



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Doctorado en Ciencias contables
Mérida – Venezuela

JUICIO PROFESIONAL DEL AUDITOR
Fundamentos teóricos generados a la luz de los postulados del pensamiento
crítico propuestos por Peter Facione

(Tesis Doctoral presentada como requisito parcial para optar al Grado
Académico de Doctor en Ciencias Contables)

Autora: Mca. Viviana P. Panchi Mayo
Tutor: Dr. Yosman Valderrama
C.I. V-16.533.854

Mérida, noviembre 2022



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
Facultad de Ciencias Contables
Doctorado en Ciencias Económicas y Sociales
Mérida – Venezuela

APROBACIÓN DE TUTOR

En mi carácter de Tutor de la Tesis Doctoral titulada *Juicio profesional del Auditor. Fundamentos teóricos generados a la luz de los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione*, presentado por la ciudadana VIVIANA PASTORA PANCHI MAYO, portadora de la C.I. 0502217318, para optar al grado de Doctor en Ciencias Contables; considero que dicho trabajo cumple con los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación pertinente ante el Consejo Técnico del postgrado.

En la ciudad de Mérida, al 07 del mes de noviembre del 2022.-

Dr. Yosman Valderrama
C.I. V-16.533.854



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
Doctorado en Ciencias Contables
Mérida - Venezuela

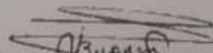


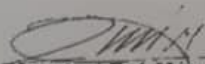
ACTA – VEREDICTO

TESIS DOCTORAL

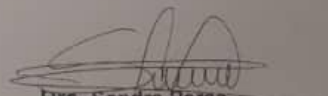
Los suscritos, designados miembros para integrar el jurado examinador de la tesis Doctoral, según agenda ordinaria No. 11/2022, del Consejo de Estudios de Postgrado de la Universidad de Los Andes, como requisito para obtener el grado de **Doctor (a) en Ciencias Contables**, de la candidata **VIVIANA PASTORA PANCHI MAYO**, Número de pasaporte A9520962 e identificación 0502217318, participante de la novena cohorte de este Programa Doctoral adscrito a la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la **UNIVERSIDAD DE LOS ANDES**; reunidos el día quince (15) del mes de febrero de dos mil veintitres (2023), Conjunto Liria Facultad de Ciencias Económicas y Sociales Edif. F Planta Baja Salón de Doctorado del Postgrado en Ciencias Contables, a las 9:00 am. Luego de haber leído el manuscrito presentado titulado **"JUICIO PROFESIONAL DEL AUDITOR, FUNDAMENTOS TEÓRICOS GENERADOS A LA LUZ DE LOS POSTULADOS DEL PENSAMIENTO CRÍTICO PROPUESTOS POR PETER FACIONE"**, escuchada la exposición oral y las respuestas del participante a las preguntas que se le formularon en el transcurso de la defensa pública, declaramos que la Tesis ha sido **APROBADA. MENCIÓN PUBLICACIÓN**.

En la ciudad de Mérida – Venezuela a los quince (15) días del mes de febrero de dos mil veintitres (2023).


Dr. Yosmar Valderrama
V- 16.533.854
Coordinador – Tutor


Dr. José Rafael Zaá Méndez
V-4.831.783
Miembro del Jurado




Dra. Sandra Perea
CC-35.545.243
Miembro del Jurado

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES

Avenida Las Américas, Núcleo la Liria, Edificio "F" planta baja, Oficina Postgrado en Ciencias Contables. Mérida – Venezuela.

Teléfonos: (0058) 0274-2401165 - 2401166 Fax: 0274-2401165

E-mail del postgrado: postgrado.pcc.ula@gmail.com

Agradecimiento

A Dios por ser mi guía, mi fortaleza, mi luz en este largo caminar y permitirme culminar este proyecto.

A mi tutor Dr. Yosman Valderrama, un hombre íntegro, inteligente, y con gran espíritu de humanidad. Su orientación y dedicación al logro de este propósito merecen más que mi admiración y respeto.

Viviana Pastora

Dedicatoria

A mi Esposo Edwin con todo mi amor, por creer en mi capacidad, y por su ayuda que ha sido fundamental, ha estado conmigo incluso en los momentos más turbulentos, este proyecto no fue fácil, pero estuvo motivándome e inspirándome.

A mis hijos Zaira Gianela y Mathías Alexander por entender que fue necesario sacrificar situaciones y momentos a su lado para así poder completar exitosamente este trabajo investigativo.

A mis padres Marcelo y Guadalupe por su apoyo incondicional y ser un ejemplo de honestidad, esfuerzo, perseverancia y deseos de superación, a los que les debo todo lo que soy, les estaré eternamente agradecida.

A mis hermanos y sobrinos por su confianza durante este proceso y por esas palabras de aliento.

Viviana Pastora



UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES
MERIDA-VENEZUELA

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
Mérida – Venezuela

JUICIO PROFESIONAL DEL AUDITOR

Fundamentos teóricos generados a la luz de los postulados del pensamiento crítico
propuestos por Peter Facione

Autor: Viviana P. Panchi Mayo

Tutor: Dr. Yosman Valderrama

Año: 2023

RESUMEN

El juicio profesional es un aspecto fundamental en el ejercicio práctico de la auditoría. Sobre la base la normatividad contable, se define como la articulación de los conocimientos técnicos, normativos y de la experiencia de los auditores que lo emiten. Particularmente, en la práctica profesional de la auditoría se presentan limitaciones que generan sesgos en la formulación de juicios; lo cual despierta la necesidad de adoptar las bases del pensamiento crítico para la formulación de juicios razonables y reflexivos. Esta investigación tuvo como intencionalidad, generar fundamentos teóricos sobre el juicio profesional del Auditor, a la luz de los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione. Se asumió una postura ontológica basada en la construcción de la realidad social a partir del pensamiento, el lenguaje y la acción de los sujetos de estudio. Tal postura, se relaciona con un enfoque epistemológico racionalista, según el cual el conocimiento se genera a partir de la razón, concebida como el recurso que permite la generación de conocimiento verdadero y universal. En esta orientación se adoptó el Método Delphi ampliamente fundamentado por Facione, autor guía de este trabajo para el desarrollo de los estudios en el campo del pensamiento crítico. De los hallazgos de la investigación se proponen los fundamentos de pensamiento crítico que deberían incorporarse en el campo de la auditoría para garantizar la formulación de un juicio objetivo racional y de calidad que fundamente la toma de decisiones para mejorar la gestión de la entidad por parte de la gerencia y de los miembros del gobierno corporativo.

Palabras clave: Juicio profesional, pensamiento crítico, competencias, Normas Internacionales de Auditoría.

ÍNDICE GENERAL

	<i>Pág.</i>
Resumen	v
Introducción	xii
CAPÍTULO I. El pensamiento crítico. Una estrategia que fortalece las competencias del auditor para la formulación del juicio profesional	16
El conflicto en la formulación del juicio profesional del Auditor	16
Intencionalidad principal	37
Intencionalidades secundarias	38
Apología del desarrollo del trabajo que se expone	38
Delimitación del contexto normativo	40
CAPITULO II. Estado del arte	42
Las investigaciones precedentes	42
El pensamiento crítico desde los postulados teóricos	74
El pensamiento crítico en diversas áreas del saber	81
El juicio profesional	89
Opinión profesional del Auditor	92
El juicio profesional del Auditor	94
El escepticismo como fundamento del juicio profesional del Auditor	98
La ética como aspecto que fundamenta el juicio profesional del Auditor	106
CAPÍTULO III. El acercamiento metodológico para la construcción social del juicio profesional del auditor desde la postura del pensamiento crítico	108
Enfoque Ontológico	108
Enfoque epistemológico	114
Enfoque metodológico	117
Fases del Método Delphi	120
Categorías orientadoras de la investigación	122
Criterios para la selección de expertos	123
Ruta para el abordaje metodológico	125
Técnicas e instrumentos de recolección de los datos	126

El Análisis de la información	127
CAPÍTULO IV. El consenso de los expertos sobre la construcción social del juicio profesional del auditor desde la postura del pensamiento crítico	129
Casos paradigmáticos que muestran la aplicación del pensamiento crítico en la formación del juicio profesional del Auditor	131
Habilidades cognitivas que fundamentan la formación del juicio profesional del Auditor	215
Habilidades personales del Auditor que promueven un juicio profesional crítico	297
CAPÍTULO V. Fundamentos que describen el juicio profesional del auditor desde los postulados del pensamiento crítico	350
CAPÍTULO VI. Consideraciones finales sobre los fundamentos que describen el juicio profesional del auditor desde los postulados del pensamiento crítico	357
Referencias	364
Anexo 1	373
Anexo 2	380
Anexo 3	384

ÍNDICE DE CUADROS

<i>Cuadro N°</i>	<i>Pág.</i>
1. Habilidades cognitivas para el desarrollo del pensamiento crítico	78
2. Habilidades disposicionales para el desarrollo del pensamiento crítico	80
3. Habilidades cognitivas que caracterizan un pensador crítico y su aplicación en la formación del juicio profesional del Auditor	86

ÍNDICE DE MATRICES

<i>Matriz de análisis</i>	<i>Pág.</i>
1. Panel de expertos considerados en la investigación	124
2. Elementos de pensamiento crítico aplicados en el juicio profesional del Auditor	133
3. Habilidades cognitivas que debe tener un Auditor para emitir un juicio profesional	139
4. Caso de juicios profesionales emitidos por auditores fundamentados en habilidades cognitivas para el pensamiento crítico	145
5. Otras habilidades que requiere el Auditor para emitir un juicio	152
6. Habilidades actitudinales que requiere el Auditor para emitir un juicio profesional	156
7. Competencias técnicas que requiere el Auditor para emitir un juicio profesional objetivo	161
8. Fundamentos del pensamiento crítico que promueven habilidades cognitivas en el Auditor para la formulación de juicios profesionales	166
9. Fundamentos del pensamiento crítico que promueven habilidades actitudinales en el Auditor para la formulación de juicios profesionales	171
10. Incidencia de la personalidad del Auditor en la formación del juicio profesional y en la toma de decisiones	176
11. Incidencia de la conducta del Auditor en la formación el juicio profesional y en la toma de decisiones	184
12. Importancia de la actitud crítica del Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos	189
13. Importancia de la experiencia de la práctica profesional del Auditor para la formación de juicios profesionales	194
14. Rasgos de pensador crítico que debe reunir el Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos	199
15. Aporte del pensamiento crítico para la formulación de juicios profesionales objetivos y racionales	204
16. Fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales	209
17. Categorías emergentes derivadas de la primera ronda del Método Delphi	215

18. Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría	218
19. Monitoreo de las actividades	229
20. Elementos que garantizan la formulación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría	235
21. Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional	245
22. Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida	254
23. Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría	265
24. Conducta del Auditor para la formulación de una opinión fundamentada	277
25. Importancia de la experiencia profesional para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formulación de juicios profesionales	283
26. Fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales	290
27. Categorías sensibilizadoras derivadas de la segunda ronda del Método Delphi	296
28. La observación en la formación del juicio profesional del Auditor	300
29. El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor	307
30. La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor	314
31. Aspectos que sustentan la evaluación racional del proceso de auditoría y fortalecen el juicio profesional del Auditor	324
32. La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor	331
33. Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formulación del juicio profesional	340

ÍNDICE DE FIGURAS

<i>Figura</i>	<i>Pág.</i>
1. Esquema de Desarrollo del Método Delphi	119
2. Esquema Método Delphi Propuesto para esta Investigación	123
3. Fundamentos del juicio profesional del Auditor	356

INTRODUCCIÓN

El juicio profesional constituye un aspecto fundamental en el ejercicio de cualquier profesión, el mismo evidencia las competencias, la actitud, la ética y la responsabilidad del individuo en la realización de su labor. Por lo tanto, su correcta aplicación dentro del campo laboral promueve la reputación y la confianza de la profesión que el individuo representa y constituye la medida que la sociedad utiliza para evaluar su desempeño en la práctica de su trabajo.

Las exigencias que demanda el campo laboral, instan a nivel educativo que los programas de formación implementen estrategias de enseñanza aprendizaje en los diferentes campos del saber, para fortalecer y desarrollar habilidades técnicas y conceptuales dirigidas a obtener competencias relacionadas con la formación del juicio profesional. Específicamente, aquellas asociadas al pensamiento crítico, como son el desarrollo de una mente inquisitiva, el razonamiento, la mentalidad abierta, la capacidad de investigar, perseverar, preguntar, criticar, la honestidad, entre otras, las cuales son fundamentales para enfrentar situaciones complejas.

Especialmente en la auditoría, el adecuado juicio profesional del Auditor es determinante para disminuir los riesgos y recobrar la confianza en su ejercicio, considerando que en los últimos años la práctica profesional; se ha visto afectada por la complicidad en múltiples escándalos financieros, derivados por la ausencia en la formulación de juicios reflexivos, razonados y críticos que provean información fiable.

Se resalta, entre las prácticas que conducen a la formulación de juicios profesionales inadecuados por parte del Auditor, aquellas relacionadas a; ocultar información real sobre la situación financiera de la empresa en determinadas circunstancias, negligencia para evaluar la información financiera aportada por la entidad, motivos para ocultar prácticas de doble contabilidad, inexistencia de respaldos suficientes que justifiquen la formulación de un juicio, incorrectas declaraciones tributarias, irregularidades contables no detectadas, así como, emitir informes de auditoría falsos actuando en contra de los valores y principios éticos.

En la búsqueda de fortalecer el juicio profesional en el ejercicio de la auditoría, es necesario investigar nuevos mecanismos que fundamenten la actuación del auditor de una manera más objetiva, por lo que en esta investigación se ha planteado la siguiente interrogante ¿Cómo generar fundamentos teóricos sobre el juicio profesional del Auditor, a la luz de los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione?

Partiendo de la interrogante expuesta, la intencionalidad principal se orienta a generar fundamentos teóricos sobre el juicio profesional del Auditor, a la luz de los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione, que permitan contribuir al desarrollo y fortalecimiento de las habilidades del Auditor.

Desde los planteamientos del mencionado autor, el pensamiento crítico se concibe como “un fenómeno humano que impregna todo y tiene propósito” (Facione, 2007, p. 8). Sus fundamentos se encuentran en la propia civilización, de allí que el mismo se considere “una piedra angular en el camino de la

humanidad” (Facione, 2007, p. 8). A partir de esta postura, el pensador crítico ideal además de sus habilidades cognitivas, debe disponer de habilidades actitudinales que les permitan “enfocar” y “vivir la vida”.

Entre los principales rasgos de un pensador crítico, Facione (1990, 1998, 2007, 2017) menciona: a) curiosidad para el abordaje de diversos asuntos, b) preocupación por mantenerse bien informado, c) capacidad para estar alerta frente a las diversas oportunidades que se presenten para el empleo del pensamiento crítico, d) confianza en los procesos de investigación fundamentados en la razón, e) flexibilidad para considerar distintas alternativas y opiniones, e) apertura para analizar las opiniones de otras personas, f) postura imparcial al momento de valorar el razonamiento; g) prudencia para emitir juicios, entre otros.

En este orden de ideas, esta investigación se justificó desde el punto de vista teórico, puesto que con base a los postulados de Facione los hallazgos encontrados sustentaron la construcción de los fundamentos teóricos que describen el juicio profesional del Auditor. Desde una perspectiva práctica, el desarrollo de las habilidades del pensamiento crítico, pueden mejorar el desempeño del profesional en el ejercicio de la auditoría y recuperar la reputación de la profesión, justificado a nivel práctico, pues constituye un requisito académico para optar al grado de Doctor en Ciencias Contables, certificado por la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (FACES), adscrito a la Universidad de los Andes (ULA) -Venezuela.

El estudio sigue un camino metodológico sentado en un enfoque racionalista, puesto que se inicia con la revisión de la teoría del pensamiento

crítico sustentada por Facione (1990, 1998, 2007, 2017); luego se pretende precisar las habilidades cognitivas y disposicionales que permitan fortalecer la actuación del profesional contable al momento de emitir el juicio profesional como Auditor, mediante la aplicación del método Delphi a un grupo de expertos, para finalmente construir los fundamentos teóricos que describan el juicio profesional del Auditor desde los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione.

Estructuralmente, el trabajo se compone en seis secciones. En la primera, se aborda el problema de investigación a partir de las prácticas del Auditor que lo conducen a la formulación de juicios profesionales inadecuados; las intencionalidades y la justificación. En la segunda, se discuten los antecedentes y las bases teóricas de la investigación, con especial énfasis en los postulados del pensamiento crítico sustentado por Facione, que coadyuvan a fundamentar la formulación de juicios razonables en la práctica del ejercicio del Auditor.

En la tercera, se analizan los componentes ontológicos, epistemológicos y metodológicos de la investigación. En la cuarta, se expone el consenso de los expertos sobre la construcción social del juicio profesional del Auditor desde la postura del pensamiento crítico. En la quinta, se muestran los fundamentos teóricos que describen el juicio profesional del Auditor desde los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione. Y en la sexta, se presentan los fundamentos teóricos del pensamiento crítico que deben incorporarse en el campo de la auditoría para mejorar la calidad del juicio profesional del auditor.

CAPÍTULO I

EL PENSAMIENTO CRÍTICO. UNA ESTRATEGIA QUE FORTALECE LAS COMPETENCIAS DEL AUDITOR PARA LA FORMULACIÓN DEL JUICIO PROFESIONAL

El conflicto en la formulación del juicio profesional del Auditor

La profesión contable, se centra en el desarrollo de actividades enmarcadas en medir, analizar, evaluar e interpretar la información económica y financiera de las entidades, además, se enfoca en preparar informes correspondientes a la revisión y auditoría de tal información. De acuerdo a Enríquez (2019), es reconocida por su necesidad en el funcionamiento de los mercados financieros, así como, en la gestión empresarial y el desempeño de cualquier actividad económica.

Desde sus inicios, la profesión contable ha estado presente en las grandes transformaciones de la historia, ligado con el desarrollo de las empresas, la economía y la globalización de los mercados, respondiendo a las necesidades en el ámbito contable y financiero, que resulta imprescindible para la toma de decisiones.

El desarrollo histórico de la profesión contable ha evolucionado a nivel internacional, hace un siglo atrás a partir de la segunda guerra mundial y con el auge de la revolución tecnológica; dio cabida a la internacionalización de sus lineamientos con la creación de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, sus siglas en inglés), cuya misión de acuerdo a sus propias declaraciones se centra en servir

al interés público contribuyendo al desarrollo de organizaciones, mercados y economías fuertes y sostenibles. IFAC defiende la transparencia, rendición de cuentas y comparabilidad de la información financiera; ayuda al desarrollo de la profesión contable y de auditoría y comunica la importancia y valor de los profesionales de la contabilidad a la infraestructura financiera global (NIA 2018, IAASB, pág. 3).

Desde la perspectiva del referido órgano, la profesión contable asume características distintivas en cuanto a la responsabilidad de actuar bajo el precepto del interés público, es decir, su accionar no consiste en satisfacer las necesidades de entregar información únicamente; también se enfoca en cumplir con los procedimientos establecidos, para la preparación y presentación de información contable a las partes interesadas.

Para cumplir con el propósito antes referido, la profesión contable se nutre de distintas áreas del saber, por tanto, se espera del contable cualidades que permitan su identificación como profesional; demostrando conocimientos y actualización constante en áreas relacionadas con la contabilidad, que asuma responsabilidad con el trabajo asignado, que mantenga una comunicación directa, clara y constante con el cliente, acompañado de la capacidad para solucionar conflictos desde una perspectiva ética, lo que implica conservar la objetividad en su labor y en el cumplimiento de los deberes morales y legales inherentes a su profesión.

En este orden de ideas, el profesional contable es una pieza clave en las organizaciones, en tanto su ejercicio está dirigido a desempeñar la tarea de analizar, evaluar y auditar la información contable y financiera útil, precisa y confiable para la toma de decisiones.

Abordar, el desempeño apropiado en la labor del contador y la realidad contable exitosa en las organizaciones; genera la inquietud por la puesta en práctica de un conjunto de habilidades y/o cualidades, que han sido discutidas como requerimiento para el ejercicio profesional del contador, en el seno de diferentes instituciones, destacando las federaciones e institutos de contadores públicos, como el IFAC órgano internacional y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, este último, por su credibilidad en el ámbito del ejercicio contable.

Tanto las referidas organizaciones, como una diversidad de investigadores han coincidido en afirmar que el contador

debe ser un profesional con saberes contables consistentes, dotado de una fuerte formación jurídica, principalmente en las áreas de su incumbencia (derecho comercial, sucesiones, tributario, laboral, procesos concursales, entre otros), un experto en el manejo de herramientas de administración, informáticas y financieras, con capacidad de análisis en temas económicos de aplicación en la micro y macro economía, dotado de un espíritu crítico, organizativo y de control, con un desarrollo de técnicas para el manejo de personal y preparado para la toma de decisiones, o en su caso, brindando un adecuado asesoramiento que permita a otras personas decidir apropiada y oportunamente. (Tkaczek, 2009, pág. 1)

Adicionando a lo argumentado por Tkaczek (2009), el ejercicio de la profesión contable debe fundamentarse en principios de ética, cabe mencionar los establecidos en el Manual de Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2018), que se precisan en términos de: integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, confidencialidad y

comportamiento profesional; el cumplimiento de tales principios contribuye con el correcto desempeño de la actividad contable.

Vinculado a la aplicación de los principios éticos Sánchez y Noussan (2010) argumentan, que la actividad profesional del contador puede desarrollarse a través de dos enfoques; el primero, centrado en la independencia, cuando actúa como asesor, consultor, Auditor y síndico, y el segundo, enfocado en la relación de autoridad, ejecutado a partir del diseño y administración de los sistemas de información de las entidades, el análisis y evaluación de la información contable en apoyo fundamental para lograr eficacia y eficiencia en los procesos y la toma de decisiones.

En cuanto al primer enfoque, se resalta que la auditoría es una de las actividades más demandantes en el cumplimiento de los principios éticos que refiere el IESBA. Por su parte, Sandoval (2012), afirma que esta tiene sus orígenes en Inglaterra, en el momento en que se practicaba de manera independiente la verificación de los registros patrimoniales de las haciendas para observar su exactitud.

El referido autor sostiene, que en las comunidades primitivas se efectuaba la revisión de los registros utilizando la lectura y en escucha pública era aprobada la contabilidad de los gobiernos, para esto, se garantizaba de quienes la oían el consenso de los acuerdos generales de aceptación respecto a las cifras, lo cual en su momento se denominó fe pública. A partir de esto y considerando el progreso de la contabilidad y la profesionalización de sus actividades; los actos y prácticas de comercio comenzaron a requerir la generación de información económica, aplicando para ello la doctrina jurídica con la cual la

auditoría, asumió avances en aras de realizar revisión y comprobación de la contabilidad de una manera racional y objetiva.

Mantilla (2015), sostiene que la evolución histórica de las actividades contables, ha originado un progreso sustancial en la práctica de la auditoría de la información financiera; en primer lugar, enfocó su desarrollo en la revisión, bajo el esquema de la comprobación de documentos al cien por ciento y, en segundo lugar, promovió su ejecución a través de la atestación, incorporando la posibilidad de realizar del muestreo selectivo, para identificar partidas y documentos a ser auditados. Finalmente, se ubicó en el aseguramiento lo cual plantea la posibilidad de la administración de los riesgos, en expresar una opinión sobre los estados financieros.

Sobre el aseguramiento, el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, 2018), lo define como un contrato realizado por el profesional de la contabilidad, con el propósito de encontrar la evidencia suficiente y adecuada al realizar el trabajo, que permita expresar una opinión, garantizar y aumentar la confianza de los usuarios, a quienes se dirige el informe sobre los resultados, es decir, “...acerca del resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios” (párrafo. 82, pág. 10).

Por su parte Mantilla (2010), sostiene que el aseguramiento es una actividad directamente relacionada con el ejercicio de la contabilidad es un concepto que “...le pertenece a la profesión contable...”, cuyas bases se fundamentan en la “...seguridad razonable y la aplicación práctica/profesional...” (pág. 6). En esta actividad, se privilegia la calidad de la información durante el proceso de

auditoría, su objetivo “consiste en hacer que la información sea creíble, esto es, que el usuario pueda confiar en ella para la toma de decisiones” (pág. 7).

Llegado a este punto se puede señalar, que el Auditor es un profesional independiente que se basa en el esquema del aseguramiento; para realizar la auditoría de los estados financieros, su labor permite verificar el cumplimiento de leyes y normas que regulan los estándares y objetivos prefijados en el ejercicio de la profesión. De acuerdo a lo enunciado en el apartado 3 de la Norma Internacional de Auditoría 200 (NIA 200, IAASB¹, 2018) el objetivo de esta actividad profesional es

aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del Auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. (pág. 85)

Siendo así, el Auditor garantizará la fiabilidad de la información financiera a los usuarios de la misma y para esta labor; el profesional debe poseer conocimientos multidisciplinarios, experiencia y buenas prácticas sobre todo en la formulación de juicios profesionales, acompañados de la aplicación de una mente inquisitiva y cuestionadora para conducirlo a la obtención de la evidencia.

Desde esta perspectiva, la competencia y la capacidad son fundamentales para orientar el desempeño eficiente del Auditor, durante el proceso de auditoría. Esta postura es ampliada en la NIA 200 (IAASB, 2018), en la cual se

¹ *The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, es el Comité de Normas Internacionales de auditoría y Aseguramiento; es un organismo que se encarga de mejorar la calidad y la uniformidad de las actividades en todo el mundo y fortalecer la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento de la información a nivel mundial.

expresa que las competencias y habilidades del Auditor; además de fundamentar su formación profesional se desarrollan a partir de la práctica, el conocimiento y la experiencia adquirida por los profesionales contables en el ejercicio de sus funciones.

El concepto de capacidades y competencias en el campo contable y su distinción, se establecen por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la International Federation of Accountants (IMCP-IFAC, 2017) en los siguientes términos:

- A. Las capacidades, son atributos intrínsecos de los individuos que les permiten llevar a cabo sus roles; las mismas revelan que el profesional puede desempeñarse de manera competente en el ejercicio de su práctica. Las capacidades incluyen –entre otros– el conocimiento del contenido, las habilidades técnicas y funcionales, habilidades de comportamiento, habilidades intelectuales (incluido el juicio profesional), así como, los valores profesionales, la ética y sus actitudes.
- B. Las competencias, las definen como la capacidad del individuo para desempeñar una función de trabajo de acuerdo con un estándar definido en relación con los entornos de trabajo. En el campo contable, su énfasis está, en la capacidad del sujeto para cumplir con los estándares esperados de los contadores profesionales. Por ende, para ser competente en contabilidad se requiere de un nivel apropiado de conocimientos, habilidades, valores, ética y actitudes.

En relación al nivel apropiado, esto varía en función de las características de algunos factores como; la complejidad del entorno y de las tareas, el

conocimiento especializado requerido, la influencia en el trabajo de otros, la confianza en su trabajo, el nivel de autonomía y de juicio exigido.

De lo expuesto, se deduce que mientras las capacidades son atributos que poseen los individuos para desempeñar sus roles, las competencias son una demostración real de ese desempeño. Específicamente, la *International Accounting Education Standards Board* (IAESB, 2017), establece las capacidades requeridas en la profesión contable para desempeñar labores de auditoría, con apego a los requerimientos normativos que rigen la práctica profesional. El órgano referenciado, agrupa las capacidades necesarias por áreas de competencia en tres categorías; a) técnicas, b) profesionales, y, c) en términos de los valores, la ética y las actitudes.

En relación a las competencias técnicas, estas incluyen los aspectos relacionados con la contabilidad financiera, contabilidad administrativa, finanzas, impuestos, auditoría, control interno, legislaciones, manejo de programas computarizados, negocios y el ambiente organizacional, economía y estrategias comerciales (IAESB, 2017).

En cuanto a las competencias profesionales, estas abarcan las intelectuales, interpersonales y de comunicación, las personales y las organizacionales. Por último, el texto normativo referenciado señala que las competencias en valores, la ética y las actitudes comprenden, el escepticismo y el juicio profesional, así como los principios éticos y los compromisos de interés público (IAESB, 2017).

Entonces, puede afirmarse que las competencias antes descritas deberían orientar la formación del profesional contable para desarrollar: a) capacidades para la resolución de problemas en el campo de la auditoría, b) un

comportamiento ético apegado a los principios expuestos en el código de ética de la profesión; c) capacidades para la aplicación de conocimientos previos y experiencia profesional en distintos contextos y d) capacidades para el pensamiento crítico.

Siendo así, el desarrollo profesional de la auditoría obedece a un conjunto de directrices que varían, desde la formación inicial del contador que demanda el desarrollo de competencias propias a la actividad contable, hasta requerimientos de técnicas perfeccionadas, inherentes a la ejecución de una actividad de aseguramiento propiamente dicha.

Se explica entonces, que el desarrollo de la auditoría de estados financieros debe sujetarse a la aplicación de las Normas Internacionales de auditoría, emitidas por el Comité Internacional de Normas de auditoría y Aseguramiento (IAASB), siguiendo un conjunto de requisitos y cualidades personales y profesionales que debe poseer el Auditor, para garantizar la calidad del trabajo y fortalecer la confianza del público en la profesión contable.

Partiendo de esta situación, la NIA 300 (IAASB, 2018) sustenta la necesidad que tiene el profesional contable de planificar el trabajo de auditoría; lo cual implica establecer una estrategia en relación con el encargo y el desarrollo de un plan donde se debe prestar atención a las áreas importantes, promoviendo la resolución de problemas que se presenten para realizar un trabajo eficaz y eficiente. Por tanto, la planificación del trabajo de auditoría es un asunto de cuidado para la profesión contable; en este proceso se identifica la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de revisión que deberán

aplicarse y de esto depende, la calidad del servicio prestado y la credibilidad de la opinión profesional expresada en el dictamen.

La norma mencionada, concibe la fase de planificación como un proceso continuo y repetitivo que con frecuencia se inicia un “poco después de (o enlazando con), la finalización de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del encargo de auditoría actual” (NIA 300, IAASB, 2018, apartado A2, pág. 284).

En esta fase, el Auditor como paso previo a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, de los estados financieros de la entidad que informa, debe tomar decisiones sobre los siguientes aspectos: a) los procedimientos analíticos que se aplicarán para valorar el riesgo, b) la obtención de conocimiento general derivado del marco normativo que se aplica a la entidad y de la manera como la entidad cumple con los lineamientos del mismo, c) los mecanismos empleados para determinar la importancia relativa o materialidad, d) la participación de expertos y, e) el empleo de otros procedimientos para valorar el riesgo.

La NIA 500 (IAASB, 2018), señala que diseñar y utilizar procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la realidad de la información, se hace necesario para respaldar la documentación de auditoría que servirá de sustento a la opinión del Auditor y por último, para la elaboración del informe de auditoría.

Se evidencia entonces, que en las NIA se pautan procedimientos para la auditoría y se establecen los requerimientos éticos dentro de los cuales la responsabilidad juega un rol fundamental para la obtención de evidencia

suficiente y adecuada, que permita formar un juicio profesional razonable en el proceso de revisión. Además, busca garantizar que la información contable sea comprensible, útil, verificable y comparable, apoyado en el conocimiento, en la experiencia que lo adquiere a lo largo de su trayectoria profesional.

Las contribuciones de las NIA para el mejoramiento de los procesos de auditoría, se resumen de acuerdo con los planteamientos de Cruz, Pérez y Moreno (2013) en: a) una mayor confiabilidad de los hallazgos obtenidos, b) el fomento de inversiones extranjeras, c) la estandarización de procedimientos, metodologías y criterios; d) el incremento de la comparabilidad de la información financiera en el contexto internacional y e) el fortalecimiento de la confianza por parte de los usuarios de información.

Por consiguiente, los argumentos normativos despiertan la necesidad de desarrollar en los auditores, competencias para actuar bajo dos premisas fundamentales, el escepticismo y el juicio profesional. Este último, hace referencia al deber de actuar en la práctica profesional de manera razonada, crítica y ética, al momento de emitir una opinión razonable que refleje la verdadera situación de la entidad.

En relación al escepticismo profesional, la NIA 200 (IAASB, 2018) la define como “una actitud que implica una mente 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” (párrafo 13, literal l, pág. 90), y es ampliada por Vilorio y Espinoza (2020) al plantear, que el escepticismo profesional es un rasgo fundamental, que caracteriza el ejercicio independiente del Contador Público. El mismo, se

aplica en todas las decisiones que toma el profesional durante el desempeño de sus funciones, pero tiene mayor importancia en el caso de la auditoría.

Por su parte, la *AAT Financial Services Assurance* (2014) concibe el escepticismo, como un aspecto clave para "...mantener una actitud objetiva e independiente, que permita al Auditor adoptar un enfoque de indagación, al probar, corroborar y evaluar la información, y llegar a conclusiones." (pág. 3).

Se entiende entonces, que el escepticismo profesional es parte integral del conjunto de habilidades del Auditor, que contribuyen con la calidad del trabajo realizado. Sus bases, fundamentan el juicio profesional al tiempo que fortalecen el principio de independencia del Contador Público. Puntualmente, el juicio es definido en la NIA 200 (IAASB, 2018), a partir de la consideración de

La aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría. (párrafo 13, literal K, pág. 91)

Siguiendo la idea anterior, en cuanto al concepto de juicio profesional en la NIA 200 (IAASB, 2018), se destaca la importancia para tomar decisiones relacionadas con la calidad y el riesgo implícito en el proceso de auditoría, así como, la naturaleza y el momento oportuno para aplicar los procedimientos, criterios y métodos, que permitan cumplir con los requerimientos establecidos en las NIA, para obtener las evidencias que sustentan la auditoría.

Además, la referida normativa establece que el juicio profesional debe ser aplicado en aspectos relacionados con; a) la evaluación del proceso, cuando se

han obtenido las evidencias suficientes, así como, el desarrollo de otras acciones para alcanzar los objetivos propuestos en las NIA, orientados hacia la consecución de los objetivos globales del Auditor, b) en la evaluación de los juicios de la dirección de la entidad para la adopción del marco de información financiera que resulte aplicable a la entidad y c) en la formulación de las conclusiones sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.

Simultáneamente, la norma indica que el juicio profesional se valora cuando se refleja una aplicación competente de los principios de auditoría y de contabilidad; aunado a observar, si las mismas son adecuadas para el abordaje de los hechos y las circunstancias conocidas por el Auditor, hasta el momento de formulación del informe, examinando su congruencia con los hechos y situaciones presentadas, en la entidad que informa.

Con respecto a la formulación del juicio profesional en el campo de la auditoría, la NIA 620 (IAASB, 2018) establece que el Auditor en el ejercicio de la práctica profesional, “es el único responsable de la opinión de auditoría expresada” (párrafo 3, pág. 752), por tanto, el Auditor en el cumplimiento de sus funciones, debe garantizar la formulación de un juicio profesional sólido, razonable y sustentado en la veracidad de la información obtenida a partir de la revisión. Este aspecto, lo sustenta el IESBA (2018), en su sección 120.5 literal, cuando menciona que “el juicio profesional implica la aplicación de formación práctica pertinente, conocimiento profesional, cualificaciones y experiencia acordes a los hechos y circunstancias, incluidas la naturaleza y el alcance de las actividades profesionales concretas y los intereses y relaciones implicados”.

Entonces, el juicio profesional del Auditor se fortalece en la aplicación de un proceso cognitivo, cuya vinculación con la práctica se hace necesaria para fundamentar decisiones alcanzadas en el marco de la auditoría de los estados financieros. Ammous (2004), afirma que el juicio profesional “es simultáneamente un conocimiento adquirido y la demostración práctica del mismo, dado que fundamenta la toma de decisiones orientadas a resolver problemas complejos en el desarrollo de las actividades económicas sociales y culturales del ser humano” (pág. 44).

De acuerdo a lo planteado, el juicio profesional requiere de experiencia, conocimiento y objetividad, considerando para ello, las evidencias suficientes que le permitan emitir una opinión en relación a los hallazgos importantes evaluados durante la realización de su trabajo de revisión, lo cual deberá estar impregnado de un comportamiento justo y ético que permita afianzar la confiabilidad de la información financiera que presentan las entidades.

Por su parte, Hernández (2015) define el juicio profesional como una cualidad humana, que conduce al individuo a la adopción de una postura determinada frente a cualquier situación. El mismo, se construye mediante un proceso de evolución continuo y está compuesto por el conocimiento técnico y la esencia personal. El autor, destaca que su aplicación “ayuda al profesional a evaluar su comportamiento y actuación en forma constante, a sentir si sus actos le hacen resonancia interna o ‘ruido’, si son congruentes con su esquema de valores personales y finalmente, encontrarles su sentido” (pág. 57). De este modo, su desarrollo contribuye a la toma de decisiones de “...acciones más

auténticas, justa y ética en toda la práctica profesional, para que esta trascienda con calidad hacia la sociedad” (pág. 57).

Con base a lo expuesto, se afirma que el juicio profesional en la práctica de la auditoría; exige el desarrollo de competencias que van más allá de los aspectos relacionados con el conocimiento técnico propio de la disciplina (principios, estándares, conceptos, hechos, procedimientos, criterios, entre otros). Esto significa, que además se requiere articular y aplicar de forma integrada las competencias técnicas, habilidades profesionales y los valores profesionales, la ética y las actitudes (IAESB, 2017).

Esta articulación es un requerimiento para la formación de un profesional con habilidades de pensamiento crítico, pues se infiere que el juicio profesional en el campo práctico de la auditoría, se basa en la exigencia de un conjunto de competencias técnicas, habilidades, principios y valores profesionales que fundamentan el proceso, con apego a los estándares contables establecidos en las normas que rigen su desarrollo.

En la práctica contable, los problemas relacionados con el juicio profesional se derivan de la actuación de los preparadores de información por omisión, por error (sin intención) y por fraude (intencionalmente). En todos estos casos, las consecuencias derivadas de un juicio profesional no razonable, genera impactos económicos como; pérdidas financieras, daño de la imagen corporativa de las organizaciones, cierre de empresas, disminución en ingresos por impuestos, así como, en la oferta de bienes y servicios. Y, además impactos sociales relacionados con; desempleo, corrupción, pobreza, desconfianza, fuga de capitales, entre otros.

De igual forma, el impacto económico y social antes mencionado afecta a otros actores externos como el Estado, los inversionistas, los proveedores, los clientes y las entidades financieras y la forma cómo estos actores se relacionan con la entidad. Por ejemplo, en el año 2000 como resultado de los grandes escándalos financieros, algunas firmas de auditores han sido severamente criticadas, en buena medida por avalar información financiera fraudulenta emitiendo juicios razonables (Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, 2015). Con esto, propiciaron fuertes inversiones en sectores de alto riesgo y ampliaciones de capital, en empresas que finalmente quebraron o desaparecieron.

Como consecuencia, se observa una pérdida de confianza, en los auditores, en las instituciones reguladoras y en los profesionales que ejercen la práctica contable, cuyo comportamiento es objeto de un mayor escrutinio por parte de la sociedad en conjunto. Ante esta situación, desde la perspectiva de los grupos de interés y de la sociedad en general, todos son objeto de críticas cuando su comportamiento, no se apega a los criterios éticos y –por tanto–, no da cuenta de una actuación razonable y competente en el ejercicio de sus funciones.

Concretamente, las prácticas que conducen a la formulación de juicios profesionales inadecuados por parte del Auditor tienen lugar; cuando en determinadas circunstancias este oculta información real sobre la situación financiera de la empresa, es negligente al evaluar la información financiera aportada por la entidad, tiene motivaciones para ocultar prácticas de doble contabilidad, no cuenta con respaldos suficientes que justifiquen la formulación de un juicio, presenta declaraciones tributarias incorrectas,

cuando se presentan irregularidades contables y estas no son detectadas por las auditorías y cuando emite informes de auditoría falsos. Es decir, actúa en contra de los valores y principios éticos.

Otro ejemplo, es el indicado por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (2015), en cuanto a fallas en la documentación detectadas en los juicios profesionales del Auditor; por no documentar hechos relevantes en los papeles de trabajo evaluados, pruebas, información contradictoria o literatura profesional, en la que basaron sus conclusiones.

Es necesario desarrollar en el campo contable nuevos fundamentos teóricos para fortalecer el ejercicio del Contador Público, en lo que a este estudio refiere, como Auditor, de una manera más objetiva y razonable. Desde este punto de vista, se considera que la teoría del pensamiento crítico, puede aportar fundamentos conceptuales que contribuyan a direccionar las competencias que requiere este profesional, de tal manera, que le permitan abordar de manera integral las diversas situaciones problemáticas que surgen en el curso de su ejercicio profesional.

Los argumentos expuestos, dan cuenta que el juicio profesional del Auditor se fortalece a partir de componentes éticos, legales, normativos y técnicos, los cuales se deben tener presente durante el proceso de la auditoría como fundamento para el control de las emociones, el manejo de la intuición y de la subjetividad, de manera que tales aspectos no incidan en la esencia del juicio.

Con respecto a la subjetividad inherente al juicio profesional del Auditor Valderrama (2019), advierte que la formulación del juicio se encuentra determinado por las relaciones sociales, que inciden en el comportamiento del

sujeto envolviendo, “su decisión racional en una subjetividad impuesta por un poder coercitivo y subjetivo a su vez” (pág. 15).

Para el autor, las reglamentaciones contables, los órganos reguladores, el contexto socio económico en el que se ejerce la práctica, así como la cultura, la política, la religión y los valores, se conciben como factores externos representativos de “una subjetividad social que interviene en la formación del juicio del Auditor” (Valderrama, 2019, pág. 47). Cada uno de los factores mencionados, aporta su propia perspectiva sobre la adopción y naturaleza de los principios, métodos y procedimientos de auditoría, en la medida que se encuentra influenciado por la manera de interpretar la norma a la cual está sometido. Tal postura, demuestra la necesidad de fortalecer el juicio profesional del Auditor a partir de una nueva subjetividad, con una visión propia y libre de influencias de terceros, que permita desarrollar un juicio profesional desde el pensamiento crítico.

Para Facione (1990, 2007, 2017), el pensamiento crítico es un pensamiento de calidad, cuya naturaleza y fundamentos se oponen al significado de lo que se considera como pensamiento ilógico o irracional. Es también un proceso autorregulado y formulado con un objetivo concreto, que sustenta la formulación de un juicio como resultado de la interpretación, el análisis, la evaluación, la inferencia y la explicación de la información, incluyendo también la valoración de los datos que aportan evidencias, los conceptos, los métodos, los criterios y el contexto en el que se desarrolla la situación que requiere para su solución de este tipo de pensamiento.

En este orden de ideas, Facione y otros (1997) y Facione (2007) precisan los fundamentos del pensamiento crítico, en la motivación interna del ser humano para el abordaje de problemas y la propuesta de soluciones basadas en el razonamiento. Este tipo de pensamiento parte de la motivación que tiene el individuo para asumir una postura, o bien, para actuar de una manera particular ante una situación determinada. Facione (2007) caracteriza el pensador crítico ideal como

(...) una persona que es habitualmente inquisitiva; bien informada; que confía en la razón; de mente abierta; flexible; justa cuando se trata de evaluar; honesta cuando confronta sus sesgos personales; prudente al emitir juicios; dispuesta a reconsiderar y si es necesario a retractarse; clara con respecto a los problemas o las situaciones que requieren la emisión de un juicio; ordenada cuando se enfrenta a situaciones complejas; diligente en la búsqueda de información relevante; razonable en la selección de criterios; enfocado en preguntar, indagar, investigar; persistente en la búsqueda de resultados tan precisos como las circunstancias y el problema o la situación lo permitan. (pág. 21)

Los rasgos de un pensador crítico, los concretan Facione y otros (1997) en términos como; la curiosidad e interés por adquirir nuevos conocimientos, así como habilidades para la resolución de problemas, la capacidad para valorar y abordar los problemas de manera diligente, enfocada y sistemática, las competencias para la resolución de problemas a partir de la razón, la búsqueda de la verdad aplicando los principios de honestidad, integridad y objetividad en la exploración de evidencias y en la presentación de los hallazgos encontrados, la apertura para disertar en torno a las posturas divergentes, la autoconfianza en la capacidad para el razonamiento; y la madurez cognitiva

para emitir juicios sólidos; en otras palabras, rasgos que fortalecen el ejercicio contable desde un pensamiento crítico.

En un trabajo posterior, Facione (2007) replantea los rasgos arriba descritos, en particular, para incorporar los relacionados con un enfoque de vida, que se resumen básicamente en; la necesidad de información, el estado de alerta para el empleo del pensamiento crítico, la confianza en los procesos de investigación basados en el razonamiento, la flexibilidad para considerar otras alternativas u opiniones, la comprensión de posturas divergentes, la imparcialidad para valorar el razonamiento y la prudencia para postergar, realizar o alterar los juicios emitidos.

En síntesis, las concepciones del pensamiento crítico resumidas a lo largo de la exposición del problema; evidencian que dicha teoría puede ser empleada como herramienta para integrar conocimientos teóricos con los conocimientos técnicos, la experiencia, los valores, la ética y las actitudes de los profesionales que ejercen la práctica de la contabilidad. Esto es, como un enfoque integrador de las capacidades y competencias que los Contadores Públicos y los Auditores deben desarrollar a los fines de minimizar, atenuar o reducir la subjetividad inserta en la formulación del juicio profesional.

Llegado a este punto, interesa destacar que la NIA 700 (IAASB, 2018) señala que el juicio profesional en auditoría, se fundamenta en las competencias técnicas, habilidades y experiencias del Auditor, para la adopción del marco de información financiera que resulte aplicable en el desarrollo del proceso de auditoría; procediendo a valorar y constatar en qué medida los estados

financieros reflejan las políticas contables seleccionadas y aplicadas en la entidad que informa.

Aunado a lo anterior, que las estimaciones contables presentadas por la dirección sean razonables en función de la realidad de la misma, que la información contenida en los estados financieros se presente considerando las características fundamentales y de mejora que sustenten su utilidad para la toma de decisiones, que los estados financieros revelen la información adecuada para que los usuarios de la misma comprendan el efecto de las transacciones y los hechos materiales sobre la información presentada en los estados financieros y finalmente que la terminología utilizada en los estados financieros sea la adecuada.

Sin embargo, esta forma de concebir el juicio profesional no incluye los elementos conceptuales del pensamiento crítico que contribuyen con aspectos relacionados a; la formulación y abordaje de los problemas que se presentan en el ejercicio práctico de la auditoría, desde una postura amplia que trascienda los aspectos netamente financieros-contable. Así como, la interpretación de la información disponible a partir de la integración de los conocimientos técnicos, la experiencia, los valores y la ética del profesional, con los conocimientos aportados por otras disciplinas afines, los cuales resultan fundamentales para comprender e interpretar la verdadera realidad de la entidad que informa.

En consecuencia, las bases del juicio profesional del Auditor –al menos como se recogen hasta ahora en las distintas normas y como se reflejan en el ejercicio profesional en la actualidad–, resultan insuficientes para un adecuado desarrollo y fortalecimiento de las capacidades y competencias de este

profesional; en el ejercicio del pensamiento crítico en términos de un pensamiento de orden superior, reflexivo y razonado, que favorezca la toma de decisiones y oriente la resolución de problemas en el ámbito contable.

Considerando los argumentos expuestos hasta aquí, el problema se formula de manera general a partir de la siguiente interrogante: ¿Cómo generar fundamentos teóricos sobre el juicio profesional del Auditor, a la luz de los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione? Tal interrogante, se descompone en los siguientes términos:

- ¿Cuáles casos paradigmáticos dan cuenta de la aplicación del pensamiento crítico en la formación del juicio profesional del Auditor desde la perspectiva de Peter Facione?
- ¿Cuáles son las habilidades cognitivas y disposicionales involucradas en la formación del juicio profesional del Auditor desde los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione?
- ¿Cómo se caracterizan las habilidades personales del Auditor que disponen su juicio profesional hacia el espíritu crítico propuesto por Peter Facione?
- ¿Cuáles son los fundamentos teóricos que describen el juicio profesional del Auditor desde los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione?

Intencionalidad principal

Generar fundamentos teóricos sobre el juicio profesional del Auditor, a la luz de los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione.

Intencionalidades secundarias

- Analizar los casos paradigmáticos que dan cuenta de la aplicación del pensamiento crítico en la formación del juicio profesional del Auditor, considerando la perspectiva de Peter Facione.
- Examinar las habilidades cognitivas y disposicionales involucradas en la formación del juicio profesional del Auditor, considerando los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione.
- Caracterizar las habilidades personales del Auditor que disponen su juicio profesional hacia el espíritu crítico propuesto por Peter Facione.
- Proponer fundamentos teóricos que describan el juicio profesional del Auditor desde los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione.

Apología del desarrollo del trabajo que se expone

La apología de una investigación, puede definirse en términos de la justificación de las motivaciones propias que han conducido a fundamentar el aporte del estudio. Silva (2016) afirma que esta se fortalece en la presentación de la importancia de un trabajo, sobre el cual se expresa la pertinencia del tema analizado y las razones fundamentales que despertaron la necesidad del estudio.

Stracuzzi (2013), señala que en este apartado se precisan respuestas a interrogantes generales sobre, ¿por qué se investiga? y ¿cómo y por qué se hace? Además, refiere, que una apología razonable en términos de investigación científica; debe dar sentido a los resultados, a la aplicación

correcta de un enfoque metodológico y consideración de los aportes obtenidos tras el cumplimiento de las intencionalidades previstas.

En efecto en el apartado de la apología, se plantea la importancia de investigar la situación considerada como un problema, señalar su relevancia y los aportes que hará a la sociedad del conocimiento. De tal modo que, en esta investigación de corte doctoral la apología se presenta a partir de cuatro enfoques: teórico, epistemológico, práctico y metodológico.

En cuanto al enfoque teórico, este trabajo profundiza el valor del conocimiento analizando los postulados doctrinales propuestos; sobre el desarrollo de la auditoría desde la perspectiva normativa, teórica y conceptual y a su vez se interpreta los postulados filosóficos del pensamiento crítico propuestos por Facione, partiendo de la consideración de este tipo de pensamiento como una perspectiva acorde, para que el Auditor pueda ejercer su juicio profesional.

En relación al enfoque epistemológico, analiza la corriente del pensamiento crítico de Facione (1990, 1998, 2007, 2017), en función de aplicarlo en la actividad del Auditor, con el fin de permitir la formulación de juicios profesionales argumentados a partir de la lógica, reflexión, admisibilidad de la evidencia, el comportamiento ético y la prudencia decisional. Además, integra el conocimiento sobre las habilidades cognitivas y personales del Auditor, con los aspectos establecidos en las Normas Internacionales de Auditoría, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de auditoría y Aseguramiento (IAASB), asumiendo para esto, un discurso con base a argumentos críticos propios de los postulados de Facione (1990, 1998, 2007, 2017).

Desde el enfoque fáctico, se analizan casos paradigmáticos sobre la aplicación del pensamiento crítico en la formación del juicio profesional del Auditor; previendo que bajo la perspectiva crítica de Facione (1990, 1998, 2007, 2017) el Auditor podrá emitir su juicio profesional destacando sus capacidades, conocimientos, experiencias, a partir de la crítica conducida por la corriente de pensamiento del autor referenciado.

En lo institucional, la propuesta podrá ser presentada ante los comités, consejos, federaciones, entre otros; a fin de promover su consideración en las discusiones propias de la institucionalidad y de esta manera, fortalecer los fundamentos normativos establecidos en la profesión contable, en la búsqueda de suscitar la correcta aplicación del juicio profesional del Auditor.

Finalmente, desde el enfoque metodológico el estudio reviste la aplicación del método científico que afiance una contribución filosófica, centrada en generar fundamentos teóricos del juicio profesional del Auditor, a la luz de los postulados del pensamiento crítico propuesto por Facione. Además de ello, la investigación busca fortalecer el conocimiento científico y aportar al acervo contable, lo cual puede ser considerado como antecedente para el desarrollo de futuras investigaciones.

Delimitación del contexto normativo

En el contexto de una delimitación normativa, es prudente resaltar que el presente trabajo se fundamentó doctrinalmente en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), específicamente en la versión del libro

2018; el cual se encontraba vigente para el momento del desarrollo de esta investigación.

Siendo así, se debe considerar que para el momento de la presentación pública de esta tesis doctoral el órgano emisor de las referidas normas publicó el libro 2020, las cuales entraron en vigencia a partir del 13 de diciembre del 2019. Sin embargo, sus postulados no fueron considerados en este trabajo, pues en esta versión no representó cambios significativos en la postura normativa asumida en el desarrollo de este trabajo.

CAPÍTULO II

ESTADO DEL ARTE

Las investigaciones precedentes

Las investigaciones anteriores muestran una descripción de los trabajos relativos al tema de estudio, que, abordado desde la óptica de otros investigadores, guardan relación con la presente tesis. En otras palabras, están fundamentos por todo hecho anterior a la formulación del problema y sirve para esclarecer, juzgar e interpretar el problema planteado. Sobre este punto Silva (2016) argumenta que

Establecer los antecedentes del problema no es, de ninguna manera, hacer un recuento histórico del problema. En los antecedentes pertinentes a la investigación enunciamos la manera como ha sido abordado el problema, también podemos referirnos a los objetivos, a los principales resultados obtenidos, al tipo de investigación, al enfoque metodológico utilizado, a los hallazgos y conclusiones importantes, si es que estos aspectos representan algún aporte significativo para el estudio. (pág. 65)

A continuación, se presentan los antecedentes de la investigación, conformados por seis tesis doctorales y cuatro artículos científicos publicados en revistas indexadas, que aportan información sobre el estado actual de las líneas y programas de investigación, vinculados con el tema objeto de estudio precisado en el juicio profesional del Auditor y el pensamiento crítico.

Un estudio resaltante lo expone Valderrama (2019), quien presentó una tesis doctoral titulada, *Juicio Profesional del Auditor. Estrategias para su formación frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault*, para optar al título de Doctor en Ciencias Contables ante la

Universidad de los Andes en Venezuela, cuya intencionalidad principal fue generar estrategias para la formación del juicio profesional del Auditor frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault.

Indica el autor, que el Auditor debe emplear su juicio influenciado por un conjunto de factores externos, que ejercen relaciones de poder sobre sus perspectivas, los cuales trascienden el ámbito de las leyes, normas e instituciones, y se ubican en los aspectos sociales que dan subjetividad a la decisión del Auditor al emplear su juicio. El enfoque epistemológico adoptado, consideró los postulados de Foucault sobre el poder, fundamentado en una metodología cualitativa, que permitió contrastar la realidad estudiada a través del análisis de la actividad profesional con interacción directa, historia de vida, grabaciones y transcripciones.

En el trabajo se define el juicio profesional del Auditor, desde la óptica de las Normas Internacionales de Auditoría, partiendo de la concepción que este se impregna, tanto de sucesos pasados (experiencias), como de aspectos subjetivos (conocimientos). El autor expone, que existe un vacío conceptual cuando no se consideran las relaciones de poder ejercidas sobre el Auditor, como sujeto que decide e indica, que esto afecta a la calidad del Auditor.

Valderrama (2019), plantea en acuerdo con el Comité Internacional de Auditoría y Aseguramiento (IAASB², por sus siglas en inglés), que la auditoría requiere atención del escepticismo y un juicio profesional razonable donde se consideren las circunstancias de la entidad que se audita. Por tanto, el Auditor

² *The International Auditing and Assurance standards Board*

debe tener habilidad para ejecutar con acierto, rapidez y facilidad el proceso de auditoría con evaluación objetiva. De ahí que, este profesional debe contar con un patrón guía de responsabilidades a cumplir en su actividad y, lineamientos estandarizados para examinar los estados financieros que garanticen objetividad en su análisis.

En el ámbito internacional, Valderrama (2019) menciona la Federación Internacional de Contadores como órgano reconocido en la formulación de lineamientos para auditar, como las Normas Internacionales de Auditoría (que contienen guías de aplicación); la finalidad de este cuerpo normativo es permitir, entre otros aspectos, que el profesional alcance una opinión certera sobre la elaboración de los estados financieros, lo cual debe incluir los aspectos significativos para la toma de decisiones.

Sin embargo, Valderrama (2019), expresa que las Normas Internacionales de Auditoría, plantean las bases para la ejecución de la auditoría sin considerar la influencia del poder en el Auditor, lo cual fundamenta la relación de dominación que contextualiza la formulación de juicios y la afectación del dictamen u opinión profesional alcanzada.

El referido autor, comenta que diversos autores plantean aspectos particulares que influyen el juicio profesional, dentro de ellos menciona que Gibbins y Mason (1988), identifican como fuentes intervinientes en la decisión del Auditor las normas, reglas y procedimientos, el sujeto involucrado y los hechos sobre los cuales se emite un juicio, lo cual desde el postulado Foucaultiano estudiado por Valderrama (2019), representan relaciones sociales que generan relaciones de poder y autoridad, que determinan el

comportamiento y cómo se realizan ciertas actividades y su relación con el entorno. Desde la perspectiva del referido autor, estas relaciones sociales del individuo o sujeto influyen cuando el sujeto es el Auditor, el cual puede desarrollar subjetividades, puesto que la decisión racional forja la voluntad o conducta de alguien.

De acuerdo a Valderrama (2019), la formación del juicio profesional se ve influenciado por la relación entre lo externo y lo interno, lo individual, lo social, lo afectivo, lo cognitivo, lo consciente e inconsciente. Esto analizado desde los postulados de Foucault; es considerado como las relaciones de poder que delimitan la actividad ejercida por el Auditor, para que su comportamiento sea de acuerdo a su ámbito de actuación, la cual puede ser ejercida como autoridad o subordinado. Es decir, su juicio dependerá de otros y todos estos aspectos podrían afectar de manera muy importante, la objetividad e independencia del profesional y por ende la calidad del trabajo de auditoría.

