financeira e contábil das empresas. No entanto, têm sido múltiplos os casos em que se verificaram grandes impactos devido a fraudes e más práticas, desencadeando consequências drásticas para os agentes económicos. Atualmente, os debates giram em torno dos fatores a serem levados em consideração para que os auditores tenham uma postura cética em seu trabalho. Compreender em profundidade o ceticismo profissional, determinar sua natureza epistemológica, ontológica e, por conseguinte, metodológica, torna-se mais do que necessário. Este artigo oferece uma perspectiva epistemológica e uma abordagem desde a economia do comportamento, uma área de estudo alternativa à teoria dominante na economia. Alguns possíveis vieses cognitivos que podem estar presentes na prática do contador-auditor são analisados e algumas recomendações são oferecidas. Este artigo é interpretativo e visa a compreensão e a análise do ceticismo profissional na prática de auditoria.*

**Palavras-chave:** *ceticismo profissional, economia comportamental, vieses cognitivos, auditoria, ética.*

## **Le scepticisme professionnel et l'audit**

**Résumé :** *Le scepticisme professionnel en audit est une composante essentielle de l'évaluation de la situation financière et comptable des entreprises. Cependant, il a été démontré que de nombreux cas de fraude et de mauvaises pratiques ont eu des répercussions significatives sur les acteurs économiques, pouvant conduire à des conséquences dramatiques. Actuellement, les débats portent sur les facteurs à considérer pour que les auditeurs adoptent une posture sceptique dans leur pratique professionnelle. Il apparaît ainsi impératif de saisir avec précision les contours du scepticisme professionnel, d'en déterminer les natures épistémologique, ontologique et méthodologique. Cet article propose une perspective épistémologique et une approche de l'économie comportementale, un domaine d'étude alternatif à la théorie dominante en économie. Il examine les éventuels biais cognitifs qui pourraient influencer l'exercice de l'expert-comptable et suggère des recommandations. L'article adopte une approche interprétative, avec pour objectif de saisir et d'analyser le scepticisme professionnel dans le cadre de la pratique de l'audit.*

**Mots-clés :** *scepticisme professionnel, économie comportementale, biais cognitifs, audit, éthique.*

# El escepticismo profesional y la auditoría

*Hector Darío Betancur y Isabel Cristina Betancur-Hinestroza*

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n86a08>

*Primera versión recibida en mayo de 2024 – versión aceptada en marzo 2025*

## I. Introducción

Existe un acuerdo generalizado sobre la importancia del escepticismo profesional —Ep— en la práctica de la auditoría (Bell et al., 2005; Hurtt et al., 2002; Nelson, 2009;) y la sociedad confía en que los auditores lo ejerzan al realizar su ejercicio (Kadous, 2000; Kopp et al., 2003): es una habilidad que el auditor debe poseer o desarrollar y de la que se viene hablando con fuerza a partir de la segunda mitad del siglo XX (Bell et al., 2005; Choo y Tan, 2000; Hurtt et al., 2013; Nelson, 2009; Quadackers et al., 2014; Shaub, 1996; Shaub, 2004). El Ep en auditoría se convierte en una característica esencial de las auditorías contemporáneas; es por lo que cualquier acción tomada en dirección a su mejoramiento se traduce en elevar la calidad de la auditoría, lo que garantiza la fe pública, el interés público y la confianza en general.

Es así como se hace evidente la estrecha relación entre el Ep y la calidad de la auditoría (Bell et al., 2005; Chapman y Peecher, 2011). Sin embargo, los reguladores (IAASB, 2019; PCAOB, 2016; PCAOB, 2017; PCAOB, 2019) e investigadores (Dharmasiri y Phang, 2023) indican que los auditores no ejercen suficiente escepticismo profesional al auditar. De hecho, algunos trabajos dan cuenta también de la relación de casos de fraude empresarial a nivel mundial y la ausencia del Ep (Carcello y Neal, 2000; Choo y Tan, 2000; Fullerton y Durtschi, 2004; Hurtt, 2010). Si se hubiese hecho un uso adecuado de este, en casos como el de Enron, no habría tenido el impacto que ocasionó (Benston y Hartgraves, 2002); no hacer uso adecuado del Ep, es una de las principales causales de fraude (Beasley, Carcello y Hermanson, 2001).

No ejercer el Ep apropiadamente implica un riesgo reputacional demasiado costoso, lo que se ha constituido en un problema global (Brazel, 2019). Asuntos similares, como la falta de ética en crisis internacionales, no solo comprometen la integridad de los sistemas económicos y financieros a nivel global, sino que

también han aventajado principalmente a países industrializados (Stiglitz, 2003). Fueron muchas las familias y empresas que tuvieron grandes pérdidas durante eventos como la crisis de 2008 por la falta de ética en el empaquetamiento de productos financieros que tenían bajos rendimientos y que se fundamentó en una mala calificación por parte de las aseguradoras de riesgo. Esto dejó en entredicho la integridad del sistema financiero y la solidez de las instituciones reguladoras. La búsqueda desmedida de ganancias a menudo eclipsó los principios fundamentales de transparencia y responsabilidad, resultando en consecuencias desastrosas para la economía global. La falta de supervisión efectiva y la manipulación de la información demostraron la urgente necesidad de reformas éticas y reglamentarias en la industria financiera para evitar que situaciones similares vuelvan a socavar la confianza y la estabilidad económica (Schoen, 2017).

El Ep en auditoría es un estado de alerta, de cuestionamiento y confrontación permanente, fundamental para salvaguardar la integridad y fiabilidad de los informes financieros; su inadecuada apropiación y puesta en uso puede deberse a su incorrecta concepción, lo que podría indicar que su elaboración está aún pendiente por parte de todos los involucrados en la cadena del aseguramiento. Para la academia, su enseñanza y aprendizaje son vitales para que los futuros profesionales sean críticos e independientes; para los emisores y reguladores es fundamental promoverlo para reducir prácticas riesgosas; adoptar una actitud escéptica por parte de los elaboradores, ayuda a mitigar sesgos relacionados con la información financiera; finalmente, para los usuarios y el mercado financiero el Ep es central, ya que permite toma de decisiones acertadas, procura la estabilidad económica, pero sobre todo dota de confianza las relaciones. Actualmente no se discute su importancia, los debates giran en torno a los factores para tener en cuenta con el fin de que los auditores tengan una mente escéptica en su trabajo. Es así como, comprender y entender lo que es el Ep, determinar su naturaleza epistemológica, ontológica y por estas vías la metodológica, se hace más que necesario. En esta dirección, el presente artículo plantea la siguiente pregunta que orientará su desarrollo:

¿Cuáles son las características de la relación confianza/desconfianza que permiten la observación de la naturaleza del escepticismo profesional en auditoría?

Para la resolución de la anterior pregunta, el presente artículo se llevará a cabo a partir de tres momentos, no sin antes poner en texto y contexto a la auditoría y su relación con el Ep. En el primer momento, se hace un recorrido sobre el Ep desde cuatro perspectivas: académica, regulativa, histórica y desde la economía del comportamiento. En el segundo momento se toma prestado el marco analítico provisto por Burrell y Morgan (1979) y Padrón (2007), para llevar a cabo una ubicación ontológica y epistemológica de los discursos que sobre Ep en auditoría se han elaborado. Finalmente, y desde los enfoques neutral y presunta duda, se argumentará como el primero, fundamentado en la confianza, se

aleja de un adecuado uso del Ep; desde el segundo, si bien se exige que el auditor dude, sospeche, esté alerta, tenga una mente inquisitiva y parece fundamentarse en la desconfianza, tampoco se logra su comprensión o entendimiento y de allí su inadecuada aplicación.

## II. Metodología

El presente artículo es de corte interpretativo y está contenido de dos enfoques uno comprensivo y otro analítico. Desde el primero, se buscó comprender los sentidos del escepticismo profesional, pero sobre todo de su relación con el ejercicio de la auditoría. Desde el segundo, se realiza un análisis en el orden epistemológico y ontológico de la relación escepticismo profesional y auditoría.

