

Escepticismo profesional desde la perspectiva de la formación profesional de los Contadores Públicos en Colombia

Mármol Daza, Marta de Jesús*
*Universidad Cooperativa de Colombia sede Santa Martha
Santa Martha, Colombia
Doctorante del Programa de Ciencias Contables
de la Universidad de los Andes, Mérida, Venezuela
Correo electrónico: martamarmol10@gmail.com

Recibido: 25 abril de 2019
Aprobado: 20 junio de 2019

Resumen

El escepticismo profesional en la actividad contable representa el pilar fundamental para el mejoramiento de la credibilidad del contador en un ámbito local y global. Considerando esto, la presente investigación se planteó describir las estrategias de enseñanza-aprendizaje que fortalecen el desarrollo del escepticismo profesional en la formación de los Contadores Públicos en la Cooperative University of Colombia, seccional Santa Marta. Metodológicamente, el estudio se ubicó en una investigación contable interpretativa, aplicando un acercamiento con la comunidad investigada a partir de la entrevista aplicada a cuatro (04) profesores de la UCC, de los cuales dos (02) son de planta y dos (02) catedráticos. Teóricamente el estudio se fortaleció en Valderrama, Trejo y Rangel (2018) y Vilorio (2016), el nivel normativo se abordó considerando el Manual de Pronunciamentos Internacionales de Formación (IAESB, 2008), y el Documento de Orientación Pedagógica sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) (2015), dentro de los resultados; los profesores aplican estrategias conceptuales y prácticas para incentivar el desarrollo de una mentalidad inquisitiva en los futuros profesionales de la contabilidad, las cuales en la mayoría de los casos se apoyan en estudio de casos reales e hipotéticos, así como en la investigación argumentativa. Como reflexiones finales, se sugiere a las instituciones de educación superior enfocar la planificación instruccional hacia la aplicación de estrategias prácticas, en la cual se logre un acercamiento entre el ámbito académico y el mundo práctico de la profesión.

Palabras clave: Escepticismo profesional, Formación profesional, Contadores públicos, Universidad Cooperativa de Colombia.

Professional skepticism from the perspective of the professional training of Public Accountants in Colombia

Abstract

The professional skepticism in the accounting activity represents the fundamental pillar for the improvement of the credibility of the accountant in a local and global scope. Considering this, the present investigation was designed to describe the teaching-learning strategies that strengthen the development of professional skepticism in the training of Public Accountants at the Cooperative University of Colombia, Santa Marta section. Methodologically, the study was located in an interpretative accounting research, applying an approach with the community researched from the interview applied to four (04) professors of the UCC, of which two (02) are of plant and two (02) professors. The study was theoretically strengthened in Valderrama, Trejo and Rangel (2018) and Viloría (2016), the normative level was addressed considering the Manual of International Formation Pronouncements (IAESB, 2008), and the Pedagogical Guidance Document on the application of the International Auditing Standards (NIA, 2015), within the results; teachers apply conceptual and practical strategies to encourage the development of an inquisitive mentality in future accounting professionals, which in most cases rely on the study of real and hypothetical cases, as well as on argumentative research. As final reflections, it is suggested that institutions of higher education focus on instructional planning towards the application of practical strategies, in which an approach is achieved between the academic sphere and the practical world of the profession.

Keywords: Professional skepticism, Professional training, Public accountants, Cooperative of Colombia University.

Introducción

En el entorno mundial, las universidades con programas de capacitación y formación de Contadores Públicos tienen un reto fundamental que afrontar, y este se sustenta en promover la aplicación del juicio escéptico en los estudiantes de esta carrera, considerando, que las bases sobre las cuales se apoya la profesión contable incorporan la atención del interés público y la contribución al fortalecimiento de economías sólidas.

En este contexto, diversas son las estrategias de formación contable que en los últimos cinco años se han discutido en el ámbito académico, y se han profundizado en las investigaciones realizadas en torno a la formación profesional de los futuros Contadores Públicos, los estudios de Valderrama, Trejo y Rangel (2018), Roncancio, Mira y Muñoz (2017), Montilla (2016) y Viloría (2016); representan algunos de los que han abordado la

necesidad de fortalecer las estrategias didácticas en la formación de los Contadores Públicos en entornos normativos.

Particularmente, Roncancio y otros (2017), cuestionan que en el ámbito contable el proceso educativo ha sido históricamente conducido bajo un paradigma disciplinar que motiva el aprendizaje del conocimiento técnico de la contabilidad, considerando sus aspectos objetivistas, dejando por fuera el abordaje de la contabilidad desde una perspectiva humanista, e incluso subjetiva, que cobra especial relevancia a partir de la adopción de la normativa internacional emitida por los órganos reguladores en la materia.

Para López (2013), la adopción de los estándares internacionales en el ámbito de la contaduría despertó la necesidad de formar profesionales integrales, cuya actuación se enfoque en atender la creciente proliferación de economías en crisis y la sociedad en permanente transformación. Al respecto, Muñoz, Ruiz y

Sarmiento (2015), argumentan que la educación contable de este quinquenio debe enfocarse en trascender el aprendizaje de capacidades técnico-instrumentales y responder a las demandas del contexto social.

En efecto, la profundización de las estrategias didácticas aplicadas por los profesores en el ámbito contable debe incorporar la promoción de principios y potencialidades que el entorno demanda del contador, dentro de los cuales destaca el escepticismo profesional. El Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación (IAESB, 2008), establece que los profesores en el ámbito contable “tienen que ser capacitados e inducidos a utilizar una amplia gama de métodos de enseñanza centrados en: (...) estimular a los estudiantes para desarrollar escepticismo y criterio profesional” (p.27).