Metodológicamente, el estudio se fundamentó en la investigación cualitativa, aplicando como enfoque epistemológico los postulados sobre el poder desarrollados por Foucault (1988), a través de los cuales el Auditor forma su juicio profesional, abordado a través de historias de vida. Los relatos obtenidos, fueron interpretados a la luz de la generación de las estrategias señaladas como intencionalidad de investigación.

La investigación de Valderrama (2019), guarda relación con el presente estudio, dado que busca fortalecer la formación de juicios críticos que deben ser desarrollados en los auditores, desde los postulados de poder presentado por Foucault (1988). Para lo cual propone la refutación, crítica, autocrítica,

creatividad e innovación como nuevas subjetividades del juicio profesional de un Auditor, además, de la meta cognición y el refuerzo del escepticismo, elementos relacionados con el pensamiento crítico.

Además, la metodología cualitativa aplicada por Valderrama (2019) representa una guía de enfoque, para la adopción de un método crítico que fortalecido en los postulados de Faccione (1990, 1998, 2007 y 2017), como enfoque epistemológico, permitan el logro de las intencionalidades propuestas en este trabajo.

Otro estudio, que aporta elementos teóricos para el desarrollo de la presente investigación lo expone Şişmanoğlu y Dursun (2018), en el trabajo titulado *Los Factores que Afectan la Aplicación del Juicio Profesional en la auditoría Independiente: Evidencias de Turquía*³, el cual fue compilado a partir de una tesis doctoral titulada *Sentencia Profesional del Auditor independiente* y una investigación en Turquía, presentada en la Universidad de Estambul, Turquía.

Como objetivo, se estableció determinar las opiniones de los auditores independientes, sobre los factores que afectan el uso del juicio profesional en auditorías independientes en Turquía, haciendo referencia, entre otros aspectos; que las evaluaciones personales forman parte de un juicio hacia la persona y son importantes, porque influyen en las conclusiones a las que llega el individuo o sujeto bajo situación de incertidumbre. El juicio profesional en la auditoría se basa en la educación, conocimiento y experiencia en el marco legislativo correspondiente.

³ Traducción propia de: *The Factors Affecting Using Professional Judgment in Independent Auditing: Evidences from Turkey*.

Los autores plantean, que la decisión profesional que requiere un Auditor de manera eficaz, es contar con la competencia que se basa en su formación, conocimiento y experiencia. Por ello, mencionan en acuerdo con el Instituto de Contadores Públicos de Canadá, que el Auditor debe conocer el sector en el que opera la organización que audita y el sistema utilizado para la preparación financiera.

Şişmanoğlu y Dursun (2018), refieren la investigación de Cianci y Bierstaker del año 2009, que determinó que el juicio de los auditores estuvo afectado por el estado de ánimo del profesional. También, reseñan el estudio realizado por Lehman y Norman en el año 2006, donde concluyeron que los auditores expertos estaban decididos a dar explicaciones más breves y resumidas que los auditores de nivel intermedio. Además, presentan la investigación de Bhattachanje y Moreno en el año 2013, donde se expone que los estados de ánimo y emociones de los auditores, afectan potencialmente su juicio en auditoría.

Seguidamente Şişmanoğlu y Dursun (2018), muestran la investigación realizada por Danescua y Chira en el año 2014, donde se concluye que la experiencia, las habilidades técnicas y los principios morales, fueron los tres factores más importantes en auditoría por encima del juicio profesional.

Metodológicamente, el trabajo se elaboró siguiendo los lineamientos empleados en la investigación cualitativa, utilizando como método de recolección de datos la entrevista, con una muestra representada por Sociedades de Auditoría Independientes autorizadas por las Normas de Auditoría, Contabilidad y Supervisión Pública Autoridad (POA) con ingresos

superiores a 1 millón de Liras turcas (TRY), según los informes de transparencia de 2014. Se aplicó, una entrevista estructurada presencial a 14 auditores principales socios responsables, como técnica de interpretación de resultados se utilizó el método de análisis de contenido, para la clasificación, resumen y codificación de los mismos.

Según los autores, el uso del juicio profesional constituye la esencia de la información financiera y a la vez, representa la principal limitación que enfrentan los auditores en el ejercicio de la auditoría independiente y de la profesión contable. Después de evaluar los factores que afectan a los profesionales en el ejercicio de la auditoría independiente, se destacan entre las conclusiones;

- A. La educación y la experiencia, representan los principales factores que afectan el ejercicio de los auditores independientes. Se determinó que el hecho de tener experiencia internacional, genera un impacto positivo en las decisiones de juicio profesional, pues permite aplicar mejores estrategias y políticas, así como, evaluar desde un enfoque multidimensional las diferentes situaciones encontradas. También se evidenció, que a medida que la experiencia aumenta los auditores adoptan una conducta más escéptica, lo que tiene un efecto positivo sobre el juicio profesional.
- B. Tener los conocimientos técnicos sobre el sector donde opera la empresa auditada, permite al Auditor aplicar un juicio profesional más sólido, porque además de conocer la legislación de auditoría, también contribuye con el conocimiento sobre los diferentes aspectos legales

propios del sector, las nuevas tendencias y los riesgos asociados a ese campo.

- C. Durante la aplicación del juicio profesional, los miembros del equipo y su experiencia, tienen un efecto muy importante en el proceso de toma de decisiones. Cuando los auditores tienen experiencia, se agiliza el proceso de la auditoría, debido a que la toma de decisiones con criterio profesional puede completarse en un período más corto.
- D. Otros factores que afectan al juicio profesional son la presión de los clientes, especialmente en las empresas de auditoría pequeñas, el temor a perder el cliente, las presiones de la competencia, la incertidumbre en el medio ambiente, las negociaciones de precios, los problemas de costos y, el tiempo en relación con la presentación de informes.
- E. También se destacan como factores que inciden en el juicio profesional del Auditor, los relacionados con la recolección insuficiente de información, no encontrar los documentos de manera oportuna, los ineficientes mecanismos de auditoría y de control interno de los clientes, el retraso de los clientes en la entrega de la información, así como la renuncia de un miembro del equipo en el transcurso de la auditoría.

El aporte del trabajo de Şişmanoğlu y Dursun (2018), es la revisión y contribuciones de las investigaciones previas donde se determinó, que factores como la experiencia internacional tienen un impacto positivo en las decisiones de juicio profesional de los auditores. Además, en el estudio se sostiene, que el Auditor es más escéptico cuando posee experiencia en el sector y emite juicios con mayor solidez, puesto que cuenta con el conocimiento, tanto, de la

legislación como del sector empresarial que se audita, este argumento, es un valioso aporte a la presente investigación.

El enfoque metodológico adoptado por Şişmanoğlu y Dursun (2018), representa otra contribución al presente estudio; por la utilización de técnicas de recolección de información propias de la metodología cualitativa, lo que se considera un aporte relevante, para el enfoque metodológico que requiere esta investigación.

Por otro lado, vinculado con el pensamiento crítico se ubica a Remache (2017), quien presentó una Tesis Doctoral titulada *Pensamiento Crítico y Habilidades Comunicativas Básicas Articulados al Perfil de Ingreso para la Universidad*, presentada para optar el título de Doctor en Psicología ante la Universidad de Extremadura en España. Cuyo objetivo se orientó al análisis del pensamiento crítico y su relación con las habilidades comunicativas de los estudiantes que ingresan a la Universidad Tecnológica Equinoccial y la Escuela Politécnica Nacional de Ecuador.

Plantea el autor, de acuerdo a Bayer (1988) que el pensamiento crítico implica el análisis objetivo de cualquier información, fuente o creencia para evaluar su precisión, validez o valor. Remache (2017), plantea el análisis de autores de corrientes de pensamiento crítico que refieren sobre el pensamiento razonado - reflexivo- aceptable para llegar a conclusiones lógicas con argumentos admisibles.

Remache (2017) en el desarrollo teórico de su investigación, indica a Ennis (1987), quien plantea que las capacidades del pensamiento crítico se caracterizan por; la concentración en un asunto, el análisis de argumentos, la

aclaración y la réplica, la observación, la valoración de informes, la interacción con los demás, la búsqueda de razones sobre los fenómenos examinados, las diversas perspectivas mantener una mente abierta, conservar el ánimo, entre otras.

Epistemológicamente, la investigación se abordó bajo un enfoque cuali-cuantitativo, la población estuvo conformada por 375 estudiantes de bachillerato y estudiantes universitarios de distintas carreras. Para la recolección de la información se utilizó como instrumento el cuestionario.

En el trabajo el autor expone, que los estudiantes de bachillerato tienen dificultades para ingresar a la universidad en Ecuador, dado que estos no superan el puntaje mínimo en áreas como la lectura de textos científicos y la resolución de problemas. El autor infiere, que las causas de esta problemática son la falta de lectura y la carencia de capacidades para el razonamiento lógico.

Con el fin de sugerir pautas para mejorar esta situación, Remache (2017) determinó, el nivel de pensamiento crítico en los estudiantes de bachillerato al compararlo con el de un grupo de estudiantes universitarios del segundo y séptimo nivel. Así mismo, se planteó identificar las diferencias de pensamiento crítico entre aquellos estudiantes que cursan el primer año de licenciatura y los de último año.

En este estudio se encontró que los estudiantes; muchas veces no son críticos en las lecturas que realizan, absorben todo lo que consiguen sin discriminar la pertinencia, vigencia de la información, así como la confiabilidad de la fuente. Además, cuando realizan una sustentación oral o escrita en la mayoría de los casos, no le dan crédito a la fuente de donde obtuvieron la información, lo que

manifiesta la poca preocupación de los estudiantes por factores como la honestidad y la ética académica.

Por otra parte, los estudiantes realizan un proceso de lectura y procesamiento de la información mecánica, sin interesarse por establecer un diálogo con el autor, de manera que pueda haber un procesamiento crítico de la información y cuando tienen que argumentar no realizan una confrontación de ideas.

Entre las principales conclusiones de Remache (2017), se destaca que los grupos de estudiantes en general presentan mayores dificultades para la lectura, y la escritura. Específicamente los problemas en la parte cognitiva, se vinculan con la argumentación y en la parte procedimental, para el análisis y comprensión crítica. Además, los estudiantes de bachillerato presentaron un menor nivel de madurez cognitiva que los universitarios, por lo que se infiere que el proceso de madurez y formación profesional en la universidad contribuye con el mejoramiento del pensamiento crítico, igualmente se evidenció que, a mayor nivel de formación universitario, mayor desarrollo de las habilidades de pensamiento crítico.

Los resultados del estudio de Remache (2017), son un aporte para el desarrollo de esta investigación, dado que demuestra como incide el nivel de formación en el desarrollo del pensamiento crítico. Así mismo, permite considerar los elementos que contribuyen con el fomento de la ética y una mentalidad inquisitiva, como lo son la lectura crítica, la argumentación, aspectos relevantes para la formulación del juicio profesional del Auditor.

Otro antecedente considerado en este trabajo es la destacada tesis doctoral de Agudelo (2016), titulada *Ética de la Autenticidad del Contador Público en su Práctica Profesional*, Tesis Doctoral Inédita, presentada ante la Universidad de Los Andes, Venezuela, para optar al título de Doctora en Ciencias Contables. La intencionalidad general se orientó, hacia la formulación de una propuesta ética para los profesionales de la Contaduría Pública basada en los fundamentos de Charles Taylor, los cuales permiten al individuo reflexionar sobre el significado de una vida satisfactoria y digna en su desempeño profesional.

Epistemológicamente, el estudio se abordó siguiendo los postulados de la hermenéutica desde los planteamientos de Gadamer (1998), que argumenta que la interpretación de la realidad no se limita a textos, sino que también incluye las motivaciones conscientes o inconscientes de los seres humanos. La hermenéutica se empleó en primer lugar para interpretar documentos contables relacionados con la ética y el comportamiento ético del Contador Público desde el análisis de los postulados de Taylor (1994, 1996, 1997), los cuales consideran la conducta del individuo expuesto a presiones internas y externas que definen un comportamiento que impacta en la sociedad ya sea de manera positiva o negativa.

En segundo lugar, para entender la actuación del Contador Público como parte de la sociedad; dado que se considera que este debe actuar en favor del interés público, por lo que mediante un proceso de auto interpretación y comprensión de sí mismo, se hizo uso de la hermenéutica, para establecer conversaciones con estos profesionales contables con el propósito de generar

una propuesta de ética de la autenticidad, sustentada en su voz interior, respeto a sí mismo y el reconocimiento de los intereses de los miembros de la sociedad.

Ontológicamente, la investigación se desarrolló desde los postulados de Taylor (1994, 1996, 1997), donde el sujeto que se desenvuelve en una realidad social compuesta por una comunidad abierta; que convive e interrelaciona con otros, al compartir un conjunto de significados, valores, ideas y creencias que se articulan con un trasfondo moral dinámico y conflictivo, que demanda valoraciones y decisiones que conduzcan a la buena vida, a partir de la construcción de la individualidad de cada sujeto- su yo, en relación con los otros en la comunidad.

En la perspectiva descrita, el Contador Público en su práctica profesional no ejecuta las acciones aisladas del contexto, ni de la propia comunidad contable, por el contrario, las realiza dentro de y para la sociedad. En este escenario, el profesional contable, se interacciona con la comunidad a través del lenguaje para comprender el trasfondo donde se desenvuelve, y para ello es necesario el diálogo entre los diferentes miembros de la comunidad.

Metodológicamente, se empleó un guion de entrevista en profundidad para establecer los diálogos entre los contadores públicos y la investigadora, aplicando disparadores de conversación con el fin de hacer aflorar los aspectos no visibles de la conducta de estos como profesionales.

Los sujetos que participaron en el diálogo, lo conformaron 12 contadores públicos, con más de 10 años de experiencia; dedicados a la docencia universitaria, específicamente en el área de la Contaduría Pública

representantes de organismos emisores de normas de contabilidad y contadores públicos colegiados.

También participaron, usuarios de los servicios profesionales de contaduría afectados por la conducta dolosa del profesional contable. Posteriormente, los diálogos obtenidos fueron codificados para identificar a cada uno de los sujetos de estudio. Su relato se analizó y permitió a la investigadora, identificar los aportes comunes a la ética de la autenticidad propuesta por Taylor (1994), lo cual contribuyó con la construcción de una ética de la autenticidad para el Contador Público.

El estudio de Agudelo (2016), resalta como conclusión que la pretensión de una ética de la autenticidad para la comunidad contable, es una reflexión que parte del mismo sujeto y cuyo punto de convergencia es una conciencia reflexiva que:

contiene en sí misma la voz interior, el ser fiel a sí mismo, el resultado es el miramiento de un proyecto de vida para la sociedad, una complacencia por la labor realizada que sostenga la condición de humanidad tan propia de los profesionales, que soporte en la vida corriente una identidad, un reconocimiento del yo interior y el fortalecimiento del carácter para ser verdaderamente auténtico en todo tiempo y lugar, que se refleja en las actitudes a lo largo de la vida (Agudelo, 2016, pp. 127-128).

Con relación a los principios éticos, que sustentan la formulación del juicio profesional del Auditor en las diversas situaciones presentadas en la práctica profesional, Agudelo (2016) concluye, que aun cuando éstos se precisan en los códigos de ética, resulta fundamental que los profesionales emitan un juicio fundamentado en el razonamiento. Es decir, “que valoren una práctica

contable, más allá de los conceptos de riqueza y beneficios individuales” (pág. 71). En función del argumento expuesto, la autora aborda el juicio profesional del Contador Público como un estado mental, que contribuye con la toma de decisiones, el cual se encuentra intrínsecamente relacionado con los valores éticos y morales aplicados en el ejercicio profesional para el análisis e interpretación del significado del bien para el contador.

Por ende, la práctica del ejercicio profesional en el campo de la contaduría tiene connotaciones sociales, pues cuando se revela la verdadera situación de la entidad en los estados financieros;

Se requiere un grado de responsabilidad en las decisiones que toma; sobre todo porque esa condición de ser sujeto, de ser humano, es donde existe él, donde se da el fin que se persiguió y fue el de ser contador, por lo tanto, debe considerarse una postura de sensatez y buen juicio para explicar sus acciones, en función de sus propios ideales y propósitos. (Agudelo, 2016, p. 95)

De este modo, Agudelo (2016) expresa que la emisión del juicio profesional en este ámbito no está ajena de los “horizontes de sentido”, las experiencias y vivencias de los contadores públicos como seres humanos, de allí que sus decisiones deben orientarse hacia una actuación independiente para “el beneficio del ideal moral de la profesión, la independencia. (pág. 110).

Como puede apreciarse, el elemento identificado por Agudelo (2016) clave para la construcción de la ética y la autenticidad del Contador Público, se relaciona con el desarrollo de una conciencia reflexiva, en este sentido, destaca la autora que de manera universal, que todas las personas poseen una conciencia reflexiva, guiada por horizontes de sentidos, que en palabras de

Taylor (1994), son los que permiten a una persona darle significado a su vida, al definirla y darle sentido al evaluar de manera radical, sus motivaciones y comportamiento en aquellos momentos donde su vida se vea cuestionada.

De esta manera, el Contador Público recurrirá no solo a su experiencia y conocimiento, sino que se acudirá como ser único, a su existencia de forma honesta y respeto a la verdad Agudelo (2016). Así, por ejemplo, un Contador Público cuando siente las presiones y ofertas de los usuarios, que sugieren ciertas prácticas que comprometen su actuación y atentan contra su autenticidad, actuará de manera auto determinada, utilizando esa conciencia reflexiva y al escuchar su voz interior, decidirá si acepta o no tales prácticas en función de que no atente contra su existencia, honestidad y respeto a la verdad.

Desarrollar este tipo de conciencia en los contadores públicos, los induce a evaluar cuidadosamente las situaciones que enfrenta, tomar la vida en sus propias decisiones, actuar con determinación, asumir la responsabilidad de sus decisiones; así como, actuar con autonomía sin supeditarse a influencias o reglas externas como amenazas e incentivos, que comprometan su independencia, integridad personal y profesional.

Agudelo (2016), con relación a la influencia de este tipo de conciencia sobre la formulación de juicios; lleva al contador a entender que sus acciones y decisiones tienen impacto en sí mismo y en los demás. Aunado a esto, los lleva a hacerse responsables de los juicios que como profesionales se emiten; ser conscientes que estos no solo tienen resultados sobre una organización, sino que dan direccionamiento a su propia existencia, debido a que la vida buena

requiere del control del yo, más que actuar por el condicionamiento de una regla, es actuar teniendo la convicción del bien común.

Llegado a este punto, Agudelo (2016) enfatiza que el juicio profesional del contador debe fundamentarse en la honestidad y la búsqueda de la verdad, lo cual constituye la base para ejercer una práctica contable correcta, con consecuencias que favorezcan el desarrollo de una vida digna, para el profesional y la sociedad en general.

El trabajo de Agudelo (2016), muestra relación con la presente investigación; pues la misma propone el desarrollo de una conciencia reflexiva en los contadores públicos que le permita actuar en favor del bienestar colectivo, pero desde su voz interior, desde su honestidad, verdad y conciencia moral. En este sentido, la necesidad de esa conciencia reflexiva que sustente la actuación ética de la comunidad contable, puede promoverse desde los fundamentos del pensamiento crítico, lo que es una contribución teórica que se desprende de esta investigación.

Además, la investigación de Agudelo (2016), sustenta las categorías del presente estudio como son el juicio profesional y el escepticismo, resaltando por la autora, que dan cuenta de actitudes mentales en el contador para fortalecer la toma de decisiones, que lo afectan tanto a él como a la sociedad, y como señala Agudelo (2016), no pueden separarse de su fuente moral y de lo que significa el bien, para este profesional.

Otro aporte se encuentra en el trabajo de Enríquez (2016), quién presentó una tesis doctoral titulada *Influencia de la participación y autoridad percibida del Comité de auditoría en la objetividad e independencia del juicio y toma de decisiones de los*

auditores internos: Caso México. Para optar al grado de Doctor en Ciencias de la Administración en la Universidad Nacional Autónoma de México. Se planteó como objetivo general, analizar los principales aspectos que afectan la objetividad e independencia del juicio y toma de decisiones de los auditores internos, sesgando su juicio profesional, y, por lo tanto, disminuyendo la calidad de la función de la auditoría interna.

La hipótesis principal de su trabajo fue la existencia de cierta estructura de gobierno corporativo, la participación activa del comité de auditoría en las actividades funcionales del área de auditoría interna y la presencia de fundadores o familiares en puestos de alta dirección, que afectan la objetividad e independencia del juicio y toma de decisiones de los auditores internos, sesgando con ello su juicio profesional.

El autor sustentó teóricamente su trabajo, con la Teoría de la Agencia (basado en los aspectos económicos) y la Dependencia del Poder (fortalecida en la sociología), para analizar la función de la auditoría interna como mecanismo de alineación, de la asimetría de información existente, esta teoría se basa en el contexto organizacional macro. A nivel micro, se utilizó la Teoría del Razonamiento Motivado (basado en la Psicología), la cual establece que existe evidencia que las personas lleguen a las conclusiones que quieren llegar, pero con restricciones en su habilidad, para justificar y soportar conclusiones de manera razonable.

La investigación sigue un tipo de estudio explicativo, puesto que buscar interpretar los aspectos que ocasionan sesgos, disminuyendo la calidad y eficacia de la auditoría interna. Para lograr los objetivos del estudio, seleccionó

un diseño de carácter mixto; que consistió en aplicar un análisis cualitativo a partir del desarrollo de una entrevista, para describir la posición y documentar el contexto organizacional y funcionamiento de la auditoría interna en las empresas mexicanas (enfoque macro). Y, un análisis cuantitativo, para demostrar la existencia de sesgos cognitivos, en el juicio y toma de decisiones de los auditores internos, dadas las características del contexto organizacional en el que se encuentran inmersos (enfoque micro).

Entre los instrumentos utilizados para la recolección de información, el autor seleccionó la entrevista semiestructurada; aplicada a diez (10) directores de auditoría interna de las empresas con mayor bursatilización de la Bolsa Mexicana de Valores (BMV), y el caso de estudio experimental, aplicado a ciento setenta y nueve (179), auditores internos del Instituto Mexicano de Auditores Internos (IMAI).

Finalmente, la investigación de Enríquez (2016) estudió la teoría de razonamiento, exteriorizando la tendencia por emociones, deseos y miedos al emitir juicios y decisiones, encajadas en las creencias del sujeto lo que devela con la condición en la cual el Auditor, es menos minucioso examinando la información que se le presenta.

Los resultados del trabajo de Enríquez (2016), confirman que existen sesgos en el juicio y la toma de decisiones de los auditores internos, lo cual afecta su objetividad e independencia; cuando se percibe que el comité de auditoría no tiene suficiente autoridad sobre la función, dado que el director general, quien en ocasiones es el presidente del consejo, toma decisiones importantes sobre su designación, evaluación y asignación de recursos. El sesgo es mayor, cuando el

presidente del consejo tiene el control accionario y ocupa el cargo de la dirección general.

Enríquez (2016), en su estudio concluye que los tres principales aspectos que afectan al juicio y la toma de decisiones de los auditores internos, son; primero, la estructura de gobierno corporativo, considerando, que el comité de auditoría no tiene suficiente autoridad sobre la alta dirección, segundo, el comité de auditoría no tiene participación activa en las actividades funcionales del área de auditoría interna, y, como tercer aspecto, la alta dirección (en particular el director general) cuando este participa como fundador y/o en representación de los miembros de su familia.

Los aspectos antes mencionados según Enríquez (2016), actúan sobre el Auditor interno sesgando su criterio y con ello la calidad y eficacia de la función de auditoría interna, por tanto, el juicio y la toma de decisiones de estos profesionales contables no logran ser objetivos e independientes dada su interdependencia con la alta dirección y gerencia. Además, los auditores suelen tener atajos mentales o heurística (experiencia), que ocasiona que subestime el nivel de riesgo asociado, dichos errores son metódicos y ocurren en la formación del juicio, ocasionando sesgos consistentes en el Auditor.

En el trabajo de Enríquez (2016), se argumenta la importancia de principios básicos como la objetividad y la independencia en el ejercicio de la auditoría y como se compromete en este caso el Auditor interno, ante la autoridad ejercida por la cadena de mando de la organización, ocasionando sesgos en el juicio profesional y en la toma de decisiones. Este argumento, lo extrae el autor de las teorías sociológicas, económicas y psicológicas sobre el pensamiento crítico, por

tanto, este antecedente resulta una valiosa contribución para el desarrollo de la presente investigación.

Por su parte, Navarrete (2016) presentó una Tesis Doctoral titulada *Valoración del Riesgo de auditoría y Relación con la aplicación del muestreo estadístico*, para optar al grado de Doctor en Administración de Empresas en la Universidad de Málaga en España. Su objetivo, fue analizar el procedimiento de valoración del riesgo de incorrección material y el riesgo de auditoría, que realiza los auditores de cuentas en España. Indica el autor, que el Auditor puede expresar una opinión errónea sobre los estados financieros, cuando omite en el informe incorrecciones materiales o incluye las que no se corresponden.

Metodológicamente, el trabajo se desarrolló bajo una investigación de tipo cuali-cuantitativa. En primer lugar, aplicó la inferencia estadística para cuantificar la probabilidad de acierto y error al proceso de muestreo y en segundo lugar, se continua con la selección del Método Delphi, para recabar opiniones en un panel de expertos, cuyo perfil corresponde al de auditores de cuentas en España, con experiencia de al menos 10 años, seleccionados de forma equilibrada entre profesionales que se desempeñan en empresas multinacionales y en organizaciones de auditoría de carácter nacional o regional o a título individual.

Para recopilar la opinión del grupo de expertos mediante el Método Delphi Navarrete (2016), elaboró un cuestionario con preguntas y respuesta asignadas a un valor entero comprendido entre uno (1) y cinco (5) puntos; en atención al grado de acuerdo o desacuerdo, mayor o menor relevancia, otorgada por cada

experto. Para obtener la confiabilidad del instrumento tipo cuestionario diseñado, se utilizó el procedimiento de “test-retest”, aplicando el mismo cuestionario en dos ocasiones distintas a los referidos sujetos, dejando un intervalo de tiempo entre la primera respuesta (test) y la segunda (retest).

Posteriormente, se calculó el coeficiente de correlación de Pearson para las puntuaciones generadas en ambas respuestas, dando como resultado el coeficiente de fiabilidad del cuestionario, o coeficiente de estabilidad. Esto confirma, hasta qué punto son estables las mediciones realizadas durante la primera y segunda aplicación del test.

El tratamiento estadístico aplicado para obtener la confiabilidad del instrumento desarrollado por Navarrete (2016); permitió identificar que la elección del intervalo de tiempo que debe existir, entre la primera aplicación del cuestionario (test) y la segunda (retest), depende del tipo de cuestionario y de las puntuaciones obtenidas. Por tanto, el intervalo de tiempo aplicado en el desarrollo del estudio, fue de 3 a 5 días, que, de acuerdo al autor, es un tiempo razonable para dar objetividad a las respuestas.

En esta investigación no se concluye de manera determinante sobre la utilidad de la aplicación de métodos estadísticos para la cuantificación del riesgo de auditoría final, tras la ejecución de los procedimientos, sin embargo, los expertos opinan que para determinar la valoración del riesgo en auditoría debe predominar el juicio de Auditor.

El trabajo expuesto por Navarrete (2016), es un aporte valioso al presente estudio, toda vez que mediante el tratamiento estadístico aplicado al instrumento de recolección de información, específicamente, en el valor dado a

las respuestas obtenidas por los expertos utilizando el Método Delphi; se puede argumentar una incorrección de estados financieros considerando, que el Auditor puede formar juicios erróneos al respecto, emitiendo informes donde incluya incorrecciones que no se correspondan o el caso contrario, omitiendo las incorrecciones de materiales encontradas.

Otro estudio de interés es el presentado por Heyrani Banimahd y Rahnamayeh (2016) quienes publicaron una investigación titulada *Investigación del Efecto de los Niveles de Profesionalidad de los Auditores en su Juicio para Resolver el Conflicto entre el Auditor y la Dirección*⁴, en la Universidad Islámica de Azad en Irán, que tuvo por objetivo investigar la influencia de los niveles de profesionalidad de los auditores en su juicio para resolver el conflicto entre la dirección y el Auditor.

Metodológicamente, el estudio se abordó empleando la investigación de tipo documental y de campo, instrumentos de recolección de información fueron el cuestionario y el registro de notas, aplicados a una población conformada por auditores y contadores profesionales. Para determinar la correlación entre las variables, se llevó a cabo un análisis factorial de confirmación y la técnica de modelización PLS, usando el software PLS2 SMART.

En cuanto a la primera hipótesis del trabajo de Heyrani *et al.* (2016), relacionada con analizar el efecto del profesionalismo en el juicio profesional de los auditores, resultó, según los investigadores; que a medida que aumenta

⁴ Traducción propia de: *Investigation of the Effect of Auditors' Professionalism Levels on Their Judgment to Resolve the Conflict between Auditor and Management*

el nivel de profesionalidad, el juicio profesional de los auditores disminuye. Este resultado, pueden surgir de la idea que tienen las organizaciones y asociaciones de profesionales en contabilidad y auditoría, sobre el concepto de profesionalidad, el cual es dudoso aún entre sus miembros incluidos los académicos. Otro factor, puede asociarse a la ausencia de organizaciones relacionadas con los servicios de auditoría profesional y a la desintegración de las normas de contabilidad, lo cual revela una necesidad de normas éticas.

En cuanto a la segunda hipótesis, orientada a evaluar el efecto del juicio profesional en el conflicto entre Auditor y la dirección; se encontró que a medida que aumenta el nivel de juicio profesional en los auditores, se genera un mayor conflicto entre el Auditor y la dirección, cuya resolución se convierte en un reto. Entre los factores que influyen en los resultados se encuentran; el tamaño de la firma, la experiencia, los valores éticos de la profesión, la pericia del Auditor, el nivel de independencia, el individualismo frente al colectivismo, la popularidad, la reputación, la familia y la religión de los auditores.

Como conclusiones se resalta que la profesionalidad de los auditores influye en el juicio profesional. También, se evidenció que este tiene un impacto en el conflicto entre el Auditor y la administración (Heyrani *et al.*, 2016).

El estudio de Heyrani *et al.* (2016), se relaciona con esta investigación, pues se destaca la importancia de la profesionalidad, la experiencia y la educación en la formación del juicio del Auditor. Además de ello, resalta que actuar con profesionalismo, genera conflictos entre la dirección y el Auditor, pues este

último, adopta una posición que lo lleva a defender su punto de vista, no se deja convencer fácilmente y no compromete la formación del juicio profesional.

Otra investigación de interés es la investigación presentada por Quintero (2016), titulada *Materialidad en la auditoría Financiera: Estándares Internacionales y Juicio Profesional*, en la Universidad de los Andes- Venezuela. El objetivo de este trabajo fue mostrar la importancia que tiene el juicio profesional respecto a los niveles de materialidad presentes en una auditoría de estados financieros, para ello, partiendo de revisar y analizar el contenido de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 320, respecto al concepto de materialidad en las distintas etapas de la auditoría financiera y destacando la importancia del juicio profesional ejercido por el Auditor con relación a este concepto.

Metodológicamente, la investigación es de tipo documental y se desarrolló con la revisión de artículos científicos, concernientes con el concepto de materialidad en el campo de la auditoría y el juicio profesional. Basándose en la revisión del marco que regula la actividad de la auditoría, Quintero (2016) establece que el umbral de materialidad es un concepto que debe considerarse para planificar, ejecutar y emitir el juicio profesional del Auditor, pues permite concretar “el dominio de sus pruebas y el límite de sus responsabilidades como atestiguador individual” (pág. 325).

La autora expresa que, durante la fase de planificación de la auditoría el profesional se formará juicios profesionales que fundamenten las incorrecciones; lo que permite precisar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos empleados para la valoración, determinar y valorar los riesgos de incorrección material, identificar la naturaleza, oportunidad y

extensión de los procedimientos que se deben emplear en una etapa posterior a la auditoría.

Sobre la base de lo expuesto, Quintero (2016) apunta que la obtención y evaluación de las evidencias en auditoría, no se conciben como un proceso mecánico y repetitivo, sino como un proceso continuo, basado en la aplicación del juicio profesional para la toma de decisiones, en función de las características y el contexto de la entidad auditada. Por ende, durante el ejercicio de la práctica profesional de la auditoría, se requiere de juicios sólidos y bien fundamentados que permitan a los auditores “juzgar entre diversos aspectos los criterios que debe seguir en el trabajo que realiza” (pág. 331).

La autora reafirma que el juicio profesional se debe ejercer con prudencia, sujetando su formulación en la articulación de los conocimientos técnicos, los saberes previos y la experiencia del profesional que se desarrolla en el proceso de auditoría. Entre las conclusiones de la investigación, Quintero (2016), destaca la importancia del concepto de materialidad, para delimitar las evidencias que fundamentan la formulación del juicio profesional del Auditor durante el ejercicio profesional de la auditoría y, sus responsabilidades como atestiguador individual.

La investigadora también afirma, que la materialidad se sustenta en las decisiones que toma el Auditor en función de su juicio profesional, el cual aporta las bases para el desarrollo de la auditoría financiera. Este estudio se relaciona con la presente investigación, puesto que a partir de una exploración documental sus hallazgos destacan que el juicio profesional del Auditor; se sustenta, según la normativa, en su formación práctica, el conocimiento técnico

y la experiencia adquirida durante el ejercicio profesional. Estos aspectos, contribuyen con la formulación de juicios sólidos para determinar los criterios, métodos y procedimientos a seguir durante el proceso de auditoría.

Además, se destaca la necesidad de actuar con prudencia, en el proceso de búsqueda y evaluación de las evidencias en auditoría, y aunque este parezca un proceso mecánico y repetitivo, no lo es, en su lugar, es un proceso continuo, que demanda la aplicación del juicio profesional para la toma de decisiones en función de la naturaleza de las actividades del cliente y sus prácticas empresariales. Estos Hallazgos son una valiosa contribución, para lograr las intencionalidades del presente estudio.

Otro artículo de interés, lo presenta Rojas (2015), titulado *Lecto Escritura y Pensamiento Crítico: Desafío de la Educación Contable*, cuyo objetivo se orientó a defender la formación para el pensamiento crítico como estrategia de vinculación entre la dignidad humana con el desarrollo de la disciplina contable. Partiendo de una revisión documental, el autor examinó como la filosofía moderna ha desechado las ventajas del razonamiento crítico como recurso, para promover proyectos ético-políticos orientados a incluir miles de seres humanos, que en la actualidad son excluidos y desechados por las políticas del modelo neoliberal globalizado.

Con esta orientación Rojas (2015), indica que las diferencias socioeconómicas derivadas del modelo de desarrollo de corte neoliberal; se requiere que los programas de contaduría pública repiensen sus proyectos educativos, de manera que puedan descifrar cómo pueden salir al encuentro de sus estudiantes y acompañarlos en su proceso de formación. Potenciar la

educación contable desde esta perspectiva, requiere enfrentarse a los imaginarios que promueven que el juicio profesional equitativo en contabilidad, se puede formar desde prácticas pedagógicas centradas en el mundo laboral.

En tal sentido, se destaca que mantener una postura acrítica, ante trabajos que deben responder a la lógica del mercado y a las exigencias legales de la profesión, en afinidad con los requerimientos del *International Financial Reporting Standard (IFRS)*, desatiende los desafíos que tiene la educación contable; de contribuir con la identificación de las consecuencias de ciertas ideologías económicas y prácticas empresariales, que atentan contra el pensamiento igualitario y libertario de las sociedades contemporáneas.

En este orden de ideas, Rojas (2015) señala que promover dentro de los proyectos educativos la lectoescritura y el pensamiento crítico; permitiría a la universidad contribuir con el surgimiento de perspectivas de análisis, que favorezcan no solo a las profesiones y las ciencias, sino los valores y las ideologías que se anteponen a las prácticas sociales excluyentes, indignantes y colonizadoras.

En este contexto, las estrategias de enseñanza aprendizaje que valoran la lectoescritura y el pensamiento crítico, preparan al estudiante universitario para que evalúe y elija entre las diversas alternativas que se le presentan, enfrentando de manera competente el círculo de contradicciones de su sociedad. En consecuencia, a partir de la incorporación del pensamiento crítico en el proceso de formación, el individuo debe despojarse del pensar-vivir

posmoderno, para poder entender las limitaciones y el peligro de la lectoescritura funcional (Rojas, 2015).

Como conclusiones Rojas (2015), expone que el profesional educado bajo un modelo de enseñanza tradicional donde se promueven lectoescrituras funcionales, es un profesional preso del analfabetismo político donde se configura un imaginar del pensar ligero, en el que la vida es representada como un espacio a fraternal y sin mayores complicaciones, pues:

La atrocidad del sufrimiento humano contemporáneo alimenta la banalidad de su juicio moral contra los granujas, los corruptos y los serviles, de quienes, de una u otra forma, ignoran la destrucción del planeta y los miles de seres humanos que son desechados de la lógica productiva actual. (pág. 323).

La relación del estudio de Rojas (2015), con la actual investigación, se evidencia en la necesidad de formar profesionales en el área contable con autonomía, capacidad de discernir y actuar apegados a los principios de justicia y equidad. Esto se puede alcanzar desde los planteamientos del pensamiento crítico, dado que se promueven la formación de un profesional crítico, con capacidad de evaluar las repercusiones que tienen sus decisiones sobre la sociedad.

Desde la perspectiva del autor, se contribuye a formar el criterio del profesional, siendo capaz de emitir un juicio crítico sobre situaciones y problemas que evalúe. Así mismo, el estudio proporciona algunas alternativas que pueden incluirse en los modelos de enseñanza aprendizaje, para que a través de la profesión contable se brinden soluciones desde la profesión contable, lo que es una contribución a la presente investigación.

En el área del pensamiento crítico, también resultó de interés la investigación de Mendoza (2015), quien presentó una Tesis Doctoral titulada *La Investigación y el Desarrollo de Pensamiento Crítico en Estudiantes Universitarios*. Para optar al título de Doctor en Innovación e Investigación Educativa en la Universidad de Málaga, España, que tuvo como objetivo valorar el desarrollo del pensamiento crítico a partir del desarrollo de competencias investigativas, durante la carrera universitaria.

El estudio se orientó bajo dos premisas, la primera refiere que el desarrollo de pensamiento crítico en los estudiantes tiene una relación positiva con el uso, de una metodología de formación universitaria, centrada en la investigación; y la segunda, apunta a lo necesario en formar pensamiento crítico en el estudiante, como competencia profesional indispensable.

Metodológicamente, el estudio se fundamentó en el paradigma cuantitativo; en una primera fase, realizó un estudio comparativo entre estudiantes de dos universidades de Chiclayo (Perú) que aplican diferentes metodologías de enseñanza-aprendizaje. Por una parte, la Universidad Santo Toribio de Mogrovejo (USAT) en Perú, centra su metodología en el desarrollo de trabajos de investigación (en algunas carreras y en algunos ciclos) y por otra, en la Universidad Señor de Sipán (USS) en Perú, desarrolla la metodología tradicional. Aplicando un análisis estadístico de los resultados, se procedió a evaluar las estrategias empleadas para el desarrollo de pensamiento crítico en cada una de ellas.

Como instrumento para la recolección de la información, se empleó el cuestionario sobre pensamiento crítico (CPC2) elaborado por Santiuste

Bermejo *et al.* (2001). Dicho instrumento valora el pensamiento crítico en dos dimensiones; la primera, denominada dimensión sustantiva, que comprende todas aquellas acciones que lleva a cabo la persona para dar cuenta de las razones y evidencias, en las cuales sustenta su punto de vista. La segunda, llamada dimensión dialógica, comprende todas aquellas acciones de la persona, dirigidas hacia el análisis o la integración de puntos de vista divergentes, o en contraposición, con el propio punto de vista.

Supone, además, la construcción de argumentos razonados que permitan dar respuesta a refutaciones y a precisar las diferencias de perspectivas. Ambas dimensiones abordan las habilidades básicas del pensamiento crítico tales como la lectura, la escritura, la expresión oral.

Como resultados se evidenció en el caso de la USAT, que los estudiantes presentaron un mayor nivel de pensamiento crítico, con respecto a los de la USS, estos resultados se deben a los métodos de enseñanza-aprendizaje basados en trabajos de investigación. Tal proceso de enseñanza-aprendizaje tiene como eje curricular el desarrollo de competencias investigativas mediante la siguiente metodología:

- A. Sesiones de aprendizaje teórico-práctico, así como seminarios y talleres.
- B. Clases con dinámicas participativas, donde se potencia las aptitudes personales del estudiante (seguridad, imaginación, creatividad, pragmatismo, competitividad, toma de decisiones, comunicación oral y escrita, entre otras.).
- C. Trabajo en equipo.

D. Presentación de informes y estudios por parte de los participantes, de forma individual o grupal, defensa de proyectos y casos prácticos que se hayan planteado durante las sesiones, cuya presentación debía tener como público objetivo a lo demás compañeros y profesores de la asignatura.

De manera complementaria se desarrollan actividades como; talleres de lecturas, investigación de los temas propuestos mediante búsquedas bibliográficas y por Internet, discusión y debate de conceptos impartidos, resolución de casos reales y de actualidad. Así mismo, cada docente se encuentra en la libertad de realizar trabajos en equipos multidisciplinarios, que permitan al alumno compartir experiencias y enfoques diferentes.

Además, se da uso de la plataforma virtual de *e-learning*, para propiciar el aprendizaje autónomo y significativo a través de la simulación de situaciones reales de empresas nacionales e internacionales, el análisis y la discusión de casos, los foros de discusión, las evaluaciones en línea, y la realización de diversas actividades individuales y de trabajo colaborativo, en un contexto permanente de generación de propuestas creativas a diversos escenarios empresariales.

Sobre la base de los resultados encontrados, Mendoza (2015) concluye que un proyecto pedagógico para la universidad, debe incluir como estrategia de enseñanza-aprendizaje, el desarrollo de trabajos de investigación, pues los mismos incrementan en el estudiante el pensamiento crítico, lo que repercute en una mejora de la formación profesional y el desempeño laboral en el futuro.

Los hallazgos de Mendoza (2015), guardan relación con el presente estudio cuando científicamente se demuestra; que las estrategias de aprendizaje centradas en la investigación incrementan el nivel de pensamiento crítico en los individuos, refuerzan su seguridad, estimulan la imaginación, la creatividad, el pragmatismo, la competitividad, la toma de decisiones, la comunicación oral y escrita, la lectura crítica y la argumentación.

En el caso de la auditoría, cuando el Auditor evalúa la evidencia se desarrolla un proceso investigativo, que demanda la aplicación de algunos elementos del pensamiento crítico, que promueven una mentalidad inquisitiva y cuestionante en la evaluación de la información, lo que repercute en el juicio profesional del Auditor.

El pensamiento crítico desde los postulados teóricos

El Contador Público en la práctica profesional, requiere de competencias que les permitan articular de manera integrada los conocimientos técnicos, las habilidades profesionales, así como, los valores, la ética y la responsabilidad. En este sentido, los fundamentos teóricos del pensamiento crítico proporcionan los elementos conceptuales, cognitivos y actitudinales para la consolidación de dichas competencias.

Para el desarrollo de esta investigación, se tomaron los fundamentos teóricos sobre el pensamiento crítico expuestos por Facione (2017, 2007), dado que el autor considera que las habilidades de pensamiento crítico; se aplican en los distintos campos disciplinares, favoreciendo la generación de

conocimiento en la medida que se adoptan métodos y técnicas específicas, para la formulación de juicios razonables en determinados contextos.

No obstante, aun cuando las habilidades cognitivas trascienden los campos disciplinares, su aprendizaje y aplicación en la formulación de juicios sólidos y argumentados, exigen del dominio de los conocimientos específicos correspondientes a cada disciplina (postulados teóricos, metodológicos, criterios, principios y reglas).

Se asevera que el juicio profesional en el ejercicio de la práctica, se fundamenta en la aplicación de competencias en el pensamiento crítico. Esta afirmación, se sustenta en los planteamientos de Facione (2007), que concibe el pensamiento crítico, como un tipo de pensamiento que en la praxis fundamenta la formulación de juicios profesionales imparciales, como base de una adecuada toma de decisiones.

De acuerdo con Facione, Facione y Giancarlo (1997), el pensamiento crítico se deriva de la motivación interna del ser humano, para abordar problemas y proponer soluciones basadas en el razonamiento. Es decir, se relaciona con la motivación que tiene el individuo para asumir una postura, o actuar de una manera determinada en situaciones diversas. Esta relación, se fundamenta básicamente en una dimensión actitudinal, la cual orienta las actuaciones del ser humano ante determinadas situaciones y contextos. Basándose en esta postura, los autores reafirman que cada individuo desarrolla en el transcurso de la vida ciertos atributos caracterológicos, actitudes intelectuales y hábitos de la mente.

Entonces, el pensamiento crítico se concibe como una actividad reflexiva fundamentada en las habilidades cognitivas y actitudinales del ser humano. Es un pensamiento guiado directamente hacia la acción; que permite la resolución de problemas a partir de la valoración de la información disponible y de los conocimientos previos que sustentan la toma de decisiones, basadas en el hecho de que toda conducta y acción de los seres humanos, se fundamenta en sus valores, experiencias, creencias, formación y percepciones como base para la formulación de argumentos y razonamientos.

Las habilidades cognitivas que sustentan el pensamiento crítico fundamentadas por Facione (2017, 2007), se concretan en:

- A. Interpretación: abarca la comprensión y capacidad del sujeto, para expresar el significado de una diversidad de “experiencias, situaciones, datos, eventos, juicios, convenciones, creencias, reglas, procedimientos o criterios” (Facione, 2007, pág. 4). Esta habilidad incluye aspectos como; la categorización que sustenta la formulación de categorías para la descripción y caracterización de la situación analizada, la decodificación que fundamenta la descripción de la información y, la aclaración del significado que permite explicitar y aclarar el significado de los conceptos, ideas, valores y posturas con relación a un tema.
- B. Análisis: se orienta a identificar las relaciones de inferencia intencionales y reales, entre las distintas formas de representación empleadas por el sujeto como; enunciados, preguntas, conceptos y descripciones, las cuales permiten expresar las creencias, juicios, experiencias, razonamientos, información u opiniones del sujeto. Tal

habilidad comprende las siguientes sub-habilidades: examen de las ideas para precisar el papel que tienen las distintas expresiones en el contexto de la argumentación, el razonamiento o la persuasión, detectar argumentos para determinar si las declaraciones, descripciones, preguntas u otras representaciones expresan un argumento, opinión o un punto de vista respecto a una situación y, análisis de argumentos para identificar las principales conclusiones y sus fundamentos.

- C. Evaluación: permite valorar el grado de credibilidad de los enunciados o de otras representaciones que dan cuenta de la percepción, la experiencia, el juicio, la creencia u opinión de una persona. Esta habilidad, incluye tanto la evaluación de reclamos como de los argumentos formulados.
- D. Inferencia: implica la identificación de los fundamentos para la derivación de conclusiones razonables; la formulación de conjeturas y planteamientos hipotéticos.
- E. Explicación: conduce a la justificación del razonamiento de un individuo a partir de las evidencias disponibles, los conceptos métodos y criterios empleados para la fundamentación del argumento, así como del contexto en que se formula el razonamiento. Como sub-habilidades de la explicación, se identifican la descripción de métodos, la justificación de los procedimientos, la formulación de argumentos completos y bien sustentados, entre otras.
- F. Autorregulación: se considera la principal habilidad cognitiva para el desarrollo del pensamiento crítico, pues de alguna manera ésta puede

considerarse como el “pensamiento crítico aplicado a sí mismo” (Facione, 2007, p. 6). Esta habilidad comprende el monitoreo de la actividad cognitiva del sujeto, los elementos que emplea para su desarrollo y los resultados obtenidos. A continuación, en el cuadro 1 se resumen las habilidades antes mencionadas.

Cuadro 1 Habilidades cognitivas para el desarrollo del pensamiento crítico

Habilidad cognitiva	Definición
Interpretación	Expresión del significado de las experiencias, situaciones, datos, eventos, juicios, convenciones, creencias, reglas, procedimientos o criterios.
Análisis	Identificación de las relaciones de inferencia intencionales y reales entre las distintas formas de representación, que permiten expresar las creencias, juicios, experiencias, razonamientos y opiniones sobre una situación determinada.
Evaluación	Valoración del grado de credibilidad de los enunciados que dan cuenta de la percepción, la experiencia, el juicio, la creencia u opiniones emitidas ante una determinada situación.
Inferencia:	Identificación de los fundamentos que permiten formular conclusiones razonables, conjeturas y planteamientos hipotéticos.
Explicación	Justificación de los razonamientos a partir de las evidencias disponibles, los conceptos, métodos y criterios empleados para sustentar sus argumentos, así como del contexto en que se formula el razonamiento.
Autorregulación	Monitoreo de la actividad cognitiva, de los elementos que emplea para su desarrollo, así como de los resultados obtenidos.

Fuente: Elaboración propia a partir de Facione (2017, 2007)

Las habilidades de pensamiento de pensamiento crítico antes descritas, son fundamentales para la formulación de juicios profesionales en los distintos campos del saber. Las mismas, permiten la formulación de juicios profesionales objetivos, sólidos, imparciales y fundamentados en la interpretación y análisis de la información y garantizan la formulación de conclusiones bien fundamentadas que aportan en la resolución de problemas.

Con relación a las habilidades actitudinales o disposición del sujeto para el desarrollo del pensamiento crítico, Facione (1990) manifiesta que, los componentes disposicionales resultan fundamentales para su fortalecimiento, pues el ejercicio apropiado de cada habilidad cognitiva se correlaciona directamente con la disposición del sujeto para hacerlo. En tal sentido, un pensador crítico, se concibe como un individuo competente para pensar por sí mismo.

Se deduce entonces, que el pensador crítico es un ser con “curiosidad para explorar agudeza mental, dedicación apasionada a la razón, y deseos o ansias de información confiable” (Facione, 2007. pág.7). Esto favorece la autonomía racional del individuo, su libertad intelectual, así como, el desarrollo de una investigación caracterizada por la objetividad y el razonamiento.

Concretamente, en cuanto a los componentes disposicionales generales que caracterizan un pensador crítico, Facione (1990) los precisa como; la capacidad para la indagación, la preocupación por mantenerse bien informado, la utilización del pensamiento crítico ante determinadas situaciones, la confianza en los procesos investigativos de base racional, la autoconfianza en su capacidad de razonamiento, la apertura frente a posturas divergentes, la flexibilidad para considerar opiniones alternativas, la comprensión de posiciones propuestas por otros individuos, la imparcialidad para la evaluación y valoración de los razonamientos, la honestidad intelectual, la prudencia en cuanto a la alteración de los juicios y la disposición para reconsiderar y replantear sus posturas. A continuación, se describen en el cuadro 2.

Cuadro 2. Habilidades disposicionales para el desarrollo del pensamiento crítico

Habilidad disposicional	Definición
Inquisitivo	Capacidad para indagar en la búsqueda del reconocimiento y resolución de problemas.
Juicioso	Preocupación por mantenerse informado para fundamentar la formulación del juicio.
Crítico	Empleo de las bases del pensamiento crítico para la búsqueda de la verdad.
Racional	Confianza en los resultados de los procesos investigativos basados en la razón, lo cual aporta seguridad en la capacidad de razonamientos del individuo.
Abierto y flexible	Capacidad para aceptar la crítica y las posturas divergentes, considerar otras opciones, así como reconsiderar sus propuestas.
Imparcial	Capacidad para ser objetivo al momento de la valoración y evaluación de los razonamientos.
Honestidad intelectual	Ético y respetuoso de la propiedad intelectual.
Prudente	Capacidad para no alterar el juicio, respetando las posturas emitidas por otros.
Claridad	En plantear la pregunta
Disciplina	Para trabajar en contextos complejos
Diligencia	Para buscar información relevante
Razonabilidad	Para seleccionar y aplicar criterios
Cuidado	Para focalizar la atención sobre la preocupación a la mano
Persistencia	Firmeza en el abordaje de dificultades
Precisión	Grado de concordancia entre los resultados obtenidos al aplicar el mismo proceso.

Fuente: Elaboración propia a partir de Facione (2017, 2007).

Aunado a las habilidades cognitivas y disposicionales, así como, del análisis que desarrolla de los individuos para resolver asuntos, preguntas o problemas específicos, Facione (1990), agrega características del pensador crítico, en atención a; claridad para la formulación de preguntas, habilidad para trabajar en contextos complejos, diligencia para la búsqueda de información pertinente, selección y aplicación de criterios basados en el razonamiento, persistencia para abordar la situación y la precisión.

Con base a los hallazgos encontrados por Facione (1990, 2007), se puede afirmar; que los rasgos característicos de un pensador crítico, son los que se requieren en la formulación de juicios profesionales sólidos, pertinentes, objetivos y teóricamente fundamentados en los distintos campos del saber. En la medida, que el individuo dispone de las competencias cognitivas requeridas para pensar críticamente, tiene la capacidad para formular juicios racionales que aporten respuestas a una determinada situación, orientando en la forma como aborda la toma de decisiones.

El pensamiento crítico en diversas áreas del saber

Estudios desarrollados por González (2008); Rodelo y Chamorro (2016); Bezanilla, Poblete, Fernández, Turnes y Campo (2018); y, Madroñero, Cardozo, Mazo y Becerra (2019), han demostrado la importancia de incorporar las bases del pensamiento crítico, para emitir juicios profesionales más reflexivos y argumentados en el campo de la contaduría, la administración de empresas y la educación.

En el campo contable, González (2008) expone que las funciones del Contador Público, no se limitan a la elaboración y presentación de los estados financieros, pues su eje de acción debe ampliarse para liderar procesos de emancipación y cambio social, que permitan dar respuesta a las demandas de la sociedad. En este sentido, el autor plantea la importancia del pensamiento crítico, para desarrollar las capacidades en la experimentación, así como, para indagar y reflexionar desde los postulados de la teoría contable, en la búsqueda

de construir nuevos conocimientos, orientados a transformar el papel que tiene la contabilidad en el desarrollo social.

En este sentido, el Contador Público puede “observar su entorno desde una postura que le posibilite apreciar el contexto en forma sincronizada y no atomizada, además de ser un visionario, poseer una mirada a largo plazo y ser participativo como ciudadano”. (González, 2008, pág.8). Desde este punto de vista, el desarrollo del pensamiento crítico en el profesional contable, insta la formulación de juicios profesionales más sensatos, confiables y adecuados a la realidad, cuando este emite el dictamen sobre una situación en particular.

En este orden de ideas Rodelo y Chamorro (2016), expresan que existe la inminente necesidad de adoptar las bases del pensamiento crítico; tanto para comprender los aspectos cognitivos y mentales del ser humano, como, para interpretar y entender las diferentes situaciones que se pueden presentar en cada sociedad, a partir de la introducción de transformaciones al nivel político, ideológico y tecnológico, así como, por los avances registrados en el conocimiento científico. Siendo así, el pensamiento crítico no se concibe solamente como un fenómeno de carácter cognitivo y afectivo, sus bases trascienden las dimensiones sociales, culturales y políticas, que contribuyen con el desarrollo de las sociedades.

Los autores explican, que las bases del pensamiento crítico permiten analizar y examinar la estructura de las ideas que apoyan, mencionan que “el accionar ordinario de la actividad humana, manejándola transversalmente con los diferentes avatares sociales, éticos, religiosos, educativos y políticos

derivados de las percepciones cognitivas, siempre y cuando este sea desarrollado y representado de manera oportuna y puntual” (Rodelo y Chamorro, 2016, pág. 99).

Por tanto, dan cuenta de la necesidad “de pensar en un nuevo sujeto contable” (Rodelo y Chamorro, 2016, pág. 104), el cual, basándose en la validación y construcción de nuevas teorías; debe ser capaz de responder de manera crítica, a los cambios que se introducen por efecto de la globalización y de las sociedades del conocimiento con prácticas económicas, administrativas y contables, que caracterizan el desempeño actual de las organizaciones.

Seguidamente los autores sostienen, que el pensamiento crítico es una categoría de pensamiento que promueve el desarrollo de capacidades cognitivas, intelectuales, sociales y organizacionales, las cuales constituyen la base para la formulación de juicios profesionales por parte del Contador Público.

En el campo de la administración de empresas Madroñero *et al.* (2019), manifiestan que el pensamiento crítico es fundamental para el desempeño profesional en las distintas áreas del saber. De acuerdo con los autores, la principal función del administrador de empresas, se encuentra en la toma de decisiones en condiciones de incertidumbre.

Otra habilidad de un pensador crítico en el campo administrativo, es la capacidad de análisis y crítica de sí mismo, aun cuando desempeñe cargos o funciones de poca responsabilidad (Madroñero *et al.* 2019, pág. 70). Tal capacidad, es necesaria en el ejercicio profesional del administrador quien

fundamenta la toma de decisiones; con la búsqueda de información constante ante diferentes escenarios, por tanto, indaga constantemente y es socialmente responsable con su actuación, al momento de emitir juicios u opiniones.

En el campo educativo Bezanilla *et al.* (2018) destacan que los juicios derivados del pensamiento crítico, se basan en libertad, autonomía, soberanía y verdad. Por ende, el profesional debe sensibilizarse y contrastar la realidad social; política, ética y personal al momento de emitir el juicio, lo cual implica asumir un compromiso social, para adoptar una posición que promueva acciones transformadoras tanto de la persona como de la sociedad en general.

Para los referidos autores, la clave de este tipo de juicio se encuentra en “confiar en la razón más que en la emoción, para no permitir que nuestros prejuicios sesguen nuestras decisiones” (Bezanilla *et al.* pág. 90). Aun cuando se reconoce la importancia del pensamiento crítico en la formación universitaria, son pocos los docentes que incorporan sus bases en las asignaturas que orientan.

Bezanilla *et al.* (2018), afirman que a nivel universitario se manejan distintas concepciones sobre el pensamiento crítico. En tal sentido, refieren que este tipo de pensamiento se caracteriza básicamente por el análisis, la organización, el razonamiento y la argumentación.