Para lo anterior, se llevó a cabo un análisis de contenido de la revisión bibliográfica, en términos comprensivos y analíticos. Desde lo comprensivo se puso en texto y contexto la relación entre el escepticismo profesional y la auditoría, dando cuenta del marco regulativo que las respalda, así como su semántica y la perspectiva económica con que se ha observado. Por su parte, desde lo analítico se buscó entender los significados que se han construido sobre el Ep en auditoría y proponer una salida teórico-epistemológica del concepto. La revisión bibliográfica se efectuó utilizando como fuente la base de datos Scopus y usando los siguientes parámetros de búsqueda, consignados en la Tabla 1:

**Tabla 1.** Parámetros de búsqueda para el análisis

| Parametros de búsqueda                             | Resultados |
|--|------------|
| Professional AND skepticism                        | 640        |
| Professional AND skepticism, en ingles             | 625        |
| Professional AND skepticism AND Audit, open access | 27         |
| Professional AND skepticism AND Audit - (ingles)   | 78         |

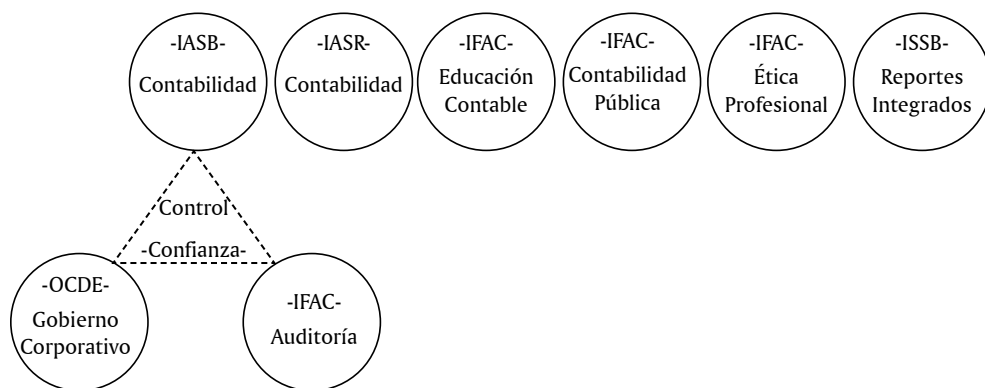
Fuente: elaboración propia.

Una vez se filtraron los 78 documentos que cumplían los parámetros de búsqueda que contenía los conceptos “escepticismo”, “profesional” y “auditoría”, a este grupo de artículos se les filtró también por año de publicación y se trabajó con los más recientes —exceptuando seis artículos que son seminales para la temática—. Es así como se seleccionaron 53 documentos. De este último grupo se eligieron 36 por considerarse de interés para el objeto del presente artículo y que fueron, precisamente, sobre los cuales se llevó a cabo el análisis de contenido.

## III. Texto y contexto de la auditoría y el escepticismo profesional

La dinámica socioeconómica en su etapa actual se ha hecho envolvente y nada se escapa a su injerencia. Esta se ha hecho manifiesta con la financiarización y su correlato son los mercados de capitales, en los cuales el capital logra

sus tasas de ganancia, que se sobreponen a las realizadas en la economía real. En medio de dicho escenario aparece “un nuevo tipo de agentes financieros a escala mundial: los inversores institucionales. Estos inversores están formados fundamentalmente por tres categorías de agentes: fondos de pensiones, fondos de inversión y compañías de seguros” (Álvarez y Medialdea, 2010, p.177); agentes con capacidad de incidir en los regímenes de regulación (Chesnais, 2003), espacio donde se conforma la estructura regulativa contable internacional (ver Figura 1).



**Figura 1.** Arquitectura regulativa contable internacional

Fuente: elaboración propia.

Se resalta la triada contabilidad financiera-gobierno corporativo-auditoría, ya que es una respuesta al problema de agencia que denuncia la fractura de la confianza por las tensiones entre administradores y accionistas, ello como consecuencia de los fraudes empresariales a nivel internacional que permanentemente se vienen dando. Es así como las partes interesadas reclaman información más transparente y comparable, mejores prácticas de gestión corporativa y aseguramiento de la información. Justamente desde esta última se busca hacer un ejercicio sobre la base del control que provea de confianza las relaciones entre el principal (accionistas) y la administración (agente). Para ello se ha diseñado la estructura de aseguramiento que, de alguna manera, asume una lógica hipotética deductiva, en donde lo más general son las normas de ética (IESBA/IFAC), luego las normas de gestión del control de calidad (NIGC/ISQ1) y los servicios de auditoría donde el subsistema de Normas Internacionales de Auditoría es uno de ellos (NIA /ISA) y en el cual se hace el despliegue y uso del Ep.

#### **IV. Desarrollo académico del escepticismo profesional en auditoría**

De los diferentes discursos que ha elaborado la comunidad académica contable sobre el Ep y la auditoría, puede advertirse un enfoque psicológico en el cual se inscriben las perspectivas neutrales y duda presunta. Dos autores que se constituyen en referentes de estos constructos son Hurtt (2010) del lado de la neutralidad y Nelson (2009) desde la duda presunta. Mientras el primero propone un modelo de medición del Ep, el segundo se enfoca en determinar las características que determinan el Ep: conocimiento, rasgos, incentivos, juicio, acción (ver Tabla 2).

Desde el enfoque neutral, el rol del auditor es el de verificar que las afirmaciones realizadas por la administración de las empresas que auditan son las expresadas por estos y manifiestas en el control interno de la organización. Desde este enfoque, el auditor de entrada no asume que haya errores ni fraudes, ni alguna mala intención por parte de la administración. Para ello, se hace a más evidencias que respalden dichas afirmaciones y refrenden la confianza.

Desde el enfoque de presunta duda, la entrada que hace el auditor en su ejercicio es basado en la desconfianza razonable. La desconfianza se convierte en un mecanismo regulador desde donde el auditor realiza el trabajo de auditoría con cautela, adoptando una actitud crítica, cuidadosa y de permanente alerta, asumiendo que la administración lo puede engañar y que pueden existir errores o comportamientos mal intencionados. Para eso se hace a más evidencia que evalúa cuidadosamente, tratando de asegurarse frente a posibles riesgos.

Entonces, no puede darse por sentado que los anteriores enfoques precisan lo que es el Ep. Como lo mencionan autores recientes, la definición del Ep es todavía incompleta al igual que su medición (Nolder y Kadous, 2018). A pesar de que es mucho lo que se viene escribiendo al respecto, resaltando su importancia para la auditoría, el hecho es que los auditores no ejerzan un nivel adecuado de Ep y —al contrario— se ha vuelto problemático (Brazel 2019). Frente a este estado de incompletitud, precisamente, a lo que aspira este artículo es aportar y señalar un camino entre tantos posibles que se podrían seguir: en esta dirección, a continuación, se sigue aproximando la relación entre el Ep y la auditoría; inicialmente desde el ámbito regulativo, continuando con su semántica y finalizando esta parte con una mirada desde el punto de vista económico.

**Tabla 2.** Trabajos sobre el escepticismo profesional y la auditoría

| Perspectiva neutral          |      |   |
|------------------------------|------|---|
| Bambery et al.               | 1997 | Los auditores actualizan sus creencias a la luz de la nueva evidencia   |
| Cushing y Ahlawat,           | 2000 | Tendencia a ser relativamente precisos en sus evaluaciones de riesgo, en oposición a los auditores “confiados” o “sospechosos” que están predispuestos                          |
| Hurt                         | 2010 | Características de los escépticos: mente inquisitiva, suspensión de juicio, confianza en sí mismo   |
| Hurt, Einingy Plumlee        | 2008 | Los auditores recopilan más evidencia en lugar de centrarse en la idoneidad de la evidencia cuando existen riesgos mayores  |
| <u>Hurt</u>                  | 2010 | Puede ser un rasgo o un estado (actitud). Desarrolla una escala para medir el Ep. Características del auditor, de la evidencia, el cliente y del contexto                       |
| Perspectiva de presunta duda |      |   |
| Hogarth y Einhorn            | 1992 | Altamente sensible a la evidencia negativa  |
| McMillan y White             | 1993 | Sensibilidad a la evidencia lo que reduce el riesgo de no detectar errores  |
| Bamber et al                 | 1997 | También se adapta a una ponderación no neutral  |
| Shaub                        | 1996 | Compara el escepticismo con la sospecha y lo opuesto a la confianza   |
| Peecher                      | 1996 | Necesidad de reunir más evidencia antes de aceptar explicaciones proporcionadas por el cliente  |
| Turner                       | 2001 |   |
| Carcello y Neal              | 2000 | Perspectiva de resultados: mejor capacidad para detectar el fraude, si se aplicó presunta duda  |
| Chooy Tan                    | 2000 |   |
| Nelson                       | 2009 | Se presenta dudas sobre las afirmaciones: El resultado será recopilar evidencia (calidad/cantidad). Propone modelo, elementos: Conocimiento, Rasgos, incentivos, Juicio, Acción |

*Fuente:* elaboración propia.