Las investigaciones de Valderrama et al. (2018) y Vilorio (2016), se esforzaron por debatir el tema de las estrategias de aula en la formación de los Contadores Públicos, con énfasis en la promoción del escepticismo profesional, cuyos resultados develaron algunas didácticas específicas que en universidades particulares los profesores han aplicado en su proceso de enseñanza, lo cual, despierta la necesidad de realizar el presente estudio enfocado en describir las estrategias de enseñanza-aprendizaje que fortalecen el desarrollo del escepticismo profesional en la formación de los Contadores Públicos en la Universidad Cooperativa de Colombia, seccional Santa Marta.

Para tal propósito, el estudio se estructuró en tres partes fundamentales: 1) exposición de los aspectos metodológicos que permitieron el logro

de la intencionalidad planteada; 2) disertación de los fundamentos teóricos y epistemológicos sobre los cuales versa el tema de estudio; y 3) manifestación de un conjunto de consideraciones finales sobre el tema, que incorpora un breve desarrollo de recomendaciones enfocadas al fortalecimiento de la actividad profesoral en la Universidad Cooperativa de Colombia, seccional Santa Marta, las cuales pudieran ser proyectadas a otras instituciones educativas en las cuales la preparación de profesionales escépticos sea parte de su contribución al entorno.

Materiales y métodos

El presente trabajo se categoriza dentro de una tipología de la investigación contable interpretativa, considerando lo expuesto por Ryan, Scapens y Theobald (2004) quienes explican que estos estudios “se ocupan de comprender el mundo social, y buscan comprender la naturaleza social de las prácticas contables”, tal categorización puede realizarse interpretando como práctica contable la actividad docente realizada por profesionales de la contabilidad, quienes aun cuando no fueron capacitados con estrategias didácticas durante su preparación académica, como lo señala Montilla (2016), desarrollan actividades de enseñanza aprendizaje en planes de formación en el cuarto y quinto nivel de la educación contable.

Así mismo, en este trabajo se objetiva el requerimiento establecido en el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación (IAESB, 2008), el cual establece como condición social el desarrollo, la promoción y fortalecimiento de estrategias de enseñanza que permitan la formación de contadores integrales,

con sólidos principios éticos, morales y con amplio conocimiento contable y financiero que busque favorecer el mundo de los negocios y las economías en crisis.

De tal modo, que esta investigación se enmarca en un estudio cualitativo, el cual de acuerdo con Quecedo y Castaño (2002) “no busca la verdad o la moralidad, sino una comprensión detallada de las perspectivas de otras personas” (p.8). La definición del criterio para la investigación consideró los profesores de la Universidad Cooperativa de Colombia, seccional Santa Marta, adscritos al programa de estudio de Contaduría Pública, como elemento del mundo empírico que suministró los datos para alcanzar los hallazgos.

Como población, se consideró a dieciocho profesores del programa de Contaduría Pública, y se definió como técnica de selección del muestreo clasificación basada en el criterio de la investigadora, el cual permitió la extracción de cuatro (04) profesores, de los cuales dos (02) son de planta y dos (02) catedráticos, éstos impartían la cátedras Teoría del Aseguramiento, Aseguramiento Interno, Aseguramiento Financiero Internacional y Revisoría Fiscal y Auditoría Integral; en el período 19-10, considerando que el área de conocimiento inherente al aseguramiento es la más susceptible de incentivar el juicio escéptico a fin de alcanzar los objetivos del Auditor.

El proceso de diagramación aplicado por la investigadora permitió el acercamiento con la realidad de los profesores estudiados a través de la aplicación de un cuestionario estructurado cuya posibilidad de respuesta era una descripción

narrativa de las estrategias didácticas abordadas por estos profesionales durante las sesiones de enseñanza-aprendizaje que conducen en la referida universidad durante el período de análisis, sus respuestas permitieron: evaluar las perspectivas profesoras sobre el tema investigado, así como, conocer la familiaridad con las estrategias de formación adoptadas.

Como estrategia de análisis de datos se adoptó la comparación constante la cual para Quecedo y Castaño (2002) “combina la codificación de categorías inductivas con un proceso simultáneo de comparación de las incidencias observadas. A medida que se registran y clasifican se les compara en las distintas categorías en las que han sido integrados” (p.26), lo cual permitió la exposición de los hallazgos de investigación, así como, la fijación de un conjunto de reflexiones finales en torno a las estrategias de didáctica y aprendizaje aplicadas por los profesionales de la contabilidad en actividad de enseñanza en la Universidad Cooperativa de Colombia, seccional Santa Marta.

Fundamentos teóricos

En los trabajos de aseguramiento, el escepticismo profesional es una exigencia normativa que el auditor debe atender en su labor, a fin de garantizar a los usuarios del informe de auditoría que el trabajo se ha realizado siguiendo óptimos patrones de calidad basados en la aplicación de principios éticos fundamentales sobre los cuales se debe realizar la actividad. Para el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, 2015) “el escepticismo profesional es una actitud esencial que incrementa la capacidad del auditor de

identificar y responder a las condiciones que puedan indicar una posible incorrección” (p.2).

El apartado 13 literal 1 de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 200 (IAASB, 2016) define el escepticismo como “una actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría” (p.85); es decir, el escepticismo profesional se presenta como característica intrínseca al sujeto, la cual debe ser desarrollada por el profesional a lo largo de su preparación académica y reforzada a través de la experiencia profesional.