Específicamente en el área contable, los estudios realizados para promover el pensamiento crítico siguiendo los fundamentos de Facione (1989, 1990, 2007, 2017) permitirían:

- A. Promover el desarrollo de competencias y habilidades cognitivas y metacognitivas, que formen en el individuo una actitud crítica de la realidad que lo rodea.
- B. Articular el proceso de enseñanza aprendizaje, con el desarrollo de proyectos de investigación.
- C. Aplicar la técnica didáctica de aprendizaje basado en problemas para el desarrollo de las competencias para el pensamiento crítico.
- D. Fomentar una formación integral del Contador Público, que además de los conocimientos técnicos, se fundamente en los valores morales y éticos del profesional.
- E. Incorporar dentro de la materialidad del juicio profesional, aspectos cuantitativos y cualitativos.
- F. Destacar la importancia de la comunicación durante el proceso de auditoría, pues este se configura como el mecanismo clave que permite transmitir un mensaje escrito a través del juicio profesional.
- G. Desarrollar en el profesional contable habilidades, para la toma de decisiones.
- H. Articular la teoría y la práctica en los procesos de formación, de modo que el profesional contable adquiriera competencias que relacionen la práctica contable con lo social y lo político, en un contexto macrosocial que incorpore aspectos organizacionales, educativos y económicos.
- I. Considerar los aportes de la psicología en la formación de profesionales contables, para el desarrollo de competencias que les permitan relacionarse de manera satisfactoria con sus pares.

A manera ilustrativa, se presentan los cuadros 3, 4 y 5, donde se exponen las habilidades cognitivas que caracterizan un pensador crítico y su aplicación en la formación del juicio profesional del Auditor, de una forma explicativa, para cada una de ellas.

Cuadro 3 *Habilidades cognitivas que caracterizan un pensador crítico y su aplicación en la formación del juicio profesional del Auditor*

Habilidad cognitiva	Aplicación en la formación del juicio profesional del Auditor
Interpretación	En su ejercicio profesional, el Auditor debe interpretar la información plasmada en los estados financieros presentados por la entidad que informa. A partir de esta habilidad, el profesional comprende las intenciones de la gerencia, decodifica la información, formula categorías para evaluar la información, comprende y aplica la normativa legal y conoce la posición de todos los usuarios de la información financiera.
Análisis	El Auditor debe analizar si la información presentada en los estados financieros corresponde con la situación real de la entidad que informa. Para ello, confronta y corrobora las evidencias, verifica si los estados financieros están elaborados conforme a la normativa legal y, en el caso de identificar una situación inusual, como por ejemplo un aumento significativo en los ingresos procede al análisis de la misma para determinar las causas y, detectar si estas fueron intencionales o han sido un error.
Evaluación	El Auditor debe juzgar la veracidad de la información, así como dudar de la integridad de la gerencia como fuente de información. Por ende, debe evaluar la actuación de la gerencia, así como el entorno donde se desenvuelve para determinar si ésta tiene motivos para alterar la información.

Fuente: Elaborado a partir de Facione (2007, 2017).

Continuación Cuadro 3 Habilidades cognitivas que caracterizan un pensador crítico y su aplicación en la formación del juicio profesional del Auditor

Habilidad cognitiva	Aplicación en la formación del juicio profesional del Auditor
Inferencia	<p>Para formular un juicio o elaborar el dictamen, el Auditor debe aplicar la habilidad de inferencia, pues debe llegar a conclusiones basadas en planteamientos razonables, comprobables y objetivos. Para ello debe investigar, recolectar la información pertinente y necesaria para fundamentar las conclusiones. En aquellos casos donde el Auditor dude de la información, debe formular conjeturas e hipótesis; evaluar los datos, formular juicios, hacer preguntas y, elaborar descripciones. Esta habilidad también se requiere para cuestionar la evidencia, proponer alternativas y, formular conclusiones. En el caso que se presenten dudas sobre un asiento contable, el profesional deberá proponer diversas hipótesis o argumentos de lo que podría haber ocurrido, al tiempo que deberá determinar los procedimientos o métodos de auditoría que resultan más adecuados para comprobar o confirmar sus dudas.</p>
Explicación	<p>El Auditor hace uso de esta habilidad, para justificar su juicio profesional. A tal fin, el profesional debe describir y justificar los métodos y, los procedimientos empleados para llegar al dictamen final. Esto constituye la base, para defender y justificar las decisiones tomadas, presentar argumentos completos y bien razonados que permitan la mayor comprensión posible.</p> <p>Así mismo, los métodos y procedimientos empleados, también permitirán plasmar los hallazgos propios; escribir para referencias futuras, describir los resultados de la evaluación, demostrar la sensatez de un juicio dado, justificar los motivos, las pruebas, las inconsistencias encontradas, crear explicaciones alternas, establecer vínculos y comprender los motivos y conductas de las personas, al tiempo que se consideran la confiabilidad e independencia de las fuentes de información.</p>

Fuente: Elaborado a partir de Facione (2007, 2017).

Continuación Cuadro 3 Habilidades disposicionales que caracterizan un pensador crítico desde la postura de Facione (1990) y su aplicación en la formación del juicio profesional

Habilidades disposicionales	Formación del juicio profesional
Capacidad para la indagación (inquisitivo)	La indagación y el cuestionamiento de la evidencia, en el campo de la auditoría se conoce como escepticismo profesional. El mismo, es un aspecto previsto en el Marco Internacional de Aseguramiento (2018), las Normas Internacionales de auditoría (NIAS) y el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2018), que debe aplicar el Auditor durante todo el proceso de auditoría para recolectar la información, la evaluación de la evidencia de auditoría y la valoración final. El escepticismo, también se aplica para buscar explicaciones alternativas a los hechos y aseveraciones.
La preocupación por mantenerse bien informado (juicioso)	Búsqueda de información suficiente y adecuada para emitir el juicio profesional. Obtener evidencias que minimicen la desconfianza hacia la gerencia.
Confianza en el razonamiento	Disminuir el nivel de riesgo en la auditoría. Emitir conclusiones razonables. Evaluar la razonabilidad de las estimaciones efectuadas y supuestos considerados por la administración, en la preparación de los estados financieros. Evaluar las evidencias contradictorias. Y analizar un comportamiento inusual en los registros.
Autoconfianza	Para defender su punto de vista
Mente abierta	Evaluar los diferentes procedimientos y consultar a otros miembros del equipo de auditoría o expertos. Disposición para escuchar los argumentos de la gerencia.
Honestidad intelectual	No ceder ante las propuestas e incentivos de terceros. No actuar de acuerdo con sus intereses, emociones o motivaciones. Actuar apegado a los principios de integridad, objetividad. No comprometer su juicio profesional. Y cumplir con independencia mental y aparente exigida en la normativa legal.
Prudencia	Realizar todas las pruebas que sean necesarias antes de emitir el juicio. Evaluar cuidadosamente la información presentada en los estados financieros.

Fuente: Elaborado a partir de Facione (2007, 2017).

Las habilidades de pensamiento crítico descritas, fundamentan la demostración de juicios más razonables, se entiende entonces, que se requieren en el ejercicio profesional del Auditor, para garantizar la fiabilidad de la información financiera que respalda el juicio profesional. Estas habilidades, se aplican cuando el Auditor busca el origen de las pruebas; lo que implica formular las preguntas de manera que la gerencia no se sienta atacada, interrogar a los encargados de los procesos, investigar sobre la actuación de la entidad y el entorno o sector donde esta ópera, detectar la procedencia y la fiabilidad de los documentos, entre otros aspectos. También, debe ser preciso sobre los asuntos que le generen dudas acerca de la fiabilidad de la información y persistente para lograr reunir todas las pruebas posibles antes de formarse un juicio.

El juicio profesional

El juicio, es abordado en el Nuevo Testamento de la Santa Biblia (1960), como el “Justo juicio de Dios”, a partir del cual es inexcusable el acto de juzgar al otro, dado que “te condenas a ti mismo; porque tú que juzgas haces lo mismo”. (Reina Valera, Santa Biblia,1960, Romano. 2:1). Esta postura basada en las enseñanzas bíblicas, destaca que “el juicio de dios contra los que practican tales cosas es según verdad” (Reina Valera, Santa Biblia,1960, Romano. 2:2)

Así mismo, en el Libro del Apocalipsis de la Santa Biblia (1960) advierte que los juicios de Dios “son verdaderos y justos” (Reina Valera, Santa

Biblia,1960, Apocalipsis 19:2), hecho que ratifica la justicia y la verdad como aspectos inherentes al dictamen o juicio emitido por el omnipotente.

Por su parte, la Real Academia Española (RAE, 2021) define el juicio en atención a los aspectos relacionados con; la facultad del alma, por la que el hombre puede distinguir el bien del mal, lo verdadero de lo falso, una opinión, parecer o dictamen del individuo, y una relación lógica entre conceptos.

Con respecto al término profesional, la RAE (2021) señala las siguientes acepciones; persona que ejerce una profesión y relativo a una persona que ejerce la profesión con “capacidad y aplicación relevantes” (s.p.)

El juicio se define como la capacidad inherente a la persona para diferenciar lo bueno de lo malo, lo cual se basa en la relación lógica de conceptos que fundamenta la formulación de una conclusión. Al agregar el término profesional, el juicio se define como el conjunto de criterios, habilidades y experiencias empleadas por el individuo, en el ejercicio de una profesión, los cuales sustentan su opinión o conclusión respecto a una situación que implica la formulación de un juicio.

Lo anterior se complementa con la posición epistemológica del término juicio, establecida por Ferrater (1964), al definirlo como un acto, operación o proceso mental enunciativo, que sustenta la formación de una opinión sobre algún aspecto, y textualmente lo refiere como “una operación de nuestro espíritu en la que se contiene una proposición que es o no conforme a la verdad y según la cual se dice que el juicio es o no correcto” (pág. 1033). Esto significa,

que el juicio es un acto mental empleado por el individuo para pensar un enunciado.

Otra posición en torno al juicio la sustenta Rosental (1946), al definirlo como una forma de pensamiento expresado en el lenguaje por medio de proposiciones. Estas últimas, se fortalecen a partir del conocimiento, factor fundamental que conduce a un nivel más alto de juicio.

Por su parte, Aristóteles (2005) advierte que un buen juicio se basa en la comprensión y en el discernimiento de lo equitativo. Lo comprensivo se relaciona con lo equitativo, que significa la capacidad del individuo para comprender algunas cosas. Por tanto, la comprensión es “una recta consideración del hombre equitativo relativa al juicio; y es recta la del hombre verdaderamente equitativo” (pág. 195). Así, el juicio comprensivo es aquel que penetra lo equitativo y se fundamenta en la verdad.

Las personas que emiten juicios comprensivos se caracterizan por; la comprensión, inteligencia, prudencia, entendimiento y de acuerdo a Aristóteles (2005, pág. 196) “se orientan a los objetos últimos y a los particulares, y un hombre tiene entendimiento, buen juicio y comprensión, cuando juzga sobre los asuntos que atañen al prudente”. En estos términos, el juicio se fundamenta en la capacidad de razonamiento del individuo, concebida como aquella que permite diferenciar lo verdadero de lo falso. (Aristóteles,2005)

Esta posición la toma Valderrama (2019), cuando define el juicio profesional como una “condición de racionalidad del profesional, que busca atender a las demandas de su profesión desde sus propias validaciones sobre cómo se deben

ejecutar ciertas actividades, o cómo se debe actuar frente a diversos hechos o problemas profesionales” (pág. 81).

Sobre la base de los argumentos expuestos, el juicio profesional se emite en los distintos campos del saber; para dar respuesta a necesidades de la sociedad que demanda de opiniones o conclusiones, con base en el razonamiento, la crítica, el conocimiento, la experiencia y las normas que regulan el ejercicio de la profesión en cuestión.

Opinión profesional del Auditor

Etimológicamente el término opinión, proviene del latín *opinio* que significa la acción y el efecto de la formación de un juicio. En estos términos, los componentes de una opinión son: a) la formación o emisión del juicio y; b) la acción y el efecto derivado de la formación del juicio (Etimologías de Chile, 2021).

La Real Academia Española (RAE, 2021) define la opinión como el juicio o el concepto que una persona se forma sobre algo, o de alguien. Así mismo, Ferrater (1964) basándose en los planteamientos de Platón relaciona la opinión con una facultad propia del ser humano, que le permite "juzgar sobre la apariencia" (p. 333).

Bajo la concepción de Ferrater (1964), la opinión se relaciona con la existencia de un mundo inteligible; la misma no se aborda simplemente como una creencia, sino más bien como “una facultad especial e irreductible, algo intermedio para un ser también intermedio” (p. 333).

No obstante, Ferrater (1964) expresa que el carácter probable de la opinión ante la seguridad que fundamenta la certeza de la postura intelectual de lo inteligible, ha sustentado la evolución del término opinión, concibiéndolo como algo distinto del saber y de la duda, pues en el mismo “no hay propiamente un saber, ni tampoco una ignorancia, sino un modo particular de aserción” (p. 333). Este último, es precisamente el aspecto fundamental que caracteriza la acción o el efecto de juzgar.

De otro lado, con respecto al término profesional el Diccionario Etimológico (2021) lo define como la acción y el efecto de ejercer un oficio. El mismo, se relaciona con los aspectos que fundamentan el desempeño de una profesión, o de la persona que la ejerce (RAE, 2021).

Desde esta perspectiva, la opinión profesional del Auditor se refiere a las conclusiones emitidas por el profesional, luego de realizar un proceso de auditoría sobre la “razonabilidad” de la situación financiera, de los resultados de las operaciones reveladas por la entidad que informa en sus estados financieros, así como sobre los marcos de información y la normatividad aplicados para la preparación de estos últimos (Kolher, 1979).

Sobre la base de los argumentos expuestos, en este estudio se considera que la opinión profesional del Auditor hace referencia al juicio emitido por el profesional, sobre el resultado o los hallazgos encontrados en su desempeño como Auditor.

El juicio profesional del Auditor

En el campo de la auditoría, el juicio profesional se concibe como la habilidad del profesional para evaluar de manera lógica, situaciones, documentos, problemas decisiones o cualquier otra circunstancia y posteriormente emitir una conclusión objetiva, sobre la situación real de la entidad auditada. Dicha decisión, no debe estar influenciada por los intereses, emociones, incentivos o sesgos cognitivos para lo cual el Auditor debe actuar con una mentalidad profesional escéptica.

El juicio profesional es definido en la Norma Internacional de Auditoría 200⁵ (NIA, por sus siglas en inglés), emitida por el Consejo de Normas Internacionales de auditoría y Aseguramiento (IAASB, 2018) como la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevante del Auditor “en el contexto de la norma de auditoría, contabilidad y ética para la toma de decisiones informada acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría” (IAASB, 2018, pág. 99).

Por su parte Zamora (2018) afirma que la emisión del juicio profesional del Auditor comprende un conjunto de aspectos subjetivos y objetivos, entre los que destacan; los elementos del entorno que abarcan tanto las normas, las reglas y los procedimientos aplicados en la actividad auditora, como la persona y los hechos sobre los que se emite el juicio y el proceso de formulación del juicio profesional, sus resultados y consecuencias.

⁵ Traducción propia de: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*.

Para el autor, el dictamen de una opinión o juicio profesional sobre asuntos relacionados con la realidad de la entidad que informa, “deja entrever las características objetivas y subjetivas del sujeto (Revisor Fiscal, Contador o Auditor), en relación con el objeto (organización, empresa, sociedad etc.)” (Zamora, 2018, pág. 148). El profesional analiza la realidad, a partir de sus conocimientos y del entorno, lo cual implica comprender como mínimo los siguientes aspectos:

- A. Subjetivos: la relación ser-sociedad, el conocimiento disponible, la experiencia y los principios éticos del Auditor, así como el posible error.
- B. Objetivos: el dictamen, los acontecimientos de la entidad, la regulación contable y el control aplicado en la organización, los organismos de control, el régimen de sanciones y, las consecuencias de la formulación del juicio.

Por tanto, la formulación del juicio profesional implica en el Auditor un proceso de reflexión profunda en torno a su actuación, así como, del significado y la repercusión de sus acciones. Para ello, el Auditor pone en práctica su experticia, experiencia y conocimientos para argumentar su opinión; emitiendo fe pública de su actuación y de los hechos encontrados en el proceso de auditoría, los cuales serán considerados por los grupos de interés de la entidad, para fundamentar la toma de decisiones.

Por su parte, Mala y Chand (2014) reconocen la importancia del juicio profesional en el campo de la auditoría, cuando señalan que existe una diferencia entre el juicio profesional de los preparadores de la información

financiera (contadores y gerentes) y, el de los evaluadores de la información (auditores). Los primeros, utilizan su juicio para seleccionar las políticas contables más adecuadas para el desempeño de la organización; al tiempo que los segundos, forman su juicio a partir de la evidencia obtenida del examen de los estados financieros. Por ende, estos últimos emiten juicios relacionados con la divulgación y presentación adecuada de la información financiera por parte de la entidad auditada.

Autores como Sierra y Pérez (2002) afirman que, durante el proceso de auditoría, el Auditor recopila y evalúa las evidencias encontradas, a partir de un proceso continuo y progresivo de formulación de juicios y de toma de decisiones. En este proceso, la calidad de los juicios emitidos incide de manera determinante en el dictamen final. Por ende, “la persona que formula el juicio se convierte en una variable explicativa clave del juicio profesional” (Sierra y Pérez, pág. 180). Los autores también advierten, que los profesionales con predominio del “pensamiento” consideran el razonamiento como un factor ético.

Otra postura, es la de Bonner y Lewis (1990) quienes plantean que en el caso de la auditoría la formulación del juicio profesional, se sustenta en los conocimientos relacionados con la contabilidad y auditoría (conocimientos técnicos), estándares contables (normatividad), características de las industrias, el comercio y de los clientes y el negocio en general. Asociado a los conocimientos descritos, destaca la experiencia como factor clave, pues los auditores con mayor experticia, tienen mayor capacidad para resolución de problemas, aspecto fundamental para la formulación de juicios de calidad.

Con respecto a los criterios seguidos para la formulación del juicio profesional del Auditor, Martínez, Fernández y Montoya (2007) plantean que la carencia de métodos y procedimientos de carácter obligatorio “hace que existan diferencias significativas en los procesos seguidos por los auditores y otros individuos para la formación de sus juicios”. En consecuencia, la carencia de criterios técnicos incide de manera determinante en la calidad del juicio profesional (pág. 24).

Sobre este aspecto Brown, Collins y Thornton (1993), plantean que los estándares contables fundamentan la formulación del juicio profesional en este campo del saber. No obstante, en ocasiones las normas presentan vacíos, lo cual otorga al profesional la discrecionalidad para la selección de las políticas contables. En este caso, se emiten juicios sobre la base de estándares imprecisos, lo cual afecta la calidad del “buen juicio”.

Por último, Brown *et al.* (1993) advierten que los profesionales contables como consecuencia de la incompletitud de los estándares deben ejercer tres tipos de juicio:

- A. Semántico: los profesionales ejercen su juicio para aplicar los conceptos establecidos en la normatividad, que fundamentan la comprensión de los fenómenos que se presentarán en los reportes como expresión de la realidad de la entidad. En este caso, la diferencias en las interpretaciones semánticas por parte de profesionales, afectan las inferencias de los usuarios de la información.

- B. Pragmático: en ocasiones producto de las imprecisiones de los estándares, los contadores en la práctica emiten juicios pragmáticos, que implican para los usuarios de la información comprender el significado de la terminología contable, para hacer inferencias válidas de los juicios u opiniones sobre la situación financiera de la entidad. En este caso, los estándares suministran las condiciones necesarias, pero no suficientes para fundamentar el juicio profesional.
- C. Institucional: los organismos reguladores que tienen a su cargo la formulación de estándares, deben estar alerta sobre los posibles cambios “revolucionarios” en contabilidad que exigen de modificaciones y replanteamientos en la normatividad existente.

El escepticismo como fundamento del juicio profesional del Auditor

El escepticismo es un aspecto clave para fundamentar el juicio profesional del Auditor, pues aún, cuando este profesional cumpla fielmente con los procedimientos de revisión; realice una correcta confrontación de la información y verificación de los soportes, o aplique acertadamente sus conocimientos y experiencias durante el proceso de auditoría, sino actúa de manera escéptica, no podrá identificar las posibles irregularidades, errores u omisiones existentes en los estados financieros.

La Norma Internacional de Auditoría 200⁶ (NIA, por sus siglas en inglés), emitida por el IAASB (2018), define el escepticismo profesional como una “actitud que implica 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”. (pág. 99)

Así mismo, en la NIA 200 (IAASB, 2018) establece que el escepticismo es fundamental para la formulación del juicio profesional. El mismo, debe aplicarse durante todo el proceso de planificación y desarrollo de la auditoría, con el fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material⁷, debida a fraude o error. Para ello, el profesional deberá tener en cuenta el conocimiento de la entidad, de su entorno y los controles internos aplicados por esta, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuesta a dichos riesgos.

Alineados con esta normativa, el IESBA (2018), en el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia), introduce una guía de aplicación relacionada con el juicio profesional y el escepticismo, en la sección de consideraciones para auditorías, revisiones y otros encargos de aseguramiento, en los apartados 120.12.A1, en

⁶ Traducción propia de: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*.

⁷ son aquellos errores que se pueden identificar en la información presentada por la entidad, y que representan una variación en los datos presentados, a fin de corregir la imprecisión que ha generado la incorrección material. Por ejemplo: i) La inexactitud al recoger o procesar datos a partir de los cuales se preparan los estados financieros; ii) Estimaciones contables erróneas por malinterpretar información, iii) Estimaciones contables que el Auditor considera poco acertadas o razonables y que han sido fijadas como política, por la dirección del ente.

los cuales se les exige a los profesionales de la contabilidad que llevan a cabo la auditoría tener independencia en su actuación mediante la aplicación de lo siguiente:

A. Una actitud mental independiente, que le permita al profesional expresar conclusiones libremente, sin comprometer el juicio profesional, actuando de esta manera con integridad, objetividad y escepticismo profesional.

B. La independencia aparente, actuar de esta manera exige evitar hechos y circunstancias con gran significación, y que al ser revisados por un tercero con juicio y bien formado las conclusiones emitidas por este comprometan la integridad, objetividad y escepticismo de quienes ejercen la auditoría ya sea de manera individual o colectiva.

Actuar con escepticismo, al momento de emitir el juicio profesional demanda una visión crítica para confrontar información y revisar las pruebas o evidencias encontradas. El párrafo A20 de la NIA 200 (IAASB, 2018), señala que actuar con escepticismo profesional implica prestar atención a los siguientes aspectos; a) la evidencia que contradiga otra evidencia, o que carezca de fiabilidad, b) la información que cuestione la fiabilidad de los documentos, c) las condiciones que puedan indicar la existencia de un posible fraude, d) las circunstancias que requieren la aplicación de procedimientos adicionales a los requeridos por las NIA.

Seguidamente, en el párrafo A21, también hace referencia a lo necesario del escepticismo para reducir el riesgo de; pasar por alto circunstancias inusuales, hacer generalizaciones o sacar conclusiones sobre los hechos observados en la auditoría y formular hipótesis erradas.

De manera complementaria, la NIA 200 (IAASB, 2018) en el párrafo A21 expresa que, para actuar escépticamente el profesional durante la auditoría debe adoptar una conducta que le permita evaluar críticamente la calidad y la suficiencia de la evidencia. También, incluye la habilidad de identificar y responder ante indicaciones de incorrección material, de sacar conclusiones apropiadas a partir de los datos recolectados y de ejercer con profesionalismo en todo momento.

Por su parte, Martín (2017) afirma que, para la formulación de juicios escépticos en auditoría, los profesionales deben tener la capacidad para; a) identificar e interpretar tanto los criterios, métodos y procedimientos adecuados para el desarrollo del proceso, b) precisar los vacíos que presenta la legislación y c) aplicar los conocimientos técnicos en el tratamiento de los temas conocidos y desconocidos. Por ende, el Auditor será competente en la medida que tiene la capacidad para valorar diferentes tipos de evidencias; considerando su origen e importancia para el alcance de los objetivos planteados y evaluar la suficiencia y la adecuación de las mismas, como base de la formulación del juicio profesional.

De otro lado, Nelson (2009) aborda el juicio profesional del Auditor a partir del conocimiento técnico y la experiencia para el ejercicio profesional. Ambos aspectos fundamentan el desarrollo de competencias, así como, de la experticia del profesional para identificar los errores, la valoración de las evidencias e información encontrada durante la auditoría, la retroalimentación con los clientes sobre las cuestiones contables expresadas en el informe de auditoría, entre otros aspectos.

En función de lo expuesto, este último autor precisa los rasgos de los auditores competentes para emitir juicios escépticos en términos de; la capacidad para la resolución de problemas, la ética profesional, la confianza en sí mismos y la duda de presunción. Además, señala, que los incentivos pueden afectar de manera consciente e inconsciente el grado de escepticismo profesional y, por tanto, su capacidad para emitir juicios escépticos (Nelson, 2009)

Así mismo, con respecto a la incidencia del escepticismo en la formulación del juicio profesional, Parlee, Rose y Thibodeau (2014), mencionan que los auditores con un bajo nivel de escepticismo, tienen limitaciones para encontrar las evidencias que sustenten la formulación de opiniones o juicios sólidos orientados hacia la resolución de problemas y la toma de decisiones. Esto se puede asociar, con el escaso desarrollo de habilidades cognitivas basadas en el pensamiento crítico, que permitan el reconocimiento de errores materiales en los informes financieros suministrados por la entidad.

De este modo, puede afirmarse que, a partir del escepticismo profesional como base del juicio profesional del Auditor, se promueve en estos profesionales el desarrollo de una actitud crítica y cuestionadora sobre la confiabilidad y veracidad de la información, datos y evidencias valoradas durante el proceso de auditoría, pues como lo expresan Parlee *et al.* (2014), el escepticismo profesional, se fundamenta finalmente en el juicio emitido por el Auditor.

Al respecto, Vilorio (2013) enfatiza que, para la formulación de juicios escépticos, el Auditor debe permanecer alerta, mantenerse atento y cuestionar

las evidencias e información encontrada durante el ejercicio práctico de la auditoría. Tal idea, permite reducir el riesgo de emitir juicios erróneos que no se ajusten a la realidad de la entidad auditada, generando consecuencias para los usuarios de la información y limitando la toma de decisiones.

Otro argumento, es el de Quadackers, Groot y Wright (2009) cuando relacionan el escepticismo profesional con la confianza. Estos autores afirman que; para la formulación del juicio profesional los auditores con un menor nivel de confianza, prestan mayor atención a las evidencias recopiladas para determinar las representaciones erróneas de la realidad, generadas por causas intencionales o no intencionales, mientras que, los auditores con una postura neutral no parten de la existencia de errores significativos, por lo cual son más prudentes al enfrentarse a situaciones de riesgo.

Fundamentándose en el criterio de la confianza interpersonal como base de la formulación de juicios escépticos, Quadackers *et al.* (2009) precisan los rasgos de los auditores escépticos en: la capacidad para emitir un mayor número de explicaciones plausibles; proporcionar una mejor explicación de los errores y, evaluar con mayor exactitud la existencia de información errónea.

De otro lado, Royae, Nezhad y Azinfar (2013) destacan la incidencia de la personalidad del Auditor en la toma de decisiones y por ende en la formulación del juicio profesional. Para estos autores, los auditores independientes en el ejercicio profesional deben, por un lado, tener competencias para la búsqueda de evidencias y por otro, comprensión interpersonal, tener confianza en sí mismos y la capacidad de autodeterminación.

Estos atributos, coinciden con lo establecido por García, Vico, Moizer y Humphrey (1999), cuando expresan que un Auditor ideal, además de reunir competencias técnicas para aplicar las normas de auditoría, requiere habilidades de pensamiento crítico, logrando ser un profesional organizado, competente, y ético. Entre sus rasgos también destacan, la habilidad para la resolución de problemas, su carácter enérgico y formal, la capacidad imaginativa y crítica, así como, el trato amistoso.

Por otra parte, Vioria (2016) relaciona la formulación de juicios escépticos con la capacidad del Auditor en cuestionar las evidencias e información recopilada. La autora, enfatiza que los organismos emisores, investigadores y profesionales que ejercen la práctica profesional, presentan distintas posturas en cuanto a los rasgos de los auditores, las cuales se resumen en los siguientes términos:

- A. Para los organismos emisores: las capacidades de un profesional escéptico se resumen en la postura cuestionadora, la actitud precavida para tomar decisiones y valorar las evidencias, la investigación del origen y naturaleza de la información, así como su evaluación crítica.
- B. Para los investigadores: los rasgos de un profesional escéptico se precisan en la confianza en sí mismo, pero difieren de los organismos reguladores en lo que respecta a la postura de cuestionamiento asumida por el Auditor.
- C. Para los profesionales que ejercen la práctica profesional: los rasgos de un Auditor escéptico se precisan en la curiosidad, cuestionamiento y confianza en sí mismo. Concretamente en la ejecución de funciones de

auditoría, estos actores destacan como rasgos del Auditor la capacidad de entendimiento interpersonal, el manejo de riesgo y algunos aspectos éticos relacionados con los principios de objetividad, neutralidad e independencia; mientras que en el manejo de la información precisan la capacidad para aplicar el cuerpo normativo vigente, la deliberación, la autonomía y la independencia.

A partir de los argumentos expuestos, puede afirmarse que asumir una posición escéptica en el campo de la auditoría; exige para el profesional además de las competencias técnicas relacionadas con la aplicación de las normas, regulaciones y disposiciones legales en la práctica profesional, el desarrollo de competencias para la investigación (búsqueda de información y evidencias), el análisis, la interpretación y la organización de la información y evidencias encontradas; la comunicación con los miembros de la organización encargados de suministrar la información, la toma de decisiones y el compromiso ético.

En este sentido, interesa destacar que los postulados del pensamiento crítico, para efecto de este estudio pueden; aportar bases para el fortalecimiento de los principios éticos y de los valores, además de contribuir con la formulación de un juicio profesional racional y bien fundamentado por parte del Auditor. Todo esto, a partir del desarrollo de habilidades cognitivas y actitudinales, para el análisis y evaluación de las evidencias encontradas desde una postura crítica, que incorpore aspectos objetivos y subjetivos, que forman parte de la realidad social de la entidad auditada.

La ética como aspecto que fundamenta el juicio profesional del Auditor

El Diccionario de la Real Academia Española (2023) define la ética como un aspecto relativo a la moral. Esta comprende las normas morales que regulan el comportamiento y las acciones de los individuos en cualquier aspecto de su vida, incluyendo el ejercicio profesional.

En el campo de la auditoría, la actuación de los profesionales se rige por medio del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (2018), en el cual se establece que la actuación profesional encaminada a garantizar el interés público se considera uno de los principales rasgos característicos del ejercicio de la contabilidad.

Así, la responsabilidad de los contadores públicos no se limita solamente a la satisfacción de las necesidades de sus clientes, pues el ejercicio profesional debe fundamentarse en un conjunto de requerimientos que sustentan el cumplimiento de su principal función relacionada con un estándar de comportamiento apegado a los principios morales y éticos que resultan fundamentales para garantizar el interés público.

En tal sentido, el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (2018), establece que el Contador Público debe desempeñar sus funciones y actividades con apego a los principios de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional. Tales principios son fundamentales en la formulación del juicio profesional del Auditor y, se definen en los siguientes términos:

- A. Integridad: se relaciona con la honestidad del profesional en el cumplimiento de sus funciones.
- B. Objetividad: implica para el Auditor no comprometer su juicio profesional por los prejuicios, la existencia de conflicto de intereses en la entidad que informa, o por la influencia de alguno o algunos miembros de la organización.
- C. Competencia y diligencia profesionales: significa prestar un servicio profesional competente basado en el cumplimiento de la normatividad, la legislación y el conocimiento técnico.
- D. Confidencialidad: denota la capacidad del Auditor para mantener la confidencialidad de la información derivada del proceso de auditoría.
- E. Comportamiento profesional: supone el cumplimiento de la legislación que regula el funcionamiento empresarial y evitar las conductas profesionales inapropiadas que desacrediten la profesión.

Los principios descritos se aplican en todas las fases del proceso de auditoría. Estos, orientan la identificación de los procedimientos y métodos empleados para la observación, análisis e indagación de la información que se empleará como evidencia en la formulación de un juicio profesional objetivo e imparcial que fundamentado en el escepticismo profesional aporte para la toma de decisiones por parte de los accionistas y de la gerencia de la entidad que informa.

CAPÍTULO III

EL ACERCAMIENTO METODOLÓGICO PARA LA CONSTRUCCIÓN SOCIAL DEL JUICIO PROFESIONAL DEL AUDITOR DESDE LA POSTURA DEL PENSAMIENTO CRÍTICO

Enfoque ontológico

En esta investigación, a nivel ontológico se parte de la premisa que la realidad se construye a partir de hechos sociales. Tal argumento se sustenta en la postura adoptada por Searle (1997), en la cual se precisa que “vivimos en un mundo compuesto enteramente de partículas físicas en campos de fuerza. Algunas de ellas están organizadas en sistemas” (pág. 26).

Dentro de los sistemas, se encuentran estructuras vivas, que en algunos casos han adquirido consciencia a partir de la evolución; permitiendo el desarrollo de la intencionalidad, entendida como la capacidad del organismo para representar los objetos y los estados de las cosas del mundo que lo rodean. De allí, que ontológicamente la intencionalidad del individuo es una cualidad que sustenta la construcción de la realidad social.

Con esta postura ontológica, Searle (1997) parte de la idea que la mente es un conjunto de rasgos de nivel superior del cerebro y a su vez son mentales y físicos. En estos términos, lo “mental” es el fundamento que muestra la construcción de la “cultura” a partir de la “naturaleza”. En este sentido, el autor apunta que en el mundo existen un conjunto de hechos o rasgos que por sus características son intrínsecos a la naturaleza, mientras que otros solo existen, en función de la intencionalidad de los observadores.

En atención a lo antes referido, aun cuando no incorporan nuevos “objetos materiales” a la realidad social, si puede agregar, “algunos rasgos epistémicamente objetivos a la realidad cuando los rasgos en cuestión existen en relación con los observadores y los usuarios” (Searle, 1997, pág. 29). En consecuencia, se puede afirmar que los hechos derivados de la intencionalidad de los observadores, se configuran como el fundamento de la ontología socialmente creada.

Considerando el argumento anterior, Facione (2007) advierte que el pensamiento crítico se sustenta en la construcción de la realidad social; dado que es un juicio autorregulado y con un propósito concreto, cuyo resultado es la interpretación, análisis, evaluación, inferencia y explicación de los fundamentos conceptuales, metodológicos o contextuales que fundamentan el juicio.

Para el citado autor, el pensamiento crítico no es sinónimo de “buen pensamiento”; el mismo es un recurso clave en la vida de los individuos, dado que comprende las habilidades cognitivas y disposicionales que favorecen la interpretación, comprensión y expresión del significado de las experiencias, situaciones y eventos que conforman la realidad social analizada (Facione 2007).

La articulación de habilidades y disposiciones en el pensamiento crítico; es precisamente lo que favorece en un individuo competente, para una determinada habilidad, la disposición para ejecutarla, aun en aquellas situaciones donde el individuo no requiera el uso de la habilidad (Facione. 1998).

Esto se explica, porque el pensamiento crítico se basa en tres elementos: pensamiento, lenguaje y acción (Rodríguez, 2018). A partir de la relación entre ellos, el pensamiento crítico se define como una cualidad del ser humano, pues el mismo se encuentra inserto en un contexto, en un devenir histórico y en una realidad “que necesita conocer y comprender para vivir de mejor manera y habitar en el mundo con una postura autónoma” (Rodríguez 2018, pág. 69).

En este contexto, las creencias y los razonamientos derivados de la realidad son los elementos que inducen la acción, dado que al pensar críticamente prevalecen los procesos cognitivos racionales, reflexivos y lógicos sobre los deseos del individuo, este planteamiento explicado por Facione (2007) y Rodríguez (2018). De este modo, el pensamiento crítico fundamenta la construcción de la realidad social como un proceso de “juicio intencional” y auto regulado por el individuo (Facione, 2007).

En los términos de Facione (2007), el pensamiento crítico se desarrolla a partir de las siguientes fases: a) la identificación del problema, b) la definición del contexto, c) la enumeración y análisis de las opciones, d) el listado explícito de las razones que conducen a una determinada elección y e) la autorregulación.

Las fases descritas, son precisamente las que fundamentan la construcción de la realidad social, dado que las acciones del sujeto son un rasgo fundamental que permiten evidenciar los niveles de pensamiento alcanzados, los cuales son determinantes para asumir posturas argumentadas y lógicamente válidas como base de su comportamiento.

Siguiendo la idea, Rodríguez (2018) expone que en las acciones ejecutadas “por un pensador crítico –más que el componente psicológico (deseos) por el que se orienta la teoría tradicional de la razón– existen componentes como el conocimiento expresado en las creencias, que puede llegar a ser una razón para actuar” (pág. 68). Se puede afirmar entonces, que el conocimiento es al mismo tiempo “la intencionalidad” y la “razón” que orienta las acciones del individuo para la construcción de la realidad social.

Desde de esta perspectiva, el Auditor lleva a cabo ciertas acciones, las cuales están determinadas por sus conocimientos, experiencia, el contexto que lo rodea, y las mismas derivan de sus patrones de pensamiento. En esta dinámica, sus acciones determinan el nivel de pensamiento alcanzado, pues estas reflejan la postura asumida en una situación determinada. Por ejemplo, al momento de evaluar la evidencia de auditoría, las acciones asumidas por el Auditor reflejan si el mismo ha actuado de manera crítica, razonable, objetiva o si, por el contrario, se ha dejado llevar por sus intereses, emociones o deseos.

Retomando los planteamientos del pensamiento crítico fundamentados por Facione (2007), es relevante señalar que lo “crítico” no significa una postura negativa, ni “excesivamente crítica” de todos los elementos que conforman la realidad. Para el autor, tal aspecto tiene un sentido eminentemente positivo, pues abarca la curiosidad del individuo para explorar los problemas, su agudeza mental, la formulación de razonamientos derivados de la problemática analizada, y los deseos de obtener información confiable.

En referencia a lo antes expuesto, Rodríguez (2018) agrega que el pensamiento crítico implica para el individuo además de una evaluación racional

de sus acciones –habilidad característica del pensador crítico-, considerar su conciencia al momento de actuar, pues “un pensador crítico debe ser consciente de sus valoraciones, juicios y evaluaciones, de lo contrario, no podríamos decir que sus decisiones y juicios valorativos son críticos” (pág. 67).

En tal sentido, Facione (2007) concibe la evaluación, como la actividad clave para valorar la credibilidad de los enunciados o de las representaciones que revelan la percepción, experiencias, juicios, creencias u opiniones que tiene un individuo con respecto a una situación o problemática en particular. Además, para determinar la consistencia lógica de las relaciones de inferencia real o supuesta, presentadas entre los distintos enunciados, descripciones y preguntas entre otras formas de representación de la realidad.

Otro aspecto clave para la construcción de la realidad, se encuentra en el hecho que el pensamiento crítico implica un tránsito entre la razón, la intencionalidad y la conciencia para alcanzar la regulación (Rodríguez, 2018). Durante este trayecto, el individuo indaga sobre el conocimiento, que aportará respuesta a los problemas y demandas de la sociedad con criterios de autonomía, libertad intelectual, objetividad y crítica (Facione, 1998).

Siendo así, los juicios que “se formulan con base en los conocimientos sobre el objeto determinado, así como las evidencias y los criterios” (Rodríguez, 2018, pág. 61), permiten la formulación de juicios críticos bien fundamentados, los cuales se pueden aplicar en un amplio rango de contextos y propósitos (Facione, 2007).

Esta investigación, tiene como soporte teórico los postulados del pensamiento crítico de Facione (1998, 2007), que se fundamenta en el desarrollo de dos habilidades.

La primera, se relaciona con las habilidades cognitivas las cuales abarcan la interpretación, el análisis, la evaluación, la inferencia, la explicación y la autorregulación; mientras que;

La segunda, se sustenta en las habilidades disposicionales, que comprenden; la capacidad para la indagación, la preocupación por mantenerse bien informado, la utilización del pensamiento crítico ante determinadas situaciones (buscador de la verdad), la confianza en los procesos investigativos de base racional, la autoconfianza en su capacidad de razonamiento, la apertura frente a posturas divergentes (mente abierta), la flexibilidad para considerar opiniones alternativas, la comprensión de posiciones propuestas por otros individuos, la imparcialidad para la evaluación y valoración de los razonamientos, la honestidad intelectual, la prudencia en cuanto a la alteración de los juicios y, la disposición para reconsiderar y replantear sus posturas.

Tomando en consideración los argumentos expuestos, en esta investigación se parte de la premisa que las habilidades son las que a nivel ontológico necesita el Auditor para actuar con una mentalidad escéptica que le permita obtener, evaluar y cuestionar evidencias de auditoría suficientes, para alcanzar una seguridad razonable de que los estados financieros, no presenten incorrección material debido a error o a fraude y a la vez, evaluar de manera consciente que sus acciones y decisiones tendrán repercusiones sobre otros.

Los postulados ontológicos descritos, fundamentan para efecto de este estudio, la construcción de la realidad social vinculada con los rasgos del pensamiento crítico, que deberían incorporarse para el fortalecimiento de los juicios profesionales emitidos por los auditores. Esto implica, en los

profesionales que ejercen la práctica profesional de la auditoría, desarrollar habilidades cognitivas y actitudinales para interpretar la realidad social, desde una postura racional y objetiva, que contribuya con la formulación de un juicio profesional basado en el análisis, la explicación, la inferencia, la evaluación y la autorregulación.

En este caso, se infiere que las habilidades discursivas, reflexivas, interpretativas, argumentativas y críticas de los sujetos de estudio, conforman sus capacidades cognitivas para la construcción de la realidad social. Por tanto, en este trabajo la investigadora se aproxima ontológicamente a la realidad social del juicio profesional del Auditor; a partir de la interacción con los sujetos de estudio, que permitirá compartir el significado, conocimientos, vivencias, prácticas y percepciones, de estos actores sobre las habilidades, disposiciones y motivaciones del Auditor para el pensamiento crítico, así como, sobre los fundamentos del juicio profesional del Auditor, que constituyen los elementos principales que estructuran la realidad social abordada en esta investigación.

Enfoque epistemológico

El enfoque epistemológico comprende los procesos cognitivos desarrollados por el investigador, en la construcción del conocimiento científico. Este, constituye la base que fundamenta la construcción y socialización del conocimiento científico en los distintos campos del saber, pues encamina las acciones seguidas por el investigador para la selección del problema, el abordaje del fenómeno u objeto de estudio, el planteamiento de los objetivos o intencionalidades de acuerdo con el tipo de investigación, así

como, la construcción del componente teórico, metodológico y empírico del proceso investigativo.

Desde esta perspectiva, esta investigación se enmarca dentro del enfoque epistémico racionalista, dado que el pensamiento crítico establecido por Facione (1990, 1998, 2007, 2017) encuentra sus bases en el racionalismo. Dentro de este paradigma investigativo, el conocimiento científico se caracteriza por la necesidad lógica y la validez universal. Su generación se fundamenta en la razón, pues solamente a partir de ésta el individuo se encuentra en capacidad de generar “mediante la deducción a partir de las ideas innatas, otros conocimientos” (Briones, 2002, pág. 23).

Este enfoque, hace énfasis en la razón como recurso fundamental para la obtención de conocimiento, los cuales son universales y necesarios, al tiempo que tienen un carácter innato o constitutivo. Su universalidad y necesidad, es una consecuencia de que los mismos no se inducen de experiencias particulares. En este caso, el pensamiento lógico es la base que orienta la obtención de los sistemas de conocimiento científico, pues se enfatiza “en las posibilidades gnoseológicas del pensamiento, las reglas que satisfagan la secuencia lógica y el manejo exacto de los conceptos en el conocimiento” (Bueno, 2003, pág. 9).

Bajo el enfoque mencionado, la razón es el recurso fundamental que dispone el individuo para fortalecer sus competencias y su disposición para el pensamiento crítico; pues como se afirmó es un juicio intencional y auto regulado que otorga “una consideración razonada a la evidencia, el contexto, las conceptualizaciones, los métodos y los criterios” (Facione, 2007, pág. 17).

Partiendo de los argumentos expuestos, se deduce que bajo el racionalismo la generación de conocimiento científico no se inicia a partir de los sentidos, sino más bien, “con los objetos exactamente formulados y los principios que permiten someter dichos objetos al estudio sistemático de manera de obtener un pensamiento auténtico de ellos” (Bueno, 2003, pág. 9).

Con base al racionalismo, Facione (1990) expone que el pensamiento crítico, se sustenta en un conjunto de habilidades mentales o cognitivas, empleadas por el individuo al momento de abordar una situación determinada. Es una actividad colaborativa y no competitiva, realizada con el propósito de probar e interpretar algún aspecto de la realidad o resolver un problema.

En un trabajo posterior Facione y Facione (2013), afirman que el pensamiento crítico promueve una toma de decisiones grupal o individual bien razonada, responsable, objetiva e informada. Por tanto, el pensamiento crítico hace referencia a la forma como el individuo aborda los problemas, las preguntas y, los asuntos. (Facione,2007).

Tal pensamiento, se apoya en la razón como recurso fundamental para alcanzar a la verdad. Por ende, “mientras las personas tengan propósitos en mente y deseen pensar cómo lograrlos, mientras la gente se pregunte qué es verdadero y qué no lo es, qué creer y qué rechazar, el buen pensamiento crítico será necesario” (Facione, 2007, pág. 8).

De este modo, el pensamiento crítico adopta un enfoque epistemológico racional, sustentado en sistemas alternativos de pensamiento que permiten repensar las estructuras que conforman la realidad objeto de investigación; partiendo de formular sistemas argumentativos que conduzcan a fundamentar

los postulados teóricos, que demuestren la necesidad de sustituir algunas teorías y sustentar otros, que permitan una mejor comprensión de la realidad investigada (Martín y Barrientos, 2009). En ambos casos, se generan construcciones teóricas de amplia aceptación (validez universal), que contribuyen con la evolución de los programas de investigación en el área objeto de estudio.

Con base a lo antes expuesto, se resalta que la investigación se enmarca dentro de los postulados del racionalismo, pues a partir de la revisión de la teoría del pensamiento crítico sustentada por Facione (1990, 1998, 2007, 2017), se derivan las habilidades cognitivas y disposicionales requeridas por el Auditor; para desarrollar una mentalidad inquisitiva que garantice la formulación de un juicio profesional racional, objetivo, dentro de principios éticos que satisfagan el interés público.

Enfoque metodológico

A partir de los lineamientos metodológicos aplicados por Facione (1989, 1990, 2007, 2017), este estudio acoge el Método Delphi como herramienta metodológica para la recopilación de la información. Este método, se basa en las opiniones emitidas por un grupo de expertos sobre un tema en particular.

El método Delphi, “permite a los expertos pensar efectivamente sobre algo a lo largo de extensos períodos de tiempo y grandes distancias” (Facione, 2007, pág. 7). Tal método, se aplica por la investigadora asumiendo el rol de

organizadora del grupo. El mismo, se inicia con el suministro a los panelistas de la pregunta inicial, la cual orientará el desarrollo investigativo.

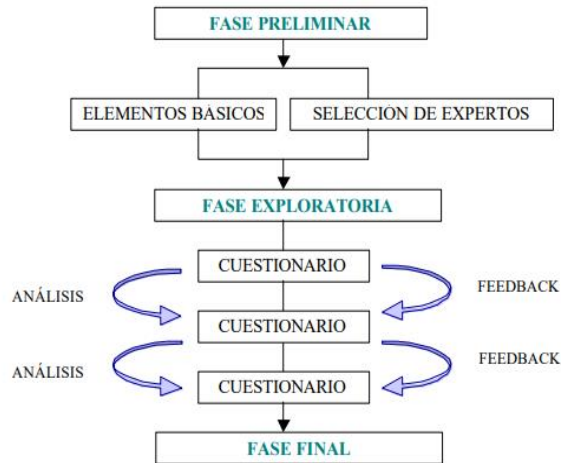
El Método Delphi, se usa en las distintas disciplinas para el estudio de diversos problemas, dado que aporta las directrices para la formulación de los componentes teórico, metodológico y empírico de la investigación. Su utilización permite; seleccionar el objeto de estudio, formular las interrogantes de investigación, precisar las teorías, determinar las variables de estudio y sus relaciones causales, validar los constructos teóricos y finalmente elaborar los instrumentos para la recolección y análisis de la información.

Como lo exponen Luna, Infante y Martínez (2006), las bases del Método Delphi se expresan en la premisa; el futuro se determina en el presente, pues los “expertos en la materia están ya trabajando, investigando y decidiendo cómo serán las cosas en el porvenir, al menos en el área en que las personas consultadas se consideran competentes” (pág. 94).

Este método permite al investigador obtener la información relevante para abordar el fenómeno estudiado, con las opiniones de los sujetos que conforman el panel de expertos, los cuales aun cuando se encuentren físicamente alejados participan en “la generación de ideas con respuestas abiertas, de forma bien estructuradas y con un componente cualitativo añadido” (Luna, Infante y Martínez, 2006, pág. 94).

Tomando en consideración lo antes expuesto, a continuación, se presenta la Figura 1, donde se presenta un esquema del método Delphi;

Figura 1 Esquema de Desarrollo del Método Delphi



Fuente: Adaptado de Bravo y Arrieta (2005).

Las principales características del Método Delphi se resumen en los términos de Reguant y Torrado (2016) en los siguientes aspectos:

A. Proceso interactivo: a partir de rondas consecutivas de preguntas, los expertos emiten su opinión en torno a la problemática en más de una ocasión, lo cual permite que éstos puedan reconsiderar su postura en función de sus propios planteamientos. Para efecto de esta investigación, se realizarán tres (3) entrevistas, utilizando como instrumento una guía diseñada para cada ronda, de acuerdo a las respuestas dadas por los expertos.

B. Anonimato: cuando se aplique el método ningún miembro del grupo conoce las respuestas aportadas por cada experto. Esto evita la influencia de posturas, por parte de los participantes del grupo y al mismo tiempo, permite que ningún experto, se inhiba de presentar su argumento con

relación al tema tratado. En este caso, el control de la comunicación lo ejerce la investigadora, los expertos no establecen un mecanismo de comunicación directa entre sí.

C. Feedback controlado: al iniciar cada ronda de preguntas en la aplicación del Método Delphi, la investigadora analizará las respuestas recibidas para producir una nueva consulta. Haciendo énfasis en la intencionalidad del trabajo y considerando; las opiniones significativas, divergentes e información de interés dado por los expertos. A través de esta estrategia, se procede a la retroalimentación de la información.

Los fundamentos del pensamiento crítico de Facione (1989, 1990, 2007, 2017) promueven habilidades cognitivas y disposicionales, que contribuyen con la formación del juicio profesional desde la perspectiva de un grupo de expertos, identificando categorías emergentes y sensibilizadoras que permitirán proponer un juicio profesional reflexivo.

Fases del Método Delphi

En esta investigación, el Método Delphi se aplicará a partir de tres rondas de preguntas. Estas conforman, las cuatro fases del método que permiten la recopilación de la información en el campo empírico. A tal fin, se aplicarán tres (3) entrevistas a un panel de expertos en distintos momentos de la investigación, utilizando una guía de entrevista diseñada para cada ronda en función de las intencionalidades de la investigación.

Las rondas de preguntas mencionadas, permitieron al investigador comprender las reflexiones y posturas de los expertos sobre los postulados del

pensamiento crítico que pueden incorporarse para fortalecer el juicio profesional del Auditor. Para ello, se acordó con los expertos compartir sus argumentos en torno al pensamiento crítico y en caso de ser necesario, replantearlos a partir de las críticas y argumentos del resto de los participantes.

En esta investigación, las fases del Método Delphi para la recolección de la información en el campo empírico, se concretan en los siguientes términos:

A. Fase Preliminar: para la selección de expertos se consideraron nueve (9) Contadores Públicos, que practiquen el ejercicio profesional de la auditoría externa en Ecuador, con experiencia superior a cinco (5) años y que laboren en firmas certificadas y reconocidas por la Superintendencia de Bancos.

B. Fase exploratoria: diseño de la primera entrevista por parte de la investigadora, con las categorías orientadoras (habilidades cognitivas y disposicionales), las cuales son claramente identificadas más adelante. Con la obtención de la información de expertos, se efectuó el análisis de las respuestas y el diseño de la segunda guía de entrevista. Antes de aplicarla se creó un feedback; posteriormente se analizó la información proporcionada, para obtener las categorías emergentes que orientaron el diseño de la tercera guía de entrevista que sustentó la obtención de las categorías sensibilizadoras.

C. Fase Final: con los resultados obtenidos se definieron, los elementos que aportan a un juicio razonado del profesional Auditor.

Una vez obtenidas las respuestas de la primera ronda, se procedió a recopilar las respuestas de los expertos, que se presentaron en una segunda ronda con el

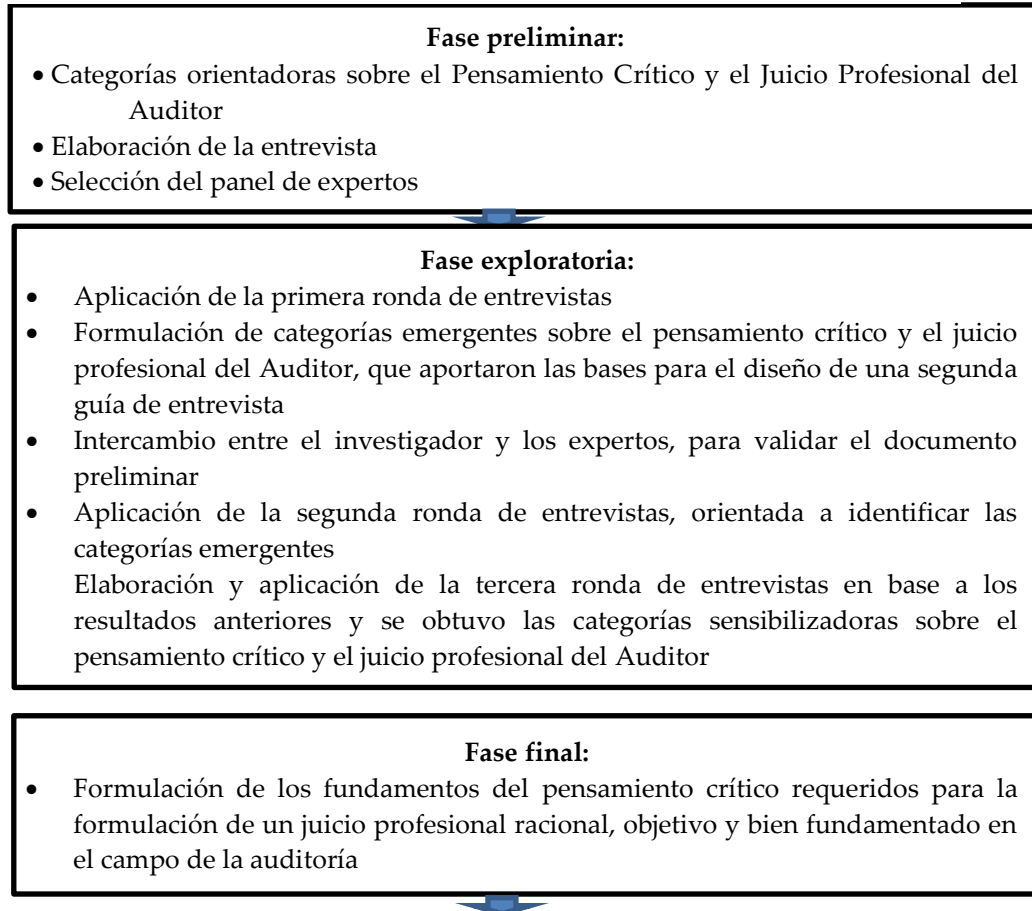
fin de que estos reafirmaran sus posturas, replantearan sus argumentos y, posteriormente se aplicó el tercer y último cuestionario que permitió obtener los elementos que fundamentan el juicio profesional del Auditor. Para efecto de ilustrar se presenta el esquema del Método Delphi, que sigue la investigación, y que se muestra en la figura 2.

Categorías orientadoras de la investigación

Las categorías orientadoras de la investigación se extraen de los enunciados epistémicos que aportan a la formación del juicio profesional del Auditor a partir, de los postulados del pensamiento crítico de Facione (1989, 1990, 2007, 2017), estas incluyen las habilidades cognitivas y disposicionales.

Las primeras se describen en interpretación, análisis, evaluación, inferencia, explicación y autorregulación; y, las segundas se refieren a ser inquisitivo, juicioso, crítico, racional, abierto y flexible, imparcial, honesto, intelectual y prudente. Éstas son las bases, para analizar el resultado de la primera entrevista a los expertos, de donde se obtendrá categorías emergentes que servirán, para el planteamiento de la segunda entrevista.

Figura 2 Esquema Método Delphi Propuesto para esta Investigación



Fuente: Elaboración Propia (2021)

Con base a los resultados, se elaborará el tercer cuestionario obteniendo las categorías sensibilizadoras, que permitirán determinar los elementos que orientarán la formulación del juicio razonado del Auditor.

Criterios para la selección de expertos

Los criterios para la selección del panel de expertos que participarán en el Método Delphi, dependen de los objetivos e intencionalidades de la investigación. No obstante, con frecuencia los mismos se relacionan con

aspectos del ámbito geográfico, la diversidad de los colectivos, así como, con las áreas de conocimiento y desempeño (Ortega, 2008).

A los criterios mencionados, Cabero e Infante (2014) agregan la experticia de los participantes; que puede determinarse a través de particularidades como el conocimiento, la experiencia en el abordaje del tema, la experticia profesional, la accesibilidad, la capacidad comunicativa y la disponibilidad para la participación en el estudio.