#### *IV.1. Regulación internacional actual y el escepticismo profesional en auditoría*

En los inicios del siglo XXI, el escepticismo profesional en auditoría continúa situado bajo el enfoque psicológico. Sin embargo, en la relación dada entre los administradores y la auditoría, se empieza a vislumbrar un tránsito desde una perspectiva basada en la confianza, a una ubicada en el marco de la desconfianza. Lo que esto significa es que no puede darse por sentado la honestidad de la administración, si se tienen en cuenta los recurrentes casos de fraude y quiebras empresariales que se han suscitado finalizando el siglo XX y lo que va corrido del siglo XXI, tanto a nivel mundial —Enron—, como regional —Odebrecht— y local —Interbolsa—. Es así como, junto a la perspectiva neutral, empieza a levantarse una donde la duda presunta empieza a sugerir que la actividad de la auditoría debe hacer su trabajo en dirección a obtener evidencia



que niegue las aseveraciones pronunciadas por la administración. Esta nueva postura se deja observar en la misma estructura del aseguramiento, así como en muchas de las Normas Internacionales de Auditoría, en la cuales se hace referencia al Ep (ver Tabla 3).

**Tabla 3.** El escepticismo profesional en el marco regulativo del aseguramiento

| IESBA-IAESB-IAASB |                         | Comprensión-Aplicación  |
|-------------------|-------------------------|---|
| <b>ÉTICA</b>      | IESBA                   | Somete a discusión material para la aplicación del Ep. Se espera reestructuración                                   |
| <b>CALIDAD</b>    | NIGC - ISQ!             | Aunque el Ep recaer en el individuo, tener en cuenta que es ejercida por firmas                                     |
| <b>EDUCACIÓN</b>  | NIE 3                   | Competencias profesionales  |
| <b>AUDITORIA</b>  | NIA 200 13.1            | Actitud-Mente inquisitiva-Atención error/fraude-Valoración crítica  |
|                   | Apartado 15             | Planificación-Ejecución-Suponer incorrecciones  |
|                   | Apartado 18             | Contradecir evidencia-Cuestionar la fiabilidad  |
|                   | Comenta                 | Estructura básica-Proceso de auditoria-No afianzados-Aplicabilidad no clara   |
|                   | Comenta                 | Audaz-Cuestionador-Critico-Plantea r hipótesis-Comparar-No dejar cabos sueltos                                      |
|                   | NIA 220                 | Actividad clave   |
|                   | NIA 240                 | Mantener actitud  |
|                   | Comenta                 | Actitud - proveer lo imprevisible   |
|                   | Comenta                 | Sin sentido de la auditoria   |
|                   | NIA 315                 | Ejercicio del Ep en la Identificación de Riesgos  |
|                   | NIA 330                 | Respuesta general-Necesidad   |
|                   | NIA 450                 | Ejercicio del Ep al considerar las declaraciones equivocadas  |
|                   | NIA 540 (Revisada-2018) | Explicación-Orientación práctica-Evidencia corroborativa-Evidencia contradictoria-Desafiar -Cuestionar-Reconsiderar |
|                   | NIA 610                 | Ep comprometido cuando el auditor de estados financieros realiza la auditoría interna                               |
|                   | NIA 700                 | No solo en: Planeación - Ejecución - También en el informe  |
|                   | ISRE 2400               | Necesario para la valoración crítica de la evidencia, reduce riesgos, estar alerta, habilidad técnica               |
|                   | SAE 3000                | Actitud de alerta, compromiso. Valoración crítica de la evidencia.  |
|                   | ISAE 3410               | Mantenimiento del Ep por parte del personal del aseguramiento en las declaraciones                                  |

Fuente: elaboración propia.

El IESBA, el IAESB e IAASB desde el 2015 conformaron un grupo de trabajo en torno al Ep. En dicha convocatoria se hace manifiesto el cómo, desde cada marco normativo, se puede contribuir a fortalecer y aplicar el Ep. Es así como en 2017 publicaron un resumen con los puntos tratados y que se denominó “Toward Enhanced Professional Escepticismo”. El IESBA de su lado, buscando desde su

marco normativo apoyar el Ep en el contexto del aseguramiento, aprobó y publicó un borrador para ser sometido al debido proceso para que fuera comentado por la comunidad contable<sup>1</sup>, comentarios que fueron recibidos en julio del 2017 y de lo que se viene elaborando material en torno al código de ética.

En las normas de calidad que deben seguir las firmas de auditoría (NIGC/ISQ1) se hace mención del concepto, indicando que este no solo debe ser una responsabilidad individual. Para los auditores —al hacer parte de estas firmas— la responsabilidad de la aplicación del Ep se hace extensiva. En esta misma dirección, el IAESB da cuenta de los estándares IES 2 (Desarrollo profesional inicial-Competencia técnica); IES 3 (Desarrollo profesional inicial-Capacidades profesionales y el IES 4 (Desarrollo profesional inicial-Valores profesionales, ética y actitudes); IES 6 (Evaluación de las capacidades y de las competencias profesionales); IES 8 (Competencia requeridas para auditores profesionales) y que deben ser aplicadas a partir del 2021.

Con esta IES se prescriben las capacidades profesionales que los contadores y, por supuesto, los auditores deben demostrar en su proceso de formación (ver Tabla 4). Capacidades intelectuales, interpersonales, de comunicación, personales, y organizacionales. Resultados de Aprendizaje que se deben alcanzar para lograr la competencia en torno al Ep y que tienen que ver con hacerse a una mente inquisitiva, aplicación de técnicas para minimizar los sesgos inconscientes, tomar decisiones razonadas y finalmente aplicar un genuino pensamiento crítico para evaluar las alternativas de decisión. Precisamente en las capacidades personales se hace manifiesto esa demanda por Ep.

**Tabla 4.** Capacidades profesionales de los contadores y auditores

| Intelectuales  | Interpersonales y de comunicación                   |
|--|---|
| Gestionar información  | Trabajar en equipo                                  |
| Aplicar el juicio profesional  | Comunicar eficazmente                               |
| Identificar limitaciones que requieren asesoramiento                             | Trabajar en entornos multiculturales                |
| Capacidad para identificar y resolver problemas no estructurados y polifacéticos | Escuchar y leer eficazmente                         |
|  | Negociar eficazmente                                |
| Personales   | Organizacionales                                    |
| Comprometerse con el aprendizaje   | Autogestionarse                                     |
| <b>Aplicar el escepticismo profesional</b>                                       | Revisar el trabajo propio y supervisión de terceros |
| Autoexigencia  | Motivar y desarrollar a otros                       |
| Gestionar el tiempo y recursos para cumplir objetivos profesionales              | Delegar   |
| Anticiparse y adaptarse al cambio  | Liderar   |
| Ser flexible ante nuevas oportunidades   | Manejar herramientas y tecnología                   |

Fuente: elaboración propia.

1 Proposed Application Material Relating to Professional Skepticism and Professional Judgment.

## IV.2. Semántica del escepticismo profesional

La década de los años de 1950 —y con la anuencia de la SEC— se empieza a recomendar la aplicación del Ep (Wilcox, 1952). En esta etapa se concibe como una actitud saludable, asociado al debido cuidado que se debe poseer frente a la evidencia y durante el proceso de auditoría, en esta década no se profundiza sobre el concepto. En los años de 1970 y 1980 la SEC reconoce que muchos de los problemas de auditoría, se deben a la inadecuada aplicación del Ep (Mautz y Sharaf, 1961). Surge así la necesidad de capacitar a los auditores para que desarrollen una mentalidad abierta y cuestionadora en el proceso de planeación de la auditoría. Se da inicio así, a una etapa prescriptiva en la que se empiezan a emitir estándares en esta dirección. En los años de 1990 con ocasión del SAS 82 y el aumento de los descalabros empresariales por el fraude, se despierta una sensibilidad muy importante por el Ep y el riesgo (Kosmicki, 1997). Auditores, reguladores, emisores, elaboradores, los mercados y usuarios en general, adquieren plena conciencia de la relación Ep y calidad de la auditoría, plantándose la posibilidad de que la administración este motivada para cometer fraude, de allí la necesidad de estudiar los factores que inciden en una mente escéptica.