Para Mármol (2019) “la profesión contable y el entorno demandan del auditor la aplicación del escepticismo profesional, adicional al desarrollo de rasgos de personalidad” (p.122); evidenciando así, que la actitud escéptica puede representar un *ethos* perfeccionado por el contador en su cotidianidad, pero que a su vez debe ser impulsado y promovido por el entorno vinculante a su profesionalismo.

En este contexto, los trabajos de aseguramiento se fortalecen con la aplicación del escepticismo profesional, particularmente Grisanti (2014) sostiene que “una auditoría se planifica y realiza con una actitud de escepticismo profesional, donde debe evaluarse el riesgo de incorrección significativa (...) proporcionar una seguridad razonable para detectar errores o fraudes importantes” (p.26). Hurtt (2010), señala que el mismo es una característica del auditor, que puede describirse como un rasgo duradero en el individuo, así como también, como condición

temporal presentada bajo circunstancias excepcionales.

Sintetizando, el escepticismo profesional es una actitud mental caracterizada por la promoción de un comportamiento inquisitivo y cuestionante, estrechamente vinculado con el juicio profesional, el cual de acuerdo a la NIA 200 (IAASB, 2016) es la consecuencia del cúmulo de conocimientos y experiencias vividas por el auditor, que facilitan el proceso de toma de decisiones sobre aspectos específicos en determinados momentos o situaciones de la auditoría.

De conformidad con la referida normativa, la aplicación del escepticismo profesional en los trabajos de aseguramiento contribuye a mejorar la eficiencia de un proceso de auditoría y reduce la posibilidad de: elegir procedimientos de examen inadecuados, así como, de expresar conclusiones erróneas. El apartado A40 de la Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de la NIA 540 (IAASB, 2016) argumenta que la mentalidad inquisitiva del auditor “facilita la identificación de circunstancias o condiciones y la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría” (p.401).

Puede evidenciarse, que el escepticismo es una habilidad profesional requerida para optimizar los resultados de una amplia gama de acciones, así como, para garantizar la calidad del servicio prestado, cuyo fundamento está en atender el interés público, y satisfacer las demandas de una amplia variedad de usuarios, cuya toma de decisiones desde una perspectiva económica se fundamenta en los estados

financieros como base.

En el contexto normativo de la actuación profesional del auditor, el escepticismo profesional es requerido entre otros aspectos para: planificar el trabajo y evaluar los riesgos de incorrección material (NIA 200, IAASB, 2016); determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar (NIA 540, IAASB, 2016); así como, para valorar críticamente la evidencia de auditoría (NIA 500, IAASB, 2016). En otras palabras, la actitud escéptica es una exigencia que implica: comportamiento, pensamiento y acción.

Para Vilorio (2013) y Valderrama et al. (2018) dadas las imposiciones normativas y evaluando las bases que evidencian la necesidad de aplicar el escepticismo profesional en la auditoría, es fundamental que esta actitud sea promovida en todos los niveles de capacitación del auditor, lo cual indiscutiblemente inician en el ambiente universitario, al abordar el fomento de la actitud escéptica en el contador, incorporando en sus planes de formación estrategias didácticas que motiven estudios de casos, en los cuales se evidencien representaciones erróneas debidas a fraudes o errores; esto con el propósito de despertar en el futuro profesional lo fundamental que resulta para su labor el cuestionamiento de la información.

En concordancia con estos autores, el apartado 13 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación (IAESB, 2008), establece que “los aspirantes a la acreditación como contadores profesionales deben adquirir las siguientes habilidades: intelectuales; técnicas y funcionales; personales; interpersonales y

de comunicación; y organizacionales y en la gestión de negocios” (p. 43), dentro de ellos, “las habilidades personales están relacionadas con las actitudes y el comportamiento de los contadores profesionales, e incluyen entre otros, el escepticismo profesional” (p. 44).

Significa entonces, que sobre la base de los requerimientos de praxis didáctica establecidos en el referido manual, podría afirmarse que el escepticismo profesional, además de ser una característica intrínseca al auditor, también se presenta como un *ethos* y habilidad personal relacionada con las actitudes y valores fundamentales que debe poseer el profesional contable. Bajo este supuesto, es preciso sostener, por una parte, que no existen auditores sin escepticismo; y por la otra, que un programa de formación profesional alejado del impulso del cuestionamiento de la información puede representar una quimera didáctica.

En otras palabras, el escepticismo profesional debe incorporarse como eje fundamental a lo largo de la preparación académica de los futuros Contadores Públicos, fortalecerse a través de las buenas prácticas contables y auto renovarse en la evolución de la experiencia profesional, lo cual finalmente, permitirá crear una conciencia crítica de la propia actuación del contable.

El escepticismo profesional en la formación contable

En el apartado anterior se evidenció la necesidad de incorporar estrategias didácticas en la formación del Contador Público que promuevan el escepticismo profesional en cada una de sus actividades. De tal modo, que en este

apartado se caracterizan algunas herramientas prácticas que pueden profundizar el desarrollo de una mentalidad cuestionante, sobre la base de las investigaciones de Valderrama et al. (2018) y Vilorio (2013), así como, la interpretación de los postulados establecidos en el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación (IAESB, 2008) y Documento de Orientación Pedagógica 013. Orientación Pedagógica sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) (2015) desarrollado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en Colombia.