Por otro lado, para determinar el número de participantes que conformarán un panel de expertos en una encuesta Delphi, García y Fernández (2008) indican que se pueden escoger como mínimo nueve expertos, pues el error disminuye por cada aspecto agregado hasta llegar a un máximo de 25, debido a que en esta cantidad, la disminución del error medio grupal es prácticamente nulo, lo que significa que escoger un número de expertos por encima de ese valor, complica el trabajo y no mejora significativamente los resultados.

Atendiendo a los criterios expuestos, en esta investigación los participantes se definieron en los términos de nueve contadores públicos con ejercicio profesional de la auditoría externa en Ecuador, experiencia superior a cinco años y que laboren en firmas certificadas y reconocidas (ver matriz de análisis 1).

Matriz de análisis 1. Panel de expertos considerados en la investigación

Grupo Focal	Nº de sujetos
Contadores Públicos en ejercicio profesional de la auditoría externa en Ecuador	5
Contadores Públicos docentes e investigadores en las Universidades de Ecuador	4

Fuente: Elaboración Propia (2021).

Ruta para el abordaje metodológico

En función de la intencionalidad principal y secundarias propuestas en este estudio, se ha diseñado la siguiente ruta de investigación:

A. Análisis de algunos casos paradigmáticos, que dan cuenta de la aplicación del pensamiento crítico en la formación del juicio profesional del Auditor, considerando la perspectiva de Peter Facione; esta fase se corresponde con la primera intencionalidad secundaria; la misma tiene un componente teórico y uno empírico.

El primer componente, se fundamenta en la revisión de literatura especializada sobre los postulados del pensamiento crítico ampliamente abordados por Facione (1989, 1990, 2007, 2017), así como, en la discusión de la normatividad que orienta la formulación del juicio profesional. El segundo se basa en la postura de los expertos, sobre algunos aspectos que revelan la incorporación del pensamiento crítico, en la formulación del juicio profesional por parte del Auditor.

B. Examen de las habilidades cognitivas y disposicionales involucradas en la formación del juicio profesional del Auditor, considerando los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione: esta fase corresponde con la segunda intencionalidad secundaria y tiene un carácter teórico - empírico.

Inicialmente, se procede a la revisión de literatura especializada sobre las habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan el pensamiento crítico desde la postura de Facione (1989, 1990, 2007, 2017). Seguidamente,

en el campo empírico se analizan las habilidades que los expertos consideran forman parte en la formulación del juicio profesional del Auditor. Finalmente, se contrasta los hallazgos teóricos y empíricos para determinar las habilidades cognitivas y disposicionales del pensamiento crítico, que se encuentran en la formulación del juicio profesional del Auditor.

C. Caracterizar las habilidades personales del Auditor que disponen su juicio profesional hacia el espíritu crítico propuesto por Peter Facione: esta fase corresponde con la tercera intencionalidad específica. Esta fase se fundamenta en los hallazgos encontrados, en las dos fases de investigación precedentes, los cuales constituyen la base para establecer las principales habilidades que debe tener el Auditor en la formulación de juicios críticos.

D. Proponer fundamentos teóricos que describan el juicio profesional del Auditor desde los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione (1989, 1990, 2007, 2017): esta fase se corresponde con la cuarta intencionalidad secundaria; tiene como base los hallazgos encontrados en las tres fases precedentes, los cuales aportan el sustento teórico y empírico para proponer los fundamentos teóricos del pensamiento crítico, que se deben incorporar en la formulación del juicio profesional del Auditor.

Técnicas e instrumentos de recolección de los datos

Para la recolección de los datos se utilizó la técnica de la entrevista aplicada a expertos. Seguidamente en el Anexo I, se presentó un acercamiento preliminar a los ítems, que sustentó el desarrollo de la primera ronda de

preguntas al panel de expertos. Tales ítems, se formularon en función de la intencionalidad principal y secundarias de la investigación.

Atendiendo a los criterios del Método Delphi, ningún miembro del grupo conoció las respuestas aportadas por los otros expertos. Esto con el fin, de evitar la influencia de posturas en los participantes del grupo y al mismo tiempo, crear las condiciones para que ninguno de los expertos se inhiba de presentar su argumento con relación al tema tratado. En este caso, el control de la comunicación entre los expertos lo ejerció la investigadora.

El análisis de la información

La información recopilada a partir de las fases que conforman la ruta metodológica de la investigación, se analizó a partir de las habilidades cognitivas y disposicionales de pensamiento crítico propuestas por Facione (1989, 1990, 2007, 2017), que permiten la resolución de problemas y la toma de decisiones. Todo esto, con el fin de precisar las categorías emergentes relacionadas con el pensamiento crítico y el juicio profesional del Auditor; que aportaron las bases para el diseño de una segunda guía de entrevista y para la redacción de un documento preliminar, en el que se expondrán los hallazgos encontrados durante la primera ronda.

Así mismo, antes de aplicar la segunda ronda, se realizó un intercambio entre el investigador y los expertos; para validar el documento preliminar que se devolvió a estos últimos para asegurar que la información plasmada revela su postura en torno al pensamiento crítico y al juicio profesional del Auditor.

Seguidamente, se aplicó la segunda ronda de entrevistas, orientada a identificar las categorías emergentes, que la investigadora procesó a partir de las habilidades cognitivas y disposicionales del pensamiento crítico de Facione. Con las respuestas, se elaboró el tercer cuestionario y se procedió a la interpretación de las respuestas, para obtener las categorías sensibilizadoras relacionadas con el pensamiento crítico y el juicio profesional del Auditor.

CAPÍTULO IV

EL CONSENSO DE LOS EXPERTOS SOBRE LA CONSTRUCCIÓN SOCIAL DEL JUICIO PROFESIONAL DEL AUDITOR DESDE LA POSTURA DEL PENSAMIENTO CRÍTICO

En esta sección, se presentan los resultados de la aplicación del Método Delphi a un panel de expertos seleccionados en el campo de la auditoría, para conocer sus percepciones, posturas y experiencias en cuanto a los aportes de las competencias cognitivas y disposicionales que conforman el pensamiento crítico para mejorar la formulación del juicio profesional del Auditor.

Como se afirmó en los capítulos precedentes, esta investigación parte de la premisa que las habilidades cognitivas y disposicionales fundamentadas por Facione (1989, 1990, 2007, 2017) pudieran emplearse como un enfoque integrador de los conocimientos teóricos con los técnicos, la experticia, valores y ética de los profesionales que ejercen la práctica de la auditoría para reducir la subjetividad que caracteriza la formulación del juicio profesional.

Durante todo el proceso de recolección de la información en el campo empírico, la investigadora en su rol de coordinadora del proyecto interactuó con los participantes del panel de expertos para comprender sus experiencias, concepciones, vivencias y representaciones sobre el pensamiento crítico y la formulación del juicio profesional del Auditor.

El panel lo conformaron nueve (09) expertos con desempeño en firmas de auditoría localizadas en Ecuador de los cuales tres (03) ejercen en firmas nacionales y dos (02) en firmas internacionales. Los expertos se codificaron bajo

el código Sc: Contadores Públicos en ejercicio profesional de la auditoría externa en Ecuador (ver matriz de análisis 1).

Sobre la base del Método Delphi ampliamente desarrollado por Facione (1989, 1990, 2007, 2017) en sus investigaciones, los expertos participaron en tres rondas de preguntas formuladas en guiones de entrevista respectivos. En todas las rondas, la investigadora a cargo del estudio promovió el consenso entre los expertos, fomentando la aplicación de las habilidades cognitivas y disposicionales para el pensamiento crítico fundamentadas por Facione (1989, 1990, 2007, 2017).

La investigadora del proyecto, estuvo a cargo de la coordinación de las rondas de preguntas. En la primera ronda, los expertos aportaron respuesta a las interrogantes relacionadas con la primera intencionalidad secundaria de la investigación formulada en los siguientes términos: *Analizar los casos paradigmáticos que dan cuenta de la aplicación del pensamiento crítico en la formación del juicio profesional del Auditor, considerando la perspectiva de Peter Facione.*

Seguidamente en una segunda ronda, la investigadora presentó ante el panel de expertos los resultados de la investigación encontrados en la primera ronda, de los cuales se derivaron las categorías emergentes empleadas para promover la discusión y alcanzar un consenso en cuanto a los hallazgos derivados de la aplicación del Método Delphi.

Finalmente, sobre la base los hallazgos de las categorías emergentes encontradas en la segunda ronda, la investigadora organizó una tercera ronda para plantear a los expertos las interrogantes que sustentaron la formulación de las categorías sensibilizadoras empleadas para la formulación de los

elementos de pensamiento crítico que pudieran contribuir con la formulación de un juicio profesional objetivo y racional en el campo de la auditoría.

Casos paradigmáticos que muestran la aplicación del pensamiento crítico en la formación del juicio profesional del Auditor

En la primera ronda de aplicación del Método Delphi, se abordaron los casos paradigmáticos que demuestran la adopción de las bases del pensamiento crítico en la formación del juicio profesional del Auditor. Esta ronda, se basó en un guion de entrevista conformado por quince (15) interrogantes.

Los hallazgos encontrados, se procesaron a partir de la aplicación de las habilidades cognitivas y disposicionales de pensamiento crítico propuestas por Facione (1989, 1990, 2007, 2017), las cuales permitieron identificar las categorías emergentes asociadas con el pensamiento crítico y el juicio profesional del Auditor, en los argumentos expresados por los expertos como respuesta a cada interrogante.

A continuación, se identifican las categorías emergentes asociadas con el pensamiento crítico y el juicio profesional del Auditor a partir de la aplicación de las habilidades cognitivas y disposicionales de pensamiento crítico del investigador.

Para facilitar el análisis y procesamiento de la información recopilada, se diseñó una matriz de análisis para cada una de las interrogantes formuladas, en la que se precisó el argumento expuesto por los expertos, del cual se derivó su definición para la categoría emergente respectiva. Al final de cada matriz,

se presenta una síntesis de la categoría emergente, la cual fue discutida por los expertos en una segunda ronda de aplicación del Método Delphi.

Los hallazgos de la primera ronda muestran que los expertos conciben las categorías emergentes en los siguientes términos:

A. *Elementos que permiten definir el pensamiento crítico aplicado al juicio profesional en el proceso de auditoría:* los expertos destacaron la objetividad, el análisis, la experiencia, el escepticismo, los conocimientos técnicos, disciplinarios, normativos y legales, así como los principios éticos (matriz 2).

En tal sentido, el experto Sc4 planteó que *“Nuestra formación académica como Contador Público Auditor se relaciona con aspectos disciplinares y técnicos, desarrollo de habilidades, y un conjunto de actitudes como son la ética, valores, y comportamiento profesional que fortalecen de forma apropiada la conducta profesional”*. Además de los elementos mencionados, Sc4 identificó el escepticismo profesional como un elemento clave que sustenta las bases del pensamiento crítico aplicadas en la formulación del juicio profesional del Auditor.

Los aspectos mencionados por Sc4, se complementan con la posición de Sc1 que enfatizó en la experiencia profesional como elemento fundamental que *permite mejorar el criterio que se pueden tener sobre las actividades sujetas de evaluación* durante el proceso de auditoría.

Matriz de análisis 2. Elementos de pensamiento crítico aplicados en el juicio profesional del Auditor

Ítem 1: Existen elementos de pensamiento crítico al emitir un juicio profesional. De acuerdo a su criterio. ¿Cuáles son los elementos que permiten definir el pensamiento crítico aplicado al juicio profesional en el proceso de la auditoría? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	Sí. 1) Conocimiento: <i>los aspectos técnicos, normas que rigen la profesión</i> son fundamentales para el juicio profesional. 2) experiencia profesional, este aspecto permite mejorar el criterio que se pueden tener sobre las actividades sujetas de evaluación.	Elementos que permiten definir el pensamiento crítico aplicado al juicio profesional en el proceso de auditoría	Los conocimientos técnicos normativos y legales, así como la experiencia profesional son los fundamentos del pensamiento crítico que se aplican en la formulación del juicio profesional del Auditor
Sc2	Sí, <i>Un Auditor al momento de emitir su juicio profesional sobre lo actuado y verificado en un examen de auditoría debe mostrar su capacidad, objetividad, tenacidad y grado de exigencia</i> , más allá de lo que digan y piensen los actores activos y pasivos de su trabajo	Elementos que permiten definir el pensamiento crítico aplicado al juicio profesional en el proceso de auditoría	La capacidad, objetividad y tenacidad son los elementos del pensamiento crítico que aplica el Auditor al emitir el juicio profesional.
Sc3	<i>El Auditor mediante el escepticismo profesional aplica elementos del pensamiento crítico puesto que debe considerar que se pueden dar circunstancias que supongan que los estados financieros que audita tengan incorrecciones materiales.</i>	Elementos que permiten definir el pensamiento crítico aplicado al juicio profesional en el	1) El escepticismo 2) El análisis 3) La identificación de los asuntos relevantes La lógica para relacionar los datos

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 2. Elementos de pensamiento crítico aplicados en el juicio profesional del Auditor

Ítem 1: Existen elementos de pensamiento crítico al emitir un juicio profesional. De acuerdo a su criterio. ¿Cuáles son los elementos que permiten definir el pensamiento crítico aplicado al juicio profesional en el proceso de la auditoría? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	El Auditor <i>analiza los datos auditados</i> para observar si existe coherencia entre ellos, <i>identifica los asuntos relevantes</i> que constituyen rubros de mayor significancia, y <i>aplica la lógica para relacionar datos</i> .	proceso de auditoría	
Sc4	Nuestra formación académica como Contador Público Auditor se relaciona con <i>aspectos disciplinares y técnicos, desarrollo de habilidades, y un conjunto de actitudes como son la ética, valores, y comportamiento profesional</i> que fortalecen de forma apropiada la conducta profesional. Entre las actitudes se aspira que se apliquen en el ejercicio profesional y, en especial, en la actividad de aseguramiento y auditoría. Entre estas se encuentra <i>el escepticismo profesional</i> . La Norma Internacional de auditoría –NIA– 200 define al escepticismo profesional como una <i>actitud que implica una mentalidad</i>	Elementos que permiten definir el pensamiento crítico aplicado al juicio profesional en el proceso de auditoría	Aplicación de los conocimientos técnicos y disciplinarios, así como el escepticismo profesional aunado al conjunto de principios éticos, valores y comportamiento que favorecen la conducta profesional del Auditor.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 2. Elementos de pensamiento crítico aplicados en el juicio profesional del Auditor

Ítem 1: Existen elementos de pensamiento crítico al emitir un juicio profesional. De acuerdo a su criterio. ¿Cuáles son los elementos que permiten definir el pensamiento crítico aplicado al juicio profesional en el proceso de la auditoría? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc4	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.		
Sc5	Un factor necesario para aplicar el juicio profesional en procesos de auditoría va definido por la experiencia en el sector de incidencia del encargo por cuanto resulta menos complicado aplicar un juicio profesional sobre una aseveración cuando tiene conocimiento pleno de la industria de incidencia.	Elementos que permiten definir el pensamiento crítico aplicado al juicio profesional en el proceso de auditoría.	La experiencia.
Sc6	El pensamiento crítico de un Auditor debe estar basados en los principios fundamentales de la ética que son integridad, objetividad, confidencialidad, competencia y comportamiento profesional, pues en base a estos principios el criterio que	Elementos que permiten definir el pensamiento crítico aplicado al juicio profesional en el proceso de auditoría.	No aportó información.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 2. Elementos de pensamiento crítico aplicados en el juicio profesional del Auditor

Ítem 1: Existen elementos de pensamiento crítico al emitir un juicio profesional. De acuerdo a su criterio. ¿Cuáles son los elementos que permiten definir el pensamiento crítico aplicado al juicio profesional en el proceso de la auditoría? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc6	aplique el Auditor será más objetivo y se alejará de juicios personales y que no cumplan con la objetividad de la auditoría.		
SC7	El juicio profesional que se emite en la firma es en relación a <i>la normativa y políticas previamente establecidas</i> .	Elementos que permiten definir el pensamiento crítico aplicado al juicio profesional en el proceso de auditoría.	La normativa y las políticas establecidas en cada organización.
Sc8	<i>La experiencia, confianza, conocimiento, desapego.</i>	Elementos que permiten definir el pensamiento crítico aplicado al juicio profesional en el proceso de auditoría.	La experiencia, la confianza y el conocimiento.
Sc9	<i>Reconocimiento y definición del problema, construcción y categorización de las</i>	Elementos que permiten definir el	Identificación y definición del problema, de sus posibles causas y consecuencias y, evaluación de sus

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 2. Elementos de pensamiento crítico aplicados en el juicio profesional del Auditor

Ítem 1: Existen elementos de pensamiento crítico al emitir un juicio profesional. De acuerdo a su criterio. ¿Cuáles son los elementos que permiten definir el pensamiento crítico aplicado al juicio profesional en el proceso de la auditoría? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc9	<i>diferentes causas y consecuencias del problema definido, evaluación y explicación de las manifestaciones del problema.</i>	pensamiento crítico aplicado al juicio profesional en el proceso de auditoría.	manifestaciones.
Síntesis de la categoría emergente: los expertos consideran que los principales elementos que sustentan la definición del pensamiento crítico aplicado en la formulación del juicio profesional del Auditor son la objetividad, el análisis, la experiencia, el escepticismo, los conocimientos técnicos, disciplinarios, normativos y legales, así como los principios éticos. Tales elementos, son aplicados por el profesional durante todo el proceso de auditoría.			

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Partiendo de los aspectos considerados en la matriz 2, interesa destacar la posición de Sc3 al plantear que *El Auditor mediante el escepticismo profesional aplica elementos del pensamiento crítico.*

Así mismo, Sc8 destacó la importancia de la confianza y el conocimiento como elementos de pensamiento crítico aplicados por el auditor en la formulación del juicio profesional.

De lo expuesto, se deduce que para estos expertos los elementos que fundamentan la definición del pensamiento crítico se relacionan más con las habilidades cognitivas del individuo, obviando los elementos propuestos por Facione (2007) que permiten definirlo a partir de: la intencionalidad del juicio; ii) el propósito del juicio; iii) la auto regulación; iv) la consideración de las evidencias y, de las condiciones del contexto en que se formula el juicio; y, v) los conocimientos, métodos y criterios empleados para su definición.

B. *Habilidades cognitivas que debe tener un Auditor al ejercer un juicio profesional:* para los expertos tales habilidades se relacionan con el análisis, la observación, el razonamiento lógico, la evaluación, la explicación, la argumentación, la comunicación oral y escrita, así como la apertura y flexibilidad para aceptar posturas divergentes (matriz 3).

Matriz de análisis 3. Habilidades cognitivas que debe tener un Auditor para emitir un juicio profesional

Ítem 2: Se conoce que para emitir un juicio profesional, es necesario contar con habilidades cognitivas. Mencione las habilidades cognitivas que debe tener un Auditor al ejercer un juicio profesional, Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	<p>1) <i>Comprensión</i>, esta habilidad le <i>permite entender el negocio y el funcionamiento que ha tenido al aplicar las pruebas de control o sustantivas que debe considerar en su evaluación.</i></p> <p>2) <i>Razonamiento</i>, esta habilidad <i>permite obtener conclusiones por medio de los aspectos que percibimos y hemos comprendido en el conocimiento del negocio</i></p> <p>3) <i>Planificación</i>, <i>permite diseñar los pasos que deben seguir en la ejecución de la acción de control</i></p>	Habilidades cognitivas que debe tener un Auditor al ejercer un juicio profesional	<p>1) <i>Comprensión</i>, permite entender el funcionamiento del negocio al aplicar las pruebas de control o sustantivas consideradas para su evaluación.</p> <p>2) <i>Razonamiento</i>, sustenta la obtención de conclusiones derivadas de los aspectos evidenciados que sustentan el conocimiento del negocio</p> <p>3) <i>Planificación</i>, se orienta hacia la ejecución de los pasos que sustentan el control.</p>
Sc2	<i>Debe conocer de manera profunda la Normativa legal que enmarca el accionar del Ente sujeto de la auditoria, marco procedimental y marco técnico contenido en las NIIF, son todos estos tres ejes más la habilidad para interconectarlas harán que su opinión sea aceptada sin mayores observaciones.</i>	Habilidades que debe tener un Auditor al ejercer un juicio profesional	Habilidades para la comprensión de la normativa legal, el marco procedimental y el marco técnico contenido en las NIIF.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 3. Habilidades cognitivas que debe tener un Auditor para emitir un juicio profesional

Ítem 2: Se conoce que para emitir un juicio profesional, es necesario contar con habilidades cognitivas. Mencione las habilidades cognitivas que debe tener un Auditor al ejercer un juicio profesional, Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	<i>El Auditor debe aplicar un razonamiento lógico para comprender la operación del ente que audita y su relación con los datos que analiza para contrastarlos y detectar incoherencias.</i>	Habilidades cognitivas que debe tener un Auditor al ejercer un juicio profesional	Habilidad de razonamiento lógico para comprender la realidad del ente que audita, así como para identificar su relación con los datos analizados. Todo ello, con el fin de detectar incoherencias.
Sc4	Considero que la habilidad cognitiva del Auditor sería las siguientes: <i>Ser Imparcial, sincero y honesto. Discreto y comprender el concepto de confidencialidad. Mantener la mente abierta para considerar las ideas y los puntos de vista alternativos. Diplomático y saber tratar con las personas. Ser firme</i> en vista que durante la auditoría no debe negociar con el auditado sobre la inclusión o eliminación de una determinada no conformidad en el informe final de esta forma, se desvirtúa la eficiencia que puede tener la auditoría.	Habilidades cognitivas que debe tener un Auditor al ejercer un juicio profesional	Habilidades: a) mente abierta para aceptar distintos puntos de vista; b) formulación de argumentos sólidos y capacidad para sustentarlos con una postura firme; c) observación; d) capacidad para adaptarse a diversos contextos; y, e) razonamiento lógico. Valores: a) imparcialidad; b) sinceridad, c) honestidad; d) discreción.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 3. Habilidades cognitivas que debe tener un Auditor para emitir un juicio profesional

<p>Ítem 2: Se conoce que para emitir un juicio profesional, es necesario contar con habilidades cognitivas. Mencione las habilidades cognitivas que debe tener un Auditor al ejercer un juicio profesional, Justifique su respuesta.</p>			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc4	<p>Aunque se lleve a cabo de forma <i>responsable y ética</i>, algunas decisiones pueden no ser admitidas por las personas de la organización. Todo esto puede generar desacuerdos y confrontaciones que no deben llevar a la negociación para la aceptación del informe. Tener la <i>alta capacidad de observación</i>, el instinto de ser consciente y comprender todas las situaciones. Es necesario que se <i>adapte de forma fácil a todos los contextos</i>. <i>Estar orientado a conseguir los objetivos</i>. <i>Obtener conclusiones de razonamientos lógicos y analizar las distintas evidencias</i>. <i>Estar seguro de uno mismo</i>. <i>No contar con prejuicios que eliminen su objetividad</i>.</p>		
Sc5	<p><i>Sin duda la planificación es una habilidad que el Auditor debe mantener en altos niveles por cuando es la base para la guía lógica de un trabajo de auditoría, razonamiento es un elemento básico para la generación del</i></p>	<p>Habilidades cognitivas que debe tener un Auditor al ejercer un juicio</p>	<p>1) La planificación como fundamento que orienta lógicamente el proceso de auditoría. 2) El razonamiento que sustenta el análisis y la comprensión de los datos e información recopilada.</p>

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 3. Habilidades cognitivas que debe tener un Auditor para emitir un juicio profesional

<p>Ítem 2: Se conoce que para emitir un juicio profesional, es necesario contar con habilidades cognitivas. Mencione las habilidades cognitivas que debe tener un Auditor al ejercer un juicio profesional, Justifique su respuesta.</p>			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc5	<i>trabajo en campo y de la ejecución de los programas de auditoría, habilidades visuales que sirva para observar mucho más allá de lo que naturalmente una persona mirar, fluidez de expresión permite generar confianza para obtener evidencia, y escritura que permite detallar en sus informes de forma clara y concreta los hallazgos identificados.</i>	profesional	3) La observación. 4) La comunicación oral y escrita.
Sc6	Las habilidades cognitivas que deben tener el Auditor para poder desarrollar adecuadamente el proceso de auditoría y ejercer su juicio profesional son planificación, análisis y evaluación, observación, comunicación oral y escrita, previsión e innovación. Estas habilidades permitirán realizar un adecuado trabajo de auditoría, con procesos y tiempos claros, que permita analizar y en base a ello obtener los resultados adecuados para poder tener como resultado un informe claro y conciso.	Habilidades cognitivas que debe tener un Auditor al ejercer un juicio profesional	1) La planificación. 2) El análisis y la evaluación. 3) La observación. 4) La comunicación oral y escrita. 5) La previsión y la innovación.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 3. Habilidades cognitivas que debe tener un Auditor para emitir un juicio profesional

<p>Ítem 2: Se conoce que para emitir un juicio profesional, es necesario contar con habilidades cognitivas. Mencione las habilidades cognitivas que debe tener un Auditor al ejercer un juicio profesional, Justifique su respuesta.</p>			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc7	En <i>analizar</i> la información de los clientes para aplicar la materialidad y verificar si cumple o no con la normativa en la entidad auditada	Habilidades cognitivas que debe tener un Auditor al ejercer un juicio profesional	El análisis.
Sc8	Si el conocimiento es importante en el ejercicio de la profesión y la experiencia para realizar la labor.	Habilidades cognitivas que debe tener un Auditor al ejercer un juicio profesional	No aportó información
Sc9	<i>Analizar, Evaluar y Explicar.</i> El Auditor debe tener habilidades para <i>examinar y detectar</i> , para <i>analizar el problema con un enfoque sistémico, evaluación de causa-efecto de diferentes elementos que componen el problema. Después poseer suficientes argumentos para explicar y convencer.</i>	Habilidades cognitivas que debe tener un Auditor al ejercer un juicio profesional	<i>Analizar, examinar, evaluar, explicar y argumentar.</i>
<p>Síntesis de la categoría emergente para los expertos tales habilidades se relacionan con el análisis, la observación, el razonamiento lógico, la evaluación, la explicación, la argumentación, la comunicación oral y escrita, así como la apertura y flexibilidad para aceptar posturas divergentes.</p>			

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Entre los hallazgos expresados en la matriz 3, se destaca que para Sc4 las principales habilidades que debe tener un auditor para formular un juicio profesional objetivo se resumen en los siguientes términos: i) mente abierta para aceptar distintos puntos de vista, posiciones u opiniones sobre la realidad auditada; ii) formulación de argumentos sólidos y capacidad para sustentarlos con una postura firme; ii) capacidad para la observación y para adaptarse a los diversos contextos; iii) el razonamiento lógico; y, iv) valores fundamentados en la imparcialidad, la sinceridad; la honestidad; y, la discreción.

De lo expuesto se deduce que los expertos tienen conocimiento sobre las habilidades cognitivas que sustentan el juicio profesional; las mismas se relacionan con las habilidades fundamentadas ampliamente por Facione (2007). No obstante, se evidenció también que los expertos requieren conocer los elementos de pensamiento crítico, para realmente poner en práctica las habilidades cognitivas en su ejercicio profesional.

C. Caso de juicio profesional del Auditor fundamentado en habilidades cognitivas con disposición para el pensamiento crítico: i) el cálculo de la materialidad, de los componentes auditados y del riesgo de auditoría, ii) las provisiones contables creadas para responder por garantías de defectos de fábrica, iii) la detección del fraude; y, iv) el análisis de la importancia relativa para determinar en qué medida el nivel empleado es consistente con el giro del negocio (matriz 4).

Matriz de análisis 4. Caso de juicios profesionales emitidos por auditores fundamentados en habilidades cognitivas para el pensamiento crítico

Ítem 3: Mencione un caso en donde el juicio profesional emitido por el Auditor, se fundamente en habilidades cognitivas con disposición para el pensamiento crítico. Amplíe su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	En la obtención de información para <i>detectar fraude, considerando que el conocimiento del negocio y de las técnicas aplicadas en el ejercicio de la auditoría, permiten definir un criterio sobre el manejo de ciertos aspectos que son un riesgo para el negocio.</i>	Caso de juicio profesional del Auditor fundamentado en habilidades cognitivas con disposición para el pensamiento crítico	Detección de fraude, pues el conocimiento del negocio y las técnicas aplicadas en el ejercicio de la auditoría permiten definir un criterio sobre el manejo de ciertos aspectos que implican un riesgo para el negocio.
Sc2	No contestó.	No contestó.	No contestó.
Sc3	<i>Existen provisiones contables para responder por garantías de defectos de fábrica y el Auditor debe entender si se justifica o no el uso y el monto de esa provisión, puesto que el Contador de la empresa auditada podría crearla solo para reducir utilidades o pagar menos impuestos.</i>	Caso de juicio profesional del Auditor fundamentado en habilidades cognitivas con disposición para el pensamiento crítico	Las provisiones contables creadas para responder por garantías de defectos de fábrica. En este caso, el Auditor debe comprender en qué medida se justifica el uso y el monto de esa provisión, pues en ocasiones el contador de la empresa, podría haberla creado para reducir las utilidades o el pago de impuestos
Sc4	Se realizó el análisis de los componentes de los estados financieros de la empresa	Caso de juicio profesional del Auditor	No aportó información

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 4. Caso de juicios profesionales emitidos por auditores fundamentados en habilidades cognitivas para el pensamiento crítico

Ítem 3: Mencione un caso en donde el juicio profesional emitido por el Auditor, se fundamente en habilidades cognitivas con disposición para el pensamiento crítico. Amplíe su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc4	<p>Tecnoasfaltos Cía. Ltda. y se finaliza emitiendo el informe de auditoría, en el que se concluye que ayuda al mejor entendimiento de las situaciones de la empresa, mejorando el <i>valor comunicativo</i> y proporcionando mayor <i>transparencia</i> en el informe.</p> <p>Se puede identificar que los informes de responsabilidades son muy claros tanto para el administrador como el Auditor, así por ejemplo el administrador es el <i>responsable de la información financiera, mientras que la responsabilidad del Auditor es emitir la opinión acerca de la información presentada por la administración.</i></p>	fundamentado en habilidades cognitivas con disposición para el pensamiento crítico	
Sc5	Un caso clásico de aplicación del juicio profesional se ve determinado	Caso de juicio profesional del Auditor	El cálculo de la materialidad, pues en la fase de planificación de la auditoría, el profesional obtiene un

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023)

Matriz de análisis 4. Caso de juicios profesionales emitidos por auditores fundamentados en habilidades cognitivas para el pensamiento crítico

Ítem 3: Mencione un caso en donde el juicio profesional emitido por el Auditor, se fundamente en habilidades cognitivas con disposición para el pensamiento crítico. Amplíe su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc5	<i>en el cálculo de materialidad, en donde en base a la planificación preliminar el Auditor se forma un conocimiento global de la entidad a auditar y con ello establecer si la importancia relativa utilizada guarda consistencia con el giro del negocio.</i>	fundamentado habilidades cognitivas con disposición para el pensamiento crítico	conocimiento global de la entidad que le permite determinar en qué medida la importancia relativa utilizada es consistente con el giro del negocio.
Sc6	<i>Una de las habilidades cognitivas es la previsión, que le permite al Auditor evaluar las consecuencias o implicaciones de una acción antes de realizarla, por ejemplo, esta habilidad está presente cuando el Auditor debe determinar la materialidad y los componentes al ser auditados.</i>	Caso de juicio profesional del Auditor fundamentado en habilidades cognitivas con disposición para el pensamiento crítico	El cálculo de la materialidad y de los componentes auditados.
Sc7	<i>El profesional para emitir su opinión debe considerar la materialidad que para esta firma es del 1% y el riesgo de la auditoría, es decir</i>	Caso de juicio profesional del Auditor fundamentado en habilidades	Cálculo de la materialidad y el riesgo de la auditoría,

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023)

Matriz de análisis 4. Caso de juicios profesionales emitidos por auditores fundamentados en habilidades cognitivas para el pensamiento crítico

Ítem 3: Mencione un caso en donde el juicio profesional emitido por el Auditor, se fundamente en habilidades cognitivas con disposición para el pensamiento crítico. Amplíe su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc7	debe conocer sobre normativa, materialidad y riesgo de auditoría además del proceso contable y la tributación en caso de auditoría financiera y otras especialidades afines.	cognitivas con disposición para el pensamiento crítico	Determinar en qué medida la importancia relativa utilizada es consistente con el giro del negocio.
Sc8	<i>En todo el proceso de auditoría se debe verificar el cumplimiento de las normativas vigentes.</i>	Caso de juicio profesional del Auditor fundamentado en habilidades cognitivas con disposición para el pensamiento crítico	En todo el proceso de auditoría para verificar el cumplimiento de las normativas vigentes.
Sc9	El profesional se desarrolla de acuerdo a sus conocimientos y especialización por ejemplo como Auditor debe planificar su trabajo y debe considerar las Normas Internacionales y demás conocimientos adquiridos y en esta etapa que es de	Caso de juicio profesional del Auditor fundamentado en habilidades cognitivas con disposición para el pensamiento crítico	No aportó información.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023)

Matriz de análisis 4. Caso de juicios profesionales emitidos por auditores fundamentados en habilidades cognitivas para el pensamiento crítico

<p>Ítem 3: Mencione un caso en donde el juicio profesional emitido por el Auditor, se fundamente en habilidades cognitivas con disposición para el pensamiento crítico. Amplíe su respuesta.</p>			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc7	planificación su experiencia para cumplir con los objetivos que tiene el cliente.		
<p>Síntesis de la categoría emergente: <i>para</i> los expertos algunos casos de juicios profesionales fundamentado en las habilidades cognitivas del Auditor son: a) el cálculo de la materialidad, de los componentes auditados y del riesgo de auditoría, b) las provisiones contables creadas para responder por garantías de defectos de fábrica y; c) la detección del fraude; y, d) el análisis de la importancia relativa para determinar en qué medida el nivel empleado es consistente con el giro del negocio.</p>			

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Entre los hallazgos relacionados con los casos de juicios profesionales formulados por auditores fundamentados en habilidades cognitivas *para el pensamiento crítico*, Sc5 destacó que, para el cálculo de la materialidad durante la fase de planificación de la auditoría, el profesional obtiene un conocimiento global de la entidad que le permite determinar en qué medida la importancia relativa utilizada es consistente con el giro del negocio.

Así mismo, en relación a la detección de fraude, Sc1 afirmó *que el conocimiento del negocio y de las técnicas aplicadas en el ejercicio de la auditoría permiten definir un criterio sobre el manejo de ciertos aspectos que implican un riesgo para el negocio.*

Sobre la base de las afirmaciones de Sc5 y Sc1, se deduce que los casos paradigmáticos *de juicio profesional del Auditor* expuestos por los expertos, se sustentan en las habilidades cognitivas de pensamiento crítico sustentadas por Facione (2007).

Por tanto, en la medida que el Auditor conoce y tiene la capacidad de aplicar las habilidades cognitivas de pensamiento crítico analizadas en los capítulos precedentes de la investigación y precisadas en la interpretación, análisis, evaluación, inferencia, explicación y autorregulación, se fortalecen sus competencias para la formulación de juicios profesionales objetivos y racionales que reflejan la situación real de la entidad auditada, así como los cambios que deben desarrollarse para mejorar su desempeño.

D. *Otras habilidades requeridas para la formulación del juicio profesional del Auditor*: capacidad de organización, de análisis y síntesis, habilidad para la búsqueda de información, la objetividad, la facilidad de comunicación, el manejo de las técnicas de muestreo, la discreción, el trabajo en equipo y, las competencias profesionales (matriz 5).

Al respecto, Sc1 destacó la importancia de la organización y el análisis. La primera, es una habilidad que promueve el orden en los aspectos clave para la ejecución del trabajo; al tiempo que la segunda favorece la comprensión profunda los aspectos que pueden significar un riesgo para el negocio, a fin de tomar acciones para minimizarlos y/o eliminarlos.

A diferencia de la postura de Sc1, Sc2 enfatizó en la importancia de la habilidad para la búsqueda de información relevante que asegure que los presupuestos, planteamientos o denuncias tienen el sustento correspondiente que se reflejará en la opinión o juicio profesional del auditor.

Ambas opiniones, se complementan con la afirmación de Sc3 y Sc5, que destacaron la importancia de desarrollar en el auditor habilidades relacionadas con el conocimiento sobre la materia objeto de auditoría, el control interno y la evaluación; el escepticismo profesional, la búsqueda de la verdad y la objetividad en la formulación de sus juicios.

Matriz de análisis 5. Otras habilidades que requiere el Auditor para emitir un juicio

Ítem 4: Emitir un juicio profesional objetivo y racional requiere de habilidades cognitivas. ¿Qué otro tipo de habilidades requiere el profesional para emitir un juicio?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	1) Organización; lo que permite tener <i>ordenados los aspectos a considerar en la ejecución del trabajo.</i> 2) Análisis; esto permite <i>considerar a profundidad los aspectos que pueden ser riesgo para el negocio y minimizarlos o eliminarlos.</i>	Otras habilidades requeridas para la formulación del juicio profesional del Auditor	1) Organización: garantiza el orden en los aspectos clave para la ejecución del trabajo. 2) Análisis: permite considerar de manera profunda los aspectos que pueden significar un riesgo para el negocio, a fin de tomar acciones para minimizarlos y/o eliminarlos.
Sc2	Además, debería ser muy hábil para <i>obtener información relevante ya sea escrita u oral de los gestores, que permitan asegurar que los presupuestos o ideas o denuncias tengan sustento y asidero que se reflejará en la opinión o juicio profesional</i>	Otras habilidades requeridas para la formulación del juicio profesional del Auditor	Búsqueda de información relevante que permita asegurar que los presupuestos, planteamientos o denuncias tengan el sustento correspondiente que se reflejará en la opinión o juicio profesional.
Sc3	<i>El Auditor para emitir un juicio profesional debe conocer sobre la materia a auditar, tener escepticismo de que los datos podrían ser manipulados, debe saber cómo llegar a la verdad, debe ser objetivo</i>	Otras habilidades requeridas para la formulación del juicio profesional del Auditor	1) Conocimiento sobre la materia objeto de auditoría. 2) Escepticismo profesional. 3) Inquisitivo para la búsqueda de la verdad 4) Objetividad

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 5. Otras habilidades que requiere el Auditor para emitir un juicio

Ítem 4: Emitir un juicio profesional objetivo y racional requiere de habilidades cognitivas. ¿Qué otro tipo de habilidades requiere el profesional para emitir un juicio?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	para saber si está llegando a la verdad o no.		
Sc4	<i>Habilidades como la comunicación eficaz, tanto oralmente como por escrito. Recopilar información, a través de entrevistas eficaces, escuchando, observando y revisando la información documentada, incluyendo registros y datos. Entender la importancia de utilizar técnicas de muestreo para las auditorías, y sus consecuencias.</i>	Otras habilidades requeridas para la formulación del juicio profesional del Auditor	1) Comunicación eficaz. 2) Búsqueda de información. 3) Técnicas de muestreo.
Sc5	El conocimiento <i>del negocio, evaluación de control interno y una estrategia global de auditoría</i> permite al Auditor tener elemento para emitir un juicio profesional sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.	Otras habilidades requeridas para la formulación del juicio profesional del Auditor	1) Conocimiento sobre las herramientas de auditoría y control interno. 2) Evaluación

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 5. Otras habilidades que requiere el Auditor para emitir un juicio

Ítem 4: Emitir un juicio profesional objetivo y racional requiere de habilidades cognitivas. ¿Qué otro tipo de habilidades requiere el profesional para emitir un juicio?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc6	Otra de las habilidades que debe tener el profesional de auditoría para emitir un juicio pueden ser entre otras, discreción, trabajo en equipo, imaginación y objetividad.	Otras habilidades requeridas para la formulación del juicio profesional del Auditor	1) Discreción. 2) Trabajo en equipo. 3) Objetividad.
Sc7	Requiere el uso de un sistema de habilidades cognitivas, de <i>comunicación, de trabajo en equipo y profesionales.</i>	Otras habilidades requeridas para la formulación del juicio profesional del Auditor	1) Comunicación 2) Trabajo en equipo. 3) Competencias profesionales.
Sc8	<i>Habilidades de análisis y explicación.</i>	Otras habilidades requeridas para la formulación del juicio profesional del Auditor	Habilidades de análisis y explicación.
Sc9	<i>Desarrollo de análisis en los procesos para apoyar la toma de decisiones y la comunicación.</i>	Otras habilidades requeridas para la formulación del juicio profesional del Auditor	Habilidad de análisis de los procesos para apoyar la toma de decisiones y la comunicación.
Síntesis de la categoría <i>emergente</i> : capacidad de organización, de análisis y síntesis, habilidad para la búsqueda de información veraz, la objetividad, la facilidad de comunicación, el manejo de las técnicas de muestreo, la discreción, el trabajo en equipo y, las competencias profesionales.			

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Las habilidades descritas en la matriz 5 corresponden con las habilidades disposicionales y cognitivas que de acuerdo con Facione (1990, 2007), promueven el desarrollo de un pensamiento elaborado orientado hacia la resolución de problemas. El mismo, se apoya en el análisis de las evidencias teóricas, metodológicas o contextuales empleadas para explicar determinadas situaciones y, fundamentar la formulación del juicio.

E. Habilidades actitudinales requeridas para emitir un juicio profesional: para los expertos estas habilidades se concretan en: i) observación; ii) síntesis; iii) apertura y flexibilidad para modificar una posición o argumento erróneo, así como para aceptar posiciones divergentes; iv) prudencia y; v) estabilidad emocional (matriz 6).

Además de las habilidades descritas Sc8 expresó que *El profesional debe ser inquisitivo, prudente, ordenado y debe estar informado de todas las actualizaciones relacionadas con temas de auditoría.*

Por su parte, Sc9 afirmó que las habilidades actitudinales permiten analizar el problema o los problemas encontrados en la entidad auditada bajo un enfoque sistémico, así como evaluar las relaciones de causa-efecto que los caracterizan.

Las habilidades mencionadas, se complementan con la postura de Sc4 que enfatiza en la importancia de algunos valores como la imparcialidad, sinceridad, honestidad y diplomacia en la formulación del juicio profesional del Auditor.

Matriz de análisis 6. Habilidades actitudinales que requiere el Auditor para emitir un juicio profesional

Ítem 5: Mencione las habilidades actitudinales que según su criterio se requieren para emitir un juicio profesional. Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	1) Puntualidad; esta habilidad permite que se cumplan los plazos previstos en la planificación 2) Honradez; esta habilidad facilita la ejecución del trabajo ya que esta permite tener un trabajo adecuado en la acción de control.	Habilidades requeridas para la formulación del juicio profesional del Auditor	
Sc2	<i>Paciencia, derecho a la duda consistencia y sobre todo respeto y presunción de inocencia hasta que no se demuestre lo contrario</i>	Habilidades actitudinales requeridas para emitir un juicio profesional	Las habilidades actitudinales requeridas para emitir un juicio profesional en el campo de la auditoría se concretan en: a) la duda: y, b) el respeto y presunción de inocencia hasta que no se demuestre lo contrario.
Sc3	<i>El Auditor tiene que tener la capacidad de observación para identificar situaciones inusuales, debe tener capacidad de síntesis para revisar una gran cantidad de datos y obtener una relación entre ellos.</i>	Habilidades actitudinales requeridas para emitir un juicio profesional	Las habilidades actitudinales requeridas para emitir un juicio profesional en el campo de la auditoría se concretan en: a) capacidad de observación para identificar situaciones inusuales; y, b) capacidad de síntesis.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 6. Habilidades actitudinales que requiere el Auditor para emitir un juicio profesional

Ítem 5: Mencione las habilidades actitudinales que según su criterio se requieren para emitir un juicio profesional. Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc4	<p>El Auditor debe mostrar <i>imparcialidad, sinceridad y honestidad</i> en todo momento del proceso de la auditoría.</p> <p>Mantener <i>discreción total</i> en los asuntos y materias revisadas durante dicho proceso, respetando en todo momento la máxima de confidencialidad de la organización.</p> <p>Ser una persona comprensible y <i>abierta</i> a aceptar diferentes visiones alternativas considerando, para ello, la aportación de nuevas ideas propuestas. Mantener cierta distancia y <i>diplomacia</i> en el trato con las diferentes personas con las que ha de tratar durante la realización de la auditoría.</p>	Habilidades actitudinales requeridas para emitir un juicio profesional	<p>Las habilidades actitudinales requeridas para emitir un juicio profesional en el campo de la auditoría se concretan básicamente en la apertura para la aceptación de distintas posturas.</p> <p>Valores: imparcialidad, sinceridad, honestidad y diplomacia.</p>
Sc5	Flexibilidad no tomada como una actitud de dejar pasar un hecho de relevancia, sino como la capacidad	Habilidades actitudinales requeridas para emitir	Las habilidades actitudinales requeridas para emitir un juicio profesional en el campo de la auditoría se concretan básicamente en: a) la flexibilidad entendida

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 6. Habilidades actitudinales que requiere el Auditor para emitir un juicio profesional

Ítem 5: Mencione las habilidades actitudinales que según su criterio se requieren para emitir un juicio profesional. Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc5	de modificar su conducta a efectos de trabajar de manera eficaz. Creatividad tomada como la capacidad de proponer formas nuevas de realizar las cosas, y análisis de hechos importante de manera diferente y creativa	un juicio profesional	como la capacidad del Auditor para modificar una conducta inadecuada, de manera que se favorezca la eficacia del proceso de auditoría; y, b) la creatividad que garantiza la introducción de nuevos procedimientos, métodos y estrategias durante el desarrollo de la auditoría.
Sc6	Principalmente debe tener una actitud positiva ya que el trabajo del Auditor requiere de información de terceros y es más fácil obtener esa información si tiene una actitud de <i>apertura hacia los demás; saber escuchar, respetar las ideas de los demás, estabilidad emocional.</i>	Habilidades actitudinales requeridas para emitir un juicio profesional	Las habilidades actitudinales requeridas para emitir un juicio profesional en el campo de la auditoría se concretan básicamente en: a) apertura a las posiciones de otros; b) escuchar con atención y respeto de las posiciones y argumentos similares o divergentes; y, c) estabilidad emocional.
Sc7	<i>El Auditor debe ser juicioso, abierto y flexible pensando que es con el equipo de trabajo que puede consultar para resolver problemas</i> presentados con los diversos clientes y casos, para <i>reconsiderar posturas divergentes y además ser honesto.</i>	Habilidades actitudinales requeridas para emitir un juicio profesional	Las habilidades actitudinales requeridas para emitir un juicio profesional en el campo de la auditoría se concretan básicamente en: a) apertura y flexibilidad para reconsiderar posturas divergentes y aceptar otras alternativas para la resolución de problemas, y, b) honestidad.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 6. Habilidades actitudinales que requiere el Auditor para emitir un juicio profesional

Ítem 5: Mencione las habilidades actitudinales que según su criterio se requieren para emitir un juicio profesional. Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc8	<i>El profesional debe ser inquisitivo, prudente, ordenado y debe estar informado de todas las actualizaciones relacionadas con temas de auditoría.</i>	Habilidades actitudinales requeridas para emitir un juicio profesional	El profesional debe ser inquisitivo, prudente, ordenado y debe estar informado de todas las actualizaciones relacionadas con temas de auditoría.
Sc9	<i>El Auditor debe tener habilidades para examinar y detectar, para analizar el problema con un enfoque sistémico, evaluación de causa-efecto de diferentes elementos que componen el problema.</i>	Habilidades actitudinales requeridas para emitir un juicio profesional	El profesional debe tener habilidades para analizar el problema con un enfoque sistémico, así como para la evaluación de causa-efecto de los diferentes elementos que componen el problema.
Síntesis de la categoría emergente: a) observación; b) síntesis; c) apertura y flexibilidad para modificar una posición o argumento erróneo, así como para aceptar posiciones divergentes; d) la prudencia; e) la estabilidad emocional.			

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los hallazgos relacionados con las habilidades actitudinales que requiere el Auditor para emitir un juicio profesional expuestos en la matriz 6, demuestran la necesidad de reforzar en la segunda ronda del Método Delphi, el conocimiento de los expertos sobre las habilidades actitudinales, para incorporar otras habilidades fundamentadas por Facione (1990), como son: i) la indagación; ii) la racionalidad; iii) la imparcialidad; iv) la honestidad intelectual; v) la diligencia; vi) la persistencia; vii) la precisión; y, viii) la crítica.

En el campo de la auditoría, tales habilidades son fundamentales para la formulación de juicios sólidos, basados en el razonamiento y fundamentados tanto en la ética como en el escepticismo profesional e independencia del auditor.

A juicio de Facione (2007), las habilidades expuestas fundamentan un juicio reflexivo. Por ello, “el pensamiento crítico impregna todo” y, en la medida que el individuo en su práctica cotidiana se interrogue acerca de lo “qué es verdadero y qué no lo es, qué creer y qué rechazar, el buen pensamiento crítico será necesario” (p. 8).

F. *Competencias técnicas*: los expertos afirmaron que las competencias técnicas son fundamentales para realizar una auditoría con objetividad y profesionalismo, pues permiten detectar el problema, analizarlo, explicarlo y proponer medidas para su solución (matriz 7).

Matriz de análisis 7. Competencias técnicas que requiere el Auditor para emitir un juicio profesional objetivo

Ítem 6: Además de las habilidades cognitivas y actitudinales, ¿Usted considera, que el Auditor debe reunir competencias técnicas relacionadas a la aplicación de normas, regulaciones y disposiciones legales para emitir un juicio profesional objetivo? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	<i>Sí. Definitivamente, ya que las competencias técnicas son aquellas que permiten realizar un trabajo objetivo y profesional.</i>	Competencias técnicas	Sí, las competencias técnicas son aquellas que permiten realizar una auditoría con criterios de objetividad y profesionalismo.
Sc2	<i>Por supuesto que el conocimiento de las leyes, preceptos, normas técnicas de auditoría y de información financiera, sin descuidar de las políticas vigentes en cada ente y los procedimientos establecidos en la organización harán que su opinión pueda ser podo rebatible.</i>	Competencias técnicas	Sí, las competencias técnicas se refieren al conocimiento de las leyes, preceptos, normas técnicas de auditoría y de información financiera, así como de las políticas vigentes en cada ente.
Sc3	Normalmente la información que se audita se elabora de acuerdo con ciertas <i>normas contables, legales y/o tributarias</i> , por lo tanto, si el Auditor no conoce las normas, mal podría identificar incoherencias.	Competencias técnicas	Sí, las competencias técnicas comprenden el conocimiento de las normas contables, legales y/o tributarias.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 7. Competencias técnicas que requiere el Auditor para emitir un juicio profesional objetivo

Ítem 6: Además de las habilidades cognitivas y actitudinales, ¿Usted considera, que el Auditor debe reunir competencias técnicas relacionadas a la aplicación de normas, regulaciones y disposiciones legales para emitir un juicio profesional objetivo? Justifique su respuesta.

Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc4	Los auditores tenemos la obligación de actuar en todo momento de manera profesional y de aplicar elevados niveles profesionales en la realización de nuestro trabajo con el objeto de desempeñar nuestras responsabilidades de manera competente y con imparcialidad.	Competencias técnicas	No aportó información
Sc5	Los auditores no debemos llevar a cabo trabajos para los que no posean la competencia profesional, deben <i>conocer y cumplir las normas, las políticas, los procedimientos y las prácticas aplicables de auditoría</i> , de igual modo, debemos entender adecuadamente <i>los principios y normas constitucionales, legales e institucionales</i> que rigen el funcionamiento de la empresa o entidad para le formulación de un juicio	Competencias técnicas	Sí, las competencias técnicas comprenden los conocimientos sobre las normas, las políticas, los procedimientos y las prácticas aplicables de auditoría, así como los principios y normas constitucionales, legales e institucionales que rigen el funcionamiento de la empresa o entidad.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 7. Competencias técnicas que requiere el Auditor para emitir un juicio profesional objetivo

Ítem 6: Además de las habilidades cognitivas y actitudinales, ¿Usted considera, que el Auditor debe reunir competencias técnicas relacionadas a la aplicación de normas, regulaciones y disposiciones legales para emitir un juicio profesional objetivo? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc5	profesional tomando este hecho como un cimiento en el conocimiento en donde se basará el juicio profesional.	Competencias técnicas	
Sc6	Si, el Auditor debe reunir competencias técnicas para ejercer su trabajo, empezando por el <i>cumplimiento del código y principios fundamentales para los profesionales de auditoría y luego todo su criterio debe estar fundamentado en la base legal establecida para cada país o región.</i>	Competencias técnicas	Sí, las competencias técnicas comprenden el cumplimiento del código y principios fundamentales para los profesionales de auditoría. Además, todo su criterio debe estar fundamentado en la base legal establecida para cada país o región.
Sc7	El profesional debe tener olfato, sensibilidad para detectar en los clientes destrezas comunicativas, ético, honesto tratando siempre de buscar la verdad.	Competencias técnicas	No aportó información.
Sc8	Debe <i>conocer las Normas de Auditoría, en lo laboral, contabilidad, tributación entre otros relacionados al perfil</i>	Competencias técnicas	Sí las competencias técnicas comprenden el conocimiento relacionado con las Normas de Auditoría, el aspecto laboral, la contabilidad y la tributación.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 7. Competencias técnicas que requiere el Auditor para emitir un juicio profesional objetivo

<p>Ítem 6: Además de las habilidades cognitivas y actitudinales, ¿Usted considera, que el Auditor debe reunir competencias técnicas relacionadas a la aplicación de normas, regulaciones y disposiciones legales para emitir un juicio profesional objetivo? Justifique su respuesta.</p>			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc9	Las habilidades técnicas son esenciales para poder <i>detectar el problema, analizarlo, explicarlo y proponer medidas.</i>	Competencias técnicas	Sí, son fundamentales para detectar el problema, analizarlo, explicarlo y proponer medidas.
<p>Síntesis de la categoría emergente: los expertos coinciden en afirmar que las competencias técnicas son fundamentales para realizar una auditoría con objetividad y profesionalismo, pues permiten detectar el problema, analizarlo, explicarlo y proponer medidas para su solución. Tales competencias comprenden los conocimientos sobre las normas, las políticas, los procedimientos y las prácticas aplicables de auditoría, así como los principios y normas constitucionales, legales e institucionales que rigen el funcionamiento de la empresa o entidad en cada jurisdicción.</p>			

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

A partir de los hallazgos de las competencias técnicas expresados en la matriz 5, se evidencia que para los expertos tales competencias comprenden los conocimientos sobre normas, políticas, procedimientos y prácticas aplicables de auditoría, así como los principios y normas constitucionales, legales e institucionales que rigen el funcionamiento de la empresa o entidad en cada jurisdicción.

Esta concepción coincide con los planteamientos del *International Accounting Education Standards Board* (IAESB, 2017), expresados en el *Handbook of International Education Pronouncements*, pues las competencias técnicas se definen como los conocimientos relacionados con los distintos campos disciplinarios de la contabilidad.

No obstante, las competencias técnicas no son suficientes para la formulación de juicios sólidos, éticos y escépticos en el campo de la auditoría. Estas deben complementarse con las habilidades cognitivas y actitudinales del individuo, que como lo expresa Facione (1990, 2007) sustentan la formulación de juicios elaborados y objetivos, que dependen de cada individuo y, promueven el desarrollo de habilidades de interpretación, análisis, evaluación e inferencia.

G. Fundamentos del pensamiento crítico aplicados en la formulación del juicio profesional del Auditor: los expertos destacaron la necesidad de incorporar los fundamentos del pensamiento crítico en el campo de la auditoría para la formulación de juicios profesionales objetivos basados en la aplicación de la normativa técnico legal, así como de los criterios profesionales del Auditor (matriz 8).