Desde los inicios del siglo XXI, la comunidad en torno de la auditoría se convence de que muchos de los errores cometidos por la administración son intencionales, de allí que el marco institucional en torno a la contabilidad y la auditoría empieza a moverse en una dirección. Es así como la duda y la búsqueda de evidencias que nieguen lo que afirma la administración sobre la información que se audita, es la perspectiva que se empieza a asumir (ver Tabla 5).

**Tabla 5.** Historia reciente del escepticismo profesional en auditoría

| Instituciones                                       | Normatividad  | Características  | Dinámica                                   | Relación  |
|---|---|--|--|-----------|
| SEC Empieza a recomendar                            | Wilcox(1952)  | Sin ninguna profundidad en torno al Ep.  | Sicológica- Neutralidad                    | Confianza |
| SEC Continúa con la preocupación                    | Mautz y Sharaf (1961)                               | Asomos teóricos y filosóficos  | Filosofía- Epistemológica Neutralidad      |           |
| SEC: reconoce fallas en la auditoría es falta de Ep | Comisión COHEN (1977) ARS 153- SAS 16 se abren paso | No asumir que la Administración es honesta o deshonesta. Cuestionar y probar la validez de la evidencia. | Sicológica- Neutral                        |           |
| SEC: los auditores complacen a sus clientes         | AICPA (1988) SAS 39 (RA) SAS 53                     | Capacitación a contadores y auditores- desarrollar mentes inquisitivas y analíticas.                     | Sicológica- Neutral Prescriptiva- Aplicada |           |
| SEC preocupada crítica a la AICPA                   | AICPA (1997) Se emite SAS 82                        | Auditores más sensibles al Ep  | Sicológica- Neutral Presunta duda          |           |

| Instituciones | Normatividad                                     | Características  | Dinámica      | Relación     |
|---------------|--|--|---------------|--------------|
| SAS 82        | Informe de panel (2000) AICPA = SAS No.99 (2002) | Los estándares empiezan a moverse en una dirección diferente al de la verificación | Presunta duda | Desconfianza |

Fuente: elaboración propia con base en Toba (2011).

Desde el surgimiento del interés por el Ep y hasta finalizando el siglo XX, este se ha concebido como una actitud, una disposición, una forma diferente de observar; es decir, se asume desde una perspectiva psicológica y la relación guardada entre la auditoría y la administración está fundada en la confianza. Se adopta entonces un enfoque neutral, en el cual no se asume ni la honestidad ni la deshonestidad de la administración; adicionalmente, la actividad de la auditoría se centra en recabar evidencia para confirmar las aseveraciones realizadas por la administración. La calidad de la auditoría depende no solo de aplicar correctamente los estándares de auditoría (IAASB, 2017; IESBA, 2017; IAESB, 2018); del uso adecuado del Ep, sino que también se debe entender/comprender los sesgos inconscientes a los que se enfrenta el auditor en la aplicación de Ep en su trabajo de auditoría y que implica una mirada desde lo económico.

### *IV.3. Enfoque económico del Ep en contabilidad*

En este apartado se quiere hacer un acercamiento y dejarlo apenas esbozado para futuras investigaciones, en lo relacionado con aquellos factores que inciden en la aplicación del Ep por parte del auditor y que tiene que ver con el sesgo personal. El sesgo o heurística se pueden entender como atajos mentales que los seres humanos consideramos en nuestra toma de decisiones en un sistema de pensamiento rápido, que, por su naturaleza, al ser aplicados de forma inapropiada puede conducir a errores sistemáticos en la toma de decisiones y por esta vía a comportamiento irracionales (Kahneman y Tversky, 1973. Desde una perspectiva diferente, Simon (1978) plantea la racionalidad limitada para indicar que, si bien los individuos no logran encontrar soluciones óptimas, lo que sí hacen es encontrar soluciones suficientemente buenas. Es decir, la razón humana tiene limitaciones en términos de tiempo, de información, de capacidades cognitivas que impiden tomar decisiones perfectas, pero lo que sí pueden lograr son decisiones satisfactorias.

Es así como desde las ciencias del comportamiento, empieza a estudiarse cómo algunos sesgos pueden incidir en una correcta aplicación del escepticismo profesional afectando la calidad del trabajo de la auditoría. Se advierte, entonces, la necesidad de que los auditores y los contadores tengan presente la existencia de dichos sesgos. En este sentido, los organismos que orbitan en torno a lo contable y a la auditoría, deberán tenerlos en su marco regulatorio, para minimizar sus incidencias negativas en el ejercicio de la auditoría, un trabajo ya indiciado por las Juntas IESBA, IAESB e IAASB (PSWG, 2017). Estas han

revelado que los estándares por sí solos, no garantizan la calidad de la auditoría y la contabilidad; es por ello que, además de auscultar los elementos conceptuales que subyacen al escepticismo profesional y de analizar los inhibidores de un buen trabajo de auditoría (estrés, presión, tiempos, conocimiento, experiencia, cultura, independencia, conflicto de intereses, entre otros), se deberá tener en cuenta los sesgos inconscientes como impedimentos para una correcta aplicación del Ep por parte de auditores y contadores.

Como se indicó anteriormente, los sesgos cognitivos son atajos mentales con los que se toma decisiones no muy racionales. Algunos de los sesgos cognitivos que tienen relación con el Ep son el sesgo de anclaje, de confirmación, pensamiento grupal, exceso de confianza y percepción selectiva. El efecto de anclaje es la tendencia de los individuos a confiar en el primer dato de información que nos ofrecen para tomar una decisión, este dato o información de alguna manera sesga el juicio respecto a una respuesta (Ni et al., 2019). El sesgo de confirmación es la tendencia a buscar información que confirme o esté relacionada con las creencias de los individuos (Nickerson, 1998). El sesgo de pensamiento grupal es la tendencia de las personas a pensar que las características de un grupo en general también están en todos los individuos que hacen parte de él (Allison y Messick, 1985). El exceso de confianza se refiere a la confianza subjetiva que un individuo tiene sobre sus propios criterios y piensa que estos son fiables (Moore y Healy, 2008). La percepción selectiva hace referencia a la tendencia de que los individuos no se den cuenta de algunos estímulos negativos que van en contra de las creencias previas sobre una situación o grupo de personas (Griffin, 2021). Finalmente, la heurística de la disponibilidad hace referencia a cuando los individuos pensamos en la probabilidad de un evento o suceso, lo que se hace con base en la información disponible en nuestra memoria (Tversky y Kahneman, 1974).

Investigaciones recientes han ampliado la comprensión del escepticismo profesional en auditoría, resaltando la influencia de los sesgos cognitivos en la calidad del juicio de los auditores (Dharmasiri y Phang, 2023; Nolder y Kadous, 2018). El sesgo de confirmación, el exceso de confianza y la heurística de anclaje son patrones recurrentes que afectan la independencia y objetividad del auditor (Brazel et al., 2019). Además, la integración de la economía del comportamiento en la auditoría ha permitido un análisis más profundo de cómo los sesgos pueden distorsionar la percepción del riesgo y la evaluación de la evidencia (Kahneman, 2017; Tversky y Kahneman, 1974). Esto resalta la necesidad de un entrenamiento continuo que no solo fortalezca el conocimiento técnico, sino también las competencias cognitivas para mitigar el impacto de estos sesgos en la toma de decisiones críticas. En la Tabla 6 se presenta la relación de algunos de los sesgos cognitivos y su incidencia en el escepticismo profesional en auditoría:

**Tabla 6.** Sesgos cognitivos en relación en el Ep en la auditoría

| Sesgo Cognitivo      | Relación del Ep con la auditoría   |
|----------------------|--|
| Anclaje              | Dar por sentado que la información financiera es totalmente objetiva. Conllevaría a que el auditor no profundice lo que puede conducir a conclusiones no exactas o erróneas.   |
| Confirmación         | Cuando los auditores presumen de entrada la validez de las afirmaciones, puede hacer que el auditor no aplique el escepticismo y no indague por información en contrario, lo que se podría traducir en auditoría errónea.                        |
| Pensamiento grupal   | Cuando los miembros del equipo de auditoría se sienten predispuestos a esta de acuerdo con opiniones de compañeros de mayor jerarquía. Esto puede hacer pasar por alto un razonamiento crítico e incurrir en riesgos.                            |
| Exceso de Confianza  | Un auditor demasiado seguro de sus capacidades en su ejercicio puede tomar la decisión de no hacer pruebas rigurosas que permitan la detección de riesgos importantes. Esto lleva a errores materiales importantes en la información financiera. |
| Percepción selectiva | Un auditor con criterios prestablecidos, repetitivos y mecánicos sobre personas y procesos pasan por alto detalles, aunque sutiles importantes. Esto puede conducir a evaluaciones parciales, superficiales y dictámenes equivocados.            |
| Disponibilidad       | Cuando el auditor tiende a dar más valor a los hechos o experiencias previas o recientes de fácil recordación; lo que lleva a obviar hechos relevantes. Experiencias negativas o positivas llevan a sobre o subestimar riesgos.                  |

Fuente: elaboración propia.

Como puede observarse, estos sesgos afectan de manera importante la aplicación adecuada del escepticismo profesional en el ejercicio de la auditoría; eliminarlos no es una tarea sencilla, ya que son características connaturales a la especie humana (Evans, 2008; Kahneman, 2017). Sin embargo, se sugieren algunas prácticas con el fin de mitigarlos. Una de ellas es reconocer que tanto el trabajo del auditor como el del contador está sesgado, incluso si se trata de un profesional honesto (Bazerman y Loewenstein, 2001) y experimentado (Boyd, 2004), además se hace invisible ya que un trabajo de auditoría no detecta necesariamente los errores imputables a sesgos; el sesgo de un auditor es real (Díaz et al., 2020). Lo segundo es diseñar estrategias para un accionar consciente y que tienen que ver con la planeación —posibles áreas de sesgo, entrenamiento alrededor del sesgo—; reorganización de sistemas/estructuras —toma de decisiones argumentadas, gestores del sesgo, comités para la discusión del sesgo— y nuevas formas de informar sobre las actividades de auditores y contables, así como formas de selección de personal con fortalezas en esta competencia. Tercero, velar por la independencia mental del contador y el auditor es clave, ya que posibilita tomar decisiones sin afectar el juicio profesional actuando con Ep y mitigar los sesgos (IFAC, 2018); una actitud mental con independencia hace que un auditor contador público brinde la posibilidad de realizar conclusiones sin estar bajo diferentes influencias que involucren su juicio profesional, de

esta manera el profesional puede actuar bajo criterios objetivos, íntegros y con escepticismo profesional. Finalmente, debe elevarse la ética contable a un campo del conocimiento por construir, que permite evaluar la práctica profesional como la bioética para los médicos o la ética legal para los abogados. Un camino como este, obliga a tener presente la triple relación entre profesión, sociedad y confianza, una vía para mitigar los sesgos inconscientes en el Ep que se aplica en el trabajo de auditoría.

Algunos ejemplos de casos que pueden surgir y evidenciar las implicaciones de los sesgos cognitivos en la toma de decisiones pueden ser:

- **Sesgo de confirmación:** cuando un auditor revisa los estados financieros de una empresa puede enfocarse en encontrar pruebas que respalden la información proporcionada por la gerencia, especialmente si tiene una buena relación con ellos. Este sesgo de confirmación puede llevar al auditor a pasar por alto posibles irregularidades, ya que tiende a buscar solo evidencias que confirmen la narrativa que ya ha aceptado de manera inconsciente.
- **Sesgo de anclaje:** durante la auditoría de una empresa, un auditor puede basar sus juicios en cifras o evaluaciones previas de otros periodos, sin cuestionar su exactitud. Por ejemplo, si el año pasado la empresa reportó un margen de beneficio del 20%, el auditor podría asumir que este año debe estar en un rango similar. Este anclaje puede llevar a una revisión superficial y a la omisión de señales de alerta, como un cambio significativo en el entorno económico que afecte los resultados.
- **Exceso de confianza:** los auditores con amplia experiencia a menudo confían en sus habilidades para detectar errores y pueden no realizar pruebas adicionales necesarias para corroborar sus conclusiones —sistema de pensamiento rápido según, Kahneman (2017)—. Un estudio realizado por Moore y Healy (2008) mostró que el exceso de confianza puede llevar a los auditores a subestimar los riesgos de fraude, especialmente en clientes con los que han trabajado durante varios años.
- **Heurística de la disponibilidad:** si un auditor recientemente descubrió un caso de fraude en otra empresa del mismo sector, podría sobreestimar la probabilidad de que una situación similar ocurra en la empresa actual que está auditando. Este sesgo puede llevar a un escrutinio excesivo en áreas que no lo requieren, desviando la atención de otras áreas de riesgo potencial

## **V. Develamiento ontológico y epistemológico del escepticismo profesional en auditoría**

Luego del primer momento señalado arriba donde se llevó a cabo un acercamiento para la comprensión de la relación del escepticismo profesional y la auditoría, se inicia otro con el que se pretende analizar desde el punto de vista epistemológico y ontológico esta misma relación. Ya Betancur (2012; 2018)

había indicado un camino desde lo ontológico y lo epistemológico para la contabilidad, en esta ocasión lo hace para la auditoría. La intersección entre las dimensiones epistemológicas y ontológicas propicia los siguientes escenarios de reflexión para el Ep (ver Figura 2).

| EPISTEMOLOGÍA |           |                        |                           |
|---------------|-----------|------------------------|---------------------------|
| ONTOLOGÍA     | EMPIRISMO |                        | RACIONALISMO              |
|               | IDEALISMO | EMPIRISMO<br>IDEALISMO | RACIONALISMO<br>IDEALISMO |
|               | REALISMO  | EMPIRISMO<br>REALISMO  | RACIONALISMO<br>REALISMO  |

**Figura 2.** Dimensiones ontológicas y epistemológicas

Fuente: elaboración propia con base en Burell y Morgan (1979), Padrón (2007) y Betancur (2012).

En el empirismo-realismo, característico del positivismo, están los objetos observables, aquellos situados objetivamente en una realidad externa al sujeto. Todo dato deviene de los sentidos de manera inductiva. Solo es científico aquello que es experimentable y dispuesto a los sentidos. De su parte el racionalismo-realista propone una visión hipotético-deductiva del conocimiento, se antepone a la visión objetivista e inductiva del empirismo-realista. Ahora son los objetos calculables, aquellos que pueden ser razonados y representados mediante esquemas lógico- formales y no únicamente experimentables desde los sentidos. Con el racionalismo-idealista se abre camino el mundo de los objetos intuibiles, donde empieza a primar la comprensión antes que la explicación. A este enfoque lo caracteriza el discurso argumentativo, orientado por una auto-referencialidad de carácter reflexiva en cuyo centro se encuentra el sujeto, lo que la hace subjetiva e idealista. Por último, el enfoque empirista-idealista que encarna el mundo de los objetos experienciables, aquellos donde los enunciados fenomenológicos se hacen comprobables por medio de la experiencia de la conciencia. En esta dimensión, una cosa es lo que se presenta a la conciencia como fenómeno, otra es lo que se piensa sobre dicho fenómeno y otra es lo que se piensa “sobre lo que se piensa”. Es una vía donde la conciencia se sabe a sí misma, y al saberse, se da cuenta que ella es la que construye la realidad.

Con este preámbulo sobre lo ontológico y lo epistemológico, se propone el siguiente constructo para analizar el Ep en auditoria (ver Figura 3).



|                      |               | DIMENSIÓN EPISTEMOLÓGICA |             |              |
|----------------------|---------------|--------------------------|-------------|--------------|
|                      |               | POSITIVIDAD              | NEGATIVIDAD |              |
| DIMENSIÓN ONTOLÓGICA | PRESUNTA DUDA | D.                       | C.          | DESCONFIANZA |
|                      | NEUTRAL       |                          |             | CONFIANZA    |

**Figura 3.** Dimensiones ontológicas y epistemológicas de la auditoría

Fuente: elaboración propia.