Tabla 1

Estrategias de formación profesional aplicadas por los profesores para promover el escepticismo profesional en los estudiantes

ESTRATEGIAS DE FORMACIÓN PROFESIONAL

Obtención de evidencia	Procedimientos corroborativos	Indicios de fraudes	Necesidad de aplicar una auditoría
El desarrollo de programas de casos y estudios prácticos, la revisión rigurosa y exhaustiva de la información contable tributaria con una perspectiva crítica, el análisis y el estudio de casos, así como, el razonamiento tanto individual como grupal de las evidencias obtenidas.	El uso del juicio crítico para tomar decisiones, corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones sobre la intención que tiene el personal de las entidades y evaluar las respuestas a sus indagaciones corroborándolas con otra información.	La revisión de la normativa, examen de casos y experiencias en el área, la investigación rigurosa y exhaustiva de la información contable y la aplicación de casos prácticos.	La discusión entre pequeños grupos donde se permita reconocer la importancia y aplicabilidad de la auditoría, los casos prácticos con empresas que estén dispuestas a colaborar con los estudiantes universitarios para estudiar, verificar y analizar la entidad como una unidad de negocio bajo el enfoque sistémico administrativo y contable.

Fuente: Valderrama et al. (2018).

En el cuadro anterior se identifican el conjunto de estrategias profesionales que a juicio de Valderrama et al. (2018) deben ser aplicadas por los profesores durante el proceso de formación de los Contadores Públicos, todo esto con el propósito de despertar en ellos la necesidad de cuestionar la información que presentan las entidades en los estados financieros, así como, de los resultados de la evidencia obtenida y hasta del cuestionamiento del agente revelador de la evidencia.

Sobre este aspecto, para Viloría (2013) la actitud de cuestionamiento del auditor es factible desarrollarla con el impulso y aplicación de diversas estrategias didácticas, dentro de las que destacan

El estudio de casos reales o ficticios, donde sea necesario investigar sobre la veracidad de los hechos, y se aplique una actitud de escepticismo profesional; la utilización de las bases de datos, en los procesos de planificación de la auditoría, incentivando la necesidad de buscar información completa, previo al diseño de los procedimientos; la planificación de actividades de debate sobre temas de actualidad, donde el papel de rebatir sea reivindicado. (p.118)

Tanto Valderrama et al. (2018) como Viloría (2013) coinciden en afirmar que dentro del conjunto de estrategias didácticas para promover el escepticismo profesional se deben incorporar acciones que motiven la investigación, el análisis de casos, la corroboración de evidencias, formulación de consultas a externos que permitan la refutación de los hallazgos, el cuestionamiento de la evidencia; los autores sustentan que las actividades tendientes a la confirmación de hechos o fenómenos conocidos representan una

iniciativa fundamental en la promoción de una mentalidad cuestionante en el futuro profesional de la contaduría.

Particularmente, en el apartado 2 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación (IAESB, 2008) el Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría establece un conjunto de competencias genéricas que debe poseer el profesional de la contabilidad, dentro de las cuales incluye el escepticismo, instaurando así

(...) un conjunto de normas generalmente aceptadas como “buena práctica” en la formación y desarrollo de los contadores profesionales... en ellas se encuentran los elementos esenciales para el contenido de los programas de formación y desarrollo en un nivel destinado a alcanzar reconocimiento, aceptación y aplicación internacionales. (p.21)

Dentro de este conjunto de elementos el referido manual detalla: 1) estimular a los estudiantes para desarrollar escepticismo y criterio profesional; 2) discutir sobre los conceptos de independencia, escepticismo, responsabilidad y expectativas del público; y finalmente, 3) evaluar las capacidades y competencias profesionales antes de que los individuos desempeñen el papel de auditor profesional.

Por si fuera poco, el mismo Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación (IAESB, 2008) instituye en el apartado 64 la obligatoriedad de diseñar evaluaciones lo suficientemente amplias como para permitir que los aspirantes a la profesionalización contable demuestren: los conocimientos; las habilidades; y los valores, ética y actitud requeridos para desempeñar con competencia el trabajo de un

auditor profesional.

Ahora bien, el Documento de Orientación Pedagógica 013. Orientación Pedagógica sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) (2015) establece la obligatoriedad en el caso colombiano de desarrollar en el ámbito de la contaduría programas académicos centrados en la evaluación por competencias, de tal modo, que la capacitación y formación profesional del contador se desenvuelva aplicando dos grupos de estrategias: conceptuales y prácticas. Las primeras,

(...) constituyen un itinerario lógico deductivo que comienza con la planificación del trabajo, posteriormente se ejecuta y, finalmente, con los resultados se informa. Todas las fases del trabajo encuentran su fundamento en las etapas anteriores y la enseñanza debe estar centrada en el entrenamiento de este pensamiento lógico. (p.32)

Interpretando lo señalado por el referido documento, sobre las estrategias conceptuales puede afirmarse que estas se aplican en los casos en los cuales los estudiantes demuestren conocimiento e interés sobre conceptualizaciones básicas de la profesión, lo cual permitirá construir su juicio sobre diversos aspectos de experiencia en el ámbito de la auditoría, en la mayoría los casos las estrategias conceptuales deben acompañarse de estrategias prácticas a fin de fortalecer el proceso de enseñanza-aprendizaje sobre el estudiante.

Por su parte, sobre las estrategias prácticas el Documento de Orientación Pedagógica 013. Orientación Pedagógica sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) (2015) argumenta que “pretenden una formación

dirigida a aprender y practicar, siendo la práctica un mecanismo de asimilación y dominio (...) obliga a situar la formación alejada de lo abstracto y cercana a su aplicación concreta” (p.33).

El mismo documento referenciado emitido por el Consejo Técnico de la Contaduría en Colombia, propone cuatro estrategias didácticas fundamentales, las cuales aplicadas de manera individual o en conjunto pueden profundizar el aprendizaje en el ámbito de la auditoría, estas se detallan a continuación.