Matriz de análisis 8. Fundamentos del pensamiento crítico que promueven habilidades cognitivas en el Auditor para la formulación de juicios profesionales

Ítem 7: ¿Usted cree que se deben incorporar fundamentos del pensamiento crítico que desarrollen habilidades cognitivas en el Auditor, para la formulación de su juicio profesional en el proceso de auditoría? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	<i>Sí, mientras más información relevante con relación al pensamiento crítico, será más objetivo y considero que con mejor criterio profesional</i>	Fundamentos del pensamiento crítico aplicados en la formulación del juicio profesional del Auditor	Sí, los fundamentos del pensamiento crítico sustentan la formulación de juicios profesionales objetivos basados en los criterios profesionales aplicados por el Auditor.
Sc2	Por supuesto que sí, más aún en un proceso de auditoría, en donde seguramente los interesados en descubrir fallas, errores, malos usos etc., tienen su opinión sesgada. El Auditor debe ser un juez que con absoluta independencia y basado en las normativa técnico – legal valore las pruebas que va obteniendo durante su intervención	Fundamentos del pensamiento crítico aplicados en la formulación del juicio profesional del Auditor	Sí, los fundamentos del pensamiento crítico sustentan la formulación de juicios profesionales basados en la normativa técnico legal con criterio de independencia.
Sc3	<i>Estoy de acuerdo porque finalmente la contabilidad no es una ciencia</i>	Fundamentos del pensamiento crítico	Sí, los fundamentos del pensamiento crítico permiten la resolución de problemas.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 8. Fundamentos del pensamiento crítico que promueven habilidades cognitivas en el Auditor para la formulación de juicios profesionales

Ítem 7: ¿Usted cree que se deben incorporar fundamentos del pensamiento crítico que desarrollen habilidades cognitivas en el Auditor, para la formulación de su juicio profesional en el proceso de auditoría? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	<i>exacta y para muchas situaciones se requerirán habilidades de pensamiento crítico.</i>	aplicados en la formulación del juicio profesional del Auditor	
Sc4	<i>La habilidad de pensamiento crítico es imprescindible para el profesional que ejerce la auditoría. Este tipo de razonamiento requiere salirse de los propios juicios y prejuicios para considerar todas las perspectivas y cuestionar la validez de cada uno y llegar a una conclusión valedera.</i>	Fundamentos del pensamiento crítico aplicados en la formulación del juicio profesional del Auditor	Sí, este tipo de razonamiento permite al Auditor dejar de lado sus propios juicios y prejuicios para considerar todas las perspectivas y cuestionar la validez de cada evidencia encontrada para formular una conclusión válida.
Sc5	<i>Siempre es bueno incorporar fundamentos de pensamiento crítico para fortalecer las habilidades propias que los auditores deben desarrollar durante su camino profesional, y sobre todo mantenerse centrado lo que se necesita comprender en un encargo.</i>	Fundamentos del pensamiento crítico aplicados en la formulación del juicio profesional del Auditor	Sí, es importante incorporar fundamentos de pensamiento crítico para fortalecer las habilidades propias que los auditores deben desarrollar durante su camino profesional, y sobre todo mantenerse centrado lo que se necesita comprender en un encargo.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 8. Fundamentos del pensamiento crítico que promueven habilidades cognitivas en el Auditor para la formulación de juicios profesionales

Ítem 7: ¿Usted cree que se deben incorporar fundamentos del pensamiento crítico que desarrollen habilidades cognitivas en el Auditor, para la formulación de su juicio profesional en el proceso de auditoría? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc6	Existe el manual del código internacional de ética para profesionales de auditoría, en donde constan los principios fundamentales, sin embargo, sería importante también que se incorporen otros principios enfocados en el desarrollo de las habilidades cognitivas, de tal forma que el juicio profesional en el proceso de auditoría sea un proceso sistemático.	Fundamentos del pensamiento crítico aplicados en la formulación del juicio profesional del Auditor	Sí.
Sc7	<i>Las habilidades del pensamiento crítico son fundamentales y sobre todo en un Auditor como son el análisis, solución de problemas y evaluación.</i>	Fundamentos del pensamiento crítico aplicados en la formulación del juicio profesional del Auditor	Sí es fundamental incorporar las siguientes habilidades: el análisis, la resolución de problemas y la evaluación.
Sc8	<i>Si sería importante considerar habilidades del pensamiento crítico</i>	Fundamentos del pensamiento crítico aplicados en la formulación	Sí es importante incorporar habilidades de pensamiento crítico para que el juicio profesional pueda ser objetivo.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 8. Fundamentos del pensamiento crítico que promueven habilidades cognitivas en el Auditor para la formulación de juicios profesionales

Ítem 7: ¿Usted cree que se deben incorporar fundamentos del pensamiento crítico que desarrollen habilidades cognitivas en el Auditor, para la formulación de su juicio profesional en el proceso de auditoría? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc8	<i>que ayude en el proceso contable y que el juicio profesional sea objetivo.</i>	del juicio profesional del Auditor	
Sc9	Si es importante desarrollar el pensamiento crítico, la ética y la capacidad de liderar proyectos productivos para la solución de problemas del contexto.	Fundamentos del pensamiento crítico aplicados en la formulación del juicio profesional del Auditor	Sí.
Síntesis de la categoría <i>emergente</i> : los expertos coinciden en reafirmar la necesidad de incorporar los fundamentos del pensamiento crítico en el campo de la auditoría para la formulación de juicios profesionales objetivos basados en la aplicación de la normativa técnico legal, así como de los criterios profesionales del Auditor.			

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los hallazgos sobre los fundamentos del pensamiento crítico que promueven habilidades cognitivas en el Auditor para la formulación de juicios profesionales, expresados en la matriz 8 revelan que para Sc7 y Sc8 las habilidades de pensamiento crítico sustentan la formulación de juicios objetivos que contribuyan con el mejoramiento del proceso contable de la entidad auditada. A partir de los argumentos expuestos, se demuestra que los expertos aun cuando tienen debilidades en cuanto a los elementos teóricos del pensamiento crítico que promueven la formulación de un juicio profesional y, por desconocimiento no aplican todas las habilidades de pensamiento crítico propuestas por Facione (2007) en la formulación del juicio, sí conocen la importancia del pensamiento crítico para mejorar el proceso de auditoría y emitir conclusiones sólidas sustentadas en los conocimientos técnicos, la normatividad, la legislación, los valores, la independencia y el escepticismo profesional del Auditor.

H. *Fundamentos del pensamiento crítico que permiten desarrollar habilidades actitudinales en el Auditor para la formulación del juicio profesional*: los expertos coincidieron en afirmar que los fundamentos del pensamiento crítico sustentan el desarrollo de habilidades actitudinales que garantizan la imparcialidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y por ende, la transparencia del proceso de auditoría. Tales habilidades promueven una actividad reflexiva, creativa y, basada en el trabajo en equipo; aspectos clave para un trabajo de auditoría (matriz 9).

Matriz de análisis 9. Fundamentos del pensamiento crítico que promueven habilidades actitudinales en el Auditor para la formulación de juicios profesionales

Ítem 8: ¿Considera que se deben incorporar fundamentos del pensamiento crítico que desarrollen habilidades actitudinales en el Auditor, para la formulación de su juicio profesional en el proceso de auditoría? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	Sí, es adecuado fortalecer el juicio profesional con herramientas que le apoyen al Auditor.	Fundamentos del pensamiento crítico que permiten desarrollar habilidades actitudinales en el Auditor para la formulación del juicio profesional	No aportó información
Sc2	Sí, más aún en un proceso de auditoría, en donde seguramente los interesados en descubrir fallas, errores, malos usos etc., tienen su opinión sesgada. El Auditor debe ser un juez no solo físicamente imparcial sino intelectualmente impermeable o sea no influenciado	Fundamentos del pensamiento crítico que permiten desarrollar habilidades actitudinales en el Auditor para la formulación del juicio profesional	Sí, a través del pensamiento crítico se desarrollan habilidades actitudinales que garantizan la imparcialidad del Auditor en la formulación del juicio profesional.
Sc3	Si debido a que una organización está inmersa en un complejo mundo de decisiones y escenarios posibles para los	Fundamentos del pensamiento crítico que permiten desarrollar habilidades	Sí, para justificar los criterios adoptados, el Auditor requiere de habilidades de pensamiento crítico.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 9. Fundamentos del pensamiento crítico que promueven habilidades actitudinales en el Auditor para la formulación de juicios profesionales

Ítem 8: ¿Considera que se deben incorporar fundamentos del pensamiento crítico que desarrollen habilidades actitudinales en el Auditor, para la formulación de su juicio profesional en el proceso de auditoría? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	cuales se necesita considerar supuestos razonables como las estimaciones de valor esperado, vida útil de un activo, etc. <i>Para justificar un criterio se necesita habilidades actitudinales</i>	actitudinales en el Auditor para la formulación del juicio profesional	
Sc4	El Auditor debe añadir a su pensamiento crítico habilidades actitudinales como: Pensamiento analítico, <i>habilidades de comunicación, integridad, Razonabilidad, capacidad de indagación y un verdadero compromiso.</i>	Fundamentos del pensamiento crítico que permiten desarrollar habilidades actitudinales en el Auditor para la formulación del juicio profesional	Sí, se deben incorporar habilidades para el análisis, la comunicación, la integridad, la razonabilidad, la indagación y un verdadero compromiso.
Sc5	<i>Si desde luego un pensamiento crítico ayuda a fortalecer una actividad reflexiva, creativa, confiabilidad, optimismo y trabajo en equipo, factores elementales para un trabajo de auditoría.</i>	Fundamentos del pensamiento crítico que permiten desarrollar habilidades actitudinales en el Auditor para la formulación	Si, el pensamiento favorece una actividad reflexiva, creativa, confiable, optimista y el trabajo en equipo; factores elementales para un trabajo de auditoría.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 9. Fundamentos del pensamiento crítico que promueven habilidades actitudinales en el Auditor para la formulación de juicios profesionales

Ítem 8: ¿Considera que se deben incorporar fundamentos del pensamiento crítico que desarrollen habilidades actitudinales en el Auditor, para la formulación de su juicio profesional en el proceso de auditoría? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc5		del juicio profesional	
Sc6	Sería lo ideal que también se incorporen ciertas habilidades actitudinales en el Auditor, que sirvan como una guía para que el Auditor pueda desarrollar esas habilidades con el objeto de que el proceso de auditoría sea de los más transparente y objetivo.	Fundamentos del pensamiento crítico que permiten desarrollar habilidades actitudinales en el Auditor para la formulación del juicio profesional	Sí, a través del pensamiento crítico se garantiza la objetividad y transparencia del proceso de auditoría.
Sc7	El profesional primero debe mantenerse actualizado todo el tiempo, debe ser honesto y sobre todo debe evaluar la posibilidad de consultar a los miembros de su equipo su opinión sobre los diferentes procedimientos que se puede aplicar para dar solución al problema presentado.	Fundamentos del pensamiento crítico que permiten desarrollar habilidades actitudinales en el Auditor para la formulación del juicio profesional	No aportó información.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 9. Fundamentos del pensamiento crítico que promueven habilidades actitudinales en el Auditor para la formulación de juicios profesionales

Ítem 8: ¿Considera que se deben incorporar fundamentos del pensamiento crítico que desarrollen habilidades actitudinales en el Auditor, para la formulación de su juicio profesional en el proceso de auditoría? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc8	<i>El profesional debe ser inquisitivo, prudente, ordenado y debe estar informado de todas las actualizaciones relacionadas con temas de auditoría.</i>	Fundamentos del pensamiento crítico que permiten desarrollar habilidades actitudinales en el Auditor para la formulación del juicio profesional	Sí, el Auditor debe ser inquisitivo, prudente y ordenado.
Sc9	Análisis, identificación y solución de problemas en situaciones cambiantes, aptitud y disposición de trabajar en equipo.	Fundamentos del pensamiento crítico que permiten desarrollar habilidades actitudinales en el Auditor para la formulación del juicio profesional	Sí, se debe incorporar el pensamiento crítico para el desarrollo de las habilidades de análisis y resolución de problemas, así como para el trabajo en equipo.
Síntesis de la categoría emergente: los expertos coincidieron en afirmar que los fundamentos del pensamiento crítico sustentan el desarrollo de habilidades actitudinales que garantizan la imparcialidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y por ende, la transparencia del proceso de auditoría. Tales habilidades promueven una actividad reflexiva, creativa, confiable, optimista y el trabajo en equipo; aspectos clave para un trabajo de auditoría.			

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los hallazgos relacionados con los fundamentos del pensamiento crítico que promueven habilidades actitudinales en el Auditor para la formulación de juicios profesionales expresados en la matriz 9, muestran que para Sc4 y Sc9, el pensamiento crítico es fundamental para el desarrollo de las habilidades de análisis, comunicación, razonamiento, indagación, la resolución de problemas y trabajo en equipo.

A partir de los argumentos expuestos, se puede afirmar una vez más que aun cuando los expertos tienen debilidades para aplicar en la práctica los fundamentos teóricos de pensamiento crítico propuestos por Facione (1990, 1998, 2007, 2017), sí aplican algunas de las habilidades actitudinales como el análisis, el razonamiento y, la búsqueda de información las cuales son fundamentales para la formulación de juicios sólidos, éticos y con independencia profesional.

I. Incidencia de la personalidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones: la mayoría de los expertos coincidieron en que la personalidad del Auditor tiene incidencia en la forma como se analizan los resultados y, por ende, en la formación del juicio.

Así, las personas sentimentales, se caracterizan por su debilidad para mantener un nivel de juicio profesional objetivo; las introvertidas e intuitivas tienden a tomarse un mayor tiempo para el análisis al momento de emitir un juicio profesional; al tiempo que las personas extrovertidas tienen más facilidad para emitir un juicio (matriz 10).

Matriz de análisis 10. Incidencia de la personalidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.

Ítem 9: De acuerdo a la psicología analítica, existen diferentes tipos de personalidad, entre ellas: pensamiento - introvertido, sentimental - introvertido, sensación -introvertido, intuitivo - introvertido, pensamiento - extrovertido, sentimental - extrovertido, sensación - extrovertido, intuitivo – extrovertido. ¿Considera que la personalidad del Auditor influye en la formulación del juicio profesional y en toma de decisiones? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	<i>Considero que no, ya que las normas para la planificación y ejecución del trabajo son para todos las mismas, lo que sí podría influir es en considerar mayor o menores pruebas dependiendo del entorno en el que suceda el análisis.</i>	Incidencia de la personalidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.	La personalidad del Auditor no incide en la formulación del juicio profesional, ni en la toma de decisiones
Sc2	<i>No podrá abstraer su personalidad de la forma en que mire los resultados y por ende si pudiera influir en su opinión, lo importante será que el grado de influencia sea mínima y mejor si la opción puede ser compartida con otros miembros del equipo a fin de buscar un punto adecuado de interpretar los hechos y emitir una opinión justa.</i>	Incidencia de la personalidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.	La personalidad del Auditor sí incide en la forma como se analizan los resultados y, por ende, influye en su dictamen final. Por ende, se recomienda socializar los resultados con los miembros del equipo para interpretarlos desde distintas posturas a fin de emitir una opinión justa.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 10. Incidencia de la personalidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.

Ítem 9: De acuerdo a la psicología analítica, existen diferentes tipos de personalidad, entre ellas: pensamiento - introvertido, sentimental - introvertido, sensación -introvertido, intuitivo - introvertido, pensamiento - extrovertido, sentimental - extrovertido, sensación - extrovertido, intuitivo – extrovertido. ¿Considera que la personalidad del Auditor influye en la formulación del juicio profesional y en toma de decisiones? Justifique su respuesta.

Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	Definitivamente que <i>la personalidad si influye en el criterio del Auditor.</i> Una personalidad intuitiva – extrovertida se relaciona con personas aventureras, que no les interesa el bienestar de lo que lo rodea, porque su afán es seguir su intuición y la intuición no es un método auditable.	Incidencia de la personalidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.	Sí, la personalidad influye en el criterio que adopta el Auditor.
Sc4	<i>El Auditor debe mantener un sano equilibrio en su comportamiento emocional y de manera especial en sus cualidades que definen a un Auditor como imparcial, sincero y honesto.</i> Ser discreto y comprender el concepto de confidencialidad	Incidencia de la personalidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.	Sí, el Auditor debe mantener un equilibrio en su comportamiento emocional y de manera especial en sus cualidades que lo definen como un Auditor imparcial, sincero y honesto.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 10. Incidencia de la personalidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.

<p>Ítem 9: De acuerdo a la psicología analítica, existen diferentes tipos de personalidad, entre ellas: pensamiento - introvertido, sentimental - introvertido, sensación -introvertido, intuitivo - introvertido, pensamiento - extrovertido, sentimental - extrovertido, sensación - extrovertido, intuitivo – extrovertido. ¿Considera que la personalidad del Auditor influye en la formulación del juicio profesional y en toma de decisiones? Justifique su respuesta.</p>			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc4	.Mantener la mente abierta para considerar ideas y puntos de vista alternativos.		
Sc5	<i>Si desde luego que la personalidad del auditoria influye en el juicio profesional en el sentido de que tan profundo y detallado es la formulación de un juicio por experiencia de trabajo he podido observar que personas sentimentales no mantienen un nivel de juicio profesional objetivo de otro lado las personas introvertidas e intuitivos tienden a tomarse un mayor tiempo y análisis para emitir un juicio profesional y el personal extrovertido mantiene una sensación de mayor facilidad para emitir un juicio, sin decir con esto que estos juicios sean</i>	<p>Incidencia de la personalidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.</p>	<p>Si, la personalidad del Auditor influye en la profundidad del juicio profesional. Las personas sentimentales, se caracterizan por su debilidad para mantener un nivel de juicio profesional objetivo; las personas introvertidas e intuitivos tienden a tomarse un mayor tiempo y análisis para emitir un juicio profesional; al tiempo que las personas extrovertidas mantienen una sensación de mayor facilidad para emitir un juicio.</p>

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 10. Incidencia de la personalidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.

Ítem 9: De acuerdo a la psicología analítica, existen diferentes tipos de personalidad, entre ellas: pensamiento - introvertido, sentimental - introvertido, sensación -introvertido, intuitivo - introvertido, pensamiento - extrovertido, sentimental - extrovertido, sensación - extrovertido, intuitivo – extrovertido. ¿Considera que la personalidad del Auditor influye en la formulación del juicio profesional y en toma de decisiones? Justifique su respuesta.

Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc5	<i>antojadizos o sin consistencia.</i>		
Sc6	<i>La personalidad de cada individuo influye en los actos y juicios de toda persona, por ende, la personalidad del Auditor puede influir en la formulación del juicio profesional, por ello es importante que haya una definición de ciertas habilidades que guíen y minimicen estos juicios influenciados por la personalidad o incluso estado de ánimo del profesional en el proceso de auditoría.</i>	Incidencia de la personalidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.	Si, la personalidad influye en la formulación del juicio profesional. Por ello, es importante incorporar algunas habilidades que permitan reducir el riesgo de formular juicios influenciados por los rasgos de la personalidad del Auditor.
Sc7	<i>La personalidad del profesional no debería influir en el juicio profesional ya que debe mantener una actitud de cuestionamiento acerca de las aseercciones de la gerencia</i>	Incidenca de la personalidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de	Sí, el Auditor debe mantener que debe mantener una actitud de cuestionamiento sobre las aseercciones de la gerencia sin, lo cual significa mantenerse alerta ante inconsistencias, errores u omisiones.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 10. *Incidencia de la personalidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.*

Ítem 9: De acuerdo a la psicología analítica, existen diferentes tipos de personalidad, entre ellas: pensamiento - introvertido, sentimental - introvertido, sensación -introvertido, intuitivo - introvertido, pensamiento - extrovertido, sentimental - extrovertido, sensación - extrovertido, intuitivo – extrovertido. ¿Considera que la personalidad del Auditor influye en la formulación del juicio profesional y en toma de decisiones? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc7	<i>sin embargo, esta actitud lo mantiene alerta ante inconsistencia, omisiones o errores que le permite a través del pensamiento crítico tomar decisiones que minimizan los riesgos de la labor del Auditor. Por lo que si influye la personalidad del Auditor en el juicio profesional.</i>	decisiones.	
Sc8	El profesional Auditor debe ser indagador para obtener la evidencia, y asertivo.	Incidencia de la personalidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.	No aportó información.
Sc9	No contestó.	Incidencia de la personalidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.	No aportó información.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 10. Incidencia de la personalidad del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.

Ítem 9: De acuerdo a la psicología analítica, existen diferentes tipos de personalidad, entre ellas: pensamiento - introvertido, sentimental - introvertido, sensación -introvertido, intuitivo - introvertido, pensamiento - extrovertido, sentimental - extrovertido, sensación - extrovertido, intuitivo – extrovertido. ¿Considera que la personalidad del Auditor influye en la formulación del juicio profesional y en toma de decisiones? Justifique su respuesta.

Síntesis de la categoría emergente: la mayoría de los expertos coincide en que la personalidad del Auditor tiene incidencia en la forma como se analizan los resultados y, por ende, en su dictamen final. Así, las personas sentimentales, se caracterizan por su debilidad para mantener un nivel de juicio profesional objetivo; las personas introvertidas e intuitivas tienden a tomarse un mayor tiempo y análisis para emitir un juicio profesional; al tiempo que las personas extrovertidas tienen más facilidad para formar un juicio.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los hallazgos expresados en la matriz 10 muestran la incidencia de los rasgos de la personalidad del Auditor en la formulación del juicio. Al respecto, Sc2 afirmó que la personalidad del Auditor incide en la forma como se analizan los resultados y, por ende, en su dictamen final. En consecuencia, se recomienda socializar los resultados con los miembros del equipo para interpretarlos desde distintas posturas a fin de formarse una opinión justa.

Tal postura, se relaciona con los planteamientos de García, Vico, Moizer y Humphrey (1999), en los cuales se expone que un Auditor ideal, es aquel que además de las competencias técnicas para el desarrollo de un proceso de auditoría, dispone de habilidades de pensamiento crítico. Los autores reafirman que un Auditor ideal tiene habilidades para la resolución de problemas, un carácter enérgico y formal, capacidad imaginativa y crítica y, habilidad para la comunicación.

Tales habilidades se fortalecen a partir de los rasgos de un pensador crítico propuestos por Facione (1990), de los cuales se deriva que en el campo de la auditoría, un profesional con pensamiento crítico se caracteriza básicamente por los siguientes rasgos: por estar informadas; el razonamiento; la mente abierta y flexibilidad para discutir otras posiciones, la justicia en la evaluación, la honestidad y prudencia en la formación de sus opiniones, la disposición para reconsiderar sus planteamientos, entre otros.

Los rasgos expuestos por Facione (1990) fundamentan la formación y formulación de un juicio auto regulado y con propósito que promueve la resolución de problemas.

J. Incidencia de la conducta del Auditor en la formulación del juicio profesional:

los expertos reafirmaron que la conducta del Auditor incide en la formulación del dictamen final, pues una conducta asertiva y comunicativa facilita la presentación de los resultados encontrados durante las diversas fases del proceso de auditoría (matriz 11).

Sobre este aspecto, interesa destacar la postura de Sc3, en la cual se reafirma que un Auditor con conducta pasiva tiene limitaciones para la búsqueda de la verdad, al tiempo que un profesional con una conducta asertiva tiene mayor habilidad para fundamentar su juicio profesional.

Al respecto, Sc2 afirmó que los fundamentos del pensamiento crítico, permiten al individuo dudar sobre su opinión, así como sobre los argumentos de los miembros de la entidad que informa. Por ende, es recomendable evaluar las diversas posiciones encontradas para así emitir un juicio pertinente, objetivo y sólido.

Por su parte, Sc8 expresó que el Auditor “debe ser *asertivo, abierto, directo*” y tener habilidades de expresión para comunicar los resultados encontrados durante el proceso de auditoría a los miembros del gobierno corporativo y de la gerencia de la organización.

Matriz de análisis 11. Incidencia de la conducta del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.

Ítem 10: ¿Cree usted que el tipo de conducta (adaptativa, pasiva, condicionada, asertiva) del Auditor, influye en la formulación del juicio profesional? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	Considero que no, ya que conforme se indicó en la pregunta precedente las normas son de aplicación universal, lo que puede darse es una tendencia hacia el tipo de personalidad que tenga en cuanto al juicio final del dictamen.	Incidencia de la conducta del Auditor en la formulación del juicio profesional.	La conducta del Auditor no incide en la formulación del juicio profesional.
Sc2	Los paradigmas que fundamentan el pensamiento crítico, precisamente apuntan a buscar en cada individuo que la duda sobre la opinión de los demás y la suya propia sean evaluadas antes de definir la opinión profesional que debe ser pertinente, objetivo y sólido.	Incidencia de la conducta del Auditor en la formulación del juicio profesional.	No aportó información.
Sc3	Definitivamente que <i>una conducta pasiva del Auditor podría complicar el llegar la verdad</i> en algunas situaciones. Mas bien, creo que	Incidencia de la conducta del Auditor en la formulación del juicio profesional.	Sí, pues una conducta pasiva limita la búsqueda de la verdad, al tiempo que una conducta asertiva contribuye con el mejoramiento del criterio profesional.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 11. Incidencia de la conducta del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.

Ítem 10: ¿Cree usted que el tipo de conducta (adaptativa, pasiva, condicionada, asertiva) del Auditor, influye en la formulación del juicio profesional? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	<i>una conducta asertiva podría mejorar su criterio profesional.</i>	Incidencia de la conducta del Auditor en la formulación del juicio profesional.	
Sc4	<i>De acuerdo a la psicología, este comportamiento o actividades permiten al ser humano adaptarse a su entorno del momento, para facilitar su vida y su trabajo, por lo tanto, estos rasgos van influir de manera directa en el buen criterio del Auditor en la formulación de su opinión.</i>	Incidencia de la conducta del Auditor en la formulación del juicio profesional.	Sí, la conducta del Auditor influye de manera directa en el criterio adoptado por el Auditor para la formulación de su opinión.
Sc5	<i>Una actitud pasiva no implica que sea fácilmente influenciable para emitir un juicio profesional que no sea acertado, una actividad condicionada sin duda es una actividad que influencia en un juicio profesional, la actitud que mayormente se ajusta a la</i>	Incidencia de la conducta del Auditor en la formulación del juicio profesional.	Sí, cuando el Auditor tiene una actitud condicionada ésta influye en un juicio profesional.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 11. Incidencia de la conducta del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.

Ítem 10: ¿Cree usted que el tipo de conducta (adaptativa, pasiva, condicionada, asertiva) del Auditor, influye en la formulación del juicio profesional? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc5	<i>formulación de un juicio profesional sin presiones es la asertiva, definiciones que por experiencia se lo puede mencionar.</i>		
Sc6	<i>Si, la conducta de una persona influye en los juicios que pueda emitir, por lo tanto, el juicio de un profesional de la auditoría sí puede verse afectado por su conducta, es por ello que el profesional debe tener claro y estar consciente de los principios fundamentales en que debe estar basado su trabajo, para poder emitir un juicio profesional objetivo.</i>	<i>Incidencia de la conducta del Auditor en la formulación del juicio profesional.</i>	<i>Sí, el juicio de un profesional de la auditoría puede verse afectado por su conducta,</i>
Sc7	<i>Si influye la personalidad del Auditor en el juicio profesional, si es pasivo o adaptativo no va ayudar al trabajo del profesional, solo el asertivo contribuirá en una auditoría.</i>	<i>Incidencia de la conducta del Auditor en la formulación del juicio profesional.</i>	<i>Sí, una personalidad pasiva no aporta al trabajo de auditoría; al tiempo que una personalidad asertiva es fundamental para el desarrollo del proceso.</i>

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023)

Matriz de análisis 11. Incidencia de la conducta del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones.

Ítem 10: ¿Cree usted que el tipo de conducta (adaptativa, pasiva, condicionada, asertiva) del Auditor, influye en la formulación del juicio profesional? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc8	El profesional debe ser <i>asertivo, abierto, directo</i> y la habilidad de <i>saber expresarse para comunicar los resultados</i> , ya que el Auditor sugiere ciertas recomendaciones las cuales pueden o deben ser acatadas por los clientes quienes tendrán la última palabra de que si se realiza o no la revisión.	Incidencia de la conducta del Auditor en la formulación del juicio profesional.	Sí pues una conducta asertiva y comunicativa facilita la presentación de los resultados
Sc9	El Auditor debe ser un buscador de la verdad.	Incidencia de la conducta del Auditor en la formulación del juicio profesional.	No aportó información.
Síntesis de la categoría emergente: los expertos coinciden en afirmar que la conducta del Auditor incide en la formulación del dictamen final, pues una conducta asertiva y comunicativa facilita la presentación de los resultados.			

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los hallazgos relacionados con la *incidencia de la conducta del Auditor en la formulación del juicio profesional y en la toma de decisiones* expuestos en la matriz 11, revelan que la conducta del auditor se fortalece a partir de los rasgos de pensamiento crítico ampliamente abordados por Facione (2007). El autor emplea la expresión “espíritu crítico” para hacer referencia a los individuos con “curiosidad para explorar agudeza mental, dedicación apasionada a la razón, y deseos o ansias de información confiable” (p. 7).

Desde esta perspectiva, puede afirmarse que un Auditor con rasgos de pensador crítico tiene una conducta asertiva para abordar los problemas, así como para la búsqueda de evidencias que le permitan esclarecer los hechos y llegar a la verdad.

K. Importancia de la actitud crítica del Auditor en la formulación de juicios sólidos, pertinentes y objetivos: los expertos destacaron que una actitud crítica es fundamental para el análisis objetivo de la información, de las evidencias encontradas, así como de los mecanismos de control implementados (matriz 12). Tal análisis debe fundamentarse en los principios y normas que rigen la profesión.

Al respecto, SC4 afirmó que la actitud crítica del Auditor se fundamenta en el escepticismo profesional, definido como una actitud que hace referencia *a una mente inquisitiva, a la capacidad de estar alerta ante las condiciones que pueden indicar una posible representación errónea debido a un error o fraude, y una evaluación crítica de la evidencia.*

Matriz de análisis 12. Importancia de la actitud crítica del Auditor para la formulación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos

Ítem 11: Siendo el escepticismo profesional la base del juicio profesional del Auditor, ¿Usted considera que el desarrollo de la actitud crítica del Auditor, es importante en la formulación de juicios sólidos, pertinentes y objetivos? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	<i>Sí, es pertinente que el Auditor ejecute su acción de control de forma objetiva y conforme los preceptos de las normas general que rigen la profesión, lo que permite tener juicios objetivos de lo que analiza.</i>	Importancia de la actitud crítica del Auditor en la formulación de juicios sólidos, pertinentes y objetivos.	Sí, la actitud crítica del Auditor, es importante en la formulación de juicios sólidos, pertinentes y objetivos, pues permite la ejecución de su acción de control de forma objetiva y conformidad con los preceptos de las normas que rigen la profesión.
Sc2	<i>Muy relevante, experiencia que la ayudará a ir perfeccionando con el tiempo su grado de percepción y mejorando sus debilidades influenciadas de empatía o antipatía</i>	Importancia de la actitud crítica del Auditor en la formulación de juicios sólidos, pertinentes y objetivos.	Sí, la actitud crítica del Auditor contribuye con el fortalecimiento de sus competencias y habilidades para la percepción de los hechos.
Sc3	<i>El escepticismo profesional es la base del juicio profesional del Auditor, pero es complicado obtener un éxito completo en la actitud crítica del Auditor cuando existen también complejidades en las normas contables donde predominan criterios</i>	Importancia de la actitud crítica del Auditor en la formulación de juicios sólidos, pertinentes y objetivos.	El escepticismo profesional es la base del juicio profesional del Auditor, pero es complicado obtener un éxito completo en la actitud crítica, pues existen complejidades en las normas contables derivadas de los criterios subjetivos de valoración.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 12. Importancia de la actitud crítica del Auditor para la formulación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos

Ítem 11: Siendo el escepticismo profesional la base del juicio profesional del Auditor, ¿Usted considera que el desarrollo de la actitud crítica del Auditor, es importante en la formulación de juicios sólidos, pertinentes y objetivos? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	<i>de valuación.</i>		predominio de criterios subjetivos de valuación.
Sc4	<i>subjetivos</i> Siendo una de las corrientes de pensamiento más acertadas para el campo de la Auditoría. <i>El escepticismo profesional es una actitud que incluye una mente inquisitiva, estar alerta a las condiciones que pueden indicar una posible representación errónea debido a un error o fraude, y una evaluación crítica de la evidencia.</i>	Importancia de la actitud crítica del Auditor en la formulación de juicios sólidos, pertinentes y objetivos.	Sí, pues el escepticismo profesional es una actitud que incluye una mente inquisitiva, estar alerta a las condiciones que pueden indicar una posible representación errónea debido a un error o fraude, y una evaluación crítica de la evidencia.
Sc5	Es muy saludable mantener siempre una actitud crítica que permita al Auditor tener una mente cuestionadora y una evaluación crítica de la idoneidad y suficiente de la evidencia de auditoría, lo que implica estar alerta a las circunstancias que podrían	Importancia de la actitud crítica del Auditor en la formulación de juicios sólidos, pertinentes y objetivos.	Sí, una actitud crítica permite al Auditor tener una mente cuestionadora y una evaluación crítica de la idoneidad y suficiencia de la evidencia de auditoría, lo que implica estar alerta a las circunstancias que podrían mantener indicios de una posible declaración errónea ya sea por error, negligencia o fraude.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 12. Importancia de la actitud crítica del Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos

Ítem 11: Siendo el escepticismo profesional la base del juicio profesional del Auditor, ¿Usted considera que el desarrollo de la actitud crítica del Auditor, es importante en la formulación de juicios sólidos, pertinentes y objetivos? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc6	Si es importante el desarrollo de la actitud crítica para el desarrollo de todo el trabajo del Auditor hasta finalizar con la formulación del informe, que conlleve juicios totalmente pertinentes y objetivos.	Importancia de la actitud crítica del Auditor en la formación de juicios sólidos, pertinentes y objetivos.	Sí, una actitud crítica durante el trabajo de auditoría conduce a la formulación de juicios profesionales pertinentes y objetivos.
Sc7	<i>El Auditor debe tener una mente inquisitiva para evaluar la información y obtener una auditoría de calidad.</i>	Importancia de la actitud crítica del Auditor en la formulación de juicios sólidos, pertinentes y objetivos.	Sí, el Auditor debe tener una mente inquisitiva para evaluar la información y obtener una auditoría de calidad.
Sc8	<i>El Auditor debe tener la actitud de cuestionamiento para evaluar la información todo esto vinculado a los principios éticos, y esto es fundamental para la formación del juicio profesional.</i>	Importancia de la actitud crítica del Auditor en la formulación de juicios sólidos, pertinentes y objetivos.	Sí, el Auditor debe tener la actitud de cuestionamiento para evaluar la información con principios éticos.
Sc9	<i>La actitud de cuestionamiento</i>	Importancia de la actitud crítica del Auditor, es importante	Sí, la actitud de cuestionamiento mantiene al Auditor en alerta ante inconsistencia, omisiones o errores.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 12. Importancia de la actitud crítica del Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos

Ítem 11: Siendo el escepticismo profesional la base del juicio profesional del Auditor, ¿Usted considera que el desarrollo de la actitud crítica del Auditor, es importante en la formación de juicios sólidos, pertinentes y objetivos? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
	<i>mantiene en alerta ante inconsistencia, omisiones o errores que le permite a través del pensamiento crítico tomar decisiones y minimizar riesgos</i>	en la formulación de juicios sólidos, pertinentes y objetivos.	
Síntesis de la categoría emergente: los expertos coincidieron en destacar que una actitud crítica es fundamental para el análisis objetivo de la información, de las evidencias encontradas, así como de los mecanismos de control implementados. Tal análisis debe fundamentarse en los principios y normas que rigen la profesión.			

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Entre los hallazgos relacionados con la incidencia de una actitud crítica del Auditor en la formación del juicio profesional, Sc5 expresó que una actitud crítica permite al Auditor tener una mente cuestionadora y una evaluación crítica de la idoneidad y suficiencia de la evidencia de auditoría, lo que implica estar alerta a las circunstancias que podrían mantener indicios de una posible declaración errónea ya sea por error, negligencia o fraude.

De este modo, la actitud crítica del profesional se relaciona con el escepticismo profesional fundamentado en los lineamientos de la normatividad contable y, en especial de la NIA 200 (IAASB, 2018), en la que se conceptualiza el término como una actitud crítica que presta atención a las situaciones que puedan indicar la posibilidad de incorrecciones derivadas de errores o fraude; aspecto que sustenta la necesidad de valorar críticamente la evidencia de auditoría.

L. *Relevancia de la experiencia del Auditor para emitir un juicio profesional*: para los expertos la experiencia es fundamental desarrollar habilidades de análisis, evaluación, eficiencia, comunicación efectiva y, resolución de problemas (matriz 13). Todas ellas, son clave para emitir los juicios válidos y bien fundamentados.

Matriz de análisis 13. Importancia de la experiencia de la práctica profesional del Auditor para la formación de juicios profesionales

Ítem 12: ¿Cree que la experiencia de la práctica profesional en el Auditor es relevante al emitir un juicio profesional? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	<i>Creo que sí, ya que el pensador crítico busca estándares de excelencia por lo cual desarrolla habilidades relacionada con eficiencia, comunicación efectiva y resolver problemas.</i>	Relevancia de la experiencia del Auditor para emitir un juicio profesional	Sí, pues a través del pensamiento crítico el Auditor a partir de su experiencia desarrolla habilidades relacionadas con la eficiencia, la comunicación efectiva y la resolución de problemas.
Sc2	<i>Totalmente, solo así se podrá tener informe con opiniones justas que ayuden a encausar los errores encontrados y fortalecer los procesos y la actuación de los operadores de las decisiones dentro de una organización</i>	Relevancia de la experiencia del Auditor para emitir un juicio profesional	Sí, pues favorece la formación de un informe que, basado en la situación de la organización y de los errores encontrados, orienta el fortalecimiento de los procesos y promueve un mejoramiento en la toma de decisiones.
Sc3	<i>La experiencia es fundamental para que el Auditor pueda valorar el riesgo profesional y sus juicios de valor estén más cercanos a la realidad. La sola teoría no permite que un profesional complete los elementos necesarios para concluir en una situación.</i>	Relevancia de la experiencia del Auditor para emitir un juicio profesional	La experiencia es un aspecto fundamental para que el Auditor valore el riesgo y formule juicios más cercanos a la realidad. En este caso, se ha evidenciado que los conocimientos teóricos no son suficientes para la fundamentación de las conclusiones derivadas del proceso de auditoría.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 13. Importancia de la experiencia de la práctica profesional del Auditor para la formación de juicios profesionales

Ítem 12: ¿Cree que la experiencia de la práctica profesional en el Auditor es relevante al emitir un juicio profesional? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc4	El trabajo de auditoría exige profesionalidad y el seguimiento de protocolos y técnicas muy precisos. Pero esto no significa que el Auditor deje de ser una persona que entiende determinadas situaciones particulares de sus auditados. La auditoría no tiene por qué ser una labor estresante y agresiva.	Relevancia de la experiencia del Auditor para emitir un juicio profesional	No aportó información.
Sc5	<i>Sin duda la experiencia de la práctica profesional es un elemento fundamental en el momento de emitir un juicio profesional.</i>	Relevancia de la experiencia del Auditor para emitir un juicio profesional	Sí, la experiencia de la práctica profesional es un elemento fundamental en el momento de emitir un juicio profesional.
Sc6	<i>La experiencia es fundamental para todo profesional, por lo que la práctica profesional para el Auditor es muy importante, con ello va a ir perfeccionando sus habilidades de</i>	Relevancia de la experiencia del Auditor para emitir un juicio profesional	La experiencia es fundamental para el Auditor, pues permite consolidar sus habilidades de análisis y evaluación, las cuales resultan clave para emitir un criterio con objetividad y transparencia.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 13. Importancia de la experiencia de la práctica profesional del Auditor para la formación de juicios profesionales

Ítem 12: ¿Cree que la experiencia de la práctica profesional en el Auditor es relevante al emitir un juicio profesional? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc6	<i>análisis y evaluación, que le permitirán emitir un criterio con objetividad y transparencia.</i>		
Sc7	<i>Es esencial para poder emitir argumentos válidos, en el Auditor los conocimientos son creados por la experiencia.</i>	Relevancia de la experiencia del Auditor para emitir un juicio profesional	Sí la experiencia es fundamental para la formación de argumentos válidos.
Sc8	<i>La experiencia es importante para el desarrollo del profesional lo que permitirá que tenga experticia y confianza para emitir su opinión.</i>	Relevancia de la experiencia del Auditor para emitir un juicio profesional	Sí, la experiencia es importante pues aporta experticia y confianza para emitir el juicio profesional.
Sc9	<i>La experiencia es primordial para emitir los juicios válidos y sobre todo argumentativos, el conocimiento es una parte que ayudan a ejercer la profesión de Auditor.</i>	Relevancia de la experiencia del Auditor para emitir un juicio profesional	Sí, la experiencia es primordial para emitir los juicios válidos y bien fundamentados.

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 13. Importancia de la experiencia de la práctica profesional del Auditor para la formación de juicios profesionales

Ítem 12: ¿Cree que la experiencia de la práctica profesional en el Auditor es relevante al emitir un juicio profesional? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Síntesis de la categoría emergente: para los expertos la experiencia es fundamental para desarrolla habilidades de análisis, evaluación, eficiencia, comunicación efectiva y, resolución de problemas. Todas ellas, son fundamentales para emitir los juicios válidos y bien fundamentados.			

Fuente: Elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023)

En la matriz 13 se expresan los hallazgos que demuestran la importancia de la experiencia del Auditor para la formación de juicios profesionales. Para Sc3 la experiencia es un elemento clave para valorar el riesgo y formular juicios más cercanos a la realidad, pues se ha evidenciado que los conocimientos teóricos no son suficientes para la fundamentación de las conclusiones derivadas del proceso de auditoría. El argumento expuesto, se complementa con la opinión de Sc7, Sc8, y Sc9 al plantear que la experiencia es un aspecto relevante que contribuye con la formación de juicios válidos y bien fundamentados.

Por tanto, a partir de la postura de los expertos, se demuestra que, en el caso de la auditoría, la experiencia profesional es un elemento que promueve el desarrollo de las habilidades de pensamiento crítico ampliamente fundamentadas por Facione (1990) que favorecen el desarrollo del análisis, la reflexión y, el razonamiento en la formulación y emisión del juicio profesional.

M. Rasgos de pensador crítico que debe reunir el Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos: los expertos coincidieron en afirmar que los principales rasgos de un Auditor con pensamiento crítico son: analítico; con capacidad para aplicar procesos, cuestionarse y evaluar actividades; objetivo, observador, creativo y curioso; flexibilidad cognitiva y capacidad para explicar, prever, e identificar patrones, así como para comunicarse de manera asertiva (matriz 14).

Matriz de análisis 14. Rasgos de pensador crítico que debe reunir el Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos

Ítem 13: ¿Considera que el Auditor debe contar con rasgos de pensador crítico para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	<i>Creo que sí, ya que el pensador crítico busca estándares de excelencia por lo cual desarrolla habilidades relacionada con eficiencia, comunicación efectiva y resolver problemas.</i>	Rasgos de pensador crítico que debe reunir el Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos	Sí, pues el pensador crítico busca estándares de excelencia y para ello, desarrolla habilidades relacionadas con la eficiencia, la comunicación efectiva y la resolución de problemas.
Sc2	No contestó	Rasgos de pensador crítico que debe reunir el Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos	No contestó
Sc3	<i>Totalmente, solo así se podrá tener informe con opiniones justas que ayuden a encausar los errores encontrados y fortalecer los procesos y la actuación de los operadores de las decisiones dentro de una</i>	Rasgos de pensador crítico que debe reunir el Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos	Sí, los rasgos de pensamiento crítico sustentan el desarrollo de un informe fundamentado en opiniones justas que fortalecen los procesos de la organización y la toma de decisiones.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 14. Rasgos de pensador crítico que debe reunir el Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos

Ítem 13: ¿Considera que el Auditor debe contar con rasgos de pensador crítico para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc4	<i>organización El profesional Auditor debe ser analítico, que aplica procesos, se hace preguntas constantemente, evalúa, es claro, tiene flexibilidad cognitiva, se comunica de manera coherente, conceptualiza, es creativo, tiene curiosidad, toma decisiones, observa desde distintas perspectivas, sabe explicar, prevé, identifica patrones y utiliza su imaginación.</i>	Rasgos de pensador crítico que debe reunir el Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos	Sí, el Auditor debe ser un profesional analítico, con capacidad para aplicar procesos, cuestionarse, evaluar actividades; ser objetivo, observador, creativo y curioso; tener flexibilidad cognitiva y capacidad para explicar, prever, e identificar patrones, así como para comunicarse de manera coherente.
Sc5	<i>Si desde luego al menos un Auditor debe mantener rasgos de un pensador que implique el reconocimiento de la realidad y una practicar regular de los elementos del pensamiento.</i>	Rasgos de pensador crítico que debe reunir el Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos	No aportó información.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 14. Rasgos de pensador crítico que debe reunir el Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos

Ítem 13: ¿Considera que el Auditor debe contar con rasgos de pensador crítico para la formulación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc6	<i>Es fundamental que el Auditor sea un pensador crítico, pues en base a ello podrá discernir los hallazgos y emitir un juicio sólido, pertinente y objetivo.</i>	Rasgos de pensador crítico que debe reunir el Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos	Sí, el pensamiento crítico promueve el discernimiento de los hallazgos del proceso de auditoría; aspecto fundamental para la formulación de un juicio sólido, pertinente y objetivo.
Sc7	<i>Si, debe tener rasgos de pensador crítico de tal manera que los juicios sean objetivos y precisos.</i>	Rasgos de pensador crítico que debe reunir el Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos	Si, debe tener rasgos de pensador crítico para formular juicios objetivos y precisos.
Sc8	<i>Si se considera que debe tener los rasgos de pensador crítico.</i>	Rasgos de pensador crítico que debe reunir el Auditor para la formulación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos	Sí.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 14. Rasgos de pensador crítico que debe reunir el Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos

Ítem 13: ¿Considera que el Auditor debe contar con rasgos de pensador crítico para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc9	Si, porque el pensamiento creativo posibilita la creación de enfoques originales, perspectivas integrales para realizar <i>análisis críticos y un pensamiento abierto para entender y concebir los problemas de forma integral y multidisciplinaria.</i>	Rasgos de pensador crítico que debe reunir el Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos	Sí el Auditor debe tener los siguientes rasgos de un pensador crítico: a) capacidad de análisis y; b) apertura.
Síntesis de la categoría emergente: los expertos coincidieron en afirmar que los principales rasgos de un Auditor con pensamiento crítico son: analítico, con capacidad para aplicar procesos, cuestionarse, evaluar actividades; objetividad, observador, creativo y curioso; flexibilidad cognitiva y capacidad para explicar, prever, e identificar patrones, así como para comunicarse de manera coherente.			

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023)

Entre los hallazgos relacionados con los rasgos de pensamiento crítico que debe reunir el Auditor expuestos en la matriz 14, Sc4 planteó que el Auditor debe ser un profesional *analítico, que aplica procesos, se hace preguntas, constantemente, evalúa, es claro, tiene flexibilidad cognitiva, se comunica de manera coherente, conceptualiza, es creativo, tiene curiosidad, toma decisiones, observa desde distintas perspectivas, sabe explicar, prevé, identifica patrones y utiliza su imaginación*. Por su parte, Sc3 afirmó que los rasgos de pensamiento crítico sustentan la elaboración de un informe de auditoría fundamentado en opiniones justas que fortalecen los procesos de la organización y la toma de decisiones.

Los rasgos mencionados, se relacionan con la postura de Facione (1990), pues el autor afirma que un pensador crítico se caracteriza por su capacidad para indagar, mantenerse informado, confiar en su razonamiento, mente abierta y honesto intelectualmente. Así, un buen pensador crítico que emite juicios en el campo de la auditoría se caracteriza por un profesional comprometido con la búsqueda de la verdad; aspecto clave para emitir un juicio objetivo, imparcial, reflexivo, escéptico y ético.

N. Aporte del pensamiento crítico para la formación de juicios profesionales objetivos y racionales: los expertos coincidieron en destacar la importancia de aplicar las habilidades de pensamiento crítico durante todas las fases del proceso de auditoría, a fin de garantizar la formación de juicios profesionales objetivos, válidos y racionales (matriz 15).

Matriz de análisis 15. Aporte del pensamiento crítico para la formación de juicios profesionales objetivos y racionales

Ítem 14: De acuerdo con su conocimiento y experiencia, ¿El pensamiento Crítico es fundamental en la formación de juicios profesionales objetivos y racionales? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	Considero que sí, puede el pensamiento crítico llegar a conclusiones y soluciones, se orienta a tener la mente abierta, existe comunicación efectiva.	Aporte del pensamiento crítico para la formación de juicios profesionales objetivos y racionales.	El pensamiento crítico fundamenta la formación de juicios profesionales objetivos y racionales, pues a través de algunas habilidades como apertura y comunicación efectiva, favorece la resolución de problemas y el sustento de conclusiones.
Sc2	<i>Creo que es el elemento que falta incorporar dentro de las normas internacionales como eje transversal del trabajo del Auditor</i>	Aporte del pensamiento crítico para la formación de juicios profesionales objetivos y racionales.	Sí, el pensamiento crítico es un eje transversal en el proceso de auditoría. Sus bases deberían incorporarse en las NIIF.
Sc3	<i>El pensamiento crítico sirve para identificar riesgos contra el prestigio del Auditor al formar sus opiniones u informes. Como hemos dicho los exámenes de auditoría normalmente deben revisar temas que no son tan objetivos y debe analizar los</i>	Aporte del pensamiento crítico para la formación de juicios profesionales objetivos y racionales.	El pensamiento crítico fundamenta la identificación de riesgos contra el prestigio del Auditor al formar sus opiniones u informes.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 15. Aporte del pensamiento crítico para la formación de juicios profesionales objetivos y racionales

Ítem 14: De acuerdo con su conocimiento y experiencia, ¿El pensamiento Crítico es fundamental en la formación de juicios profesionales objetivos y racionales? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	pro y los contras respecto de algún enfoque específico		
Sc4	El juicio profesional en auditoría es un complemento entre el conocimiento técnico y la experiencia que debe alcanzar el profesional para ser aplicado en todo momento. El juicio profesional es necesario para la correcta toma de decisiones en la práctica de la Auditoría y de esta manera emitir criterios coherentes.	Aporte del pensamiento crítico para la formación de juicios profesionales objetivos y racionales.	No aportó información.
Sc5	Partiendo de la definición de pensamiento crítico que es el proceso de generación de conclusiones basadas en	Aporte del pensamiento crítico para la formación de	Sí, el pensamiento crítico permite arribar a conclusiones basadas en el análisis y evaluación de las evidencias.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 15. Aporte del pensamiento crítico para la formación de juicios profesionales objetivos y racionales

Ítem 14: De acuerdo con su conocimiento y experiencia, ¿El pensamiento Crítico es fundamental en la formación de juicios profesionales objetivos y racionales? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc5	la evidencia mediante el mismo se analiza y evalúa el pensamiento con el propósito de mejorarlo, desde luego considero que el pensamiento es un elemento fundamental para la formación de juicios profesionales.	juicios profesionales objetivos y racionales.	
Sc6	<i>Si es fundamental, como se ha indicado anteriormente, el pensamiento crítico es lo que le permitirá al Auditor análisis y evaluar los hallazgos dentro del proceso de auditoría para poder emitir un criterio objetivo y racional.</i>	Aporte del pensamiento crítico para la formación de juicios profesionales objetivos y racionales.	Si, el pensamiento crítico es fundamental para el análisis y evaluación de los hallazgos encontrados en el proceso de auditoría; aspectos que sustentan la formación de un criterio objetivo y racional.
Sc7	<i>Es la única forma de emitir juicios profesionales en vista de que el profesional debe analizar</i>	Aporte del pensamiento crítico para la formación de	Sí, el pensamiento crítico fundamenta el análisis de la información durante el proceso de auditoría.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 15. Aporte del pensamiento crítico para la formación de juicios profesionales objetivos y racionales

Ítem 14: De acuerdo con su conocimiento y experiencia, ¿El pensamiento Crítico es fundamental en la formación de juicios profesionales objetivos y racionales? Justifique su respuesta.			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc7	<i>toda la información para dar una opinión de la situación de la entidad</i>	juicios profesionales objetivos y racionales.	
Sc8	Si se considera que debe tener los rasgos de pensador crítico	Aporte del pensamiento crítico para la formación de juicios profesionales objetivos y racionales.	No aportó información.
Sc9	<i>Es la única forma de emitir juicios profesionales válidos, convincentes e inteligentes.</i>	Aporte del pensamiento crítico para la formación de juicios profesionales objetivos y racionales.	Sí, aporta las bases para la formación de juicios válidos.
Síntesis de la categoría emergente: los expertos reafirmaron la importancia de aplicar las habilidades de pensamiento crítico durante todas las fases del proceso de auditoría, a fin de garantizar la formación de juicios profesionales objetivos, válidos y racionales.			

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Entre las principales contribuciones del pensamiento crítico para la formulación de juicios profesionales objetivos y racionales precisados en la matriz 15, Sc1 y Sc6 destacaron sus aportes para analizar y evaluar los hallazgos del proceso de auditoría; actividades que son fundamentales para la resolución de problemas y la formulación de conclusiones sólidas.

Los argumentos expuestos coinciden con la postura de Facione (2007), pues el principal aporte del pensamiento crítico en la formulación de la opinión del Auditor respecto a los hallazgos encontrados en el proceso de auditoría, se encuentra en la formación de un “juicio reflexivo y con propósito sobre qué creer y qué hacer – precisamente el tipo de juicio que constituye el centro del pensamiento crítico” (p. 11).

O. Fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales: los expertos reafirmaron la necesidad de incorporar los lineamientos del pensamiento crítico para el desarrollo de las siguientes habilidades cognitivas y disposicionales en la formación del Auditor.

Para los expertos, el pensamiento crítico promueve el desarrollo de algunas habilidades como el análisis, la interpretación, la inferencia, la evaluación, la explicación, la argumentación y, la resolución de problemas (matriz 16). Todas ellas, son habilidades que contribuyen con la formación de juicios sólidos, objetivos y racionales en el campo de la auditoría.

Matriz de análisis 16. Fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales

Ítem 15: Para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales, ¿Qué fundamentos de pensamiento crítico incorporaría usted?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	1) <i>Mantener la mente abierta</i> 2) <i>Autodisciplina</i> 3) <i>Autocorrección</i>	Fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales.	Los fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales son: a) mantener la mente abierta; b) la autodisciplina y; c) la autocorrección.
Sc2	<i>Imparcialidad, objetividad y buena fe.</i>	Fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales	Los fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales son: <i>Imparcialidad, objetividad y buena fe.</i>
Sc3	Para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales debe ser <i>independiente al ente o tema que se audita, debe obtener la</i>	Fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor emita	Los fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales son: a) la independencia; b) aptitud inquisitiva para la búsqueda de evidencia suficiente y; c) la capacidad para formular conclusiones sólidas y coherente con los

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 16. Fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales

Ítem 15: Para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales, ¿Qué fundamentos de pensamiento crítico incorporaría usted?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	<i>evidencia suficiente, su conclusión debe tener coherencia entre los objetivos de la auditoría y la evidencia obtenida</i>	juicios objetivos y racionales.	objetivos del proceso de auditoría y los resultados encontrados.
Sc4	Considerando que la objetividad es una actitud mental que los auditores deben tener cuando desempeñan sus trabajos. <i>El Auditor deberá mantener una actitud mental imparcial y neutral, y evitar situaciones de conflicto de intereses, dado que perjudicarían su capacidad de cumplir sus obligaciones objetivamente.</i>	Fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales	No aportó información.
Sc5	En la actualidad una de las características buscadas sobre todo para auditores	Fundamentos de pensamiento crítico que se deben	Los fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales son la interpretación y la inferencia.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 16. Fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales

Ítem 15: Para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales, ¿Qué fundamentos de pensamiento crítico incorporaría usted?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc5	internos es el pensamiento crítico es por ello que este concepto se ha convertido en un desafío para el Auditor, por lo tanto, consideraría que es sumamente importante que al menos los auditores deben conocer los elementos del pensamiento como: supuestos, puntos de vista, información, conceptos, <i>interpretación e inferencia</i> que ayuden a desarrollar el pensamiento crítico.	incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales.	
Sc6	Las habilidades fundamentales del pensamiento crítico que deben ser consideradas con	Fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que	Las habilidades fundamentales del pensamiento crítico que deben incorporarse son la argumentación, el análisis, la resolución de problemas y la evaluación.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 16. Fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales

Ítem 15: Para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales, ¿Qué fundamentos de pensamiento crítico incorporaría usted?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc6	<i>la argumentación, el análisis, solución de problemas y la evaluación.</i>	el Auditor emita juicios objetivos y racionales.	
Sc7	<i>Análisis, juicioso, mente abierta, inquisitivo, informado de normas y actualizaciones de conocimientos técnicos, prudente, comunicativo, tiñoso y proactivo.</i>	Fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales.	Las habilidades fundamentales del pensamiento crítico que deben incorporarse son el análisis, la apertura, la prudencia y la proactividad.
Sc8	<i>Inquisitivo, informado, racional, prudente, ordenado, analítico y explicativo.</i>	Fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales	El Auditor debe ser inquisitivo, informado, racional, prudente, ordenado, analítico y explicativo.
Sc9	Identificación de los elementos necesarios para llegar a conclusiones razonables, habilidades	Fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que	El Auditor debe reunir habilidades para la formación de conjeturas e hipótesis, así como para el empleo del método inducción-deducción que permite evaluar las causas del problema, analizar los datos, las declaraciones, las.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 16. Fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales

Ítem 15: Para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales, ¿Qué fundamentos de pensamiento crítico incorporaría usted?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc9	para la formación de conjeturas e hipótesis, consideración de información relevante, <i>empleo del método inducción-deducción para la evaluación de causas, datos, declaraciones, principios, evidencias, juicios, opiniones, conceptos y descripciones.</i>	el Auditor emita juicios objetivos y racionales.	evidencias, los juicios u opiniones emitidas por la gerencia
Síntesis de la categoría emergente: los expertos reafirmaron la necesidad de incorporar los lineamientos del pensamiento crítico para el desarrollo de las siguientes habilidades en el Auditor: el análisis, la interpretación, la inferencia, la evaluación, la explicación, la argumentación y, la resolución de problemas.			

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Con respecto a los hallazgos relacionados con los fundamentos de pensamiento crítico que se deben incorporar para que el Auditor se forme juicios objetivos y racionales expuestos en la matriz 16, Sc3 expresó que los postulados de pensamiento crítico requeridos para mejorar la práctica de la auditoría son: i) la independencia; ii) la aptitud inquisitiva para la búsqueda de evidencia suficiente y; iii) la capacidad para formular conclusiones sólidas y coherente con los objetivos del proceso de auditoría y los resultados encontrados.

Por su parte Sc8, planteó que los fundamentos de pensamiento crítico promueven el desarrollo de los siguientes rasgos en el Auditor: i) inquisitivo; ii) informado; iii) racional; iv) prudente; v) ordenado; vi) analítico; y, vii) explicativo.

No obstante, como ya se afirmó en los párrafos precedentes se evidencia nuevamente, que aun cuando los Auditores no tienen un amplio conocimiento sobre las bases teóricas del pensamiento crítico, si aplican algunas habilidades cognitivas y disposicionales para la formulación de sus juicios.

Por ende, es evidente la necesidad de reforzar en la segunda ronda del Método Delphi, los conocimientos sobre los elementos de pensamiento crítico que resultan fundamentales para desarrollar habilidades cognitivas y disposicionales en el Auditor.

Finalmente, a partir de los hallazgos de la primera ronda del Método Delphi, se derivaron las categorías emergentes que se abordaron con la entrevista aplicada a los expertos en la segunda ronda de la investigación.