En la dimensión ontológica se instalan los dos enfoques que sobre el Ep se ha elaborado: neutral y duda presunta. El enfoque neutral, representa el enfoque tradicional del Ep en auditoría y que es el asumido por las GAAS (Generally Accepted Auditing Standards) o NAGA (Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas], principalmente en los Estados Unidos (USGAAS) y en el Reino Unido (UK-GAAS) y la más aceptada por la administración, de allí que se funde en la confianza. El enfoque de duda presunta parece ser el paso siguiente que viene dando el Ep en la auditoría, y que se alinea con Normas Internacionales de Aseguramiento (NAI/NIA). Desde esta orilla se demanda que el auditor dude, sospeche y tenga mente inquisitiva, es decir, ser mucho más sensible por el fraude y el riesgo, no dar por sentado la honestidad por parte de la administración; un primer indicio de un enfoque basado en la desconfianza. Tanto la confianza como la desconfianza se plantea desde el terreno de la intersubjetividad y como eventos en permanente y virtuosa tensión. Desde la primera se promueve la interacción subjetiva y los lugares comunes de cooperación. De su lado, la desconfianza no es ausencia de esta, sino un dispositivo de alerta, de reflexión crítica y de protección frente al riesgo y la incertidumbre.

De su lado, en la dimensión epistemológica se ubica la positividad y la negatividad; la primera relacionada con una reafirmación del ser, de lo existente; por su parte, la negatividad hace referencia a lo ausente, a lo que está en suspenso y por descubrir; una auténtica manifestación dialéctica de la realidad (Kojève, 1975). Cuando la positividad se cruza con la dimensión antológica, emerge un primer escenario metodológico que hace mención del trabajo de auditoría basado en las evidencias con el fin de corroborar, demostrar y verificar las aseveraciones realizadas por la administración. Es el enfoque principal y dominante en la aplicación del Ep, desde esta orilla, se observa como el aparato cognitivo del auditor está diseñado para un criterio verificacionista de la evidencia. Desde la

negatividad, surge otro cruce con el que aparece el segundo escenario metodológico a nivel del entendimiento donde lo fundamental es el juicio, la crítica y la contradicción. Un estadio del que apenas se observan indicios en el actual proceso de estandarización de la auditoría, así como desde la academia. Esta esfera sugiere asumir de entrada la duda, la desconfianza como reguladores de las afirmaciones realizadas por la administración, de la confianza misma, pero sobre todo de los propios juicios del auditor. Una dimensión en el plano ontológico, epistemológico y metodológico de los cuales se encuentran aún alejados el enfoque de presunta duda y más aún la perspectiva neutral.

## **VI. Escepticismo profesional en auditoría: un paso desde la positividad a la negatividad**

El paso de la positividad sugiere una revolución paradigmática en su sentido estricto (Kuhn, 2019); un cambio que implica observar los movimientos en el orden ontológico, epistemológicos y metodológico de la auditoría en este marco analítico de la Figura 3. El escenario A se fundamenta en la confianza entre la administración y el auditor, este último busca evidencias de auditoría para corroborar las afirmaciones que el primero le hace. El desarrollo de la auditoría se ha ubicado en este cuadrante, por tal motivo se le considera la corriente principal, que encarna el enfoque neutral. El escenario B también se fundamenta en la confianza, pero a diferencia de su anterior, se hace mucho más sensible al escepticismo profesional y al riesgo. Lo que esto significa, es que el auditor no solo recaba evidencia para verificar, sino que también anda en la búsqueda de evidencia que niegue las afirmaciones; es decir, la identificación de fraudes que es el escenario actual donde habita la estructura del aseguramiento y que representa el enfoque de presunta duda.

Sobre el escenario C puede indicarse que se fundamenta en la desconfianza, en el cual el auditor reconoce de entrada las aseveraciones como negativas. Hacia este dominio se viene desplazando lentamente la auditoría, lo que se puede observar en aquella semántica producida por su dinámica, las instituciones, los estándares y la investigación anteriormente referidas. Se puede concluir, que este escenario, hasta ahora solo es contemplado por la academia y la investigación. De su lado el escenario D es hipotético e ideal, es la radicalización de la duda, la desconfianza, es la reafirmación positiva de la negatividad. Es abstracción pura (Rasso, 2015), es explorar la dimensión interna del escepticismo profesional (Harding y Trotman, 2017), es observar “como el escepticismo profesional se forma en el cerebro” (Olsen C., Gold, 2018, p. 127). Desde este escenario y como horizonte siempre abierto, se puede lograr el estado de completitud que necesita el Ep en auditoría, un campo que está por descubrirse.

Un cambio de paradigma en esta dirección implica transformar los roles relacionados con las prácticas de auditoría y con el proceso de enseñanza-aprendizaje

que forma a este tipo de profesionales. Para finalizar, a continuación, se esbozan a manera de horizonte de trabajo, algunas de esas prácticas en auditoría y en el enseñanza-aprendizaje que requieren transformación a la luz del escepticismo profesional (Tabla 7).

**Tabla 7.** Cambios en la práctica de la auditoría y de la formación

| Prácticas                                       | Cambios  |
|---|--|
|   | En auditoría   |
| Análisis de riesgo                              | Cuestionar las afirmaciones realizadas por los administradores, así como el análisis crítico de toda evidencia   |
| Estimaciones                                    | Debido a la subjetividad de estas, requieren la aplicación de un escepticismo profesional en contexto (análisis crítico en el orden interno y externo)   |
| Intangibles                                     | Por los supuestos futuros que implican, requieren una actitud escéptica que verifique razonablemente dichas proyecciones   |
| Sustancia económica                             | Estar alerta, poner en parénesis y cuestionar permanentemente todo tipo de transacciones.  |
| Controles internos                              | Dudar de los controles existentes, se debe ser escéptico sobre estos y hacer pruebas para asegurar su efectividad  |
| En el proceso de enseñanza-aprendizaje          |  |
| De la profesionalización al pensamiento crítico | Los docentes deben volverse facilitadores del pensamiento crítico. Los estudiantes deben desarrollar capacidades analíticas y reflexivas.  |
| De la confianza a la desconfianza               | Los docentes deben diseñar estrategias para formar en la duda, el cuestionamiento y la contradicción. Los estudiantes deben aprender a pensar dialécticamente.   |
| De los estándares a los principios              | Los docentes deben enseñar los principios que guían el juicio profesional. Los estudiantes deben aprender a actuar con integridad aún en contextos adversos.   |
| Del resultado al proceso                        | Los docentes deben formar para la duda y la contradicción en el largo plazo. Los estudiantes deben apropiar la paciencia, la atención y el detalle que se obtiene del proceso, ajustando los juicios a la nueva evidencia. |
| De lo técnico al interés público                | Los docentes deben preparar para la transparencia y la confianza de todas las partes interesadas. Los estudiantes deben formarse para la toma de decisiones responsables   |

Fuente: elaboración propia.

## VII. Conclusiones y recomendaciones

No es clara la concepción definición, aplicación y medición del escepticismo profesional en el trabajo de auditoría, como tampoco son claras las incidencias que los sesgos inconscientes tienen en el ejercicio de la auditoría. De allí que los organismos encargados de la auditoría y el aseguramiento (IAASB), de la ética para contadores (ESBA) y de la educación contable (IAESB), venga trabajando en esta dirección.

Si el escepticismo profesional se observa como un rasgo personal, como una característica personal, es posible establecer escalas que permitan medir *ex ante* los rasgos o características individuales de los estudiantes o auditores basándose en características derivadas de estándares de auditoría. Una línea de trabajo que está pendiente por desarrollarse y apenas se observan indicios (Hurtt, et al., 2008; Hurtt, 2010).

Continuar profundizando la relación del escepticismo profesional y la auditoría desde la dimensión ontológica, epistemológica y metodológica —a partir del anterior marco analítico o de cualquier otro— es fundamental, en especial al interior de la cadena del aseguramiento y de los servicios de auditoría.

La forma Confianza / Desconfianza es el emergente código comunicativo de la auditoría y la contabilidad, e implica que auditores contadores trabajen con la negación y la desconfianza como nuevas formas de potenciar el escepticismo en los auditores y contadores y las directas incidencias en la calidad del trabajo de auditoría y por esta vía fortalecer la confianza.