Tabla 2*Estrategias didácticas para la enseñanza de la auditoría*

ESTRATEGIAS DIDÁCTICAS	DESCRIPCIÓN
Lección magistral	Es la presentación de un tema lógicamente estructurado con la finalidad de facilitar organizadamente la información. Este método se fundamenta en la autoridad intelectual del instructor.
Solución de ejercicios	Es la aplicación en situaciones concretas de los conocimientos y el entrenamiento de rutinas, la aplicación de técnicas matemáticas o estadísticas y la interpretación de los resultados. Las situaciones que plantean los ejercicios no tienen por qué responder a situaciones reales. Los ejercicios prácticos plantean la aplicación de técnicas en un contexto muy estructurado.
Estudio de casos	Consiste en el análisis intensivo y completo de una situación en la que es preciso formular hipótesis, tomar decisiones, realizar cálculos, reflexionar. El tipo de decisiones que se deben adoptar en este método se desenvuelven en entornos poco estructurados. Un caso particular de este método consiste en la entrega de una lectura a partir de la cual se proponen diversos puntos de análisis.
Elaboración de informes	Consiste en la asignación de una tarea para que el alumno o un grupo de alumnos resuelvan un problema no estructurado, con una asignación de tiempo superior al de una sesión, precisando habitualmente el recurso a fuentes de información externas.
Aprendizaje cooperativo	Es un enfoque interactivo de trabajo en el que los alumnos son corresponsables del aprendizaje de sus compañeros. Es un método que prioriza la colaboración frente a la competición. Este método simula la dinámica de trabajo de los equipos de auditoría en la que los profesionales más experimentados orientan a los menos experimentados en la ejecución del trabajo, siendo el equipo el responsable del proyecto.

Fuente: Documento de Orientación Pedagógica 013. Orientación Pedagógica sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) (2015).

Como se evidencia en el cuadro anterior, para el Consejo Técnico de la Contaduría en Colombia es una necesidad que los programas de contaduría se desarrollen siguiendo parámetros de evaluación por competencias, en concordancia con lo establecido por el Consejo Internacional de Normas de Educación Contable a través del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación (IAESB, 2008), es decir, ambos órganos demandan la capacitación y formación de los contadores bajo parámetros universales de

evaluación por competencias, estos requieren el desarrollo de una educación centrada en el ser y el hacer.

Estos requerimientos, paralelamente justifican la necesidad de revisar las estrategias didácticas aplicadas por los profesores involucrados en la formación contable, haciendo énfasis en esta investigación en el ámbito del escepticismo profesional, considerando que este debe profundizarse en la conducta, el intelecto y

la acción del profesional contable. Los hallazgos de investigación sobre este aspecto se muestran en el apartado siguiente, el cual fue construido con base en la aplicación del instrumento de recolección de datos a los profesores de contaduría de la Universidad Cooperativa de Colombia, seccional Santa Marta, cuya condición laboral se ajustó a los criterios definidos para su selección.

Hallazgos de la investigación

Con el propósito de describir las estrategias de enseñanza-aprendizaje que fortalecen el desarrollo del escepticismo profesional en la formación de los Contadores Públicos en la Universidad Cooperativa de Colombia, seccional Santa Marta; se interactuó con los profesores involucrados en la formación de estos estudiantes, interrogándolos sobre tres aspectos fundamentales enmarcados en las estrategias aplicadas para: 1) abordar el concepto de escepticismo profesional en sus sesiones de aprendizaje; 2) promover la mentalidad inquisitiva en los futuros profesionales; y 3) evaluar el desarrollo de una actitud de cuestionamiento hacia la información que se le suministra.

En lo referente a las estrategias adoptadas por los profesores para dar a conocer el concepto de escepticismo profesional durante el desarrollo de su actividad profesoral, esta atiende al requerimiento establecido en el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación (IAESB, 2008), el cual entre otros aspectos establece la necesidad de discutir asuntos relacionados con el juicio escéptico durante las actividades de aprendizaje, de tal modo que estas permitan al futuro profesional de la contabilidad

su conocimiento y refutación de acuerdo a lo que el entorno demanda de la profesión contable, así como, lo que el ente normativo establece como requerimiento para garantizar las competencias profesionales de inquisición por parte del Contador Público.

Al respecto se interrogó a los profesores con el siguiente ítem: *Caracterice las estrategias didácticas aplicadas para abordar el concepto de escepticismo profesional en las sesiones de aprendizaje con sus estudiantes*; las manifestaciones de investigación obtenidas sobre este aspecto se muestran en la matriz de hallazgos que sigue.

Tabla 3

Matriz de hallazgos 1. Estrategias didácticas aplicadas para abordar el concepto de escepticismo profesional en las sesiones de aprendizaje.

INFORMANTE	HALLAZGO DE INVESTIGACIÓN
D1	La caracterización de las estrategias didácticas utilizadas por mí en el aula de clases, a fin de abordar el concepto de escepticismo profesional, pasan por: a) hacer que el estudiante realice una reflexión consciente sobre el objetivo del trabajo a desarrollar, b) planifique lo que va a desarrollar y cómo lo va llevar a cabo, c) realice el trabajo encargado, d) evalúe su desarrollo (evaluaciones formativas, no meramente sumativas) y e) acumule un conocimiento específico.
D2	Indicarle al estudiante que las operaciones que pueden tener entendimientos diferentes en su conocimiento y en su reconocimiento inicial. Encontrar posiciones diferentes según su potencialidad en el tema. Las técnicas de auditoría de cuentas no son investigaciones concluyentes y que aun teniendo las evidencias necesarias no como acusadores, si no detectores de que hubo errores que debemos evitar.
D3	Aplicar las conductas de ética y valores morales, establecidas por el IFAC y el comportamiento humano. Tener claro cuál es mi responsabilidad social. Analizar con mente crítica e inquisitiva. Ser objetivo e independiente en sus labores. Verificación de las evidencias. Identificar riesgos y sus consecuencias.
D4	Las estrategias didácticas aplicadas en torno al concepto de escepticismo profesional, van encaminadas a fomentar en el estudiante el desarrollo y fortalecimiento de sus habilidades investigativas, en aras de ayudarlo a cimentar y/o fortalecer actitudes de cuestionamiento frente a los eventos observados, a desarrollar habilidades de investigación, a través de situaciones que se les plantean, frente a las cuales deben construir opiniones, que son expuestas para su validación frente al grupo de compañeros de estudio, coadyuvando con esto a reforzar sus valores éticos y construir conciencia sobre los riesgo a que está expuesto en el desarrollo de encargos de auditoría y la necesidad de mantener el espíritu de duda razonable que alimente su pensamiento como auditor.