Matriz 17. Categorías emergentes derivadas de la primera ronda del Método Delphi

Categoría emergente
Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría.
Monitoreo de las actividades
Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría
Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional.
Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida.
Conducta del Auditor para la formación de una opinión fundamentada.
Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría.
Importancia de la experiencia profesional para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales.
Fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Habilidades cognitivas que fundamentan la formación del juicio profesional del Auditor

La segunda ronda de aplicación del Método Delphi se basó en un guion de entrevista formulado para determinar las habilidades cognitivas que fundamentan la formación del juicio profesional del Auditor. El mismo, se estructuró a partir de las siguientes interrogantes:

- A. Al realizar el trabajo de auditoría cómo determina usted la precisión de los procedimientos a emplearse
- B. Describa la etapa de auditoría en la cual realiza el monitoreo de las actividades.
- C. ¿Cómo el Auditor garantiza la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables?

- D. ¿Cómo incide en el juicio profesional que el Auditor desarrolle las habilidades de prudencia, imparcialidad, flexibilidad para modificar su posición y que sea abierto para aceptar posturas divergentes?
- E. ¿En el proceso de la auditoría explique cómo usted determina la materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida?
- F. ¿Explique cómo incide en la opinión del Auditor la evaluación del riesgo de auditoría?
- G. ¿Cuál es la conducta del Auditor en el ejercicio de la profesión para emitir una opinión fundamentada?
- H. ¿En qué medida la experiencia profesional es un aspecto clave para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales?
- I. ¿Precise los fundamentos que de acuerdo a su opinión se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales?

Las interrogantes mencionadas se formularon con base en las categorías emergentes encontradas con la aplicación del instrumento en la primera ronda del método (Matriz 17).

A continuación, se definen las categorías emergentes encontradas en esta ronda. Para ello, la información recopilada con la aplicación de las entrevistas a los auditores, se analizó a partir de una matriz de análisis diseñada para cada una de las interrogantes formuladas, en la que se precisa el argumento expuesto por los expertos, del cual derivó su definición para la categoría emergente respectiva. Al final de cada matriz, se presenta una síntesis de la

categoría emergente, la cual se discutió por los expertos en una tercera ronda de aplicación del Método Delphi.

Los hallazgos de la segunda ronda muestran que los expertos conciben las categorías emergentes en los siguientes términos:

A. Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría: para los expertos los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría se determinan en función del riesgo (matriz 18).

Al respecto, Sc1 expresó que la evaluación del riesgo permite determinar si se requieren procedimientos sustantivos o de control. Los primeros, se adoptan en aquellos casos en los que existen bajos niveles de riesgo; al tiempo que los segundos se aplican en situaciones de altos niveles de riesgo.

Por su parte, Sc2 manifestó que la precisión de los procedimientos empleados durante el proceso de auditoría se inicia con la evaluación del riesgo, lo cual permite detectar el nivel de riesgo existente en la organización (alto, medio o bajo) y formular las aseveraciones. Estos aspectos, aportan las bases para el diseño de los procedimientos que permiten responder a los riesgos.

Al respecto Sc4 afirmó que la precisión de los procedimientos empleados en el proceso de auditoría se determina a partir de la revisión de la documentación de la empresa; la evaluación de control interno y; la medición del riesgo.

Matriz de análisis 18. Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría.

Ítem 1: ¿Al realizar el trabajo de auditoría cómo determina usted la precisión de los procedimientos a emplearse?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	<p>Como Auditor primero se realiza una <i>evaluación del riesgo que lo hace de acuerdo al nivel de la compañía, el Auditor opta por los procedimientos a seguir, estos pueden ser procedimientos sustantivos o de control.</i></p> <p>Cuando no hay mucho riesgo la confianza es mayor y se aplica procedimientos sustantivos, y si el riesgo es alto y la confianza es menor, el Auditor aplica mayores procedimientos de control.</p> <p>Entonces <i>evaluamos el riesgo y depende de ello es la aplicación de los procedimientos.</i></p> <p><i>Cuando no tenemos nada de controles, se evalúa por indicadores y aplicando la</i></p>	<p>Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría</p>	<p>Los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría se determinan en función del riesgo. Por ello, inicialmente se evalúa el riesgo para determinar si se requieren procedimientos sustantivos o de control. Los primeros, se aplican cuando existe un nivel de riesgo bajo; al tiempo que los segundos se adoptan en situaciones de altos niveles de riesgo.</p> <p>En las organizaciones que carecen de controles se adoptan las herramientas de la matemática financiera las cuales permiten realizar una evaluación basada en indicadores.</p>

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 18. Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría.

Ítem 1: ¿Al realizar el trabajo de auditoría cómo determina usted la precisión de los procedimientos a emplearse?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	<i>matemática financiera para evaluar los indicadores.</i>		
Sc2	<p><i>Todo inicia con la evaluación del riesgo, donde se determinar si existe el riesgo o no determinando si en una cuenta existe riesgo o no y que tipo de riesgo es alto, bajo o medio y que aseveraciones y en función de eso se diseñan que procedimientos van a responder a esos riesgos.</i></p> <p><i>Si hay riesgo alto y hay que hacer aseveraciones, para responder los riesgos. La opinión es resultado de los procedimientos</i></p> <p><i>A riesgos altos mayores procedimientos para aseveraciones Mayores procedimientos sustantivos para ello es importante en el</i></p>	Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría	La precisión de los procedimientos empleados se inicia con la evaluación del riesgo. Seguidamente, se identifica el nivel de riesgo existente (alto, medio o bajo) y las aseveraciones. Todo ello, aporta las bases para el diseño de los procedimientos que permiten responder a los riesgos.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 18. Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría.

Ítem 1: ¿Al realizar el trabajo de auditoría cómo determina usted la precisión de los procedimientos a emplearse?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc2	Auditor el conocimiento y el entendimiento.		
Sc3	<i>Nace de la planificación del Auditor, la evaluación del riesgo y se obtiene los procedimientos, la metodología de los diferentes riesgos y de acuerdo a esa evaluación se realiza una revisión de los procedimientos con visibilidad de las cuentas, realizando una matriz de hallazgos, esto ayuda a determinar los procedimientos necesarios para obtener la evidencia y el Auditor se forme una opinión.</i>	Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría	Todo proceso de auditoría parte de la planificación para la evaluación del riesgo, lo cual aporta las bases para diseñar los procedimientos y, seleccionar la metodología en función del nivel de riesgo existente. Seguidamente, se procede a la revisión de las cuentas. Para ello, se recomienda diseñar una matriz de hallazgos, la cual permite determinar los procedimientos necesarios para obtener la evidencia, que sustenta la formación de la opinión del Auditor.
Sc4	<i>A partir del análisis de la documentación de la empresa y la evaluación de control interno, la medición del riesgo, ya que los resultados indicarán las debilidades encontradas, lo cual se debe verificar con los</i>	Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría	La precisión de los procedimientos empleados en el proceso de auditoría se determina a partir de: a) el análisis de la documentación de la empresa; b) la evaluación de control interno y; c) la medición del riesgo.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 18. Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría.

Ítem 1: ¿Al realizar el trabajo de auditoría cómo determina usted la precisión de los procedimientos a emplearse?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc4	procedimientos de auditoría.		
Sc5	Para determinar el alcance y precisión de los procedimientos aplicarse es necesario efectuar el <i>cálculo del riesgo inherente, el mismo define que mientras el nivel de riesgo inherente es menor la cantidad de evidencia será menor por lo tanto menor ejecución de procedimientos y mientras el riesgo inherente es elevado se deberá obtener una mayor cantidad de evidencia de igual forma se hace necesario el cálculo del riesgo de detección que significa que es el riesgo de que un error u omisión significativo existente no sea detectado, por lo que se puede asociar el riesgo de detección con los procedimientos de</i>	Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría	El riesgo inherente permite determinar la precisión de los procedimientos empleados durante el proceso de auditoría. En la medida que el riesgo inherente es menor, la cantidad de evidencia será menor y, por lo tanto, se requiere la ejecución de una menor cantidad de procedimientos. Además, se debe calcular el riesgo de detección relacionado con la existencia de un error u omisión significativo no detectado. Este riesgo, puede derivarse de la ineficacia de los procedimientos empleados en la auditoría.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 18. Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría.

Ítem 1: ¿Al realizar el trabajo de auditoría cómo determina usted la precisión de los procedimientos a emplearse?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc5	<i>auditoria debido a la ineficacia de los procedimientos de auditoria aplicados, la inadecuada aplicación de dichos procedimientos, al deficiente alcance y oportunidad de los procedimientos seleccionados, a la inapropiada interpretación del resultado de los procedimientos.</i>		
Sc6	<i>Mi ámbito corresponde a auditoria gubernamental, y la precisión del procedimiento lo determinamos en base al cuestionario de control interno con un mapa de calor y matrices de riesgo (riesgo inherente, riesgo de detección y riesgo de control), con ello determinamos el enfoque de auditoría; y la muestra lo terminamos en base a: tres</i>	Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría	En el área del sector público para precisar los procedimientos a emplear en la auditoría se parte de la aplicación de un cuestionario de control interno que permite elaborar las matrices de riesgo (riesgo inherente, riesgo de detección y riesgo de control). A partir de ello se determina el enfoque de auditoría; al tiempo que la muestra se determina con base a los siguientes criterios técnicos: el monto de los recursos asignados, el tiempo de caducidad y la trascendencia social.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 18. Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría.

Ítem 1: ¿Al realizar el trabajo de auditoría cómo determina usted la precisión de los procedimientos a emplearse?				
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente	
Sc6	<i>critérios técnicos: el monto de los recursos asignados, el tiempo de caducidad (luego de efectuada la operación, la Contraloría tiene legalmente 7 años para efectuar exámenes) y la trascendencia social (denuncias o solicitudes de auditoría sobre la utilización de los recursos públicos en las distintas instituciones de la administración estatal así como de la materialidad, caducidad y pertinencia social.</i>			
Sc7	<i>En la planificación preliminar si es una institución privada se ingresará a la página de la Superintendencia de Compañías y se podrá observar los estados financieros, así; como las notas aclaratorias en donde se pueden leer los pormenores del registro contable y fiscal, además de</i>	Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría	La precisión de los procedimientos de auditoría en una empresa privada, se inicia con el ingreso a la página de la Superintendencia de Compañías para revisar los estados financieros, así como las notas aclaratorias, lo cual aporta información sobre el registro contable y fiscal, así como sobre las recomendaciones de auditoría plasmadas en informes correspondientes a periodos anteriores y su aplicación para mejorar el desempeño de la empresa. Así mismo, en el caso de una empresa pública para la investigación de los estados financieros y de ejecución	

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 18 *Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría.*

Ítem 1: ¿Al realizar el trabajo de auditoría cómo determina usted la precisión de los procedimientos a emplearse?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc7	<i>informes de auditoría de periodos anteriores en donde se determinarán las recomendaciones de auditoría de otras firmas y se podrá preguntar sobre la aplicación o no de las referidas recomendaciones y la evidencia de su cumplimiento. En el caso de ser una empresa privada se deberá volver a recomendar, en el sector público corresponde a una responsabilidad administrativa que va de 1 a 20 RBU, y si es una empresa pública la investigación de los estados financieros y de ejecución presupuestaria se deberá solicitar en el Ministerio de Finanzas.</i>		presupuestaria se debe solicitar la información correspondiente en el Ministerio de Finanzas.
Sc8	<i>Una de las mayores inquietudes de los auditores es saber si el enfoque de auditoría</i>	Precisión de los procedimientos empleados en el	Una de las mayores inquietudes de los auditores es saber si el enfoque de auditoría basado en el riesgo es suficiente para ejecutar el trabajo. Normalmente, este enfoque se

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 18. Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría.

Ítem 1: ¿Al realizar el trabajo de auditoría cómo determina usted la precisión de los procedimientos a emplearse?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc8	<i>basado en el riesgo es suficiente para ejecutar el trabajo. Normalmente, el enfoque basado en el riesgo se centra en cómo la alta dirección puede manejar un evento o situación potencialmente inconveniente. Al ejecutar el trabajo, se evalúa el diseño y funcionamiento de los controles internos que permiten evitar pérdidas u otros efectos negativos, tales como errores en los estados financieros, fraudes o la materialización del riesgo. Una vez que el Auditor toma la decisión de emplear el enfoque de riesgos, el reto frecuente es la asignación de recursos, que suelen ser limitados, de la manera más eficaz; esto es,</i>	trabajo de auditoría	centra en cómo la alta dirección puede manejar un evento o situación potencialmente inconveniente. Al ejecutar el trabajo, se evalúa el diseño y funcionamiento de los controles internos que permiten evitar pérdidas u otros efectos negativos, tales como errores en los estados financieros, fraudes o la materialización del riesgo. Una vez que el Auditor toma la decisión de emplear el enfoque de riesgos, el reto frecuente es la asignación de recursos, que suelen ser limitados, Por ende, debe definir cómo se seleccionan los temas de auditoría que se van a examinar. Normalmente esto implica una evaluación del riesgo en todas las áreas auditables que un Auditor podría examinar.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 18. Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría.

Ítem 1: ¿Al realizar el trabajo de auditoría cómo determina usted la precisión de los procedimientos a emplearse?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc8	<i>definir cómo se seleccionan los temas de auditoría que se van a examinar. Normalmente esto implica una evaluación del riesgo en todas las áreas auditables que un Auditor podría examinar.</i>		
Sc9	Se tiene que analizar una cosa que auditoria no es una ciencia exacta sino se aplica la razonabilidad. Donde se determinar dos puntos primero <i>el medir el control interno</i> y es por medio del cuestionario interno el más utilizado, pero en ocasiones limita mucho por lo que se realiza una mezcla con la observación para realizar el análisis y con el cuestionario lo que se realiza es una contraprestación.	Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría	Se aplica un cuestionario para evaluar el control interno. Además, con la observación se obtiene la certeza de la aplicación de los cuestionarios, lo cual permite al Auditor fundamentar su opinión en los hechos encontrados.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 18. Precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría.

Ítem 1: ¿Al realizar el trabajo de auditoría cómo determina usted la precisión de los procedimientos a emplearse?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc9	Para ser un Auditor bueno debemos conocer esta en el ejercicio de la profesión y la academia porque es muy diferente los dos campos de aplicación. El Auditor tiene su código ético, debe ser independencia de criterio, hacer lo que piensa y no dejarse influenciar, además tener la experiencia y el conocimiento necesario del proceso de auditoría.		
Síntesis de la categoría emergente: para los expertos los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría se determinan en función del riesgo. En tal sentido, inicialmente se aplica un cuestionario para evaluar el riesgo al nivel del control interno. El mismo, aporta la información para determinar si se requieren procedimientos sustantivos o de control. Los primeros, se aplican cuando existe un nivel de riesgo bajo; al tiempo que los segundos se adoptan en situaciones de altos niveles de riesgo.			

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los hallazgos relacionados con la precisión de los procedimientos empleados en el trabajo de auditoría expuestos en la matriz 18, demuestran que, para los expertos entrevistados, la evaluación del riesgo inherente permite determinar con precisión los procedimientos que se emplearán durante el proceso de auditoría. En situaciones con niveles de riesgo inherente bajos, se requieren menos evidencias, así como la aplicación de una menor cantidad de procedimientos y viceversa.

Los expertos también expresaron que la identificación del riesgo en la entidad auditada, se realiza a partir de la aplicación de un cuestionario que aporta información sobre el proceso de control interno adoptado. El mismo, suministra la información que sustenta la selección de los procedimientos más adecuados que deben implementarse para la búsqueda de información, la selección, análisis y evaluación de las evidencias; así como para la formación del juicio profesional.

B. Monitoreo de las actividades: en líneas generales los expertos coincidieron en afirmar que el monitoreo es una actividad clave que se realiza en todas las etapas del proceso de auditoría (matriz 19).

En tal sentido, Sc1 expresó que el monitoreo se realiza en la etapa de ejecución para contrastar la evidencia encontrada y los balances con los argumentos de la gerencia; al tiempo que Sc7 afirmó que el monitoreo se aplica en la primera etapa del proceso de auditoría para la revisión de las recomendaciones plasmadas en los informes de auditoría correspondientes a ejercicios anteriores.

Matriz de análisis 19. Monitoreo de las actividades.

Ítem 2: Describa la etapa de la auditoria en la cual se realiza el monitoreo de las actividades			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	El Auditor realiza el monitoreo de las actividades el Auditor <i>en la etapa de ejecución</i> porque se tiene los procedimientos establecidos se analizan la, evidencia documental y revisión financiera, indicadores que nos ayuda a determinar ciertos niveles de cumplimiento de los objetivos y metas de la gerencia o administración de la compañía. Entonces una vez <i>analizada la evidencia y revisado los balances se realiza el monitoreo para ver si está acorde a las apreciaciones de la gerencia.</i>	Monitoreo de las actividades	Se realiza en la etapa de ejecución para contrastar en qué medida la evidencia y los balances coinciden con las apreciaciones de la gerencia.
Sc2	La auditoría se realiza en tres etapas: la planificación, preliminar y final durante	Monitoreo de las actividades	Durante las tres etapas que conforman el proceso de la auditoria se realiza un monitoreo de actividades.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 19. Monitoreo de las actividades.

Ítem 2: Describa la etapa de la auditoría en la cual se realiza el monitoreo de las actividades			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc2	<i>las estas tres etapas siempre hay un trabajo de revisión y supervisión ya sea del socio de la firma, el responsable del equipo de trabajo y de un revisor de calidad este es quien tienen un poco más años de experiencia en la industria y en la firma, es quien con su experticia te da una pauta por donde puedes ir con esas sugerencias se puede incrementar los procedimientos, es decir durante todo el proceso de la auditoría se tiene un monitoreo de actividades.</i>		
Sc3	<i>Todo el tiempo se realizan el monitoreo de las actividades, definidas previamente en la planificación.</i>	Monitoreo de las actividades	El monitoreo se realiza durante todo el proceso de auditoría.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 19. Monitoreo de las actividades.

Ítem 2: Describa la etapa de la auditoría en la cual se realiza el monitoreo de las actividades			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc4	<i>En la ejecución, ya que ahí se tienen la desagregación de lo que se debe realizar en los programas de trabajo.</i>	Monitoreo de las actividades	En la ejecución.
Sc5	<i>En realidad, por experiencia en todas las etapas de la auditoría sea la planificación, ejecución y resultados se realiza el proceso de supervisión y monitoreo que garantiza la calidad del trabajo.</i>	Monitoreo de las actividades	El monitoreo se realiza en todas las etapas del proceso de auditoría.
Sc6	<i>Desde la elaboración de planificación preliminar y específica; y, cuando realizamos el análisis a los controles internos aplicados en base a las actividades/funciones propias del auditados.</i>	Monitoreo de las actividades	El monitoreo se inicia en la fase de planificación preliminar del proceso de auditoría.
Sc7	Al iniciar la auditoría sobre las recomendaciones de los informes de auditoría de ejercicios anteriores.	Monitoreo de las actividades	El monitoreo se realiza al iniciar la auditoría en la fase de revisión de las recomendaciones plasmadas en los informes de auditoría correspondientes a ejercicios anteriores.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 19. Monitoreo de las actividades.

Ítem 2: Describa la etapa de la auditoría en la cual se realiza el monitoreo de las actividades			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc8	Se realiza los hechos posteriores dando seguimiento a la auditoría realizada y ver si a la fecha se ha cumplido. <i>La auditoría y el monitoreo son actividades altamente dinámicas y continuas dentro de la implementación de un sistema de gestión de riesgos, y debe hacerse de acuerdo con las necesidades y el contexto de la organización.</i>	Monitoreo de las actividades	La auditoría y el monitoreo son actividades altamente dinámicas y continuas dentro de la implementación de un sistema de gestión de riesgos, y debe hacerse de acuerdo con las necesidades y el contexto de la organización.
Sc9	<i>Son 3 etapas en la que se realiza la auditoría: desde la planificación, y mucho más en la ejecución y la comunicación de resultados se aplica el monitoreo y además se realiza un seguimiento cuando se entrega los resultados</i>	Monitoreo de las actividades	El monitoreo se realiza en todas las etapas del proceso de auditoría.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 19. Monitoreo de las actividades.

Ítem 2: Describa la etapa de la auditoría en la cual se realiza el monitoreo de las actividades

Síntesis de la categoría emergente: en líneas generales los expertos coincidieron en afirmar que el monitoreo se realiza en todas las etapas del proceso de auditoría.
--

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

En los hallazgos de la investigación relacionados con el monitoreo de las actividades expuestos en la matriz que precede, no se mencionan las habilidades cognitivas y disposicionales como aspecto fundamental para el desarrollo del monitoreo en el proceso de auditoría. No obstante, como lo afirma Facione (1990) tales habilidades son fundamentales para identificar ideas, así como para analizar y evaluar los argumentos que sustentan la solución de problemas y por ende, fundamentan la formación y formación del juicio profesional.

En el caso de la auditoría, las habilidades cognitivas y disposicionales de pensamiento crítico facilitan la comprensión de la realidad de la entidad auditada, encontrar las evidencias que sustentan el proceso y, emitir un juicio sólido, objetivo y fundamentado.

C. Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría: para los expertos los juicios críticos y reflexivos en el campo de la auditoría se garantizan a partir de la aplicación de los conocimientos técnicos y normativos, la metodología empleada, así como por la capacidad del Auditor para mantener su independencia y objetividad (matriz 20).

Al respecto, Sc1 expresó que el Auditor en la formación del juicio se apoya en la evidencia documental encontrada durante el proceso de auditoría, la cual permite verificar en qué medida se han aplicado los controles respectivos y se ha cumplido con la normatividad contable y tributaria que regula el funcionamiento de las empresas.

Matriz de análisis 20. Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría.

Ítem 3: ¿Cómo el Auditor garantiza la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	Los auditores <i>normalmente lo que hace es obtener toda la evidencia documental, soportes, es decir que exista contratos, proformas, para verificar si tiene y cuenta con los controles respectivos y también ver si cumple con toda la normativa la compañía, para que el Auditor se pueda formar un criterio, porque si el Auditor encuentra que una compañía que cumple con toda la normativa y controles entonces los riesgos será menores, de tal manera que el criterio del Auditor al verificar el cumplimiento de la normativa contable, tributaria, y que todo encuentre acorde a lo que establece las leyes, esa es la seguridad que tiene el Auditor para emitir la opinión.</i>	Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría	Para garantizar la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables, el Auditor se apoya en la evidencia documental encontrada durante el proceso de auditoría, la cual permite verificar en qué medida se han aplicado los controles respectivos y se ha cumplido con la normatividad contable y tributaria que regula el funcionamiento de las empresas.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 20. Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría.

Ítem 3: ¿Cómo el Auditor garantiza la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	En caso de lo contrario que una empresa no cumple con la normativa y no existe controles pertinentes, el Auditor tiene que aplicar mayores <i>procedimientos sustantivos y de control que pueda sustentar y argumentar para la formación de la opinión del profesional.</i>		
Sc2	Considero que la Estructura que tiene la firma es importante porque existen niveles que aportan con sus conocimientos y experiencia en planificación y supervisión del trabajo de todo el trabajo de auditoría. <i>Lo considero que lo primero es la acreditación porque todos los auditores al pertenecer a una firma global necesitan una</i>	Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría	Los juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría se garantizan a partir del conocimiento, la experiencia, y la metodología empleada por la firma para realizar el proceso. En este sentido, los auditores se capacitan anualmente en materia de juicio y escepticismos profesional.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 20. Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría.

Ítem 3: ¿Cómo el Auditor garantiza la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc2	<i>currículo y esta abarca un sin números de tópicos primero de todo lo es las normas como Normas Internacionales de auditoría, Normas Internacional de Información Financiera, asegurando que se tiene personal calificado que conoce y sabe, creo que es una de las formas donde el Auditor asegura que el trabajo que se realiza es correcto y complementario eso es la metodología, la firma tiene su propia metodología enfocada a la evaluación de riesgo, actividades de controles y procedimientos sustantivos y con la aplicación de esta metodología el Auditor asegura primero que el trabajo es de</i>		

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 20. Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría.

Ítem 3: ¿Cómo el Auditor garantiza la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc2	<p><i>calidad, cumpliendo con todos los procedimientos que se debía realizar y luego como se cumple con todo el trabajo se garantiza que el trabajo realizado es de calidad y adicionalmente a eso anualmente los auditores están sujetos a una revisión de control de calidad, viene la firma global, y hace una selección de un cliente y revisa el cumplimiento de todas las políticas y cuando no se ha cumplido con todos los procedimientos que se debía realizar existe sanciones económicas muy fuertes.</i></p> <p><i>Es decir, para garantizar la formación de juicios críticos se considera el Conocimiento, experiencia, la metodología de la firma y capacitación a los</i></p>		

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 20. Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría.

Ítem 3: ¿Cómo el Auditor garantiza la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc2	<i>auditores que se tiene cada año, y sobre todo estas capacitaciones inician con juicio profesional y escepticismos profesional donde se comparte las experiencias de los auditores.</i>		
Sc3	<i>Los objetivos de la auditoria deben ser objetivos para cada partica, debe cumplirse o no con los criterios de la normativa vigente y revisando los hallazgos encontrados. Los hallazgos son razonables por encontrar algo importante, son salvedades y experiencia. El Personal debe ser capacitado, honesto, ético, además la firma da un servicio diferenciado en la labor del Auditor ya que es totalmente independiente y busca la información para</i>	Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría	Los objetivos de la auditoria deben plantearse con objetividad en función de las características de cada organización en particular, así como de los criterios establecidos en la normativa vigente. La razonabilidad de los hallazgos, se fundamenta en las salvedades y en la experiencia del Auditor, el cual debe ser un profesional capacitado, honesto y ético.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 20. Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría.

Ítem 3: ¿Cómo el Auditor garantiza la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	comunicar los resultados de su labor en base a evidencia		
Sc4	<i>Se sustentan en evidencia de lo que dicen las normas versus lo que se encuentra en la ejecución de la auditoría.</i>	Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría	A partir de la contrastación de los fundamentos normativos con los hallazgos encontrados en la ejecución de la auditoría.
Sc5	<i>Para determinar si los juicios críticos son confiables se debe tomar aspectos como experiencia en el negocio, conocimiento de la industria en la que se desempeña y se audita, adicional en todo momento se debe mantener un alto grado de competencia profesional, independencia y objetividad.</i>	Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría	El Auditor garantiza la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables a partir de: a) su experiencia en el negocio; b) el conocimiento del sector en el que se desempeña la empresa; c) la competencia profesional; d) la independencia y; e) la objetividad.
Sc6	<i>Los criterios son emitidos en base a la acción u omisión, la normativa legal infringida y</i>	Elementos que garantizan la formación de juicios	No aportó información.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 20. Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría.

Ítem 3: ¿Cómo el Auditor garantiza la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc6	al efecto causado y ocasionado.	críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría	
Sc7	<i>En el sector privado basados en las NIC, NIIF, o NIIF para Pymes, así como en la normativa local LRTI, RLRTI, COPCI, etc. Ya que de ahí nacen el origen de la columna de criterio en un hallazgo. Y de los artículos de las leyes de derecho público, ya que en este sector se hace lo que la ley dice. Subyacen los criterios como parte del hallazgo.</i>	Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría	Aplicando la normatividad internacional y local que rige el funcionamiento de las empresas.
Sc8	<i>Mediante la aplicación de pruebas y procedimientos sustentándose siempre las NIA El Auditor no pueda expresar una opinión limpia cuando alguna de los</i>	Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría	Mediante la aplicación de pruebas y procedimientos sustentados en las NIA.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 20. Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría.

Ítem 3: ¿Cómo el Auditor garantiza la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc8	<p>siguientes contextos existe y, a juicio del Auditor, el efecto del asunto puede ser de importancia relativa para los Estados Financieros.</p> <p>Existe una limitación en el alcance del trabajo del Auditor; o un desacuerdo con la administración respecto de la aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método de su aplicación y de las revelaciones de los estados financieros.</p> <p>Al tener limitación en el alcance podría llevar a una salvedad en la opinión o a <i>una abstención de opinión. Los desacuerdos podrían llevar a una salvedad en la opinión o a una opinión adversa.</i></p>		

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 20. Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría.

Ítem 3: ¿Cómo el Auditor garantiza la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc9	<i>Para garantizar la formación de juicios considero que es el papel del Auditor que tienen experticia y conocimientos académicos y profesionales, también depende del jefe de equipo de auditores que de acuerdo a los niveles el jefe de equipo es el que tiene mayor experiencia en el ejercicio de la profesión.</i>	Elementos que garantizan la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría	La experiencia y de los conocimientos técnicos y normativos del Auditor son dos aspectos clave para la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables.
Síntesis de la categoría emergente: De acuerdo con los expertos, los juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría se garantizan a partir de la aplicación de los conocimientos técnicos y normativos, la metodología empleada, así como por la capacidad del Auditor para mantener su independencia y objetividad.			

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los hallazgos relacionados con los *elementos que garantizan la formulación de juicios críticos, reflexivos y confiables en el campo de la auditoría.*, expuestos en la matriz 20, muestran que para Sc4 la formulación de juicios críticos y reflexivos se realiza a partir de la contrastación de *los fundamentos normativos con los hallazgos encontrados en la ejecución de la auditoría.*

Por su parte Sc5, planteó que el Auditor garantiza la formulación de juicios críticos y reflexivos a partir de: i) su experiencia en el ejercicio profesional; ii) el conocimiento del sector en el que se desempeña la empresa; iii) la competencia profesional; iv) la independencia y; v) la objetividad.

En tal sentido, una vez más se reafirma que los expertos aun cuando no tienen un amplio conocimiento sobre el pensamiento crítico, adoptan algunas habilidades cognitivas y disposicionales ampliamente fundamentadas por Facione (2007) como el análisis, la deducción, la evaluación y la interpretación, la cuales permiten al Auditor cuestionar las evidencias encontradas, solucionar problemas y formularse juicios objetivos y bien fundamentados.

D. Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional: las habilidades de la prudencia, imparcialidad y la flexibilidad son fundamentales para el análisis de la información y, por ende, para la formación de un juicio profesional basado en las evidencias encontradas (matriz 21).

Matriz de análisis 21. Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional

Ítem 4: ¿Cómo incide en el juicio profesional que el Auditor desarrolle las habilidades de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad para modificar su posición y que sea abierto para aceptar posturas divergentes?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	El Auditor para tener la prudencia primero lo que <i>debe hacer es no dejarse llevar de los comentarios de los socios, dueños, administradores, gerentes de la compañía, sino siempre ser firme en las decisiones en cuanto la información que se revisó sea presentada de manera adecuada, en caso de observar irregularidades dentro del proceso de auditoría eso es un gran riesgo para el Auditor, entonces lo que se hace como Auditor es cuidar el juicio profesional con la debida diligencia profesional.</i> Además, como auditores se trabaja en equipo y cuando existe algún caso difícil se pueda considerando las	Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional	La habilidad de la prudencia permite al Auditor mantener firmeza y objetividad el juicio profesional emitido a partir de la revisión de la información y evidencias encontradas.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 21. Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional

Ítem 4: ¿Cómo incide en el juicio profesional que el Auditor desarrolle las habilidades de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad para modificar su posición y que sea abierto para aceptar posturas divergentes?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	opiniones del equipo de trabajo para como profesionales se pueda emitir recomendaciones que la gerencia o administradores se comprometa a la implementación de los procesos.		
Sc2	Al tener una Estructura en la firma, es decir al tener un socio y un asesor de calidad todo el tiempo, en el caso de existir una discrepancia existe otro profesional experto que asegura que los criterios que se están utilizando estén correctos, todos estos profesionales deben argumentar técnicamente lo cual ayuda también a comunicar los resultados.	Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional	No aportó información.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 21. Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional

Ítem 4: ¿Cómo incide en el juicio profesional que el Auditor desarrolle las habilidades de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad para modificar su posición y que sea abierto para aceptar posturas divergentes?

Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	<p>Dependiendo de los hallazgos de auditoria existe un comité y en función de eso se emite el informe de auditores, Para la formación del juicio se utiliza el riesgo de negocio, los EEFF por ejemplo para la revisión de la cuenta bancos, se aplica la confirmación de saldos de bancos, se realiza conciliaciones y examina que todo cuadre, así mismo sea aplica procedimientos para las inversiones verificando la correcta valuación de sus registros y debido al control interno adecuado.</p> <p>La Validez de una opinión</p>	<p>Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional</p>	

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 21. Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional

Ítem 4: ¿Cómo incide en el juicio profesional que el Auditor desarrolle las habilidades de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad para modificar su posición y que sea abierto para aceptar posturas divergentes?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	<i>abierta divergen básicamente es sobre el objetivo que es argumentar la opinión y se lo realiza en conversaciones con los profesionales de la firma de acuerdo a la estructura.</i>		No aportó información.
Sc4	Las habilidades descritas permiten que <i>al analizar la información</i> el juicio profesional sea apegado a ellas, sin dejar que se debe aceptar opiniones diferentes, sin embargo, deben <i>sustentarse en evidencia.</i>	Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional	El desarrollo de las habilidades de la prudencia, imparcialidad y la flexibilidad fundamentan el análisis de la información y por ende, la formulación de un juicio basado en las evidencias encontradas.
Sc5	El hecho de desarrollar habilidades como la flexibilidad en ningún caso debería afectar al juicio profesional por cuanto bajo este concepto es en donde se fundamenta la toma de	Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional	Tales habilidades permiten identificar información incompleta, incoherencia de los hechos y documentación de soporte no idónea para fundamentar los hechos.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 21. Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional

Ítem 4: ¿Cómo incide en el juicio profesional que el Auditor desarrolle las habilidades de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad para modificar su posición y que sea abierto para aceptar posturas divergentes?				
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente	
Sc5	decisiones para determinar si estas son adecuadas o no, conforme a las circunstancias, permite identificar información incompleta, incoherencia de los hechos y documentación soporte no idónea.			
Sc6	<i>La prudencia e imparcialidad son determinantes al momento de emitir el criterio profesional de una auditoría, que esto va conjugado con la experticia a fin de presentar resultados con certeza razonable de que la información y la documentación examinada no contienen exposiciones erróneas de carácter significativo, igualmente que las operaciones a las cuales corresponden</i>	Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional	La prudencia e imparcialidad son determinantes al momento de emitir el criterio profesional de una auditoría. Al articular a estos aspectos la experticia, los resultados se fundamentan en la certeza razonable de que la información y la documentación examinada no contienen exposiciones erróneas de carácter significativo y, que las operaciones se han ejecutado de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, políticas y demás normas aplicables.	

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 21. Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional

Ítem 4: ¿Cómo incide en el juicio profesional que el Auditor desarrolle las habilidades de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad para modificar su posición y que sea abierto para aceptar posturas divergentes?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc6	<i>se hayan ejecutado de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, políticas y demás normas aplicables.</i>		
Sc7	El estar constantemente capacitado las posturas divergentes que ocurren son la diferencia entre la sutil normativa internacional cuyo objetivo es la presentación de información financiera para la toma de decisiones y la recaudación de impuestos, ahí subyace la NIC 12 Impuesto a las ganancias para combinar lo que establece la normativa internacional y la nacional. En el sector público lo que	Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional	No aportó información.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 21. Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional

Ítem 4: ¿Cómo incide en el juicio profesional que el Auditor desarrolle las habilidades de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad para modificar su posición y que sea abierto para aceptar posturas divergentes?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc7	dicen las autoridades se contradice con lo escrito en las leyes como la Ley de Compras Públicas y la corrupción, así como diversas sanciones administrativas, civiles y en algunos casos penales.		
Sc8	Personalmente pienso que al aceptar y estar abierto a nuestra postura no incide de ninguna manera en el juicio profesional. <i>En todos los aspectos inherentes con el trabajo el Auditor debe mantener independencia de criterio. Es claro, por tanto, que debe tener independencia total frente a sus clientes, manteniendo una posición imparcial y objetiva durante</i>	Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional	En todos los aspectos inherentes con el trabajo el Auditor el profesional debe mantener independencia de criterio. Por tanto, debe tener independencia total frente a sus clientes manteniendo una posición imparcial y objetiva durante su actuación. Así mismo, debe mantener una postura ética.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 21. Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional

Ítem 4: ¿Cómo incide en el juicio profesional que el Auditor desarrolle las habilidades de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad para modificar su posición y que sea abierto para aceptar posturas divergentes?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc8	<i>su actuación, ante todos los problemas de la organización donde ejerza. Sólo deben considerar dos aspectos fundamentales: lo ético y el técnico.</i>		
Sc9	Los auditores tienen un criterio y si solicita a otro y si te contratan para De acuerdo a las escalas toman decisiones el jefe de equipo toma las decisiones, y también escucha los criterios de los miembros del equipo de trabajo.	Incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional	No aportó información.
Síntesis de la categoría emergente: las habilidades de la prudencia, imparcialidad y la flexibilidad son fundamentales para el análisis de la información y por ende, para la formulación de un juicio profesional basado en las evidencias encontradas. Tales habilidades permiten identificar información incompleta, incoherencia de los hechos, documentación de soporte no idónea para fundamentar los hechos, e incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, políticas y demás normas aplicables en las operaciones ejecutadas por la entidad.			

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los hallazgos relacionados con la incidencia de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor en el juicio profesional expuestos en la matriz 21, demuestran que para los expertos las habilidades mencionadas son fundamentales para el análisis de la información, la identificación de información incompleta, así como de la documentación de soporte que no revela la situación real de la entidad que informa.

Desde esta perspectiva, en la medida que la prudencia, imparcialidad, flexibilidad y apertura del Auditor se integran con las habilidades cognitivas y disposicionales de pensamiento crítico, se mejora la calidad del juicio profesional, pues se facilita la identificación la información incompleta y de baja calidad que no resulta útil para la toma de decisiones; los hechos incoherentes que no muestran la verdadera realidad de la entidad; el incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, entre otros aspectos, los cuales son fundamentales para la formación de juicios críticos, reflexivos y objetivos.

E. Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida: los expertos plantearon que la materialidad de los componentes auditados se determina a partir de la NIA 320 (IAASB, 2018) cuyos lineamientos fundamentan el establecimiento de la importancia relativa a partir del juicio profesional del Auditor sobre la evaluación del riesgo preliminar del negocio (matriz 22).

Matriz de análisis 22. Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida

Ítem 5: ¿En el proceso de la auditoría explique cómo Usted determina la materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	<p><i>Primero se realiza la evaluación del entorno general de la compañía, es decir se evalúa el ambiente de control, la compañía que se encuentre en parámetros comparables con otras compañías, por ejemplo, una compañía tiene el mismo giro de negocio que se encuentre en los mismos niveles de la competencia por que puede la competencia tener mayores ingresos ese puede ser un parámetro que llame la atención al Auditor.</i></p> <p><i>Segundo punto para determinar la materialidad es en función de los balances, el riesgo del Auditor y determina</i></p>	Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida	<p>Para determinar la materialidad de los componentes auditados y fundamentar la opinión emitida se siguen las siguientes fases:</p> <ul style="list-style-type: none"> A. Evaluación del entorno general de la compañía (ambiente de control). B. Determinar los factores de evaluación en función de los balances y, el riesgo. C. Establecer matemáticamente el giro el negocio dentro de un umbral que abarca entre un 1% y un 5% del total de activos.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 22. Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida

Ítem 5: ¿En el proceso de la auditoría explique cómo Usted determina la materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	<p><i>los factores de evaluación considerando si el riesgo es bajo mayor mi confianza y si el riesgo es alto la confianza es mayores por lo tanto el Auditor debe aplicar mayores pruebas.</i></p> <p><i>Tercero es matemáticamente determinar en función de un rango de va del 1 a 5% del total de activos, dependiendo de la naturaleza de la compañía o giro del negocio.</i></p> <p><i>Son básicamente los que más se utiliza además de los mencionados se puede considerar la materialidad en base a los ingresos o utilidad bruto de la compañía</i></p> <p><i>El Auditor debe analizar la naturaleza de la compañía y determinar la materialidad.</i></p>		

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 22. Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida

Ítem 5: ¿En el proceso de la auditoría explique cómo Usted determina la materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc2	<i>La materialidad se utiliza con dos componentes, los mismos que sean complementarios como por ejemplo el total de activo y patrimonio, los ingresos o la utilidad y lo que se hace se utiliza el benchmarking y se observa cuál de los benchmarking afecta o tiene relación por ejemplo se utiliza el activo y los ingresos de ello se obtiene los mismos valores que se complementa porque que se compara el valor obtenido del activo y de los ingresos entonces se hace un mix por lo que se analiza y se decide cual se va utilizar puede ser el activo porque realmente se</i>	Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida	El cálculo de materialidad depende principalmente del juicio del Auditor. Una forma de realizar los cálculos consiste en tomar las utilidades antes de impuestos e ingresos y activos totales. De acuerdo con las NIA, la materialidad se calcula en los siguientes términos: 5% de ganancia antes de impuestos, 1% de los ingresos y 1-2% del activo total.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 22. Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida

Ítem 5: ¿En el proceso de la auditoría explique cómo Usted determina la materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc2	complementa con otros benchmarking de estado de resultados, es decir se hace una comparación de benchmarking.		
Sc3	<i>Por ejemplo, en Inventarios se participó en la toma de física y presencia en el 100% de la existencia, ese documento es firmado por el contador y bodeguero, el Auditor aplica la técnica del recalcado, identifica la rotación de inventarios, identifica el deterioro de los productos, así como el manejo adecuado de los mismos. El método de valoración tiene kárdex, operadores logísticos o tiene actas periódico y el riesgo es bajo y existe mayor confianza, es decir que el Auditor puede</i>	Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida	Por ejemplo, en el caso de los inventarios el Auditor aplica la técnica del recalcado, para identificar la rotación de los productos, el deterioro y el manejo adecuado de los mismos. En situaciones de riesgo alto como existe un menor grado de confianza, el Auditor debe aplicar mayores procedimientos para obtener una opinión sobre la información revisada. Además, se aplica la política de materialidad de la firma.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 22. Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida

Ítem 5: ¿En el proceso de la auditoria explique cómo Usted determina la materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	confiaren en los procesos de controles implementados en la entidad, <i>en el caso de que el riesgo es alto la confianza será menor entonces el Auditor aplica mayores procedimientos que permitan obtener una opinión sobre lo revisado y como firma tiene ya una política sobre la materialidad se cumple para la formación de juicios.</i>		
Sc4	<i>Aquí se utiliza el juicio profesional y el conocimiento que se ha obtenido e la empresa, he considerado la información definida en la base y el porcentaje, lo cual he aplicado tomando en cuenta si ha existido incorrecciones que se hayan identificado en auditorías anteriores.</i>	Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida	Para determinar la materialidad se emplea el juicio profesional y el conocimiento obtenido sobre la empresa, Se considera la información definida en la base y el porcentaje, lo cual se aplica tomando en cuenta la existencia de incorrecciones identificadas en auditorías anteriores.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 22. Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida

Ítem 5: ¿En el proceso de la auditoria explique cómo Usted determina la materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc5	<i>De acuerdo a la NIA 320 la determinación de la importancia relativa implica la aplicación del juicio profesional del Auditor, en ese sentido dentro de mi experiencia se hace necesario efectuar una evaluación de riesgo preliminar del negocio que se va auditar como ejemplo no es lo mismo auditar un institución financiera que un empresa de construcción por cuanto para la primera la cartera de crédito es su principal activo en cambio la segunda muy probablemente propiedad planta y equipo sea su principal activo es por ello que la importancia relativa se la debe calcular de acuerdo naturaleza y giro del</i>	Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida	De acuerdo con la NIA 320, la importancia relativa se determina a partir del juicio profesional del Auditor sobre la evaluación del riesgo preliminar del negocio. Esta, se calcula de acuerdo con la naturaleza y el giro del negocio.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 22. Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida

Ítem 5: ¿En el proceso de la auditoría explique cómo Usted determina la materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc5	<i>negocio de ahí viene la aplicación de porcentajes que se debe aplicar en mi caso en la mayoría de los trabajos se aplica un 5% del valor del activo.</i>		
Sc6	<i>Al desarrollar la estrategia de auditoría, se considera la materialidad a dos niveles: a nivel general, con relación a los estados financieros en conjunto, a la que se denomina materialidad preliminar; y, a nivel de cuentas o grupos de cuentas individuales, determinando error tolerable.</i>	Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida	Al desarrollar la estrategia de auditoría, se considera a dos niveles. La materialidad preliminar, que considera los estados financieros en conjunto; así como el error tolerable relacionado con el nivel de cuentas o grupos de cuentas individuales.
Sc7	<i>Puede hacerlo mediante dos formas cuantitativo y aleatorio. El primero se refiere a un</i>	Materialidad de los componentes	La materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida se puede determinar a partir: a) un procedimiento cuantitativo que consiste en el

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 22. Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida

Ítem 5: ¿En el proceso de la auditoría explique cómo Usted determina la materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc7	<i>análisis horizontal y vertical producto de lo cual puede revisar las cuentas que superen más allá del 50% en su variación. Y aleatorio deberá realizar un sorteo de los comprobantes de pago, ingresos y registro sorteando las transacciones, de las cuales se determinarán los números de comprobantes a ser revisados.</i>	auditados para fundamentar la opinión emitida	análisis horizontal y vertical de las cuentas que superen más del 50% en su variación; y, b) un procedimiento aleatorio que consiste en el sorteo de los comprobantes de pago, ingresos y registro de las transacciones, para determinar los números de comprobantes objeto de revisión.
Sc8	<i>Todo depende de la actividad de la empresa y el peso dentro de las cuentas en el cual recae más valor en relación al total de activo que posea la empresa. Considerando que la materialidad en auditoría es el grado de error a partir del cual se considera que la imagen fiel de las cuentas está distorsionada por tal</i>	Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida	<i>Todo depende de la actividad de la empresa y del peso de las cuentas; aspecto en el que recae el mayor peso en relación al total de activo que posea la empresa.</i>

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 22. Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida

Ítem 5: ¿En el proceso de la auditoría explique cómo Usted determina la materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc8	razón el Auditor considera a la materialidad como un aspecto relevante en su evaluación.		
Sc9	NI320 Importancia que tiene el Auditor para aplicar la importancia relativa Como Auditor no aplica la fórmula de materialidad <i>La materialidad de acuerdo a la escala considero el 5%, o el 1% o 2 o 3% dependiendo la naturaleza del negocio y lo que aplico es la experticia y por experiencia en trabajos similares.</i>	Materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida	La materialidad se determina de acuerdo con una escala (1% - 5%) aplicada considerando la naturaleza del negocio. Tal escala se selecciona en función de la experticia en trabajos similares.
Síntesis de la categoría emergente: para los expertos, la materialidad de los componentes auditados se determina a partir de la NIA 320, cuyos lineamientos fundamentan que la importancia relativa se establece a partir del juicio profesional del Auditor sobre la evaluación del riesgo preliminar del negocio. Por ende, esta se calcula de acuerdo con la naturaleza y el giro del negocio. Una forma de calcular la materialidad consiste en tomar las utilidades antes de impuestos e ingresos y activos totales. De acuerdo con las NIA, la materialidad se calcula en los siguientes términos: 5% de ganancia antes de impuestos, 1% de los ingresos y 1-2% del activo total.			

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los hallazgos relacionados con la materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida expresados en la matriz 22, muestran que para Sc1 la materialidad se determina a partir de las siguientes fases: i) evaluación de control interno; ii) identificación de los factores de evaluación en función de los balances, así como del riesgo; y iii) establecimiento del giro el negocio dentro de un umbral que oscila entre un 1% y un 5% del total de activos.

En este contexto, los expertos señalaron que una forma de calcular la materialidad consiste en tomar las utilidades antes de impuestos, ingresos y activos totales. Así, de acuerdo con las NIA 320 (IAASB, 2018) la materialidad se calcula en los siguientes términos: 5% de ganancia antes de impuestos, 1% de los ingresos y 1-2% del activo total.

De lo expuesto se deduce, que el cálculo de la materialidad se fortalece a partir de las habilidades de pensamiento crítico desarrolladas por el auditor. Así, en la medida que el profesional aplica las habilidades cognitivas y disposicionales se facilita el cálculo de la materialidad de los componentes auditados, lo cual es un aspecto relevante para fundamentar el juicio profesional del Auditor.

Port tanto, como lo expresa Facione (1990) los individuos con rasgos de pensamiento crítico tienen la curiosidad y la agudeza mental para abordar y resolver los problemas a partir de “la razón, y deseos o ansias de información confiable”.

De este modo, el pensamiento crítico en cualquier campo del saber incluida la auditoría “se refiere a la forma como usted enfoca los problemas, las preguntas, los asuntos” (Facione, 1990, p. 7).

F. Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría:

los expertos afirmaron que la opinión del Auditor incide en la evaluación del riesgo de auditoría, pues durante todo el proceso el profesional debe cuestionarse, buscar información sobre la situación jurídica de los socios y de la gerencia (demandas, certificaciones, cuentas bancarias inhabilitadas, etc.), así como analizar el mercado en el que opera el negocio para evaluar el nivel de riesgo existente (matriz 23).

Al respecto, Sc1 afirmó que las empresas con carencias de controles enfrentan un nivel de riesgo crítico. *En este caso, el Auditor debe realizar la indagación y el cuestionamiento de las evidencias encontradas para demostrar en qué medida las apreciaciones de la gerencia se reflejan en los estados financieros.*

Por su parte, Sc3 planteó que en las organizaciones con altos niveles de riesgo, existe un menor grado de confianza y, se requiere de más trabajo por parte del Auditor, para un análisis exhaustivo de los procedimientos que se aplicarán, con especial énfasis en las pruebas de detalle que permiten obtener evidencia adecuada que justifique su opinión.

Matriz de análisis 23. Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría

Ítem 6: ¿Explique cómo incide en la opinión del Auditor la evaluación del riesgo de auditoría?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	La evaluación del riesgo es importante en el Auditor porque en base a ello opina el profesional. La evaluación del riesgo se realiza de varias formas, la primera es por medio de cuestionarios en todas las etapas gerenciales, de procesos y financieros, segundo aplicando las técnicas de auditoría como confirmaciones, re cálculos, proyecciones, indicadores, y la tercera es mixta, es decir con los cuestionarios y evaluación de los controles de la compañía, y de acuerdo a los resultados de la evaluación del riesgo se aplica los procedimientos para obtener información y	Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría.	Cuando la compañía carece de controles, el riesgo de auditoría es crítico. En este caso, el Auditor debe realizar la indagación y el cuestionamiento de las evidencias encontradas para demostrar en qué medida las apreciaciones de la gerencia se reflejan en los estados financieros.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 23. Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría

Ítem 6: ¿Explique cómo incide en la opinión del Auditor la evaluación del riesgo de auditoría?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	<p>evidencia que permita emitir la opinión del Auditor. <i>Por ejemplo si no existen controles en la compañía, el riesgo de auditoría es crítico porque es un descontrol total para el profesional, entonces el Auditor realizar la indagación y cuestionamientos en búsqueda de la información que en ocasiones se observa que las apreciaciones de la gerencia se ven reflejadas en los estados financieros, entonces el profesional debe evaluar cuidadosamente la información presentada, analiza el comportamiento inusual de los registros, las irregularidades con la finalidad de no comprometer su juicio y cumplir con la verificación</i></p>		

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 23. Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría

Ítem 6: ¿Explique cómo incide en la opinión del Auditor la evaluación del riesgo de auditoría?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	del cumplimiento de la normativa y se la independencia mental que posee el Auditor.		
Sc2	La opinión del Auditor es el resultado del trabajo del Auditor. La evaluación del riesgo no asegura que tipo de opinión lo vas tener Evaluación de riesgo, puede ser una analítica La Evaluación de riesgo no tiene relación en la opinión que se va a dar sino en la aplicación de los procedimientos que se aplicara. La opinión tiene relación con los procedimientos.	Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría.	No aportó información.
Sc3	Para hacer <i>la evaluación del riesgo se basa en cuestionarios, además se evalúa en la judicatura si tiene demanda</i>	Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría.	La opinión del Auditor incide en la evaluación del riesgo de auditoría porque durante todo el proceso, el profesional debe cuestionarse, buscar información sobre la situación jurídica de los socios y de la gerencia (demandas,

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 23. Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría

Ítem 6: ¿Explique cómo incide en la opinión del Auditor la evaluación del riesgo de auditoría?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	<p><i>certificaciones de los socios, gerentes, buscando en la judicatura revisando el comportamiento social, además se obtiene certificados de las cuentas corrientes se indaga por qué tiene inhabilitados sus cuentas bancarias en el caso de tenerlo, y eso es un indicio para el Auditor tenga confianza en el entorno de la organización auditada.</i></p> <p><i>Además, se piden detalle de clientes, si hay concentración de clientes, y revisar las partes relacionadas, dependiendo de eso se analiza el mercado en que opera el negocio, donde el gerente tiene la toda la información</i></p>		<p>certificaciones, cuentas bancarias inhabilitadas, etc.), así como analizar el mercado en el que opera el negocio para evaluar el nivel de riesgo existente. En tal sentido, a mayor riesgo menor confianza y mayor trabajo para el Auditor, pues se requiere un análisis exhaustivo de los procedimientos que se aplicarán, con especial énfasis en las pruebas de detalle que permiten obtener evidencia adecuada que justifique su opinión.</p>

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 23. Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría

Ítem 6: ¿Explique cómo incide en la opinión del Auditor la evaluación del riesgo de auditoría?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	<p>generada, <i>esto ayuda a evaluar el riesgo</i> y baja el riesgo.</p> <p>Hay caso que cuando en la empresa el gerente y el presidente son dueños o en el caso de que el gerente y la esposa es la contadora sube el riesgo, y puede existir riesgo de auditora entonces: <i>A mayor riesgo menor confianza mayor trabajo para el Auditor</i></p> <p><i>Análisis de procedimientos para aplicar aumenta las pruebas de detalle esto le permite obtener evidencia adecuada y justificar la opinión del Auditor</i></p> <p>A menor riesgo mayor confianza, el Auditor aplica procedimientos básicos</p>		

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 23. Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría

Ítem 6: ¿Explique cómo incide en la opinión del Auditor la evaluación del riesgo de auditoría?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	para sustentar su opinión. Por ejemplo si una empresa implementa procesos de compras créditos, facturación electrónica y clientes corporativos, el riesgo es bajo		
Sc4	<i>La opinión es en base a la experticia del Auditor y eso se forma con la ejecución de auditoría, por lo tanto, ese elemento le ayudará a evaluar mejor el riesgo en auditoría.</i>	Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría.	La opinión del Auditor se fundamenta en la experticia. La misma, permite evaluar adecuadamente el riesgo de auditoría.
Sc5	<i>Para determinar el riesgo de auditoria es necesario conocer la definición del riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, en ese sentido el riesgo inherente se define como el riesgo implícito existente en las operaciones</i>	Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría.	Para determinar el riesgo de auditoria es necesario conocer las definiciones de riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. El riesgo inherente es el riesgo implícito en las operaciones de la entidad; el riesgo de control es el riesgo de que el sistema de control interno adoptado en la empresa no prevenga, detecte o corrija los errores; por último, el riesgo de detección es el riesgo de que un error u omisión

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 23. Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría

Ítem 6: ¿Explique cómo incide en la opinión del Auditor la evaluación del riesgo de auditoría?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc5	<i>de la entidad, el riesgo de control se define como el riesgo de que el sistema de control interno no prevenga, detecte o corrija errores, y el riesgo de detección es el riesgo de que un error u omisión significativo existente no sea detectado y por último el riesgo de auditoría que es el riesgo máximo aceptable que se desea asumir en un proceso de auditoría, bajo estos conceptos el riesgo de auditoría lo define el Auditor pues que es el riesgo que está dispuesto a tomar por lo tanto el Auditor puede aplicar las pruebas que sean necesarias para alcanzar el objetivo del riesgo de auditoría</i>		significativo existente no se detecte. Sobre la base de las definiciones expuestas, el riesgo de auditoría se concibe como el riesgo máximo aceptable que se desea asumir en un proceso de auditoría. El mismo, lo establece el Auditor en función del nivel de riesgo que asumirá.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 23. Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría

Ítem 6: ¿Explique cómo incide en la opinión del Auditor la evaluación del riesgo de auditoría?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc5	<i>y esto incide diferente en la opinión</i>		
Sc6	<i>Una vez que en la Planificación Preliminar se determinaron los componentes que deben ser analizados en detalle, y estos son ratificados con la evaluación de control interno, procedemos a la evaluación de los riesgos de auditoría por cada componente, relacionados específicamente con las afirmaciones de Veracidad, Cálculo y Valuación.</i>	Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría.	En la planificación preliminar se determinan los componentes que deben ser analizados en detalle. Estos se ratifican en la evaluación de control interno y luego se procede a la evaluación de los riesgos de auditoría por cada componente.
Sc7	No contestó	Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría.	
Sc8	El Auditor deberá considerar producir una lista de auditoría adecuada y a la medida,	Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría.	No aportó información.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 23. Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría

Ítem 6: ¿Explique cómo incide en la opinión del Auditor la evaluación del riesgo de auditoría?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc8	Identificación de los factores de evaluación, criterios de clasificación para cada factor, deberá establecer criterios de calificación del factor de evaluación por componentes.		
Sc9	<p><i>El riesgo es relativamente proporcionalmente al nivel de confianza.</i></p> <p>La evaluación de riesgo es un componente del control interno entonces incide en las pruebas que se va a realizar.</p> <p><i>Si el riesgo es alto el nivel de confianza es bajo por lo tanto se aplicará más procedimientos de control.</i></p> <p><i>El riesgo no influye en la opinión</i></p>	<p>Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría.</p>	<p>El riesgo es proporcional al nivel de confianza. Si el riesgo es alto, el nivel de confianza es bajo y por lo tanto se aplicarán más procedimientos de control. Así, el riesgo no influye en la opinión del Auditor.</p>

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 23. Incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría

Ítem 6: ¿Explique cómo incide en la opinión del Auditor la evaluación del riesgo de auditoría?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc9	Si no cumple con el control interno el riesgo va a ser alto por lo que el Auditor debe aplicar procedimientos que permita formarse un criterio. Además, por experiencia depende de que tan eficiente sea el control interno será la opinión del Auditor.		
<p>Síntesis de la categoría emergente: los expertos afirmaron que la opinión del Auditor incide en la evaluación del riesgo de auditoría, pues durante todo el proceso el profesional debe cuestionarse, buscar información sobre la situación jurídica de los socios y de la gerencia (demandas, certificaciones, cuentas bancarias inhabilitadas, etc.), así como analizar el mercado en el que opera el negocio para evaluar el nivel de riesgo existente. En tal sentido, a mayor riesgo menor confianza y mayor trabajo para el Auditor, pues se requiere un análisis exhaustivo de los procedimientos que se aplicarán, con especial énfasis en las pruebas de detalle que permiten obtener la evidencia adecuada que justifique la opinión del Auditor.</p>			

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los hallazgos relacionados con la incidencia de la opinión del Auditor en la evaluación del riesgo de auditoría expuestos en la matriz 23, muestran que la evaluación del riesgo se facilita en la medida que el Auditor dispone de habilidades de pensamiento crítico fortalecidas, pues la evaluación del riesgo implícito en las operaciones de la entidad se mejora cuando el Auditor aplica la observación, la interpretación y el análisis para evaluar el sistema de control interno, así como para detectar omisiones o errores que afectan el desempeño de la entidad.