El escepticismo profesional debe convertirse en un resultado de aprendizaje fundamental para la formación de contadores y auditores, de hecho, sustenta todo su trabajo. Principios como la independencia, integridad y competencia no tienen sentido sin escepticismo profesional.

La economía del comportamiento, como el aporte que hace la psicología a la economía, se constituye como una nueva área del conocimiento que está contribuyendo a ampliar la explicación del proceso de toma de decisiones de los individuos. En este sentido el Ep como práctica profesional no es ajena a esta contribución, pues permite tener más herramientas sobre los criterios de los individuos que pueden emitir un juicio sobre la evaluación financiera y contable de una empresa.

Los sesgos cognitivos son, entonces, estos elementos que desde la psicología nos permiten conocer más cuáles son las posibles fallas de criterios de análisis que pueden tener los contadores-auditores. Sobre cada uno de los sesgos que acá fueron considerados, existe un respaldo en la literatura que ilustra como estos patrones que pueden ser sistemáticos influyen en el criterio de evaluación. Esto permite poder tener más herramientas para considerar de la manera adecuada y disminuir el riesgo de caer en estos sesgos.

Asimismo, es importante elevar la *ética contable* como un campo del conocimiento por construir, que permita evaluar la práctica profesional como la *bioética* para los médicos o la *ética legal* para los abogados. Así, este camino obliga la materialización de la triple relación profesión/sociedad/confianza.

Se recomienda seguir ampliando investigaciones respecto a la relación entre los sesgos cognitivos y el Ep y en especial fortalecer sobre las recomendaciones para atenuar estos sesgos en los contadores-auditores.

## Agradecimientos

Un profundo agradecimiento a los estudiantes de intercambio del Programa Delfín, del programa de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de Guadalajara, México: Estefanía Gutiérrez Sánchez y Jesús Bernardo Flores Castellanos.

## Referencias bibliográficas

- Álvarez Peralta, I., y Medialdea García, B. (2010). La influencia de la financiación sobre el gobierno corporativo de la empresa: el papel de los inversores institucionales. <http://hdl.handle.net/10272/3579>
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1988). Auditing Standards Board. The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities. Statement on Auditing Standards No.53. New York: AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2022). A Firm's System of Quality Management (SQMS No. 1). Durham, NC: AICPA.
- Bamber, E. M., Ramsay, R. J., y Tubbs, R. M. (1997). An examination of the descriptive validity of the belief-adjustment model and alternative attitudes to evidence in auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3-4), 249-268.
- Bazerman, M. H., y Loewenstein, G. (2001, enero). Taking the Bias out of Bean Counting. *Harvard Business Review*. <https://hbr.org/2001/01/taking-the-bias-out-of-bean-counting>
- Beasley, M. S., Carcello, J., y Hermanson, D. R. (2001). Top 10 Audit Deficiencies: Lessons from fraud-related SEC Cases. *Journal of Accountancy*, 19(1), 63-66. <https://digitalcommons.kennesaw.edu/facpubs/1533/>
- Bell, T. B., Peecher, M. E., y Solomon, I. (2005). *The 21st Century Public Company Audit: Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology*. KPMG.
- Benston, G. J., y Hartgraves, A. L. (2002). Enron: What Happened and What We Can Learn from It. *Journal of Accounting and Public Policy*, 21(2), 105-127. [https://doi.org/10.1016/S0278-4254\(02\)00042-X](https://doi.org/10.1016/S0278-4254(02)00042-X)
- Betancur, H. D. (2018). *Análisis sistémico-constructivista de la noción "Sistema Contable" como equivalente funcional de un mismo problema conceptual de referencia* [tesis doctoral, Universidad de Medellín]. <https://repository.udem.edu.co/handle/11407/5601>
- Betancurt (2012). La contabilidad: un incesante caminar por lo epistemológico y lo ontológico, nuevas perspectivas investigativas. *Lúmina*, (13), 106-127. <https://doi.org/10.30554/lumina.13.681.2012>
- Boyd, C. (2004). The Structural Origins of Conflicts of Interest in The Accounting Profession. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), 377-398. <https://doi.org/10.5840/beq200414325>
- Brazel, J. F., Jackson, F. B., Scheafer, T. J., y Stewart, B. W. (2019). The Outcome Effect and Professional Skepticism. *Current Issues in Auditing*, 13(1), 7-16. <https://doi.org/10.2308/accr-51448>
- Burrell, G., y Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and Organizational Analysis* (Vol. 248). Heinemann.
- Carcello, J. V., y Neal, T. L. (2000). Audit Committee Composition and Auditor Reporting. *The Accounting Review*, 75(4), 453-467. <https://doi.org/10.2308/accr.2000.75.4.453>

- Chapman, C., y Peecher, M. E. (2011). Worlds of assurance. *Accounting, Organizations and Society*, 36(4-5), 267-268.
- Chesnais, Francoise. (2003) La teoría del régimen de acumulación: Contenido, alcance e interrogantes. En: Revista e economía crítica No. 1, España: Asociación cultural “Economía crítica”.
- Choo, F., y Tan, K. (2000). Instruction, Skepticism, and Accounting Students' Ability to Detect Frauds. *Auditing. Journal of Business Education*, 1, 72-87. [https://scholar.google.com/citations?view\\_op=view\\_citation&hl=en&user=\\_P2GWV8AAAAJ&citation\\_for\\_view=\\_P2GWV8AAAAJ:ufrVoPGSRksC](https://scholar.google.com/citations?view_op=view_citation&hl=en&user=_P2GWV8AAAAJ&citation_for_view=_P2GWV8AAAAJ:ufrVoPGSRksC)
- Cohen, M. F. (1977). Commission on Auditors' Responsibilities: Report of Tentative Conclusions. American Institute of Certified Public Accountants.
- Cushing, B. E., y Ahlawat, S. S. (2000, September). Economic analysis of skepticism in an audit setting. In *14th symposium on auditing research* (pp. 1-13). Champaign: Office of Accounting Research, University of Illinois at Urbana-Champaign.
- Dharmasiri, P., y Phang, S. Y. (2023). Fit Between Regulatory Focus and Goal Pursuit Strategies on Auditors' Professional Skepticism. *European Accounting Review*, 33 (4), 1-24. <https://doi.org/10.1080/09638180.2022.2162945>
- Díaz, Y. S. E., Mantilla, J. T. R., y Sarabia, V. M. B. (2020). Nociones del escepticismo profesional del Contador Público en ejercicio de las auditorías: una perspectiva teórica. *Tendencias*, 21(2), 266-282. <https://doi.org/10.22267/rtend.202102.150>
- Evans, J. S. B. (2008). Dual-processing Accounts of Reasoning, Judgment, and Social Cognition. *Annual Reviews Psychol.*, 59, 255-278. <http://doi.org/10.1146/annurev.psych.59.103006.093629>
- Fama, E., y Jensen, M. (1983). Separation of ownership and control. *Journal of Law and Economics*, 26(2), 305-325. <https://doi.org/10.1086/467037>
- Flint, D. (1988) *Philosophy and Principles of Auditing*. Basingstoke, UK: Macmillan Education.
- Fullerton, R.R., y Durtschi, C. (2004). *The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors* [Working paper, Utah State University]. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.617062>
- Griffin, R. (2021). *Fundamentals of Management*. Cengage Learning.
- Harding, N., y Trotman, K. T. (2017). The effect of partner communications of fraud likelihood and skeptical orientation on auditors' professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(2), 111-131.
- Hogarth, R. M., y Einhorn, H. J. (1992). Order effects in belief updating: The belief-adjustment model. *Cognitive psychology*, 24(1), 1-55. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Final-Pronouncement-The-Restructured-Code-ES.pdf>
- Hurttt, K., Eining, M. M., y Plumlee, D. (2008). *An Experimental Examination of Professional Skepticism* [working paper]. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1140267](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1140267)
- Hurttt, K., Eining, M., y Plumlee, D. (2002). *Professional Skepticism: A Model with Implications for Research, Practice and Education* [Working paper, University of Wisconsin-Madison].