Fuente: Instrumento aplicado a los informantes (2019)

Con base en los aspectos discutidos con los profesores analizados puede evidenciarse, que estos en sus sesiones de aprendizaje abordan el concepto de escepticismo profesional a través: del incentivo del esclarecimiento de la responsabilidad que tiene el contador con el entorno, así como, en el compromiso de desarrollar procesos investigativos objetivos que den cuenta y sirvan de base para la obtención de evidencia enmarcada en cuestionar la información que se le

presenta a los estudiantes.

En este sentido, la reflexión constante, planificación de un trabajo de encargo de manera hipotética, los debates abiertos que promuevan la refutación a través de argumentos, el incentivo de reconocer que la actividad de aseguramiento se enmarca en ser detectores de errores y no acusadores de fraudes, la identificación de riesgos y posibles consecuencias derivadas, el reconocimiento de la necesidad de ser objetivos

e independientes, análisis de casos propuestos, la práctica de principios éticos relevantes en una mentalidad cuestionante, han sido las estrategias aplicadas por los profesores para dar a conocer el concepto de escepticismo profesional en sus sesiones de aprendizaje.

Con base en los hallazgos puede afirmarse que los profesores analizados aplican una combinación de las estrategias conceptuales y prácticas establecidas por el Consejo Técnico de la Contaduría en Colombia a través del Documento de Orientación Pedagógica 013. Orientación Pedagógica sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) (2015).

Sin embargo, resulta fundamental recomendar a los informantes que el abordaje

del concepto de escepticismo profesional se realice de manera transversal durante todas sus actividades formativas, de tal modo, que este trascienda de la perspectiva teórica al enfoque práctico en los futuros profesionales, y estos a su vez puedan generar una conciencia crítica propia, así como el desarrollo de una mentalidad inquisitiva tendiente hacia su aplicación en un corto, mediano y largo plazo.

Por otra parte, para obtener las estrategias didácticas aplicadas por los profesores para provocar el desarrollo de una mentalidad escéptica, se formuló el siguiente ítem: *describa las estrategias didácticas aplicadas para estimular el escepticismo profesional en sus estudiantes*, los hallazgos de la investigación enmarcados en esta pregunta, se presentan en la matriz que sigue.

Tabla 4

Matriz de hallazgos 2. Estrategias didácticas aplicadas para estimular el escepticismo profesional en los estudiantes

Informante	Hallazgo de Investigación
D1	En mis cursos siempre trato de llevar a los estudiantes a que, de manera racional y lógica, lleguen a la solución de los problemas planteados; para ello les construyo herramientas donde existen más de una solución posible, de tal manera que no se casen con una única respuesta. Incluso, cuando me dan la respuesta acertada, trato de hacerlos dudar planteando inquietudes que los pongan a meditar si lo que están afirmando es cierto o no.
D2	Casos prácticos que deben resolver según su conocimiento. Revisión de conocimientos contables previos. Debates entre ideas similares Análisis de la aplicación de la norma
D3	Enseñar a dudar, es enseñar a investigar, y la estimulación se inicia con los deseos de aprender a averiguar y asegurar si todo fue realizado en debida forma; como estímulo a los estudiantes se les presentan situaciones reales de empresas o casos simulados que permitan que razone y tengan duda o inseguridad (mente crítica) al revisar un hecho operativo (procesos y actividades) o una cifra en los componentes de los estados financieros, ejemplo al aplicar alguna prueba sustantiva o analítica que establezca una posible incertidumbre por una incorrección material o inmaterial.
D4	La actitud cuestionadora, de duda que motive al estudiante a profundizar, a investigar en aras de minimizar los riesgos de emitir opiniones con errores se estimula a través del desarrollo de actividades relacionadas con estudio de casos reales o creados, donde el estudiante sienta la necesidad de investigar o indagar sobre los hechos que se narran en aras de confirmar la veracidad de ellos, aplicando técnicas y pruebas de auditoria y manteniéndose una actitud de escepticismo profesional frente a los resultados observados.

Fuente: Instrumento aplicado a los informantes (2019)

Considerando los fundamentos teóricos analizados en esta investigación, el escepticismo profesional es una actitud de duda que posee el contador, y con mayor énfasis debe ser desarrollado por aquellos profesionales que se encuentran en actividad de auditoría para Valderrama et al. (2018) y Viloría (2013), esta mentalidad cuestionante puede ser impulsada durante el proceso de capacitación profesional, de tal forma, que en el caso de la formación de los futuros Contadores Públicos en la Universidad

Cooperativa de Colombia, seccional Santa Marta, los profesores aplican un conjunto de estrategias didácticas enfocadas en promover en el estudiante la mentalidad de duda ante hechos o circunstancias analizadas.