Tal planteamiento coincide con los postulados de Facione (2007), pues a partir de las habilidades de pensamiento crítico, el individuo desarrolla la capacidad de evaluación que fundamenta la formulación y formación de juicios de valor como sustento de la toma de decisiones.

G. Conducta del Auditor para la formación de una opinión fundamentada: los expertos coincidieron en caracterizar la conducta del Auditor a partir de un conjunto de rasgos fundamentados en los siguientes términos (matriz 24):

- Ético, dado que su actuación debe fundamentarse en los principios de lealtad, imparcialidad, honestidad, responsabilidad e integridad.
- Curioso para indagar en la búsqueda de las evidencias, así como para cuestionarse sobre los hechos encontrados.
- Objetivo e independiente en la revisión de las evidencias, en la aplicación de procedimientos y en la formulación de las conclusiones.

- Intuitivo y asertivo para aportar recomendaciones que coadyuven con la toma de decisiones.
- Comunicativo para expresar los resultados del trabajo realizado a la gerencia.
- Escéptico durante todas las fases del proceso de auditoría (matriz 24).

Al respecto Sc1 expresó que el Auditor debe ser comunicativo para expresar los resultados del trabajo realizado a la gerencia. También debe ser intuitivo y asertivo para aportar recomendaciones que coadyuven con la toma de decisiones y, tener independencia mental en el desarrollo del trabajo de auditoría.

Por su parte Sc2 manifestó que el Auditor para emitir una opinión fundamentada debe ser curioso, tener habilidad para indagar en la búsqueda de las evidencias, así como para cuestionarse sobre los hechos encontrados y, debe tener facilidad para la comunicación.

Las opiniones expuestas, se complementan con las afirmaciones de Sc3 y Sc5, en las cuales se enfatiza que el Auditor para emitir un juicio reflexivo debe mantener una actitud objetiva, independiente, recta, honesta, y con altos niveles de competencia profesional.

Matriz de análisis 24. Conducta del Auditor para la formación de una opinión fundamentada

Ítem 7: ¿Cuál es la conducta del Auditor en el ejercicio de la profesión para emitir una opinión fundamentada?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	<p><i>El Auditor debe ser comunicativo para expresar los resultados del trabajo a la gerencia para que le dé la importancia que se merece a la labor realizada por el profesional. Además, debe ser intuitivo, el Auditor debe aportar con las mejores decisiones para ello debe ser asertivo en las recomendaciones que se va a dar o como opinión que el Auditor pueda comentar.</i></p> <p><i>El Auditor debe ser independiente, que no le impongan las condiciones o que no le digan cómo debe calificar o revisar los balances, por lo que el Auditor debe conservarse.</i></p>	<p>Conducta del Auditor para la formación de una opinión fundamentada</p>	<p>El Auditor debe ser comunicativo para expresar los resultados del trabajo realizado a la gerencia. También debe ser intuitivo y asertivo para aportar recomendaciones que coadyuven con la toma de decisiones. Finalmente debe tener independencia mental para en el desarrollo del trabajo de auditoría.</p>
Sc2	<p>En un Auditor considero que es fundamental las</p>	<p>Conducta del Auditor para la formación de</p>	<p>El Auditor para emitir una opinión fundamentada debe ser curioso, tener habilidad para indagar en la búsqueda de las</p>

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 24. Conducta del Auditor para la formación de una opinión fundamentada

Ítem 7: ¿Cuál es la conducta del Auditor en el ejercicio de la profesión para emitir una opinión fundamentada?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc2	<i>comunicación y la forma de preguntar y que preguntar creo que es una habilidad del Auditor, el ser curioso, el por qué, cuándo, cómo y dónde indagar totalmente sobre un tema y comunicar a la gerencia o responsable de la auditoria cuales son los hallazgos, es decir es importante la comunicación y saber que preguntar como indagar es una de las habilidades importantes del Auditor.</i>	una opinión fundamentada	evidencias, así como para cuestionarse sobre los hechos encontrados. Además, debe tener facilidad para la comunicación.
Sc3	El Auditor debe ser <i>objetivo e independiente, recto, honesto</i> y no tener negocios o servicios relacionados para no comprometer su opinión. Además de <i>Independencia mental</i> , por lo que el Auditor	Conducta del Auditor para la formación de una opinión fundamentada	El Auditor debe ser objetivo, independiente, recto y honesto.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 24. Conducta del Auditor para la formación de una opinión fundamentada

Ítem 7: ¿Cuál es la conducta del Auditor en el ejercicio de la profesión para emitir una opinión fundamentada?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc3	<i>debe realizar la evaluación a la entidad como un acuerdo de exclusividad, es decir no puede brindar servicios externos y no tener deudas. El Auditor con cada cliente firma una constancia de independencia.</i>		
Sc4	<i>La conducta del Auditor para mi opinión está asociada con los valores éticos como lealtad, imparcialidad, honestidad, responsabilidad, integridad, entre los más relevantes.</i>	Conducta del Auditor para la formación de una opinión fundamentada	<i>La conducta del Auditor debe fundamentarse en los valores éticos como lealtad, imparcialidad, honestidad, responsabilidad, integridad, entre otros.</i>
Sc5	Se debe mantener altos niveles de competencia profesional, independencia, objetividad y experiencia en la industria.	Conducta del Auditor para la formación de una opinión fundamentada	La conducta del Auditor más idónea es la que se caracteriza por altos niveles de competencia profesional, independencia, objetividad y experiencia
Sc6	Nos basamos en el código de ética del Auditor, sobre todo en mantener una conducta tal, que obtenga crédito y prestigio a su profesión y	Conducta del Auditor para la formación de una opinión fundamentada	El Auditor debe tener una conducta ética.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 24. Conducta del Auditor para la formación de una opinión fundamentada

Ítem 7: ¿Cuál es la conducta del Auditor en el ejercicio de la profesión para emitir una opinión fundamentada?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc6	testimonie su voluntad de servir al Estado y su habilidad para hacerlo.		
Sc7	<i>El escepticismo profesional que conlleva a la independencia.</i>	Conducta del Auditor para la formación de una opinión fundamentada	Una conducta escéptica que fundamente la independencia profesional.
Sc8	<i>Los auditores mantendrán una conducta fundamentada en el respeto garantizando un trabajo profesional bajo los preceptos de integridad, honestidad y responsabilidad, trabajando apegado a una serie de principios morales y éticos conjuntamente con normas y leyes que determinan el correcto desarrollo de las auditorías.</i>	Conducta del Auditor para la formación de una opinión fundamentada	<i>Los auditores mantendrán una conducta fundamentada en el respeto garantizando un trabajo profesional bajo los preceptos de integridad, honestidad y responsabilidad, trabajando apegado a una serie de principios morales y éticos conjuntamente con normas y leyes que determinan el correcto desarrollo de las auditorías.</i>
Sc9	El Auditor debe tener documentos para respaldar	Conducta del Auditor para la formación de	No aportó información.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 24. Conducta del Auditor para la formación de una opinión fundamentada

Ítem 7: ¿Cuál es la conducta del Auditor en el ejercicio de la profesión para emitir una opinión fundamentada?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc9	la opinión, sobre todo cuando es una opinión negativa debe tenerse documentos legales, financieros y administrativos para argumentar con papeles de trabajo la opinión que emita.	una opinión fundamentada	
<p>Síntesis de la categoría emergente: los expertos coinciden en caracterizar la conducta del Auditor a través de los siguientes rasgos: a) ético, pues su actuación debe fundamentarse en los principios de lealtad, imparcialidad, honestidad, responsabilidad e integridad; b) curioso para indagar en la búsqueda de las evidencias, así como para cuestionarse sobre los hechos encontrados; c) objetivo e independiente en la revisión de las evidencias, aplicación de procedimientos y en la formulación de las conclusiones; d) intuitivo y asertivo para aportar recomendaciones que coadyuven con la toma de decisiones; e) comunicativo para expresar los resultados del trabajo realizado a la gerencia; y, e) escéptico durante todas las fases del proceso de auditoría.</p>			

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los hallazgos expuestos en la matriz 24, muestran que para los expertos los elementos clave de la conducta del Auditor que favorecen la formación de una opinión fundamentada, coinciden con los expuestos por los expertos en la primera ronda del Método Delphi. Estos también se relacionan directamente con las características de un pensador crítico fundamentadas por Facione (1990).

H. Importancia de la experiencia profesional para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formulación de juicios profesionales: como se expresa en la matriz 25, los expertos plantearon que la experiencia permite desarrollar habilidades en el Auditor para:

- Detectar los síntomas de alguna desviación en la entidad auditada.
- La búsqueda de evidencias; iii) el análisis de la información.
- La comunicación de los hallazgos que sustentan la formación del juicio profesional.

Sobre este aspecto, Sc1 planteó que la experiencia facilita la comunicación con la gerencia, la comprensión del comportamiento y funcionamiento de las compañías, así como el manejo de las mismas en los términos de un negocio en marcha.

En tal sentido, Sc2 afirmó que *el juicio profesional se fortalece a partir de la experiencia, las capacitaciones y de compartir las vivencias entre los profesionales.*

Matriz de análisis 25. Importancia de la experiencia profesional para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales

Ítem 8: ¿En qué medida la experiencia profesional es un aspecto clave para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	<i>La experiencia ayuda a entender y comprender la comunicación con la administración o compañías, porque de esa manera el Auditor puede ser objetivo y entender el comportamiento y funcionamiento de las compañías y que éstas puedan manejarse como un negocio en marcha ya que puede existir leyes que puedan afectar a la empresa, en ese caso el Auditor es quien recomienda a la empresa para mejorar la administración de la compañía.</i>	Importancia de la experiencia profesional para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales	La experiencia facilita la comunicación con la gerencia, la comprensión del comportamiento y funcionamiento de las compañías, así como el manejo de las mismas en los términos de un negocio en marcha.
Sc2	<i>El juicio profesional se aprende de la experiencia, de las capacitaciones y de compartir</i>	Importancia de la experiencia profesional para el	El juicio profesional se fortalece a partir de la experiencia, las capacitaciones y de compartir las vivencias entre los profesionales.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 25. Importancia de la experiencia profesional para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales

Ítem 8: ¿En qué medida la experiencia profesional es un aspecto clave para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc2	<i>las vivencias entre profesionales que en la firma se los realiza todos los años, la experiencia no es suficiente sino también la capacitación es importante.</i>	desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales	
Sc3	<i>Experiencia es fundamente en la auditora, es que debe desarrollar habilidades para detectar o generar las analogías, olfato para encontrar observaciones así como proactividad y capacidad analítica.</i>	Importancia de la experiencia profesional para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales	La experiencia permite desarrollar habilidades en el Auditor para: a) detectar o generar las analogías; b) la búsqueda de información; c) la proactividad y; d) fortalecer la capacidad analítica.
Sc4	<i>Conforme indiqué en la pregunta 6, es fundamental para mejorar las habilidades cognitivas la experticia que pueda tener el Auditor, pues</i>	Importancia de la experiencia profesional para el desarrollo de habilidades	

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 25. Importancia de la experiencia profesional para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales

Ítem 8: ¿En qué medida la experiencia profesional es un aspecto clave para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc4	<i>prestar atención a los detalles de los aspectos analizados en la auditoria, la percepción que se tengan de las actividades, entre algunos.</i>	cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales	
Sc5	<i>La experiencia profesional siempre será un aspecto fundamental para el desarrollo de habilidades que posteriormente ayuden a obtención de evidencia y consecuentemente a la formación de juicios profesionales.</i>	Importancia de la experiencia profesional para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales	La experiencia profesional es un elemento clave para el desarrollo de habilidades que sustenten la búsqueda de evidencia y por ende, la formación de juicios profesionales.
Sc6	<i>La experticia es determinante en los resultados de una auditoria, puesto que es más fácil de identificar los síntomas debido a que se los considera también como otra práctica</i>	Importancia de la experiencia profesional para el desarrollo de habilidades cognitivas y	La experticia es determinante en los resultados de una auditoria, puesto que permite identificar los síntomas e indicios de alguna desviación.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 25. Importancia de la experiencia profesional para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales

Ítem 8: ¿En qué medida la experiencia profesional es un aspecto clave para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc6	de auditoría y se los define como señales o indicios de una desviación. <i>La utilización de los síntomas como práctica, puede ser provechosa, por cuanto el Auditor enfatiza en el examen de determinados rubros, a base de ciertos indicios o síntomas preliminares.</i>	disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales	
Sc7	<i>Contribuye a mejorar la calidad de las auditorías ya que hoy en día los auditados se toman de los errores de los auditores para eliminar estos informes cuando hay errores de cálculo en el informe de auditoría, o inconsistencias en el número de comprobante pago o</i>	Importancia de la experiencia profesional para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales	La experiencia profesional contribuye con el mejoramiento de la calidad de la auditoría.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 25. Importancia de la experiencia profesional para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales

Ítem 8: ¿En qué medida la experiencia profesional es un aspecto clave para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc7	comprobante único de registro (CUR de pago) en el sector público, así como; los artículos de la ley que atañe a estos informes cuando están mal citadas. Se echa abajo el informe de auditoría.		
Sc8	<p><i>Al tener más experiencia en el campo se desarrollará las habilidades que le permitirá emitir juicios profesionales sin un mínimo de riesgo.</i></p> <p><i>Al referirnos a las competencias y habilidades esenciales de un Auditor, no sólo nos describimos al conjunto de conocimientos que el profesional posee, sino también a la propia experiencia con la que cuenta, así como, a aquellas características personales que le hacen proclive para el trabajo que desempeña al fomentar con las mismas los principios básicos de toda auditoría.</i></p>	<p>Importancia de la experiencia profesional para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales</p>	<p>La experiencia le permite al Auditor desarrollar las habilidades que fundamentan la formación de juicios profesionales con menores niveles de riesgo. Así, las competencias y habilidades esenciales de un Auditor, no sólo se refieren al conjunto de conocimientos técnicos que el profesional posee; éstas también comprenden la propia experiencia del profesional, así como los rasgos personales que le hacen proclive para el desempeño del trabajo.</p>

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 25. Importancia de la experiencia profesional para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales

Ítem 8: ¿En qué medida la experiencia profesional es un aspecto clave para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc9	<p>La experiencia ya en el área hace conocer lo que en la academia no se ve y la academia sirve para tratar de resolver los problemas de auditoría.</p> <p>La experiencia es un 50% o 60% de aprendizaje</p> <p><i>Entonces considero que el 10% es conocimiento y 90%el criterio que da la experiencia.</i></p>	<p>Importancia de la experiencia profesional para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales</p>	<p>El juicio se fundamenta en un 10% en conocimiento y en un 90% en la experiencia.</p>
<p>Síntesis de la categoría emergente: los expertos coinciden en que la experiencia permite desarrollar habilidades en el Auditor para: a) detectar los síntomas de alguna desviación en la entidad auditada; b) la búsqueda de evidencias; c) el análisis de la información; d) la comunicación de los hallazgos que sustentan la formación del juicio profesional.</p>			

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los hallazgos expuestos en la matriz 25, muestran que para Sc1 y Sc8, la experiencia es un elemento clave que permite al Auditor desarrollar las habilidades disposicionales y cognitivas que fundamentan la formulación de juicios profesionales con menores niveles de riesgo.

El argumento expuesto, coincide con los fundamentos propuestos por Facione (1990, 2007), pues a partir de la experiencia, el individuo desarrolla las habilidades de pensamiento crítico, las cuales por su carácter procedimental favorecen la resolución de problemas y por medio del proceso de autorregulación, promueven nuevos niveles de pensamiento que sustentan la formulación de juicios sólidos y bien fundamentados.

I. Fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales: para los expertos se deben incorporar las siguientes habilidades: a) observación; b) análisis; c) indagación; d) examen y evaluación; e) comunicación; f) imparcialidad y objetividad (matriz 26). Sobre este aspecto, Sc1 afirmó que la observación, la habilidad para la búsqueda de información, la capacidad para el cuestionamiento y, la comunicación, son los elementos de pensamiento crítico que fortalecen el juicio profesional del Auditor.

Por su parte Sc2, destacó la necesidad de incorporar habilidades cognitivas; habilidades personales como la comunicación, las relaciones con los clientes, el liderazgo y; el trabajo en equipo.

Matriz de análisis 26. Fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales

Ítem 9: ¿Precise los fundamentos que de acuerdo a su opinión se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc1	<i>El Auditor debe ser observador, visionario, tener olfato y habilidad de entender la actitud de la gerencia, porque por ejemplo cuando se está en una reunión con el Gerente, él menciona ciertas cosas y cuando el Auditor revisa los estados financieros es totalmente diferente, además debe ser cuestionante y saber comunicar los resultados</i>	Fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales	Los fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales son la observación, la habilidad para la búsqueda de información, capacidad para el cuestionamiento y, la facilidad para comunicarse.
Sc2	<i>Las habilidades cognitivas son importantes así como las habilidades personales como el manejo de las relaciones con los clientes, la comunicación y saber cómo comunicar los resultados a los clientes, además es importante las habilidades blandas como</i>	Fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales	Los fundamentos que se deben incorporar so: a) habilidades cognitivas; b) habilidades personales como la comunicación y las relaciones con los clientes; c) el liderazgo; y, d) el trabajo en equipo.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 26. Fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales

Ítem 9: ¿Precise los fundamentos que de acuerdo a su opinión se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc2	Liderazgo y trabajo en equipo y como enseñar a la gente.		
Sc3	<i>La capacidad de persuadir e indagar, ser comunicativo, Imparcial, objetivo, así como analizar las situaciones que se presentan en cada entidad auditada.</i>	Fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales	<i>Se deben desarrollar en el Auditor las siguientes competencias: a) indagación; b) comunicación; c) imparcialidad y objetividad; d) análisis.</i>
Sc4	El conocimiento es fundamental para emitir juicios objetivos. Desarrollo de habilidad y destrezas que permitan percibir de mejor manera las diferentes situaciones de la empresa. <i>Práctica de la profesión para adiestrarse en aplicación de procedimientos.</i>	Fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales	Los fundamentos para la formulación de juicios objetivos y racionales en el campo de la auditoría son: a) el conocimiento técnico y normativo; y, b) las habilidades y destrezas que permitan percibir las diferentes situaciones presentadas en la empresa.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 26. Fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales

Ítem 9: ¿Precise los fundamentos que de acuerdo a su opinión se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc5	<i>Competencia profesional, permite mantener alto nivel de conocimientos para asegurar que los juicios profesionales sean objetivos Experiencia profesional permite ir más allá de una doctrina o conocimiento empírico para emitir juicios profesionales.</i>	Fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales	La competencia profesional, permite aplicar los conocimientos requeridos para garantizar la objetividad del juicio. La experiencia profesional que promueve la consideración de otros aspectos empíricos para sustentar la formulación del juicio.
Sc6	<i>Es imperativo tener la habilidad, juicio y prudencia de escoger las más efectivas de estas herramientas de auditoría, de acuerdo con las circunstancias que le rodean en un determinado momento de su examen.</i>	Fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales	El Auditor debe tener la habilidad, juicio y prudencia para escoger las herramientas de auditoría más efectivas para cada situación en particular. Por tanto, el criterio profesional determina la combinación adecuada de los procedimientos y metodologías que fundamenten la búsqueda de la evidencia necesaria y la suficiente certeza para fundamentar las opiniones y conclusiones del Auditor con criterios de objetividad y profesionalismo.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 26. Fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales

Ítem 9: ¿Precise los fundamentos que de acuerdo a su opinión se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc6	<i>Es el criterio profesional del Auditor, el que debe determinar la combinación más adecuada de tales instrumentos, que le suministren la evidencia necesaria y la suficiente certeza para fundamentar sus opiniones y conclusiones, de tal manera que éstas sean objetivas y profesionales.</i>		
Sc7	<i>Se deberá hacer control de calidad de los informes de auditoría para evitar cometer inconsistencias y saber comunicar los resultados a los auditados. Además, se deberá mantenerse informado de los cambios constantes que inciden dentro de la profesión tanto contable como de auditoría.</i>	Fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales	Se debe hacer control de calidad de los informes de auditoría para evitar cometer inconsistencias y facilitar la comunicación de los resultados a los auditados. Además, los auditores deben capacitarse para estar informados sobre las actualizaciones en la normatividad que inciden en el ejercicio de la profesión contable y de la auditoría.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 26. Fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales

Ítem 9: ¿Precise los fundamentos que de acuerdo a su opinión se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc8	<i>Examen y evaluación de los documentos</i> Como una continuación de la independencia en auditoría, se debe recalcar la incompatibilidad, ya que ésta obliga al Auditor a no aceptar intervenir como tal en una empresa en la cual actúe como asesor en cualquier aspecto de la misma. La justificación se centra en determinar que, si un profesional ejerce su labor públicamente, debe ser y aparecer libre de todo interés que pueda juzgarse como incompatible con su integridad y objetividad.	Fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales	Las competencias para el examen y evaluación de la información.
Sc9	<i>En auditoría Financiera no se emite juicios de valor solo se limita a informar,</i>	Fundamentos que se deben incorporar para que	Fundamentos que se deben incorporar: a) conocimientos sólidos en contabilidad y en procesos financieros; b) habilidades que promuevan la curiosidad y

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 26. Fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales

Ítem 9: ¿Precise los fundamentos que de acuerdo a su opinión se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría emergente	Definición de la categoría emergente
Sc9	<p><i>por lo que considero que son bastante subjetivos que no se puede dar responsabilidades. Salvo en el caso de la Auditoría forense que ahí si se establece responsabilidades. Entonces se considera que es importante el conocimiento en procesos financieros, bases sólidas de contabilidad, y ser curioso, así como la desconfianza, a todo esto, se le suma la experiencia del profesional.</i></p>	<p>el Auditor emita juicios objetivos y racionales</p>	<p>la desconfianza; y, c) la experiencia del profesional.</p>
<p>Síntesis de la categoría emergente fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales: para los expertos se deben incorporar las siguientes habilidades: a) observación; b) análisis; c) indagación; d) examen y evaluación; e) comunicación; f) imparcialidad y objetividad.</p>			

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los hallazgos expuestos en la matriz 26 demuestran que, para los expertos entrevistados, los fundamentos que se deben incorporar para que el Auditor se formule juicios objetivos y racionales se relacionan directamente con las habilidades de pensamiento crítico identificadas por ellos en la primera ronda del Método Delphi.

No obstante, se evidencia la necesidad de reforzar en la tercera ronda los conocimientos sobre los elementos de pensamiento crítico que resultan fundamentales para desarrollar habilidades cognitivas y disposicionales en el Auditor.

Sobre la base de los hallazgos de la segunda ronda del Método Delphi, se identificaron las categorías sensibilizadoras que fundamentaron la recolección de la información en la tercera ronda del método (matriz 27).

Matriz análisis 27. Categorías sensibilizadoras derivadas de la segunda ronda del Método Delphi

Categorías sensibilizadoras
La observación en la formación del juicio profesional del Auditor.
El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor.
La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor.
Aspectos que sustentan la evaluación racional del proceso de auditoría y fortalecen el juicio profesional del Auditor.
La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor.
Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formulación del juicio profesional.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Habilidades personales del Auditor que promueven un juicio profesional crítico

La tercera ronda de aplicación del Método Delphi se basó en un guion de entrevista estructurado a partir de las siguientes interrogantes:

- A. Describa la manera en que la observación puede ser incorporada como habilidad personal para fortalecer la formación del juicio profesional del Auditor.
- B. Explique de ¿qué manera el análisis se aplicaría en la formación del juicio profesional del Auditor?
- C. La indagación además de ser considerarla una técnica de auditoría, es identificada como una habilidad personal a ser aplicada para la formación del juicio profesional. Desde su perspectiva ¿De qué manera se aplica la indagación como habilidad personal para la formación del juicio profesional del Auditor?
- D. Describa qué aspectos considera para evaluar el proceso de auditoría de manera racional en pro de fortalecer la formación del juicio profesional del Auditor.
- E. En el proceso de comunicación con el cliente de auditoría ¿Cuáles son las consideraciones que realiza para garantizar una comunicación asertiva en función de fundamentar su juicio profesional?
- F. Uno de los requerimientos profesionales para la ejecución del trabajo del Auditor es la garantía de la imparcialidad y objetividad. Explique ¿Qué aspectos son considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva al momento de emitir su juicio profesional?

Estas interrogantes se formularon considerando las categorías emergentes encontradas con la aplicación de la segunda ronda del método (matriz 17). Los hallazgos de la investigación de esta ronda, se procesaron bajo el mismo criterio metodológicos adoptado para la primera y segunda ronda, pues la investigadora aplicó las habilidades cognitivas y disposicionales de pensamiento propuestas por Facione (1989, 1990, 2007, 2017) para identificar las categorías sensibilizadoras relacionadas con el pensamiento crítico y el juicio profesional del Auditor, en los argumentos expuestos por los expertos como respuesta a cada una de las interrogantes planteadas.

En este sentido, las categorías sensibilizadoras se definieron a partir de la información recopilada con la aplicación de las entrevistas a los auditores, la cual se analizó a partir de una matriz de análisis que se diseñó para cada una de las interrogantes formuladas, en la que se precisa el argumento expuesto por los expertos, del cual se derivó su definición para la categoría sensibilizadora respectiva.

Al final de cada matriz, se presenta una síntesis de la categoría sensibilizadora. De acuerdo con los hallazgos de la tercera ronda, los expertos conciben las categorías sensibilizadoras en los siguientes términos:

A. La observación en la formación del juicio profesional del Auditor: los expertos coincidieron en definir la observación como una habilidad del Auditor empleada en todas las fases del proceso de auditoría para obtener información sobre:

- Las actitudes y comportamiento del administrador, el gerente financiero, así como de los demás miembros de la organización.

- La calidad de los documentos de soporte.
- Las evidencias que sustentan el juicio emitido por el profesional.
- El grado de certeza de la existencia de un factor de riesgo.

En tal sentido, S1 planteó que la observación contribuye con el fortalecimiento del juicio profesional en la medida que se adopta como un método para conocer los mecanismos de control empleados en los diversos procesos de la empresa (observación de personas, documentos y procesos) (matriz 28). Sobre este aspecto, Sc3 afirmó que en las etapas iniciales del proceso la observación permite determinar con un alto grado de certeza la existencia de un factor de riesgo.

Por su parte, Sc6 destacó que la observación se fortalece con la experiencia profesional del Auditor. Sus bases favorecen un acercamiento preliminar al objeto de la auditoría; lo cual permite establecer la hoja de ruta, así como la detección de algunos elementos que resultan clave para el desarrollo del proceso (matriz 28).

No obstante, S5 destacó que aun cuando la observación permite al Auditor la obtención de información sobre el cumplimiento de ciertos procesos fundamentales para la formación del juicio profesional, ésta no resulta suficiente para fundamentar su opinión. Por ende, sus bases deben complementarse con la adopción de otras pruebas que suministren elementos clave para mejorar la calidad del juicio profesional del Auditor.

Matriz de análisis 28. La observación en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 1: Describa la manera en que la observación puede ser incorporada como habilidad personal para fortalecer la formación del juicio profesional del Auditor			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc1	<i>Planeando la observación como un método, por medio del cual podrá cerciorarse de la forma como se realizan el control de los diferentes procesos en la empresa observando conscientemente (observar personas, documentos y procesos)</i>	La observación en la formación del juicio profesional del Auditor	La observación es una habilidad personal que contribuye con el fortalecimiento de del juicio profesional del Auditor, en la medida que se conciba como un método que permita conocer los mecanismos de control empleados en los diversos procesos de la empresa (observación de personas, documentos y procesos).
Sc2	<i>El Auditor lo primero que se realiza es observa y en todo momento, y cuando se está entrevistando al administrador, al gerente general, gerente financiero sus actitudes, como responde, el comportamiento de las personas, el comportamiento puede decir mucho desde de cómo lleva el trabajo.</i>	La observación en la formación del juicio profesional del Auditor	El Auditor emplea la observación en todas las fases del proceso de auditoría. A partir de ésta se tiene información sobre: a) las actitudes y comportamiento del administrador, el gerente financiero, así como de los demás miembros de la organización; b) la calidad de los documentos de soporte y; c) las evidencias que sustentan el juicio emitido por el profesional.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 28. La observación en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 1: Describa la manera en que la observación puede ser incorporada como habilidad personal para fortalecer la formación del juicio profesional del Auditor			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc2	<i>Cuando se revisa la información también se observa que tan robusta puede ser la documentación soporte, en otros procedimientos de auditoría la observación es fundamental como es en la toma física, que permite tener evidencia de cómo está el inventario es parte del proceso de auditoría como tal.</i>		
Sc3	<i>La observación es determinante en todas las fases de la auditoría esto conjugado con aplicar sus conocimientos acumulados en auditorías anteriores, así como su conocimiento y observaciones en las etapas iniciales de la auditoría en curso, nos determinar rápidamente</i>	La observación en la formación del juicio profesional del Auditor	La observación es determinante en todas las fases de la auditoría. En las etapas iniciales del proceso, ésta permite determinar con un alto grado de certeza la existencia de un factor de riesgo; aspecto que contribuye con el fortalecimiento del juicio profesional del Auditor.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 28. La observación en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 1: Describa la manera en que la observación puede ser incorporada como habilidad personal para fortalecer la formación del juicio profesional del Auditor			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc3	<i>con un alto grado de certeza, si está presente un factor de riesgo en particular, en consecuencia, fortalece el juicio profesional del Auditor.</i>		
Sc4	Considerando que la observación consiste en cerciorarse en forma ocular de ciertos hechos o circunstancias, de reconocer la manera en que los servidores de una empresa aplican los procedimientos establecidos. Esta técnica se aplica generalmente en todas las fases de la auditoría y permite emitir una opinión más apropiada de nuestro trabajo.	La observación en la formación del juicio profesional del Auditor	En el campo de la auditoría la observación permite cerciorarse de la ocurrencia de ciertos hechos o circunstancias, así como reconocer la manera en que los servidores de una empresa aplican los procedimientos establecidos. Esta técnica se aplica en todas las fases de la auditoría y sustenta la formación de una opinión fundamentada.
Sc5	La técnica de observaciones tiene la finalidad de mirar un proceso o procedimientos siendo	La observación en la formación del juicio profesional del Auditor	La observación permite al Auditor la obtención de información sobre el cumplimiento de ciertos procesos fundamentales para la formación del juicio profesional. No obstante, la observación debe complementarse con otras.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 28. La observación en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 1: Describa la manera en que la observación puede ser incorporada como habilidad personal para fortalecer la formación del juicio profesional del Auditor			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc5	desempeñado por otros, este hecho permite al Auditor obtener información sobre el cumplimiento de ciertos procesos que van a iniciar a generar un el juicio profesional sobre esos hechos, sin embargo, desde mi punto de vista la técnica de observación tiene que ir respaldada por otras pruebas que permitan incrementar la calidad del juicio profesional que se vaya a obtener sobre un hecho		pruebas para garantizar la calidad del juicio profesional
Sc6	la observación es muy importante en el Auditor y depende de la destreza o experiencia que tenga el profesional, solo haciendo un primer acercamiento al	La observación en la formación del juicio profesional del Auditor	La observación se fortalece con la experiencia del Auditor. Esta garantiza un acercamiento preliminar al objeto de la auditoria; lo cual permite establecer la hoja de ruta, así como la detección de algunos elementos que resultan clave para el desarrollo del proceso.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 28. La observación en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 1: Describa la manera en que la observación puede ser incorporada como habilidad personal para fortalecer la formación del juicio profesional del Auditor			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc6	<i>objeto de la auditoría, el Auditor puede tener la hoja de ruta sobre la auditoría, y va a ver elementos que le llamen la atención.</i>		
Sc7	<i>La observación es importante en el proceso de auditoría porque nos permite evidenciar los hechos suscitados en la entidad objeto de estudio o de auditoría conforme a los hallazgos encontrados por el profesional Auditor.</i>	La observación en la formación del juicio profesional del Auditor	En el campo de la auditoría permite evidenciar los hechos suscitados en la entidad objeto de estudio conforme a los hallazgos encontrados durante el proceso.
Sc8	<i>La observación es una de las técnicas de auditoría que le permite al Auditor obtener información objetiva y real, y ayuda apreciar la existencia de las cosas que mantiene el cliente, esta es una habilidad que el Auditor desarrolla con la</i>	La observación en la formación del juicio profesional del Auditor	La observación es una de las técnicas de auditoría que le permite al Auditor obtener información objetiva y real. La misma, es una habilidad que se desarrolla con la experiencia.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 28. La observación en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 1: Describa la manera en que la observación puede ser incorporada como habilidad personal para fortalecer la formación del juicio profesional del Auditor			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc8	<i>experiencia a ser más perceptivo de la investigación al cliente.</i>		
Sc9	<i>La observación es la técnica por medio de la cual, el Auditor se cerciora personalmente de hechos y circunstancias relacionados con la forma como se realizan las operaciones en la empresa por parte del personal de la misma. Consiste en observar conscientemente, para asegurarse de que los hechos son concretos y guardan correlación.</i>	La observación en la formación del juicio profesional del Auditor	<i>La observación es una técnica que permite al Auditor cerciorarse de los hechos y circunstancias presentadas en la entidad que informa.</i>
<p>Síntesis de la categoría sensibilizadora: los expertos coincidieron en definir la observación como una habilidad del Auditor empleada en todas las fases del proceso de auditoría para obtener información sobre: a) las actitudes y comportamiento de los miembros de la organización; b) la calidad de los documentos de soporte; c) las evidencias que sustentan el juicio emitido por el profesional; y, d) el grado de certeza de la existencia de un factor de riesgo. Todos los aspectos descritos fortalecen el juicio profesional del Auditor. En tal sentido, Sc1 planteó que la observación contribuye con el fortalecimiento del juicio profesional en la medida que se adopta como un método para conocer los mecanismos de control empleados en los diversos procesos de la empresa. Por su parte Sc6 expresó que ésta se fortalece con la experiencia. No obstante, Sc5 destacó la necesidad de complementar la observación con otras pruebas para garantizar la calidad del juicio profesional del Auditor.</p>			

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los argumentos expuestos por los expertos en la matriz 28, demuestran la importancia de la observación como habilidad cognitiva clave que permite mejorar la calidad del juicio profesional del Auditor. Sin embargo, ésta no resulta suficiente garantizar la formulación de juicios sólidos y bien fundamentados. Por ello, debe complementarse con las habilidades de pensamiento crítico fundamentadas por Facione (2007), las cuales permiten fundamentar un juicio razonado sobre lo que el individuo debe creer o hacer para la resolución de un problema. Así, en el campo de la auditoría, las habilidades de pensamiento crítico favorecen la formulación de juicios objetivos con independencia y ética profesional.

B. *El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor*: los expertos coincidieron en definir el análisis como una habilidad del Auditor que fundamenta la comprensión de la información relacionada con la gestión de la empresa.

Sus bases permiten: i) planificar el proceso de auditoría; ii) comprender las operaciones de la entidad; iii) verificar la razonabilidad de los estados financieros; iv) detectar los riesgos asociados, con especial énfasis en el fraude; v) identificar los errores materiales; y, vi) mejorar la comunicación con los miembros del gobierno corporativo de la entidad (matriz, 29).

En tal sentido, Sc2 expresó que el análisis se fortalece con el conocimiento técnico. Ambos aspectos contribuyen con la formación de juicios sólidos.

Matriz de análisis 29. El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 2: Explique de qué manera el análisis se aplicaría en la formación del juicio profesional del Auditor			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc1	<i>Obteniendo evidencias, descubriendo patrones, desviaciones e inconsistencias por medio de la extracción de informaciones subyacentes en datos; usando modelos y sistemas con el propósito de planear, ejecutar y analizar el trabajo de auditoría; realizando pruebas de auditoría a informaciones extraída para descubrir fraudes en la información financiera.</i>	El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor	El análisis se aplica para planear, ejecutar y analizar el proceso de auditoría. El mismo permite: a) obtener evidencias; b) descubrir patrones, desviaciones e inconsistencias y; c) aplicar pruebas a la información para detectar fraudes en la información financiera.
Sc2	<i>El análisis tiene que estar apoyada con el conocimiento técnico, para revisar, porque se puede revisar y analizar información con fuentes externas que permiten cotejar la información y buscar evidencia para</i>	El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor	El análisis se fortalece con el conocimiento técnico. Por ende, un análisis fundamentado en el conocimiento técnico fortalece el juicio profesional del Auditor.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 29. El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 2: Explique de qué manera el análisis se aplicaría en la formación del juicio profesional del Auditor			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc2	corroborar, y eso sumando al conocimiento técnico hace que los análisis del Auditor sean más robustos.		
Sc3	<i>En la medida en que el Auditor analice y los comprenda los resultados obtenidos, su juicio profesional se tornará más eficaz y más eficiente a la vez.</i>	El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor	El análisis mejora la eficiencia y eficacia del juicio profesional del Auditor.
Sc4	<i>El análisis de datos en auditoría es una técnica que puede ayudar a los auditores a aprovechar las tecnologías actuales y avanzar hacia un enfoque más basado en datos para planificar o realizar una auditoría, el análisis permite emitir un juicio profesional adecuado y lo que es más ofrece beneficios como: Una mejor comprensión de las operaciones de una entidad y los riesgos</i>	El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor	En el campo de la auditoría el análisis es una técnica fundamental que permite: a) planificar el proceso de auditoría; b) comprender las operaciones de la entidad; c) detectar los riesgos asociados, con especial énfasis en el fraude; d) identificar los errores materiales Y, e) mejorar la comunicación con los miembros del gobierno corporativo de la entidad. Los aspectos descritos contribuyen con el fortalecimiento del juicio profesional del Auditor.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 29. El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 2: Explique de qué manera el análisis se aplicaría en la formación del juicio profesional del Auditor			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc4	<i>asociados, incluido el riesgo de fraude. Mayor potencial para detectar errores materiales. Mejora de las comunicaciones con los encargados del gobierno de los clientes de auditoría.</i>		
Sc5	<i>La técnica del análisis consiste en la clasificación o agrupación de los distintos elementos que forman una cuenta o un todo, esto permita al Auditor efectuar una revisión mediante la descomposición de un valor a un hecho, lo que ayuda de manera significativa al Auditor para formarse un juicio profesional, es por ello que en la fase de ejecución de auditoría se realizad dos tipos de análisis, por un lado, un análisis del saldo como tal y otro los movimientos que integran</i>	El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor	El análisis se emplea en la auditoría para la clasificación o agrupación de los distintos elementos que conforman una cuenta. Esta técnica contribuye significativamente con la formación del juicio profesional del Auditor.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 29. El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 2: Explique de qué manera el análisis se aplicaría en la formación del juicio profesional del Auditor			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc5	ese saldo.		
Sc6	<i>El análisis viene a ser un complemento de la observación o una forma de identificación y se relación con la observación es decir mediante el análisis se puede validar o confirmar ciertos aspectos que se vieron en un primer momento con la observación.</i>	El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor	En el proceso de auditoría el análisis es una técnica que complementa la observación. Sus bases permiten validar o confirmar ciertos aspectos que se detectaron en un primer momento a partir de la observación.
Sc7	El análisis es importante en el trabajo de la auditoría porque se analiza los documentos presentados por la entidad auditada o la que debe elaborar el Auditor, es decir analiza la capacidad de la institución, lo organizacional o la gestión de una empresa, lo que permitirá al Auditor detallar sobre las	El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor	En el proceso de auditoría el análisis aporta información sobre la gestión de la empresa, así como sus actividades y características; aspectos que resultan clave para fundamentar el juicio profesional.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 29. El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 2: Explique de qué manera el análisis se aplicaría en la formación del juicio profesional del Auditor			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc7	<i>características o cualidades de los componentes analizados para realizar las conclusiones, esto ayudará para el informe y la formación del juicio profesional</i>		
Sc8	Es importante que el Auditor realice <i>un análisis de toda la información recopilada con la finalidad de verificar la razonabilidad de los estados financieros</i> , ya que mediante la aplicación de procedimientos y técnicas de auditoría, permiten tener los elementos necesarios para formar la opinión de auditoría.	El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor	El análisis es fundamental para verificar la razonabilidad de los estados financieros.
Sc9	El análisis se aplica antes de que el Auditor emita un criterio, basándose siempre en métodos prácticos de investigación y pruebas que	El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor	No aportó información.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 29. El análisis en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 2: Explique de qué manera el análisis se aplicaría en la formación del juicio profesional del Auditor			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc9	utiliza para obtener la evidencia necesaria que fundamente su opinión y conclusión.		
<p>Síntesis de la categoría sensibilizadora: los expertos coincidieron en concebir el análisis como una habilidad del Auditor que fundamenta la comprensión de la información relacionada con la gestión de la empresa. Sus bases permiten: a) planificar el proceso de auditoría; b) comprender las operaciones de la entidad; c) verificar la razonabilidad de los estados financieros; d) detectar los riesgos asociados, con especial énfasis en el fraude; e) identificar los errores materiales; y, f) mejorar la comunicación con los miembros del gobierno corporativo de la entidad. Los aspectos descritos contribuyen con el fortalecimiento del juicio profesional del Auditor. En este sentido, S6 planteó que para el Auditor el análisis es una técnica complementaria de la observación, la cual como lo expresó S2 se fortalece con el conocimiento técnico.</p>			

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los argumentos expuestos relacionados con la importancia del análisis en la formación del juicio profesional del Auditor, expuestos en la matriz 29, se enriquecen con la postura de S6 que concibió esta habilidad como una técnica complementaria de la observación, que permite validar o confirmar ciertos hechos detectados en un primer momento a partir de la observación.

En tal sentido, la postura de los expertos en cuanto al análisis coincide con la propuesta de Facione (2007), la cual destaca su importancia como habilidad cognitiva empleada para “identificar las relaciones de inferencia reales y supuestas entre enunciados, preguntas, conceptos, descripciones u otras formas de representación que tienen el propósito de expresar creencia, juicio, experiencias, razones, información u opiniones” (p. 5).

C. La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor: los expertos coincidieron en definir la indagación como una habilidad del Auditor aplicada durante todo el proceso de auditoría para obtener información sobre la gestión y el desempeño de la entidad, así como sobre el cumplimiento de objetivos organizacionales (matriz 30).

Para Sc1, la indagación permite el examen sistemático de las personas, así como de la información y de los procesos de la organización con el objetivo de obtener evidencias que fundamenten las opiniones, conclusiones y recomendaciones del Auditor. Por ende, como lo manifestó Sc3, la indagación es una habilidad clave del Auditor que favorece la búsqueda de evidencias.

Matriz de análisis 30. La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 3: La indagación además de ser considerarla una técnica de auditoría, es identificada como una habilidad personal a ser aplicada para la formación del juicio profesional. Desde su perspectiva ¿De qué manera se aplica la indagación como habilidad personal para la formación del juicio profesional del Auditor?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc1	Utilizando <i>el examen sistemático de las personas, de la información y de la organización de los procesos de la empresa con el objetivo de obtener evidencias que le permitan fundamentar sus opiniones, conclusiones y recomendaciones.</i> Estudiando las mejores formas de obtención de manifestaciones mediante técnicas especializadas, como entrevistas, encuestas a funcionarios y empleados o personas relacionadas con las operaciones.	La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor	La indagación permite el examen sistemático de las personas, así como de la información y de los procesos de la organización con el objetivo de obtener evidencias que fundamenten sus opiniones, conclusiones y recomendaciones del Auditor.
Sc2	con las indagaciones dentro de las auditorias que se	La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor	La habilidad de indagar permite al Auditor obtener información a partir de entrevistas y conversaciones con la gerencia y demás miembros de la organización,

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 30. La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor

<p>Ítem 3: La indagación además de ser considerarla una técnica de auditoría, es identificada como una habilidad personal a ser aplicada para la formación del juicio profesional. Desde su perspectiva ¿De qué manera se aplica la indagación como habilidad personal para la formación del juicio profesional del Auditor?</p>			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc2	<p>consigue mucho más o en las auditorías se puede tener mucha más información <i>hablando con la gente, preguntándoles y repreguntándoles que estar únicamente con la documentación de soporte y documentando algo.</i></p> <p><i>Estas indagaciones cuando estamos con la gerencia preguntamos cómo está el sector, como está el mercado y si nos dicen sabes que super golpeado, las ventas han disminuido y luego cuando el Auditor revisa los registros contables no se ve reflejado eso y es como las indagaciones nos ayuda a tener mucha más evidencia para ver qué pasa o</i></p>		<p>Por ejemplo, sí a la interrogante ¿cómo es el comportamiento actual del sector y del mercado en el que participa la empresa?, nos responden que está muy golpeado, pues las ventas han disminuido. Y posteriormente, cuando el Auditor revisa los registros contables no se refleja ese argumento en las cifras, esto puede suministrar evidencias sobre la situación de la empresa o de los errores e inconsistencias presentadas en los estados financieros.</p>

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 30. La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 3: La indagación además de ser considerarla una técnica de auditoría, es identificada como una habilidad personal a ser aplicada para la formación del juicio profesional. Desde su perspectiva ¿De qué manera se aplica la indagación como habilidad personal para la formación del juicio profesional del Auditor?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc2	<i>que errores se están cometiendo en los estados financieros. Entonces la habilidad de que podamos llegar a la gente a preguntar, cuestionar y de repreguntar, y como saben decir la gente en la repregunta cae, pues es una habilidad el indagar que te da el conocimiento, la experiencia ya que año a año conforme se va visitando los diferentes negocios se puede tener esa habilidad de indagar.</i>		
Sc3	Las pruebas que contribuyen a contar con la suficiente evidencia de auditoría, son dos: pruebas de control y pruebas sustantivas. Y Los procedimientos que pueden	La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor	La indagación es una habilidad que debe desarrollar todo Auditor, pues ésta se considera como uno de los procedimientos clave empleados para la búsqueda de evidencias.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 30. La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 3: La indagación además de ser considerarla una técnica de auditoría, es identificada como una habilidad personal a ser aplicada para la formación del juicio profesional. Desde su perspectiva ¿De qué manera se aplica la indagación como habilidad personal para la formación del juicio profesional del Auditor?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc3	<i>utilizarse para la aplicación de esta clase de pruebas son: indagaciones y opiniones de los funcionarios de la entidad, procedimientos de diagnóstico, observaciones, actualización de los sistemas y estudio, así como el seguimiento de documentos relacionados con el flujo de las transacciones en un sistema determinado. En su conjunto permiten tener una claridad respecto a los hallazgos en consecuencia un criterio profesional a la medida.</i>		
Sc4	<i>En vista que la indagación consiste en la búsqueda de información financiera o no financiera, a través de</i>	La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor	La indagación es una técnica que emplea el Auditor durante todas las fases del proceso de auditoría para la búsqueda de información financiera y no financiera. Esta es fundamental para emitir un juicio profesional de calidad.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 30. La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor

<p>Ítem 3: La indagación además de ser considerarla una técnica de auditoría, es identificada como una habilidad personal a ser aplicada para la formación del juicio profesional. Desde su perspectiva ¿De qué manera se aplica la indagación como habilidad personal para la formación del juicio profesional del Auditor?</p>			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc4	<p>personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. <i>La indagación se utiliza de forma extensiva a lo largo de la auditoría y adicionalmente para otros procedimientos de auditoría y una de las mejores habilidades que debe desarrollar el Auditor para emitir un juicio adecuado.</i></p>		
Sc5	<p><i>La indagación al personal clave de la entidad, ayuda a la formación del juicio profesional del Auditor, desde el visto de vista práctico es aplicable realizar entrevistas a los miembros de la dirección, jefes de área y sobre todo al personal</i></p>	<p>La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor</p>	<p>A través de la indagación el Auditor puede obtener información sobre la situación y el desempeño de la entidad a través de entrevistas realizadas al personal (miembros de la dirección, jefes de área, etc.). Esto aporta información clave que fortalece el juicio profesional del Auditor.</p>

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 30. La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor

<p>Ítem 3: La indagación además de ser considerarla una técnica de auditoría, es identificada como una habilidad personal a ser aplicada para la formación del juicio profesional. Desde su perspectiva ¿De qué manera se aplica la indagación como habilidad personal para la formación del juicio profesional del Auditor?</p>			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc5	desde el punto más bajo de la estructura orgánica hasta el punto más alto genera información muy útil para la formación del juicio profesional		
Sc6	Es importante porque si el Auditor es un buen conversador o es perspicaz en el tema de poder conversar con la administración o las personas claves de la auditoría se puede de cierta manera <i>fortalecer los criterios para aplicar una auditoria</i> , porque en base a la experiencia muchas de las observaciones dan indicios a las conversaciones entre auditores para compartir criterios, basado en la	La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor	La indagación fortalece los criterios para aplicar una auditoria. Esta permite conocer algunos temas que no pueden observarse en los estados financieros de la entidad. La información adicional generada con la indagación, complementa los hallazgos encontrados con la observación y el análisis, lo cual permite al Auditor desarrollar la intervención que fortalecerá su juicio profesional.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 30. La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor

<p>Ítem 3: La indagación además de ser considerarla una técnica de auditoría, es identificada como una habilidad personal a ser aplicada para la formación del juicio profesional. Desde su perspectiva ¿De qué manera se aplica la indagación como habilidad personal para la formación del juicio profesional del Auditor?</p>			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc6	<p>experiencia y las técnicas. Además mediante la indagación se puede conocer temas que no son muy visuales en los EEFF y en los procedimientos, es importante como pregunto, como puedo llegar a la administración dentro del proceso de auditoría para generar información adicional para que combinado con la observación y el análisis el Auditor pueda generar una intervención.</p>		
Sc7	<p>La indagación es utilizada por el Auditor para obtener información y en muchos de los casos puede ser adicional que será valedera para evidenciar y sustentar el juicio profesional.</p>	<p>La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor</p>	<p>La indagación es utilizada por el Auditor para obtener información. Por ende, es una técnica que contribuye con el fortalecimiento del juicio profesional.</p>

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 30. La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor

<p>Ítem 3: La indagación además de ser considerarla una técnica de auditoría, es identificada como una habilidad personal a ser aplicada para la formación del juicio profesional. Desde su perspectiva ¿De qué manera se aplica la indagación como habilidad personal para la formación del juicio profesional del Auditor?</p>			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc8	<p><i>La indagación es una forma directa de obtener información con todos los niveles organizativos, ya que también permite apreciar la situación de la compañía y brinda una perspectiva real de cómo es administrada la compañía y verificamos si existe el cumplimiento de objetivos institucionales. La indagación para el Auditor, es una habilidad porque permite tener una perspectiva directa de la empresa para obtener información y conocerle como se encuentra los estados financieros.</i></p>	<p>La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor</p>	<p>La indagación es una habilidad del Auditor que promueve la obtención de información sobre la gestión y desempeño de la entidad, así como sobre el cumplimiento de objetivos institucionales.</p>
Sc9	<p>La indagación consiste en la búsqueda de información a</p>	<p>La indagación en la formación del juicio</p>	<p>La indagación se emplea durante todo el proceso de auditoría para obtener información de calidad que</p>

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 30. La indagación en la formación del juicio profesional del Auditor

<p>Ítem 3: La indagación además de ser considerarla una técnica de auditoría, es identificada como una habilidad personal a ser aplicada para la formación del juicio profesional. Desde su perspectiva ¿De qué manera se aplica la indagación como habilidad personal para la formación del juicio profesional del Auditor?</p>			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc9	<p>través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. La indagación se utiliza de forma extensiva a <i>lo largo de la auditoría</i> y adicionalmente a otros procedimientos de auditoría; para que con estos resultados el Auditor emita <i>opinión bien sustentada</i>.</p>	profesional del Auditor	fundamente el juicio profesional
<p>Síntesis de la categoría sensibilizadora: los expertos coincidieron en definir la indagación como una habilidad del Auditor aplicada durante todo el proceso de auditoría para obtener información sobre la gestión y el desempeño de la entidad, así como sobre el cumplimiento de objetivos organizacionales. Sus bases orientan la revisión de documentos, el desarrollo de entrevistas y conversaciones con la gerencia y demás miembros de la organización sobre algunos temas que, por su carácter no financiero, no pueden observarse en los estados financieros de la entidad. Por ende, la información derivada de la indagación complementa los hallazgos encontrados con la observación y el análisis. La misma se emplea como evidencia que fortalece el juicio profesional del Auditor.</p>			

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los hallazgos mostrados en la matriz 30 revelan que la indagación es una habilidad del Auditor que sustenta la revisión de documentos, el desarrollo de entrevistas y conversaciones con la gerencia y demás miembros de la organización sobre algunos temas que, por su carácter no financiero, no pueden observarse en los estados financieros de la entidad auditada.

En estos términos, la información derivada de la indagación complementa los hallazgos encontrados con la aplicación de las habilidades cognitivas relacionadas con la observación y el análisis. Sus resultados, se emplean como evidencia que fortalece el juicio profesional del Auditor.

El argumento expuesto, coincide con los planteamientos de Facione (1990, 2007), pues la indagación es una habilidad de pensamiento crítico que favorece el razonamiento y la argumentación. La misma, resulta clave para la búsqueda de las fuentes de información que sustentan el juicio y para determinar su validez.

D. Aspectos que sustentan la evaluación racional del proceso de auditoría y fortalecen el juicio profesional del Auditor: en este sentido la opinión de los expertos es diversa, pues para algunos la evaluación del proceso se sustenta en habilidades cognitivas; para otros se fundamenta en la ética y valores, al tiempo que otros destacan la importancia de algunas actividades como las capacitaciones para fortalecer las habilidades que garantizan la adopción de los procedimientos adecuados que garantizan una evaluación racional del proceso. (matriz 31).