- Hurtt, R. K. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.149>
- Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., y Krishnamoorthy, G. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 45-97. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50361>
- International Accounting Education Standards Board (2017). Basis of conclusions. 2017-2021 IAESB Strategy and 2017-2018 Work Plan. New York: IAESB.
- International Accounting Education Standards Board (IAESB). (2019). *Handbook of International Education Pronouncements*. International Federation of Accountants.
- International Auditing and Assurance Standards Board, International Accounting Education Standards Board, & International Ethics Standards Board for Accountants (IAASB). (2017). Toward enhanced professional skepticism: Observations of the IAASB-IAESB-IESBA Professional Skepticism Working Group (PSWG). International Federation of Accountants (IFAC).
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2020). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. IAASB.
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2017). Exposure Draft: Proposed Application Material Relating to Professional Skepticism and Professional Judgment. International Federation of Accountants (IFAC). [https://www.ifac.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/Exposure-Draft-Proposed-Application-Material-Relating-to-Professional-Skepticism-and-Professional-Judgment.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/Exposure-Draft-Proposed-Application-Material-Relating-to-Professional-Skepticism-and-Professional-Judgment.pdf)
- International Ethics Standards Board for Accountants. (2018). Consultation Paper: Professional Skepticism-Meeting public expectations.
- International Ethics Standards Board for Accountants. (2019). Exposure Draft: Proposed revisions to the code to promote the role and mindset expected of professional accountants. International Federation of Accountants (IFAC).
- International Ethics Standards Board for Accountants. (2021). Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. International Federation of Accountants.
- International Federation of Accountants-IFAC. (2018). Código internacional de ética para profesionales de la contabilidad (incluidas normas internacionales de independencia).
- Jensen, M., y Meckling, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Kadous, K. (2000). The Effects of Audit Quality and Consequence Severity on Juror Evaluations of Auditor Responsibility for Plaintiff Losses. *The Accounting Review*, 75(3), 327-341. <https://doi.org/10.2308/accr.2000.75.3.327>
- Kahneman, D. (2017). *Pensar rápido, pensar despacio*. Penguin Random House.
- Kojève, A. (1975). La dialéctica del amo y del esclavo en Hegel. En *La dialéctica del amo y del esclavo en Hegel* (pp. 295-295).
- Kopp, L., Lemon, W. M., y Rennie, M. (2003, June). *A Model of Trust and Professional Skepticism in the Auditor-Client Relationship* [presentación, Universidad de Waterloo].

- [https://www.researchgate.net/profile/William-Lemon-4/publication/228604573\\_A\\_Model\\_of\\_Trust\\_and\\_Professional\\_Skepticism\\_in\\_the\\_Auditor-Client\\_Relationship/links/54db88b50cf28d3de65ba520/A-Model-of-Trust-and-Professional-Skepticism-in-the-Auditor-Client-Relationship.pdf](https://www.researchgate.net/profile/William-Lemon-4/publication/228604573_A_Model_of_Trust_and_Professional_Skepticism_in_the_Auditor-Client_Relationship/links/54db88b50cf28d3de65ba520/A-Model-of-Trust-and-Professional-Skepticism-in-the-Auditor-Client-Relationship.pdf)
- Kosmicki, A. (1997). *Combating Fraud: The Effects of SAS No. 82* [tesis de grado, Norththerrn Illinois University]. <https://huskiecommons.lib.niu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1301&context=studentengagement-honorscapstones>
- Kuhn, T. S. (2019). *La estructura de las revoluciones científicas*. Fondo de Cultura Económica.
- Mautz, R.K., y Sharaf, H.A. (1961) *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association.
- McMillan, J. J. and R. A. White. 1993. Auditors' belief revisions and evidence search: The effect of hypothesis frame, confirmation and professional skepticism. *The Accounting Review*. 68 (3): 443-465.
- Moore, D. A., y Healy, P. J. (2008). The Trouble with Overconfidence. *Psychological Review*, 115(2), 502. <https://doi.org/10.1037/0033-295X.115.2.502>
- Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.1>
- Ni, F., Arnott, D., y Gao, S. (2019). The Anchoring Effect in Business Intelligence Supported Decision-making. *Journal of Decision Systems*, 28(2), 67-81. <https://doi.org/10.1080/12460125.2019.1620573>
- Nickerson, R. S. (1998). Confirmation Bias: A Ubiquitous Phenomenon in Many Guises. *Review of General Psychology*, 2(2), 175-220. <https://doi.org/10.1037/1089-2680.2.2.175>
- Nolder, C. J., y Kadous, K. (2018). Grounding the Professional Skepticism Construct in Mindset and Attitude Theory: A Way Forward. *Accounting, Organizations and Society*, 67, 1-14. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.03.010>
- Olsen, C., & Gold, A. (2018). Future research directions at the intersection between cognitive neuroscience research and auditors' professional skepticism. *Journal of Accounting literature*, 41(1), 127-141.
- Padrón, J. (2007). Tendencias epistemológicas de la investigación científica en el siglo XXI. Cinta de Moebio. *Revista de Epistemología de Ciencias Sociales, Facultad de Ciencias Sociales, Universidad de Chile*, (28), 1-28. <https://enfoqueseducacionales.uchile.cl/index.php/CDM/article/view/25930>
- Peecher, M. E. 1996. The influence of auditors' justification processes on their decisions: A cognitive model and experimental evidence. *Journal of Accounting Research* 34 (1): 125-140.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2016). Report on 2015 Inspection of KPMG LLP. PCAOB. <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Documents/104-2016-161-KPMG-LLP-UK.pdf>
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2017). Proposed Amendments to Auditing Standards for Auditor's Use of the Work of Specialists. PCAOB. <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket044/2017-003-specialists-proposed-rule.pdf>



- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2019). Concept Release: Potential Approach to Revisions to PCAOB Quality Control Standards. PCAOB. <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket046/2019-003-Quality-Control-Concept-Release.pdf>
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2022). A Firm's System of Quality Control and Other Proposed Amendments to PCAOB Standards, Rules, and Forms. Washington, DC: PCAOB.
- Quadackers, L., Groot, T., y Wright, A. (2014). Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt. *Contemporary Accounting Research*, 31(3), 639-657. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12052>
- Rasso, J. T. (2015). Construal Instructions and Professional Skepticism in Evaluating Complex Estimates. *Accounting, Organizations and Society*, 46, 44-55. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.03.003>
- Schoen, E. J. (2017). The 2007–2009 Financial Crisis: An Erosion of Ethics: A Case Study. *Journal of Business Ethics*, 146, 805-830. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3052-7>
- Shaub, M. K. (1996). Trust and Suspicion: The Effects of Situational and Dispositional Factors on Auditors' Trust of Clients. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 154–74. <https://www.econbiz.de/Record/trust-and-suspicion-the-effects-of-situational-and-dispositional-factors-on-auditors-trust-of-clients-shaub-michael/10007133614>
- Shaub, M.K. (2004). Trust as a Threat to Independence: Emotional Trust, Auditor-client Interdependence, and Their Impact on Professional Skepticism. En E. Jeffrey (ed.), *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, vol.9 (pp. 169-188). [https://doi.org/10.1016/S1574-0765\(04\)09008-9](https://doi.org/10.1016/S1574-0765(04)09008-9)
- Simon, H. A. (1978). Rationality as Process and as Product of Thought. *The American Economic Review*, 68(2), 1-16. <https://www.jstor.org/stable/1816653>
- Stiglitz, J. E. (2003, Mayo). *Ethics, Market and Government Failure, and Globalization*. Vatican Conference at the Ninth Plenary Session of the Pontifical Academy of Social Sciences (pp. 2-6).
- Toba, Y. (2011). Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing. *Waseda Business & Economic Studies*, 47, 83-116. <https://api.semanticscholar.org/CorpusID:142092641>
- Turner, C. W. 2001. Accountability demands and the auditor's evidence search strategy: The influence of reviewer preferences and the nature of the response (belief vs. action). *Journal of Accounting Research* 39 (3): 683-706.
- Tversky, A., y Kahneman, D. (1973). Availability: A heuristic for judging frequency and probability. *Cognitive psychology*, 5(2), 207-232.
- Tversky, A., y Kahneman, D. (1974). Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases. *Science*, 185(4157), 1124-1131. <https://doi.org/10.1126/science.185.4157.1124>
- Wilcox, E.B. (1952). Chapter 13: The Philosophy of Auditing. En L.K. Jr. Robert, (ed.), *CPA Handbook* (pp.x-x). The American Institute of Auditors.