Dentro de este conjunto de estrategias desarrolladas se encuentran: estudio de casos reales e hipotéticos, exigiendo que se planteen una diversidad de alternativas de solución ante la resolución de un conflicto particular,

cuestionamiento de las respuestas obtenidas de los estudiantes a modo de fomentar en ellos la seguridad en el discurso, incentivar el desarrollo de un juicio escéptico con base en la evidencia obtenida, debates grupales, revisión del conocimiento previo, investigaciones de casos particulares, revisión de casos con incertidumbres de incorrección material o inmaterial en los estados financieros.

Dado estos hallazgos, puede afirmarse que los profesores aplican una combinación de estrategias conceptuales y prácticas en la formación de los estudiantes de Contaduría Pública, haciendo énfasis en dinámicas de clase con casos hipotéticos o simulados, lo cual, puede interpretarse como una adopción de los

lineamientos establecidos en el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación (IAESB, 2008), así como, de los requerimientos del Consejo Técnico de la Contaduría en Colombia.

Finalmente, como categoría de investigación se interactuó con los profesores entorno a las estrategias adoptadas para evaluar el desarrollo de una mentalidad inquisitiva en los estudiantes de la Contaduría Pública, para lo cual se formuló el siguiente ítem: *describa las estrategias aplicadas para evaluar en sus estudiantes el desarrollo de una actitud escéptica*. Los hallazgos de investigación se exhiben en la matriz siguiente.

Tabla 5

Matriz de hallazgos 3. Estrategias aplicadas para evaluar el desarrollo de una actitud escéptica en los estudiantes

Informante	Hallazgo de Investigación
D1	Algunas técnicas de evaluación que utilizo con mis estudiantes, para medir el grado de escepticismo profesional, ligadas con la competencia del ser (juzgar) son la resolución de problemas que plantean una dicotomía en la solución y el interrogatorio a través de cuestionarios de evaluación formativa (que permiten una retroalimentación inmediata al estudiante).
D2	Desarrollo de casos prácticos que deben resolver según su conocimiento. Revisión de conocimientos contables previos. Preguntas abiertas de análisis de la aplicación de la norma.
D3	Análisis diversos casos de errores e irregularidades en los estados financieros y en los ciclos transaccionales de control interno en cuanto a la identificación de evidencias y verificación de afirmaciones en los procesos y transacciones; extrayendo situaciones de empresas reales en donde se discutan los errores e inadecuados procedimientos aplicados en la auditoría o aseguramiento, en todo caso se plantean situaciones como de documentos alterados o falsos; valoraciones o mediciones mal aplicadas en los componentes de los estados financieros, inadecuados procesos de control que con lleven al fraude, conciliaciones con errores significativos, etc.
D4	Las evaluaciones orientadas a valorar el desarrollo de la actitud escéptica se ejecutan a partir de la exposición de situaciones recreadas orientadas a enfrentar al estudiante con la realidad empresarial, que lo conduzcan a generar análisis mediante la aplicación de procedimientos que le permitan identificar las causas, las consecuencias para la empresa y para el auditor y a la par. Construir propuestas para identificar, prevenir y corregir las potenciales desviaciones, errores materiales u omisiones, formulando recomendaciones, para subsanarlas o mejorarlas.

Fuente: Instrumento aplicado a los informantes (2019)

En el campo de la contaduría la actitud escéptica es una competencia profesional exigida a nivel global a través del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación (IAESB, 2008), y en el ámbito colombiano por medio del Documento de Orientación Pedagógica 013. Orientación Pedagógica sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) (2015), a lo largo de esta investigación el escepticismo profesional fue abordado a partir del conocimiento de tres fases: abordaje del concepto, desarrollo de la competencia,

evaluación de la misma.

En lo tocante a la evaluación del desarrollo de una mentalidad escéptica los profesores investigados aseguraron aplicar estrategias tendientes a obtener respuestas analíticas que impliquen la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría, así mismo, se emplean herramientas de evaluación cuyas opciones de respuestas sean dicotómicas con el propósito de obtener de los estudiantes una seguridad razonable sobre su juicio particular en determinados asuntos.

Adicionalmente, se usan interrogatorios a través de cuestionarios de evaluación formativa, desarrollo de casos reales e hipotéticos, análisis de casos de errores e irregularidades en los estados financieros y en los ciclos transaccionales de control interno, en cuanto a la identificación de evidencias y verificación de afirmaciones en los procesos y transacciones, discusión de errores y de procedimientos inadecuados aplicados en la auditoría, estudio de casos planteados con documentos alterados o falsos, identificación de valoraciones y mediciones mal aplicadas en los componentes de los estados financieros, finalmente, construcción de propuestas para identificar, prevenir y corregir las potenciales desviaciones, errores materiales u omisiones, formulando recomendaciones, para subsanarlas o mejorarlas.

En efecto, la evaluación de las competencias profesionales o genéricas en un proceso de formación profesional es un asunto de cuidado y planificación educativa, los profesores entrevistados demuestran en su relato que las bases sobre las cuales se sustentan sus estrategias de enseñanza-aprendizaje se fortalecen en el cumplimiento del conjunto de lineamientos emanados desde una perspectiva global, a partir del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación (IAESB, 2008), y desde una posición local, considerando el Documento de Orientación Pedagógica 013. Orientación Pedagógica sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) (2015).

Reflexiones finales

En esta investigación se ha razonado a cerca del escepticismo en la profesión contable,

el cual se ha visto desde una perspectiva de capacitación universal bajo un enfoque por competencias, impulsado por un compendio normativo que versa sobre la profesión contable en el mundo globalizado. El Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación (IAESB, 2008), emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría, así como, por el Documento de Orientación Pedagógica 013. Orientación Pedagógica sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) (2015), desarrollado por el Consejo Técnico de la Contaduría en Colombia, representan documentos donde se evidencia el requerimiento de aplicación de estrategias didácticas que motiven la promoción de una mentalidad inquisitiva en los futuros profesionales de la contabilidad.

A razón de este requerimiento podría afirmarse que la Universidad Cooperativa de Colombia, representa para esta investigación una institución educativa de vanguardia para el desarrollo de una mentalidad escéptica, por cuando se pudo evidenciar que durante el proceso formativo, sus profesores aplican estrategias didácticas enfocadas en atender el desarrollo de las competencias, en especial esta tan importante como lo es el escepticismo profesional para los contadores profesionales.

Desde la perspectiva de la investigadora, las fundamentaciones de las estrategias de enseñanza-aprendizaje en las instituciones de educación superior deben enfocarse en atender una diversidad de herramientas centradas en promover la comprensión de la parte conceptual del escepticismo como principio fundamental de

la profesión contable, así como, la parte práctica orientada a disminuir las brechas existentes entre la capacitación profesional y el campo práctico de la contabilidad, lo cual ha sucedido históricamente en la mayoría de las profesiones de las ciencias sociales.

La profesión contable, en la búsqueda de la atención del interés público y del fortalecimiento de las economías globales, se ha esforzado por promover la mentalidad escéptica en todos los peldaños de la actividad profesional, así pues, se ha impulsado desde la capacitación pre profesional a fin de adquirir la competencia, así como, en la formación continua, dirigida a los ya profesionales de la contabilidad a fin de incentivar el mantenimiento de la competencia.

Es fundamental resaltar que sobre el escepticismo profesional los autores analizados en este estudio evalúan éste como una actitud que se desarrolla a lo largo de la vida de una persona, se refuerza en la educación formal, y evoluciona a través de la experiencia, esto es importante para ser considerado en el proceso formativo, reflexionando que este debe enfocarse por sistematizar el aprendizaje de conocimientos particulares, así como, la evolución y desarrollo de determinadas competencias.

El camino es largo, los retos grandes para la profesión contable; la globalización, el acelerado crecimiento económico de algunas naciones, y el decrecimiento de otras, aunado al aumento de las necesidades de información a nivel mundial para fundamentar la toma de decisiones desde una perspectiva económica, hacen de la mentalidad escéptica una actitud primordial para acrecentar

la confiabilidad de la información contable y financiera que presentan las entidades, por tanto, las instituciones de educación superior, tanto en el territorio colombiano, como en el ámbito mundial deben esforzarse por despertar en los futuros profesionales actitudes de inquisición por cuanto su labor profesional permitirá favorecer los procesos decisionales de las entidades, tanto a nivel local como desde una perspectiva global.

Referencias bibliográficas

- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2015). Documento de Orientación Pedagógica 013. Orientación Pedagógica sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Bogotá, Colombia.
- Grisanti, B. (2014). Responsabilidad del contador público en el ejercicio independiente de su profesión. *Actualidad Contable Faces*, 17(29). [Fecha de consulta: 16 de abril de 2019]
- Hurt, K. (2010). Development of scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 29(1), 149-171.
- International Accounting Education Standards Board. (2008). Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación. Londres, Inglaterra.
- 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° 540, Auditoría de Estimaciones Contables, incluidas las de Valor Razonable, y de la información relacionada a Revelar. Londres, Inglaterra.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). Norma Internacional de Auditoría N° 500, Evidencia de Auditoría. Londres, Inglaterra.
- Mármol, M. (2019). El escepticismo profesional del auditor en el marco regulatorio internacional de la profesión contable. *Revista Científica Axioma*, (19), 121-129. [Fecha de consulta: 16 de abril de 2019]
- Montilla, A. (2016). Consideraciones sobre las estrategias de enseñanza más efectivas en la contabilidad. *Revista Negotium*, (34), 23-57. [Fecha de consulta: 16 de abril de 2019]
- Muñoz, S.; Ruiz, G. & Sarmiento, H. (2014). Didácticas para la formación en investigación contable: una discusión crítica de las prácticas de enseñanza. *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 23(1), 53-86. [Fecha de consulta: 16 de abril de 2019]
- Quecedo, R., Castaño, C. (2002). Introducción a la metodología de investigación cualitativa. *Revista de psicodidáctica*, (14). [Fecha de consulta: 16 de abril de 2019]
- Roncancio, Á.; Mira, G. & Muñoz, N. (2017). Las competencias en la formación del profesional contable: una revisión de las posturas institucionales y educativas en Colombia. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 25(2), 83-103.
- Ryan, B.; Scapens, R. & Theobald, M. (2004). Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad. Barcelona: Deusto.
- The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2015). El Escepticismo Profesional en la Auditoría de Estados Financieros. Preguntas y respuestas del personal del IAASB. Londres, Inglaterra.
- Valderrama, Y.; Trejo, M. y Rangel, Y. (2018), Estrategias profesionales que promueven el escepticismo en los estudiantes de contaduría pública de la ULA-NURR. *Telos*, 20(2), 248-276. [Fecha de consulta: 16 de abril de 2019]
- Viloria, N. (2013). El escepticismo profesional: Estrategias de aula para los estudiantes de contaduría pública. *Actualidad Contable Faces*, 16(27).
- Viloria, N. (2016). Estrategias de reforzamiento de escepticismo profesional para los contadores públicos en actividad de auditoría. *Actualidad Contable Faces*, 19(33).