Matriz de análisis 31. Aspectos que sustentan la evaluación racional del proceso de auditoría y fortalecen el juicio profesional del Auditor

Ítem 4: Describa qué aspectos considera para evaluar el proceso de auditoría de manera racional en pro de fortalecer la formación del juicio profesional del Auditor			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc1	<i>Habilidades para observar, indagar, analizar y emitir conclusiones profundas, coherentes e imparciales.</i>	Aspectos que sustentan la evaluación racional del proceso de auditoría y fortalecen el juicio profesional del Auditor	La evaluación racional del proceso de auditoría y el fortalecimiento del juicio profesional del Auditor se alcanzan a partir de las siguientes habilidades: a) la observación; b) la indagación; c) el análisis; y, d) la formación de conclusiones profundas, coherentes e imparciales.
Sc2	considero que las capacitaciones que se va teniendo cada año, las mismas que son con vivencias que se ha pasado y casos reales, esto hace que el juicio profesional se despierte porque en las capacitaciones se comenta las experiencias y eso hace que el Auditor sea más sólido en su juicio profesional.	Aspectos que sustentan la evaluación racional del proceso de auditoría y fortalecen el juicio profesional del Auditor	Las capacitaciones.
Sc3	<i>Las pruebas de control y pruebas sustantivas ya que contribuyen a contar con la</i>	Aspectos que sustentan la evaluación racional	Las pruebas sustantivas y de control.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 31. Aspectos que sustentan la evaluación racional del proceso de auditoría y fortalecen el juicio profesional del Auditor

Ítem 4: Describa qué aspectos considera para evaluar el proceso de auditoría de manera racional en pro de fortalecer la formación del juicio profesional del Auditor			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc3	suficiente evidencia de auditoría y favorece en el juicio profesional del Auditor.	del proceso de auditoría y fortalecen el juicio profesional del Auditor	
Sc4	<i>Aspectos importantes como, la ética y la moral permiten que el buen juicio profesional se efectivo debido a la aplicación del conocimiento, habilidades y experiencia colectiva en el proceso de auditoría. Considerando que el juicio profesional es aplicado por el Auditor en todas las etapas del proceso de auditorías cada vez más eficientes.</i>	Aspectos que sustentan la evaluación racional del proceso de auditoría y fortalecen el juicio profesional del Auditor	La ética y la moral.
Sc5	La aplicación de una adecuada evaluación de control interno y una ordenada evaluación de la gestión de la calidad y aseguramiento	Aspectos que sustentan la evaluación racional del proceso de auditoría y fortalecen	La evaluación de control interno, así como de la gestión de la calidad y el aseguramiento.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 31. Aspectos que sustentan la evaluación racional del proceso de auditoría y fortalecen el juicio profesional del Auditor

Ítem 4: Describa qué aspectos considera para evaluar el proceso de auditoría de manera racional en pro de fortalecer la formación del juicio profesional del Auditor			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc5	<i>de la auditoria considero que son elementos fundamentales para fortalecer la formación del juicio profesional.</i>	el juicio profesional del Auditor	
Sc6	<i>la destreza o habilidad de evaluar debe tener el Auditor para identificar ciertas cosas porque no todo es cuantitativo sino más cualitativo y si no puede el Auditor evaluar lo que tiene al frente de sus ojos es complicado el no desarrollar esta habilidad.</i>	Aspectos que sustentan la evaluación racional del proceso de auditoría y fortalecen el juicio profesional del Auditor	No aportó información.
Sc7	<i>La auditoría permite evaluar los procesos o procedimientos de una entidad con la finalidad de determinar algo o de alguien teniendo en cuenta ciertos elementos que permitan emitir un juicio</i>	Aspectos que sustentan la evaluación racional del proceso de auditoría y fortalecen el juicio profesional del Auditor	No aportó información.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 31. Aspectos que sustentan la evaluación racional del proceso de auditoría y fortalecen el juicio profesional del Auditor

Ítem 4: Describa qué aspectos considera para evaluar el proceso de auditoría de manera racional en pro de fortalecer la formación del juicio profesional del Auditor			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc7	profesional.		
Sc8	<i>Dentro del proceso de auditoría se realizan planificaciones de auditoría donde se establecen una serie de procedimientos a ejecutar por áreas, para obtener la información suficiente y pertinente para evaluar el cumplimiento de metas y objetivos de la compañía. Adicionalmente, para el Auditor le permite formarse una un criterio o juicio para ser emitido en el informe de auditoría.</i>	Aspectos que sustentan la evaluación racional del proceso de auditoría y fortalecen el juicio profesional del Auditor	La planificación de la auditoría, la cual consiste en establecer los procedimientos que se ejecutarán por áreas para obtener la información suficiente y pertinente que permita evaluar el cumplimiento de las metas y los objetivos de la compañía.
Sc9	En la ejecución del trabajo, además de tener el apoyo de expertos, se deben considerar las herramientas y recursos técnicos que faciliten la ejecución de	Aspectos que sustentan la evaluación racional del proceso de auditoría y	La opinión de expertos, así como la adopción de herramientas y recursos técnicos que faciliten la ejecución de los procedimientos, el análisis de cifras y resultados.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 31. Aspectos que sustentan la evaluación racional del proceso de auditoría y fortalecen el juicio profesional del Auditor

Ítem 4: Describa qué aspectos considera para evaluar el proceso de auditoría de manera racional en pro de fortalecer la formación del juicio profesional del Auditor			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc9	<i>procedimientos y el análisis</i> de cifras y resultados. En la medida que la calidad del trabajo adquiera mayor nivel, se fomenta el crecimiento de la profesión, el prestigio de la función de la auditoría y se entrega al cliente mayor valor agregado en beneficio de la compañía, lo que redundará en un positivo impacto social.	fortalecen el juicio profesional del Auditor	
<p>Síntesis de la categoría sensibilizadora: para S1 la evaluación racional del proceso de auditoría y el fortalecimiento del juicio profesional del Auditor se alcanzan a partir de las siguientes habilidades del Auditor: a) la observación; b) la indagación; c) el análisis; y, d) la formación de conclusiones profundas, coherentes e imparciales. Tal postura, es complementada con la posición de S\$ que enfatizó en los rasgos éticos y morales del Auditor. A diferencia de las posiciones descritas, S2, S3, S5, S8 y S9 destacaron la importancia de algunas actividades que pudieran resultar clave para la evaluación racional del proceso de auditoría, así como para la formación de un juicio profesional de calidad, entre éstas se encuentran las capacitaciones, la aplicación de pruebas sustantivas y de control, la gestión de la calidad y el aseguramiento, la planificación del proceso de auditoría, la opinión de expertos, así como la adopción de herramientas y recursos técnicos que faciliten la ejecución de los procedimientos, el análisis de las cifras y los resultados.</p>			

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los resultados de la investigación relacionados con los aspectos que sustentan la evaluación racional del proceso de auditoría y fortalecen el juicio profesional del Auditor expuestos en la matriz 31, muestran que para S1 la evaluación racional y el mejoramiento de la calidad del juicio profesional se alcanzan en el campo de la auditoría a partir de las habilidades para la observación, indagación, análisis y formación de conclusiones profundas, coherentes e imparciales.

Tal planteamiento, lo complementó Sc4 que enfatizó en los rasgos éticos y morales del Auditor, sustentados en el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el IFAC (2018).

A diferencia de las posiciones expuestas S2, S3, S8 y S9, destacaron la importancia de algunas actividades que pudieran resultar clave para la evaluación racional del proceso de auditoría, así como para la formación de un juicio profesional de calidad, entre éstas se encuentran las capacitaciones, la aplicación de pruebas sustantivas y de control, la gestión de la calidad y el aseguramiento, entre otras (matriz 31).

En estos términos, la evaluación se concibe como una habilidad cognitiva del auditor empleada para valorar la credibilidad de la evidencia y hallazgos encontrados durante las fases de observación, análisis e indagación que sustentan el proceso de auditoría.

Tal postura, coincide con la definición de evaluación expuesta por Facione (2007), concebida como una habilidad cognitiva que promueve la “valoración de la credibilidad de los enunciados o de otras

representaciones que recuentan o describen la percepción, experiencia, situación, juicio” (p. 5).

E. La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor: los expertos coincidieron en destacar su importancia para la búsqueda y entrega de evidencias al cliente, así como para expresar los resultados del proceso de auditoría y recomendar los lineamientos a seguir para mejorar el desempeño de la organización (matriz 32).

A partir de la comunicación asertiva el Auditor obtiene información global de la entidad (activos, rentabilidad, situaciones anómalas con los organismos de control y supervisión, debilidades de los gobiernos corporativos, entre otros aspectos).

Finalmente, S1 y S2 expresaron que para garantizar un proceso de comunicación asertiva con el cliente y sustentar el juicio profesional emitido se deben: i) fijar los objetivos de la auditoría; ii) estudiar el entorno y el objeto de la auditoría; iii) identificar las herramientas de comunicación que puedan emplearse en función del objeto de la auditoría; iv) considerar la opinión del equipo de auditoría; v) conocer la opinión de los auditados; vi) formular parcialmente las conclusiones y recomendaciones; y, vii) realizar reuniones periódicas con el cliente para comentar los hallazgos y su significado desde el punto de vista de Auditor, así como para compartir con la gerencia algunos aspectos o procesos que deberían desarrollarse en la entidad.

Matriz de análisis 32. La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 5: En el proceso de comunicación con el cliente de auditoría ¿Cuáles son las consideraciones que realiza para garantizar una comunicación asertiva en función de fundamentar su juicio profesional?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc1	<i>Analizando la forma en la que se va retroalimentar el equipo con las observaciones de cada uno de sus integrantes en función de sus percepciones y experiencias. Fijar los objetivos de la auditoría, estudiar el entorno y el objeto de auditoría, estudiar y listar las herramientas de comunicación posibles de ser usadas en dependencia del objeto de auditoría, tener en cuenta la opinión del equipo de auditoría y conocer la de los auditados, extraer conclusiones y recomendaciones de forma parcial.</i>	La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor	Para garantizar un proceso de comunicación asertiva con el cliente en función de sustentar el juicio profesional emitido se deben: a) fijar los objetivos de la auditoría; b) estudiar el entorno y el objeto de la auditoría; c) identificar las herramientas de comunicación que puedan emplearse en función del objeto de la auditoría; d) considerar la opinión del equipo de auditoría; e) conocer la opinión de los auditados; y, f) formular parcialmente las conclusiones y recomendaciones.
Sc2	Dentro de comunicación asertiva puede ser el tener	La comunicación asertiva en la formación del juicio	Para garantizar un proceso de comunicación asertiva con el cliente en función de sustentar el juicio profesional emitido se deben: a) realizar reuniones periódicas con el

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 32. La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 5: En el proceso de comunicación con el cliente de auditoría ¿Cuáles son las consideraciones que realiza para garantizar una comunicación asertiva en función de fundamentar su juicio profesional?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc2	<i>reuniones periódicas con el cliente, fomentar las reuniones, considerando un espacio para comentar los hallazgos, indicar lo que se está encontrando, cómo lo vemos desde el punto de vista de Auditor, compartir con la gerencia ciertos tipos o ciertos proceso que debería haber, creo que en la vida profesional ha dado esos resultados de que la comunicación ha permitido ir construyendo, el cliente te valora y te considera cuando damos comentarios de valor se siente apoyados por el Auditor, entonces el generar y estar pendiente el cliente y mucho más cuando estas en el proceso de auditoria indicar en la</i>	profesional del Auditor	cliente para comentar los hallazgos y su significado desde el punto de vista de Auditor, así como para compartir con la gerencia algunos aspectos o proceso que deberían desarrollarse en la entidad. Al culminar el compromiso es recomendable estar pendiente del sector al que pertenece la empresa, para comunicar oportunamente al cliente cualquier cambio en la legislación.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 32. La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 5: En el proceso de comunicación con el cliente de auditoría ¿Cuáles son las consideraciones que realiza para garantizar una comunicación asertiva en función de fundamentar su juicio profesional?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc2	planificación lo que se va a realizar, indicar en que semana será los avances, entonces darle la importancia al cliente considero que es importante <i>y cuando ya salimos del compromiso es estar pendiente de su sector de su industria, es decir si hay algún cambio de ley nueva que algo lo aplica informar creo que eso ayuda mucho en el tema de comunicación</i>		
Sc3	<i>Cuando se emita un informe se debe enfatizar la independencia con los auditados, con las instituciones auditadas, traducida no solo en apariencia sino en hechos.</i>	La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor	Al emitir el informe el Auditor debe reafirmar su independencia profesional.
Sc4	Considerando que a los profesionales nos afecta la	La comunicación asertiva en la	La comunicación asertiva permite expresar las opiniones del Auditor de manera adecuada, sin cuestionamientos agresivos, que afecten la formación del juicio profesional.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 32. La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 5: En el proceso de comunicación con el cliente de auditoría ¿Cuáles son las consideraciones que realiza para garantizar una comunicación asertiva en función de fundamentar su juicio profesional?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc4	reputación profesional por no saber comunicar de manera asertiva; <i>no sabemos expresar nuestra opinión, juzgamos, atacamos, cuestionamos de manera agresiva, dejando a las demás personas en una posición defensiva</i> , no se trata de no expresar las opiniones, se trata de hacerlo de la mejor manera, incluso si es una situación o una conversación acalorada.	formación del juicio profesional del Auditor	
Sc5	La indagación y comunicación con el cliente permite <i>obtener información global de la entidad</i> , en la práctica esta acción permite <i>generar información relevante</i> como nivel de activos de la entidad si ha generado o no	La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor	La comunicación asertiva con el cliente permite obtener información global de la entidad (activos, rentabilidad, situaciones anómalas con los organismos de control y supervisión, debilidades los gobiernos corporativos).

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 32. La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 5: En el proceso de comunicación con el cliente de auditoría ¿Cuáles son las consideraciones que realiza para garantizar una comunicación asertiva en función de fundamentar su juicio profesional?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc5	rentabilidad en el periodo contable, situaciones anómalas con los organismos de control y supervisión, debilidades en los gobiernos corporativos, sin duda <i>estos elementos ayudan al juicio profesional.</i>		
Sc6	Es un tema de prudencia y tener la evidencia sobre lo que se observa, la misma que es relevante y oportuna, esto es importante para la comunicación asertiva. Existe dos tipos de auditores, unos auditores que van con suposiciones Y otros auditores que presentan las observaciones con evidencias en el cual La observación sin evidencia se da por ejemplo en el contador que dice que	La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor	La comunicación asertiva es fundamental para búsqueda y entrega de evidencias al cliente.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 32. La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 5: En el proceso de comunicación con el cliente de auditoría ¿Cuáles son las consideraciones que realiza para garantizar una comunicación asertiva en función de fundamentar su juicio profesional?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc6	tiene todo bien, o yo si entregue o si está cuadrado, pero cuando el Auditor lleva todo <i>el soporte o la evidencia suficiente, el cliente acepta y funciona la comunicación.</i>		
Sc7	<i>La comunicación entre el Auditor y el cliente es importante y debe ser certero para expresar los resultados encontrados por el Auditor y transmitir las recomendaciones de mejora a los directivos o administradores que contrataron la auditoria</i>	La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor	La comunicación asertiva es fundamental para expresar los resultados encontrados por el Auditor, así como para recomendar a la gerencia los lineamientos que se requieren incorporar para mejorar el desempeño de la organización.
Sc8	<i>La comunicación con el cliente es importante, ya que es una habilidad que el Auditor desarrolla en el transcurso de todo el tiempo de revisión y análisis, ya permite obtener y conseguir la</i>	La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor	La comunicación es una habilidad que el Auditor desarrolla con la experiencia profesional.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 32. La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 5: En el proceso de comunicación con el cliente de auditoría ¿Cuáles son las consideraciones que realiza para garantizar una comunicación asertiva en función de fundamentar su juicio profesional?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc8	<i>información que se requiere para formarse el criterio o juicio profesional.</i> La comunicación aplicada por lo general es la escrita, en la que se prepara solicitudes para la entrega de información, aspectos importantes a la gerencia mediante correos electrónicos y finalmente la comunicación oral, que es la que se aplica mediante reuniones directa con la gerencia y el personal de apoyo, con esta información permite formar un juicio profesional.		
Sc9	La comunicación de resultados es oral y escrita, es muy importante considerar que estos	La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor	La comunicación es fundamental para transmitir a la gerencia y a los accionistas los resultados del proceso de auditoría, así como las propuestas que se deben

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 32. La comunicación asertiva en la formación del juicio profesional del Auditor

Ítem 5: En el proceso de comunicación con el cliente de auditoría ¿Cuáles son las consideraciones que realiza para garantizar una comunicación asertiva en función de fundamentar su juicio profesional?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc9	<i>resultados se den a conocer no solo a la gerencia sino también a los dueños de los procesos, enfatizando que las correcciones propuestas ayudaran a mejorar los procesos y cumplir con los objetivos institucionales.</i>		incorporar para mejorar los procesos y cumplir con los objetivos organizacionales.
<p>Síntesis de la categoría sensibilizadora: los expertos coincidieron en destacar la importancia de la comunicación asertiva para la búsqueda y entrega de evidencias al cliente, así como para expresar los resultados del proceso de auditoría y recomendar los lineamientos a seguir para mejorar el desempeño de la organización. En tal sentido, a partir de la comunicación asertiva el Auditor obtiene información global de la entidad (activos, rentabilidad, situaciones anómalas con los organismos de control y supervisión, debilidades de los gobiernos corporativos, entre otros aspectos).</p> <p>Al respecto, S1 y S2 expresaron que para garantizar un proceso de comunicación asertiva con el cliente y sustentar el juicio profesional emitido se deben: a) fijar los objetivos de la auditoría; b) estudiar el entorno y el objeto de la auditoría; c) identificar las herramientas de comunicación que puedan emplearse en función del objeto de la auditoría; d) considerar la opinión del equipo de auditoría; e) conocer la opinión de los auditados; f) formular parcialmente las conclusiones y recomendaciones; g) realizar reuniones periódicas con el cliente para comentar los hallazgos y su significado desde el punto de vista de Auditor, así como para compartir con la gerencia algunos aspectos o procesos que deberían desarrollarse en la entidad.</p>			

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Los hallazgos de la investigación expresados en la matriz 32 demuestran la importancia de la comunicación asertiva durante el proceso de auditoría. La misma es una habilidad que se desarrolla con la experiencia, la cual complementa las habilidades cognitivas y disposicionales propuestas por Facione (1990, 2007) que resultan clave para la formación de juicios profesionales objetivos, racionales, éticos y bien fundamentados

F. Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación del juicio profesional: los expertos coincidieron en afirmar que la independencia mental es el principal rasgo del Auditor que le permite asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación de su juicio profesional (matriz 33).

Al respecto Sc6 manifestó que en la auditoría la imparcialidad se relaciona directamente con la independencia mental del Auditor para emitir su juicio.

Por su parte Sc4, expresó que la objetividad es una actitud mental que permite a los auditores desempeñar el trabajo con una actitud mental imparcial y neutral. Esta es fundamental para garantizar la formación de juicios sólidos, éticos, objetivos y reflexivos que aporten para la toma de decisiones y contribuyan con el mejoramiento del desempeño de la empresa.

Matriz de análisis 33. Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formulación del juicio profesional

Ítem 6: Uno de los requerimientos profesionales para la ejecución del trabajo del Auditor es la garantía de la imparcialidad y objetividad. Explique ¿Qué aspectos son considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva al momento de emitir su juicio profesional?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc1	<i>Integridad; independencia; competencia y cuidado profesional; confidencialidad o secreto profesional; observancia de las disposiciones normativas; comportamiento profesional.</i>	Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación del juicio profesional	Para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación del juicio profesional se consideran los siguientes aspectos: a) la integridad; b) la independencia; c) la competencia y cuidado profesional; d) la confidencialidad o secreto profesional; e) la observancia de las disposiciones normativas; y, f) el comportamiento profesional.
Sc2	Bueno nosotros lo llamamos independencia, antes de iniciar el proceso de auditoría, se realiza la declaración de que se es totalmente independiente al cliente de auditoría, a la administración, a los accionistas de tal manera que al ser totalmente independiente para la administración se puede realizar el trabajo y	Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación del juicio profesional	La independencia.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 33. Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formulación del juicio profesional

Ítem 6: Uno de los requerimientos profesionales para la ejecución del trabajo del Auditor es la garantía de la imparcialidad y objetividad. Explique ¿Qué aspectos son considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva al momento de emitir su juicio profesional?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc2	<p>expresar los criterios que vayan surgiendo, porque realmente para eso te contratan para establecer los planes de mejora, o ver <i>qué cosas la administración no está haciendo de forma correcta, el tema de independencia es importante.</i></p> <p>Al ser independiente entonces te permite ser objetivo, no se está sesgado por ningún factor, si no existe sesgo en el sector y al ser independiente es totalmente objetivo.</p> <p>En la firma consideran que rotar al personal cada 5 años esto ayuda a ser objetivos.</p>		

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 33. Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación del juicio profesional

Ítem 6: Uno de los requerimientos profesionales para la ejecución del trabajo del Auditor es la garantía de la imparcialidad y objetividad. Explique ¿Qué aspectos son considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva al momento de formar su juicio profesional?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc3	<p><i>El Auditor debe adoptar una posición equitativa e imparcial para informar a los usuarios y lectores de los informes, que los resultados expuestos son confiables. Un desacierto pone en duda su validez.</i></p> <p><i>El Auditor debe revelar hechos y conclusiones que han sido corroborados con evidencia que sea suficiente, competente, pertinente y se hallen debidamente documentados en los papeles de trabajo. Los informes deben contener suficiente información sobre las conclusiones y recomendaciones y presentar los hechos de manera convincente, equitativa y en</i></p>	Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación del juicio profesional	<p>Para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación del juicio profesional, el Auditor debe adoptar una posición equitativa e imparcial para informar a los usuarios y lectores de los informes, que los resultados expuestos son confiables.</p> <p>Así mismo, debe revelar que los hechos y conclusiones han sido corroborados con evidencia suficiente, competente, pertinente y se hallan debidamente documentados en los papeles de trabajo. Por último, los informes deben contener suficiente información sobre las conclusiones y recomendaciones y presentar los hechos de manera convincente, equitativa y en la perspectiva adecuada.</p>

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 33. Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación del juicio profesional

Ítem 6: Uno de los requerimientos profesionales para la ejecución del trabajo del Auditor es la garantía de la imparcialidad y objetividad. Explique ¿Qué aspectos son considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva al momento de emitir su juicio profesional?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc3	<i>la perspectiva adecuada. Las conclusiones de auditoría deben ser claras y no dejar al usuario del informe la tarea de interpretarlas.</i>		
Sc4	<i>La objetividad es una actitud mental que los auditores debemos tener cuando desempeñamos nuestro trabajo y una actitud mental imparcial y neutral, y evitar situaciones de conflicto de intereses, en vista que perjudicaría nuestra capacidad de cumplir las obligaciones de manera objetiva y sin sesgar nuestra opinión.</i>	Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación del juicio profesional	La objetividad es una actitud mental que permite a los auditores desempeñar el trabajo con una actitud mental imparcial y neutral.
Sc5	Sin duda el no mantener conflictos de intereses en la entidad a auditar es un	Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva	La rotación del equipo de trabajo favorece la objetividad en el proceso de auditoría.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 33. Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación del juicio profesional

Ítem 6: Uno de los requerimientos profesionales para la ejecución del trabajo del Auditor es la garantía de la imparcialidad y objetividad. Explique ¿Qué aspectos son considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva al momento de emitir su juicio profesional?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc5	<i>factor que genera un alto nivel de imparcialidad, respecto a la objetividad se hace necesario mantener una adecuada rotación del equipo de trabajo para reducir riesgos de familiaridad, entrenamiento apropiado de nuevos métodos y enfoque incrementa la objetividad, revisiones de calidad internas y externas y prácticas de contratación estos elementos considero que ayudan a fortalecer la objetivas</i>	en la formación del juicio profesional	
Sc6	<i>La imparcialidad tiene que ver con la independencia y básicamente en la auditoría se habla de independencia mental, y la independencia formal</i>	Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación del	En la auditoría la imparcialidad se relaciona con la independencia mental del Auditor. Así, la independencia formal tiene que con los lineamientos que reglamentan la auditoría (no ser accionista, ni el contador, ni tener una relación societaria o administrativa, ni conflicto de

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 33. Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación del juicio profesional

Ítem 6: Uno de los requerimientos profesionales para la ejecución del trabajo del Auditor es la garantía de la imparcialidad y objetividad. Explique ¿Qué aspectos son considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva al momento de emitir su juicio profesional?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc6	<i>La independencia más formal que está en el reglamento de auditoría, no ser accionista de la empresa del cliente a auditar, no ser el contador, no tener un familiar hasta el 4to grado de consanguinidad, no tener conflicto de interés, inclusive no tener ninguna relación societaria o administrativa con la empresa que se va auditar, y la independencia mental que va en función de la ética, que yo como Auditor no pueda comprometer el juicio profesional por ningún condición que pueda darse, es decir que tiene relación con la ética y la moral de la persona.</i>	juicio profesional	intereses con la empresa auditada); al tiempo que la independencia mental se relaciona con la ética y la moral del profesional para no comprometer su juicio profesional.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 33. Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación del juicio profesional

Ítem 6: Uno de los requerimientos profesionales para la ejecución del trabajo del Auditor es la garantía de la imparcialidad y objetividad. Explique ¿Qué aspectos son considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva al momento de emitir su juicio profesional?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc7	<i>El Auditor debe ser totalmente independiente para emitir su juicio profesional y por ende para desarrollar su trabajo sin conflicto de intereses, sin presiones de ninguna naturaleza, y por ende ejecutar su labor de manera objetiva y con ética.</i>		El Auditor debe tener independencia mental para emitir su juicio profesional y por ende para desarrollar su trabajo sin conflicto de intereses y, sin presiones de ninguna naturaleza. Esto permite emitir una opinión objetiva y ética.
Sc8	<i>Uno de los aspectos importantes dentro de la auditoría es que el Auditor mantenga un nivel de imparcialidad y objetividad, para que el producto final (informe de auditoría) refleje la situación actual de la compañía. El Auditor siempre debe mantener el criterio de imparcialidad y ser firme en sus decisiones y opiniones, que</i>	Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación del juicio profesional	<i>La imparcialidad y objetividad del Auditor son fundamentales para que el informe de auditoría refleje la situación real de la compañía auditada.</i>

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 33. Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación del juicio profesional

Ítem 6: Uno de los requerimientos profesionales para la ejecución del trabajo del Auditor es la garantía de la imparcialidad y objetividad. Explique ¿Qué aspectos son considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva al momento de emitir su juicio profesional?			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc8	<i>se forma durante el desarrollo de la auditoria, para presentar una opinión fundamentada en la realidad de la Compañía. El Auditor no debe dejarse llevar por los comentarios y no dejarse influir por parte de la gerencia y/o administraciones.</i>		
Sc9	<i>Los auditores en todo momento son independientes cuando ofrecen juicios imparciales y neutrales al realizar sus trabajos. Es importante considerar que el Auditor debe revelar la situación real de la empresa aun cuando esto pueda llevar a</i>	Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación del juicio profesional	Los auditores son independientes cuando emiten juicios imparciales y neutrales que expresan la situación real de la empresa.

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Matriz de análisis 33. Aspectos considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación del juicio profesional

<p>Ítem 6: Uno de los requerimientos profesionales para la ejecución del trabajo del Auditor es la garantía de la imparcialidad y objetividad. Explique ¿Qué aspectos son considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva al momento de formar su juicio profesional?</p>			
Panel de expertos	Argumento	Categoría sensibilizadora	Definición de la categoría sensibilizadora
Sc9	que se tomen decisiones drásticas por los hallazgos identificados.		
<p>Síntesis de la categoría sensibilizadora: los expertos coincidieron en afirmar que la independencia mental es el rasgo del Auditor que le permite asumir una conducta imparcial y objetiva en la formación de su juicio profesional. Otros rasgos que también caracterizan la actuación del Auditor en la formación de una opinión de calidad que contribuya con el desempeño de la entidad que informa son: a) la integridad; b) la competencia y cuidado profesional; c) la confidencialidad o secreto profesional; d) la observancia de las disposiciones normativas; e) el comportamiento profesional; y, f) la ética y la moral.</p>			

Fuente: elaboración propia, con base en la aplicación de instrumento a los expertos (2023).

Entre los hallazgos relacionados con los aspectos que sustentan una conducta imparcial y objetiva del Auditor expuestos en la matriz 33, los expertos expresaron que otros rasgos que también caracterizan la actuación del Auditor en la formación de una opinión de calidad que contribuya con el desempeño de la entidad que informa son: i) la integridad; ii) la competencia y cuidado profesional; iii) la confidencialidad o secreto profesional; iv) la observancia de las disposiciones normativas; e) el comportamiento profesional; y, v) la ética y la moral.

Los rasgos de la conducta objetiva e imparcial del Auditor que sustentan la formulación del juicio profesional del auditor, complementan los rasgos de un pensador crítico ampliamente fundamentados por Facione (2007), lo cual demuestra la necesidad de fomentar en los auditores el desarrollo de los rasgos de un pensador crítico, para promover la formación y emisión de juicios de calidad, objetivos, éticos e imparciales que contribuyan con la toma de decisiones y el mejoramiento del desempeño de la entidad.

CAPÍTULO V

FUNDAMENTOS QUE DESCRIBEN EL JUICIO PROFESIONAL DEL AUDITOR DESDE LOS POSTULADOS DEL PENSAMIENTO CRÍTICO

Con base en los lineamientos teóricos y empíricos del pensamiento crítico sustentados por Facione (1989, 1990, 2007, 2017) ampliamente discutidos en los capítulos precedentes, se analizan en este epígrafe los fundamentos teóricos que describen el juicio profesional del Auditor a partir de los postulados del pensamiento crítico propuestos por el autor.

Facione (1990, 2007, 2017) concibe el pensamiento crítico como un pensamiento autorregulado, reflexivo y de calidad, el cual tiene un objetivo concretado en la formulación de un juicio basado en las habilidades cognitivas de interpretación, análisis, evaluación, inferencia y explicación. Sus bases contrastan con el significado de un pensamiento ilógico o irracional, que no promueve la formulación de conclusiones racionales, lógicas y acertadas que contribuyan con la solución de un problema.

En el desarrollo de esta investigación, se partió de la premisa que el juicio profesional del Auditor al igual que en otros campos del saber, se sustenta en un conjunto de competencias cognitivas y disposicionales que articuladas con el conocimiento técnico, con los principios éticos que regulan el ejercicio de la profesión, así como con los valores y la experiencia profesional, promueven la formación de juicios objetivos, racionales y reflexivos que favorecen la toma de decisiones para solucionar problemas que limitan el desempeño y la gestión de la entidad que informa.

Los lineamientos del pensamiento crítico favorecen el desarrollo de las diversas fases de la auditoría. Estos aportan los elementos cognitivos y actitudinales empleados en el proceso investigativo que caracteriza la búsqueda y evaluación de las evidencias que sustentan la formación de un juicio profesional de calidad apegado a los lineamientos normativos, legales, así como a los conocimientos técnicos y a los principios éticos que rigen el desempeño del ejercicio profesional del Auditor.

De acuerdo con Facione (1990) el pensador crítico se define como un sujeto con competencias para pensar por sí mismo. Esto significa, que un Auditor con pensamiento crítico es un profesional con capacidad para emitir un juicio basado en una reflexión y crítica profunda, racional, objetiva e imparcial de los hallazgos encontrados en el cumplimiento de sus funciones.

Entonces, los rasgos de un pensador crítico propuestos por Facione (1990) precisados en las habilidades del individuo para indagar, mantenerse informado, buscar la verdad, solucionar problemas, discutir posiciones divergentes, mantener la imparcialidad, promover la honestidad intelectual, entre otras, se deben incorporar en la formación de los auditores para garantizar la formulación de juicios de calidad, razonables, comprobables y objetivos. Tales rasgos, también resultan clave para fortalecer la ética y los valores del Auditor.

En tal sentido, partiendo de los resultados o hallazgos evidenciados en las categorías sensibilizadoras de la tercera ronda del Método Delphi y, específicamente de la posición de los sujetos que integraron el panel de expertos, los fundamentos teóricos que describen el juicio profesional del

Auditor desde los postulados del pensamiento crítico propuestos por Facione se concretan en:

A. Observación: habilidad empleada por el auditor durante todo el proceso de auditoría. Sus bases, permiten al profesional cerciorarse personalmente sobre los hechos relacionados con las operaciones de la entidad; las actitudes y el comportamiento del personal; la calidad de documentos; entre otros aspectos.

Por ende, la observación además de emplearse como una técnica de auditoría, se considera una habilidad fundamental que debe desarrollar el Auditor para la efectividad de su trabajo y, mejorar la calidad de su juicio profesional.

B. Análisis: habilidad empleada por los auditores para la clasificación de la información encontrada, así como para agruparla de acuerdo con los distintos elementos individuales que forman una cuenta o un componente determinado, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

En consecuencia, el análisis además de concebirse como una técnica de auditoría, se considera una habilidad clave que deben desarrollar los auditores para una mejor comprensión de las operaciones de la entidad, detectar errores y respaldar los procedimientos de auditoría; aspectos fundamentales que sustentan la formación de un juicio racional y objetivo.

C. Indagación: habilidad que favorece la búsqueda de la información, a partir de las entrevistas y conversaciones con personas claves de la

entidad (usuarios internos y externos) sobre los posibles puntos débiles en la aplicación de los procedimientos, las prácticas de control interno u otras situaciones que el auditor considere relevantes en el desarrollo de la auditoría.

Esta habilidad es fundamental para el auditor, pues permite obtener información adicional que puede utilizarse para completar, explicar, interpretar, corroborar o contradecir la información obtenida por otras fuentes de auditoría.

- D. Evaluación: habilidad empleada por los auditores para valorar las operaciones de la entidad, el riesgo, así como la detección de fraude. En la medida que el Auditor evalúa los procesos, operaciones y gestión de la entidad con independencia profesional y apegado a las disposiciones previstas en la normativa, agrega valor pues enfatiza en la valoración de algunos aspectos como la estructura de la entidad, la planificación del trabajo, los riesgos, la documentación del trabajo, entre otros. Tales aspectos, garantizan la calidad de los resultados del trabajo y fundamentan la formación de un juicio racional, crítico y objetivo.
- E. Comunicación asertiva: las reuniones periódicas para comunicar a los accionistas, la gerencia y demás miembros de gobierno corporativo, los hallazgos encontrados con el desarrollo de un proceso de auditoría basado en una actitud del Auditor honesta, ética, responsable, respetuosa de las opiniones divergentes, es

fundamental para emitir una opinión clara y objetiva sobre la situación de la entidad para el período auditado.

Por ende, la comunicación asertiva con los clientes es una habilidad del auditor que favorece la búsqueda de la verdad y en consecuencia, la formación de juicios sólidos, objetivos y reflexivos que favorecen la toma de decisiones para el mejoramiento del desempeño de la entidad.

- F. Imparcialidad y objetividad: la normativa establece que la independencia formal consiste en que el Auditor no puede desempeñarse como Contador de la empresa, ni tener un familiar hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad en la empresa; inclusive no tener ninguna relación societaria o administrativa con la empresa auditada.

Por su parte, la objetividad del auditor se relaciona con una actitud mental imparcial y neutral, la cual debe caracterizar su desempeño profesional para evitar situaciones que puedan comprometer su independencia en el cumplimiento de sus funciones y su desempeño profesional.

De este modo, una actitud imparcial y objetiva del auditor significa que su desempeño debe ser y parecer independiente, lo cual se relaciona con un comportamiento ético, la rigurosidad en el cumplimiento de sus funciones, el respeto en el trato a los miembros de la entidad y, mantener la confidencialidad de los hallazgos encontrados.

En estos términos, la independencia mental del auditor es un elemento clave para mejorar el proceso de auditoría, pues permite mantener una posición objetiva, íntegra y libre de conflictos en la formación del juicio.

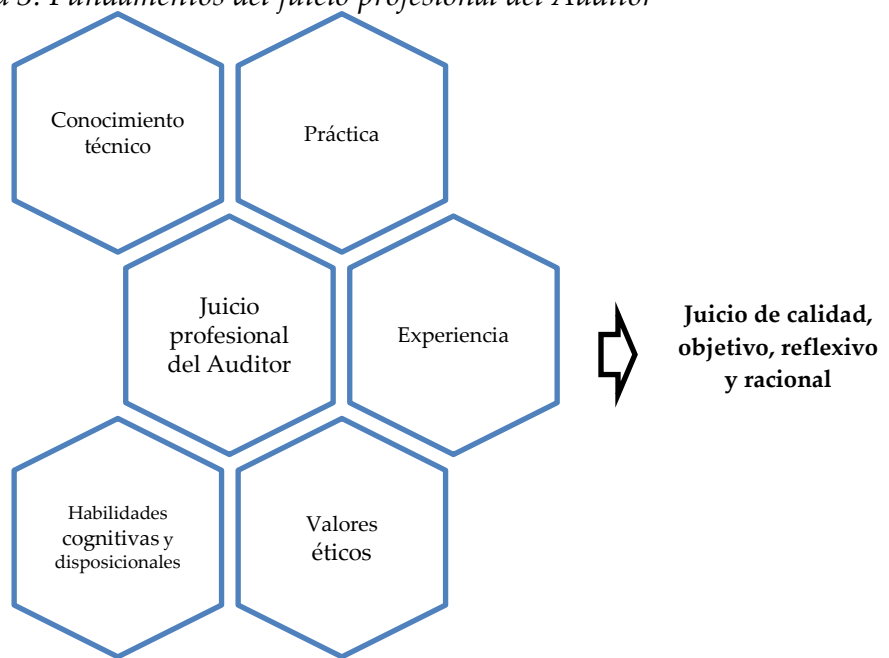
Sobre la base de las habilidades descritas, puede afirmarse que, para los expertos, los elementos que describen el juicio profesional de Auditor se relacionan con las habilidades cognitivas fundamentadas por Facione (2007). Tal posición, contrasta con la definición propuesta en la NIA 200 (IASB, 2018), que concibe el juicio profesional a partir de la integración de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia del Auditor para tomar decisiones relacionadas con el proceso de auditoría.

En tal sentido, la concepción normativa de juicio profesional expuesta tiene debilidades para fundamentar la opinión de los auditores, pues no enfatiza en las habilidades de pensamiento crítico precisadas en la observación, análisis, evaluación racional, indagación, comunicación asertiva, imparcialidad y objetividad, como elementos clave que permiten desarrollar en el auditor los rasgos de un pensador crítico.

A partir de los hallazgos encontrados en esta investigación, se propone un replanteamiento en la definición de juicio profesional expuesto en la NIA 200 (IASB, 2018), pues se considera que además de los conocimientos técnicos, la práctica y la experiencia, se deben incorporar las habilidades de pensamiento crítico relacionadas con la observación, el análisis, la indagación y, la comunicación, así como los valores éticos, que contribuyen con el fortalecimiento y mejoramiento del juicio profesional del auditor.

Por último, se propone definir el juicio profesional como la opinión del auditor sobre el examen de una entidad fundamentado en los conocimientos técnicos, la práctica y la experiencia, que articulados con las habilidades cognitivas y disposicionales de pensamiento crítico, permiten obtener información financiera y no financiera basada en evidencias, empleadas como sustento en la comunicación asertiva del Auditor con la gerencia y los accionistas, para recomendar los lineamientos a seguir con el propósito de mejorar el desempeño de la entidad (figura 3)

Figura 3. Fundamentos del juicio profesional del Auditor



Fuente: elaboración propia (2023).

CAPÍTULO VI

CONSIDERACIONES FINALES SOBRE LOS FUNDAMENTOS QUE DESCRIBEN EL JUICIO PROFESIONAL DEL AUDITOR DESDE LOS POSTULADOS DEL PENSAMIENTO CRÍTICO

El pensamiento crítico se concibe como un pensamiento reflexivo, racional y de calidad que contribuye con la solución de problemas y, por ende, con la fundamentación del juicio profesional en los distintos campos del saber. Esta investigación abordó los elementos del pensamiento crítico que podrían incorporarse en el campo de la auditoría para fortalecer del juicio profesional del Auditor. La misma se diseñó y desarrolló epistemológicamente bajo los lineamientos del enfoque racionalista, adoptando el Método Delphi ampliamente sustentado en los estudios de Facione (1989, 1990, 2007, 2017).

Los postulados propuestos por el autor aportaron las bases epistemológicas, teóricas y metodológicas para proponer los fundamentos de pensamiento crítico que deberían incorporarse para garantizar la formación de un juicio profesional reflexivo, racional y objetivo, que fundamentado en los conocimientos técnicos, en la normatividad y la legislación, así como en la ética y los valores del Auditor contribuya con la toma de decisiones por parte de la gerencia, los accionistas y miembros del gobierno corporativo sobre los aspectos que deben replantearse o incorporarse para mejorar el desempeño de la entidad auditada.

Para dar respuesta al propósito general expuesto, se formularon las siguiente intencionalidades secundarias: a) analizar los casos paradigmáticos

que dan cuenta de la aplicación del pensamiento crítico en la formación del juicio profesional del Auditor, considerando la perspectiva de Peter Facione; b) examinar las habilidades cognitivas y disposicionales involucradas en la formación del juicio profesional del Auditor, considerando los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione; c) caracterizar las habilidades personales del Auditor que disponen su juicio profesional hacia el espíritu crítico propuesto por Peter Facione y, d) proponer fundamentos teóricos que describan el juicio profesional del Auditor desde los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione.

Con respecto al primer propósito específico planteado en la investigación, se encontró que las habilidades cognitivas y disposicionales de pensamiento crítico se aplican durante todas las fases del proceso de auditoría. Estas son fundamentales para la observación de la entidad que informa, la búsqueda y el análisis de las evidencias; así como para la emisión del informe final del proceso de auditoría.

En tal sentido, los expertos manifestaron que algunos casos paradigmáticos que demuestran la aplicación del pensamiento crítico en el campo de la auditoría son: a) el cálculo de la materialidad de los componentes auditados y del riesgo de auditoría; b) las provisiones contables elaboradas para responder con garantías por defectos de fábrica; c) la detección de problemas de fraudes; y, d) el análisis de la importancia relativa.

De otro lado, con respecto la segunda intencionalidad secundaria orientada a examinar las habilidades cognitivas y disposicionales involucradas en la formación del juicio profesional del Auditor, considerando los postulados del

pensamiento crítico propuestos por Peter Facione, se encontró que las habilidades de pensamiento crítico propuestas por el autor son fundamentales para que el Auditor pueda ejercer un juicio profesional basado en la lógica, la reflexión profunda, la observación y el análisis de las evidencias, el comportamiento ético y la prudencia en la toma de decisiones.

Las habilidades cognitivas que favorecen el pensamiento crítico propuestas por Facione (1989, 1990, 2007, 2017) se podrían aplicar en el campo de la auditoría en los siguientes términos:

- A. Interpretación: permite al Auditor comprender la información presentada en los estados financieros de la entidad que informa. Esta habilidad también favorece la obtención de conocimiento sobre las intenciones de la gerencia, de los miembros del gobierno corporativo y, de los distintos usuarios de la información financiera.
- B. Análisis: favorece la contrastación de la información revelada en los estados financieros con la situación real de la entidad, la confrontación y corroboración de las evidencias, la aplicación de la normativa legal en la elaboración de los estados financieros, entre otros aspectos.
- C. Evaluación: se aplica para juzgar la veracidad de la información financiera.
- D. Inferencia: facilita la investigación y recolección de la información necesaria que fundamenta la emisión de conclusiones razonables, objetivas y comprobables.

- E. Explicación: promueve la justificación de los métodos y procedimientos adoptados para la emisión de argumentos sólidos que permitan comprender la situación de la entidad.
- F. Autorregulación: se emplea para mantener la independencia y ética profesional del Auditor en la formación de su juicio profesional.

Al respecto, los expertos expresaron que las habilidades cognitivas que debería tener un Auditor para ejercer un juicio profesional sólido, objetivo y con independencia profesional son el análisis, la observación, el razonamiento lógico, la evaluación, la explicación, la argumentación, la comunicación asertiva, así como la apertura y flexibilidad para aceptar posturas divergentes.

El argumento expuesto demuestra que aun cuando los expertos no conocen los fundamentos del pensamiento crítico, aplican en la práctica algunas habilidades cognitivas y disposicionales que resultan clave para mejorar el proceso de auditoría y emitir juicios profesionales de calidad.

En tal sentido, durante la tercera ronda del Método Delphi los expertos expresaron que las principales habilidades cognitivas que contribuyen con la formación de juicios sólidos, éticos, reflexivos, racionales, objetivos e independientes en el campo de la auditoría son:

- A. La observación: habilidad cognitiva empleada en todas las fases del proceso de auditoría para la obtención de información relacionada con el comportamiento de la gerencia y el administrador, la calidad de la documentación de soporte de la información plasmada en los estados financieros, las evidencias que fundamentan la formación del juicio y, la

detección de algún factor de riesgo que afecta el desempeño de la entidad.

- B. El análisis: habilidad cognitiva que favorece la comprensión de la información sobre la gestión de la empresa. La misma se emplea para planificar la auditoría, interpretar las operaciones de la entidad, contrastar las cifras de los estados financieros con la realidad de la entidad, detectar un fraude, precisar los errores materiales en la información y, mejorar la comunicación con los miembros del gobierno corporativo. Tal habilidad, complementa la observación en la formación del juicio profesional
- C. La indagación: habilidad cognitiva que permite obtener información clave sobre la gestión y el desempeño de la entidad y, en especial sobre el cumplimiento de los objetivos organizacionales planteados. La misma se emplea en la revisión de la documentación, en el desarrollo de entrevistas a la gerencia, miembros del gobierno corporativo, socios y al contador sobre algunos temas de carácter no financiero que permiten comprender la gestión de la organización. Los hallazgos de la indagación, se emplean como evidencia para fundamentar el juicio profesional del Auditor.

Por otra parte, en cuanto la tercera intencionalidad secundaria orientada a caracterizar las habilidades personales del Auditor que disponen su juicio profesional hacia el espíritu crítico propuesto por Peter Facione, se encontró que el autor caracteriza un pensador crítico a partir de los siguientes rasgos: a)

inquisitivo; b) juicioso; c) confianza en el razonamiento; d) autoconfianza; e) mente abierta; f) honestidad intelectual y; g) prudencia.

Tales habilidades contribuyen con la formación del juicio profesional del Auditor en los siguientes términos:

- A. Inquisitivo: habilidad para indagar y cuestionar las evidencias encontradas durante el proceso de auditoría, lo cual se conoce como escepticismo profesional.
- B. Juicioso: habilidad para mantenerse bien informado, lo cual implica la búsqueda de información suficiente y de calidad que sustente la formación de un juicio profesional objetivo, racional, reflexivo, apegado a los principios éticos, a la normatividad y a legislación vigente que regula el funcionamiento de la organización.
- C. Confianza en el razonamiento: habilidad para emitir conclusiones basadas en argumentos sólidos y razonables.
- D. Autoconfianza: habilidad para defender su posición o conclusión derivada de los hallazgos encontrados durante el proceso de auditoría.
- E. Mente abierta: habilidad para escuchar y discutir otras posturas.
- F. Honestidad intelectual: habilidad para mantener la independencia profesional en la aplicación de la normatividad y la legislación que regula el funcionamiento de las empresas, así como para mantener un comportamiento basado en los valores y principios éticos que sustentan el ejercicio profesional del Auditor.
- G. Prudencia: habilidad para evaluar la información que fundamenta la formación del juicio profesional.

Las habilidades descritas, coinciden con las mencionadas por los expertos, los cuales plantearon que los rasgos de un pensador crítico que debe reunir el Auditor para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos son: analítico; capaz de aplicar procesos, cuestionarse y evaluar las actividades de la organización; objetivo, observador, creativo y curioso; flexibilidad cognitiva; así como capacidad para explicar, prever, identificar patrones y, comunicarse de manera asertiva.

Por último, en cuanto la cuarta intencionalidad secundaria orientada a proponer los fundamentos teóricos que describan el juicio profesional del Auditor desde los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione, se encontró que la concepción de juicio profesional fundamentada en la NIA 200 (IAASB, 2018) tiene debilidades para la formación de juicios sólidos, reflexivos, racionales, éticos y objetivos que contribuyan con el mejoramiento del desempeño de la entidad que informa.

En consecuencia, se propone replantear el concepto de juicio profesional expuesto en la NIA 200 (IAASB, 2018), para incorporar las habilidades cognitivas y disposicionales, así como los principios éticos que, articulados con los conocimientos técnicos, la práctica y la experiencia profesional, resultan fundamentales para mejorar la calidad del juicio profesional del Auditor y por ende, su práctica profesional.

REFERENCIAS

- AAT Financial Services Assurance. (2014). *Escepticismo profesional*. Advisory, Tax & Legal, 1-12. [En línea]. Recuperado de http://www.aatfinancialservices.com/web/images/Capsula_Informativa.pdf [Consulta: 2021, julio, 05].
- Agudelo, M. (2016). *Ética de la autenticidad del Contador Público en su práctica profesional*. (Tesis doctoral, inédita). Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Doctorado en Ciencias Contables, Venezuela. [En línea]. Recuperado de <http://pcc.faces.ula.ve/Tesis/Doctorado/Tesis%20Maria%20Agudelo%20-%20PDF/Tesis%20Maria%20V.%20Agudelo.pdf>. [Consulta: 2021, julio, 05].
- Ammous, K. (2004). *La formation au jugement professionnel dans l'enseignement de la comptabilité: approche theorique et application au cas tunisien*. (Tesis de maestría inédita). Universite De Sfax Pour Le Sud, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax. [En línea]. Recuperado de https://www.procomptable.com/papier_recherche/mkhalilamous.htm. [Consulta: 2021, julio, 05].
- Aristóteles (2005). *Ética a Nicómano*. Madrid: Alianza Editorial.
- Bezanilla, M, Poblete, M., Fernández, D., Arranz, S., Campo, L. (2018). El Pensamiento Crítico desde la Perspectiva de los Docentes Universitarios. *Estudios Pedagógicos*, 44(1), 89-113. [En línea]. Recuperado de <http://revistas.uach.cl/index.php/estped/article/view/3600/4473> [Consulta: 2021, abril, 10].
- Bonner, S., y Lewis, B. (1990). Determinants of Auditor expertise. *Revista Journal of Accounting Research*, (28), pp. 1-20. [En línea]. Recuperado de: <https://pdfs.semanticscholar.org/ef71/fad32e1640327c0faac1bfa0c727c1d85efe.pdf>. [Consulta: 2021, abril, 10].
- Brown, G., Collins, R., y Thornton, D. (1993). Professional judgment and accounting standards. *Revista Accounting, Organizations and Society*, 18(4), pp. 275-289. [En línea]. Recuperado de: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/036136829390017Z> [Consulta: 2021, abril, 10].

- Bueno, E. (2003). *La investigación científica teoría y metodología*. Zacatecas: Universidad Autónoma de Zacatecas.
- Cabero, J. y Infante, A. (2014). Empleo del Método Delphi y su empleo en la Investigación en comunicación y educación. *Revista Electrónica de Tecnología Educativa*, 48, 1–16. [En línea]. Recuperado de <https://edutec.es/revista/index.php/edutec-e/article/view/187> [Consulta: 2020, abril, 15].
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (CCPCR). (2015). Gotas de actualización. *auditoría*, 3(08), II Edición. [En línea]. Recuperado de <http://www.contaduriapublica.org.mx> [Consulta: 2021, junio 18]
- Diccionario etimológico (2023). [En línea]. Recuperado de Disponible en: <https://www.rae.es/> [Consulta: 2021, junio 18]
- Enríquez, S. (2016). *Influencia de la participación y autoridad percibida del Comité de auditoría en la objetividad e independencia del juicio y toma de decisiones de los auditores internos: Caso México*. (Tesis doctoral inédita). Universidad Nacional autónoma de México, México. [En línea]. Recuperado de <http://132.248.9.195/ptd2016/mayo/0744279/0744279.pdf/>. [Consulta: 2021, junio 28]
- Enríquez, S. (2019). *La Contaduría Pública, una Profesión de clase Mundial*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. [En línea]. Recuperado de: <https://imcp.org.mx/el-imcp-comunica-la-contaduria-publica-una-profesion-de-clase-mundial-2/>. [Consulta: 2021, junio, 26]
- Etimologías de Chile (2021). [En línea]. Recuperado de <http://etimologias.dechile.net/?opinio.n> [Consulta: 2022, febrero 02]
- Facione, P. (1990). *The Delphi Report*. California: California State University, American Philosophical Association. [En línea]. Recuperado de <file:///D:/pensamiento%20critico/DEX+2014+reprinting.pdf> [Consulta: 2018, enero, 12]
- Facione, P. (1998). *Critical thinking: a statement of expert consensus for purposes of educational assessment and instruction*. Executive Summary “The Delphi Report”. American Philosophical Association Delphi Research Report: Insight Assessment. [En línea]. Recuperado de <http://www.insightassessment.com/> [Consulta: 2019, agosto, 26]

- Facione, P. (2007). Pensamiento crítico: ¿Qué es y por qué es importante? *Insight Assessment*, 1-22. [En línea]. Recuperado de http://www.eduteka.org/Pensamiento_CriticoFacione.php. [Consulta: 2021, junio, 20]
- Facione, P. (2017). Expert Consensus on Critical Thinking. *Insight Assessment*, [En línea]. Recuperado de <https://www.insightassessment.com/Resources/Importance-of-Critical-Thinking/Expert-Consensus-on-Critical-Thinking>. [Consulta: 2021, junio, 26]
- Facione, P., Facione, N. (2013). Critical Thinking for Life: Valuing, Measuring, and Training Critical Thinking in All Its Forms. *Spring*, (28)1, 5-25. [En línea]. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/269738688_Critical_Thinking_for_Life/link/5849b79708aed5252bcbe56f/download
- Facione, P.; Facione, C.; Giancarlo. F. (1997). *Professional Judgment and the Disposition toward Critical Thinking*. California: Academic Press.
- Ferrater, J. (1964). *Diccionario de filosofía*. Buenos Aires: Editorial Sudamericana.
- García, L. y Fernández, S. (2008). Procedimiento de aplicación del trabajo creativo en grupo de expertos. *Energética*, XXIX (2), 46-50. [En línea]. Recuperado de: <http://rie.cujae.edu.cu/index.php/RIE/article/viewFile/58/57>. [Consulta: 2020, abril, 26].
- García, M.; Garrido, P.; Vico, A.; Moizer, P.; Humphrey, C. (1999). La calidad del servicio de auditoría: los auditores vistos por sus «clientes». *Revista española de financiación y contabilidad*, XXVIII (102), 1005-1041. [En línea] Recuperado de http://www.aeca.es/old/refc_1972-2013/1999/102-3.pdf [Consulta: 2018, marzo, 22]
- González, M. (2008). Influencia de la ética del Contador Público en el control interno de las organizaciones. *Revista Faces*, (2), 181-192. [En línea] Recuperado de <http://servicio.bc.uc.edu.ve/faces/revista/vol19n2/art3.pdf> [Consulta: 2018, enero, 12]
- Hernández, N. (2015). Juicio profesional. Conocimiento y esencia. *Contaduría Pública*, 54-57. [En línea]. Recuperado de https://www.existenzanalyse.org/wp-content/uploads/juicio-profesional-conocimiento_y_esencia-cp-diciembre-2015.pdf [Consulta: 2021, junio, 26]

- Heyrani, F., Banimahd, B. y Rahnamayeh, F. (2016). Investigation of the Effect of Auditors' Professionalism Levels on Their Judgment to Resolve the Conflict between Auditor and Management. *Procedia Economics and Finance*, 36, 177 – 188. [En línea]. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567116300296>. [Consulta: 2021, junio, 26]
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos e International Federation of Accountants (IMCP-IFAC). (2017). Pronunciamientos Internacionales de Formación. México DF.: Comisión Mixta de Educación (COMMED). [En línea]. Recuperado de <http://imcp.org.mx/wpcontent/uploads/2017/05/PronunciamientosInternacionales-de-Formaci%C3%B3n-B-1.pdf> [Consulta: 2021, julio, 10]
- International Accounting Education Standards Board (IES). (2017). Handbook of International Education Pronouncements. New York: IES. [En línea]. Recuperado de <https://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-education-pronouncements> [Consulta: 2021, junio, 26]
- International Auditing and Assurance Standards Board of Accountants (IAASB) (2018). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. [En línea]. Recuperado de: <https://www.iaasb.org/publications/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services-26>. [Consulta: 2021, junio, 26]
- International Auditing and Assurance Standards Board of Accountants (IAASB, 2016-2017). Suplemento al Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de calidad, auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Edición 2016-2017. Volumen III. [En línea]. Recuperado de https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ESP_IAASB_HB2016-2017_Vol_III.pdf [Consulta: 2021, junio, 14]
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2018). Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. New York: International Federation of Accountants.
- Kohler, E. (1979). Diccionario para Contadores. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana.
- Luna, P., Infante, A., y Martínez, F. (2006). Los Delphi como fundamento metodológico predictivo para la investigación en sistemas de información y

- tecnologías de la información. Pixel-Bit. Revista de Medios y Educación, 26, 89–112. [En línea]. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/28100188_Los_Delphi_como_fundamento_metodologico_predictivo_para_la_investigacion_en_sistemas_de_informacion_y_tecnologias_de_la_informacion_ISIT [Consulta: 2020, febrero, 26]
- Madroñero, I., Cardozo, J., Mazo, L. y Becerra, L. (2019). El pensamiento crítico y sus beneficios en la Administración. Revista Logos Ciencia & Tecnología, 11(1), 61-76. [En línea]. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/329916151_El_pensamiento_critico_y_sus_beneficios_para_la_ensenanza_y_la_practica_de_la_Administracion/link/5c2abb9f92851c22a3525355/download [Consulta: 2018, junio, 15].
- Mala, R., y Chand, P. (2014). Judgment and decision-making research in auditing and accounting: Future research implications of person, task, and environment perspective. Revista Accounting Perspectives / Perspectives Comptables, 14(1), pp. 1-50. Recuperado de: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1911-3838.12040>.
- Mantilla, S. (2010). Aseguramiento ¿Qué es eso? Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Mantilla, S. (2015) Estándares/Normas Internacionales de Aseguramiento de la Información Financiera (ISA/NIA). Bogotá: Ecoe Ediciones. [En línea]. Recuperado de: <https://www.ecoediciones.com/wp-content/uploads/2015/07/Est%C3%A1ndares-Normas-Internacionales-de-Aseguramiento-de-la-informaci%C3%B3n-financiera-ISA-NIA-1ra-Edici%C3%B3n.pdf>. [Consulta: 2021, julio, 07].
- Martín, A.; Barrientos, O. (2009). Los dominios del pensamiento crítico: una lectura desde la teoría de la educación. Teoría educativa, 21(2), 19-44. [Revista en línea] Recuperado de <file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/7150-25298-1-PB.pdf> [Consulta: 2018, enero, 12]
- Martín, S. (2017). Y sin embargo humanos. Revista de auditoría Pública, (69), 69-76. [En línea]. Recuperado de <http://asocex.es/wp-content/uploads/2017/06/Revista-Auditor%C3%ADa-P%C3%BAblica-Pag-69-76.pdf> [Consulta: 2017, junio,18]
- Mendoza, P. (2015). La investigación y el desarrollo de pensamiento crítico en estudiantes universitarios. (Tesis doctoral inédita). Universidad Málaga, España. [En línea]. Recuperado de

https://riuma.uma.es/xmlui/bitstream/handle/10630/11883/TD_MENDOZA_GUERRERO_Pedro_Luis.pdf?sequence=1.

Navarrete, P. (2016). Valoración de riesgos de auditoría y relación con la Aplicación del muestreo estadístico. (Tesis doctoral inédita). Universidad de Málaga, España. [En línea]. Recuperado de <https://riuma.uma.es/xmlui/handle/10630/13202/>. [Consulta: 2021, julio, 17].

Nelson, M (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing. A Journal of Practice & Theory American Accounting Association*, 28(2), 1-34. [Revista en línea] Recuperado de <http://aaapubs.org/doi/abs/10.2308/aud.2009.28.2.1?journalCode=ajp> [Consulta, 2018, marzo, 18]

Ortega, F. (2008). El método Delphi, prospectiva en ciencias sociales. *Revista EAN*, (64), 31-54. [En línea] Recuperado de <https://journal.universidadean.edu.co/index.php/Revista/article/view/452> [Consulta: 2018, marzo, 04]

Parlee, M.; Rose, J.; Thibodeau, J. (2014). Metaphors and Auditor Professional Judgment: ¿Can Non-Conscious Primes Activate Professionally Skeptical Mindsets? Universidad de Bentley. [En línea]. Recuperado de <http://www.audsymp.dept.ku.edu/wp-content/uploads/2014/05/Saturday-Paper-5-by-Parlee-Rose-Thibodeau.pdf>[Consulta: 2018, marzo, 04]

Quadackers, L.; Groot, T.; Wright, A., (2009). Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions. Working paper. VU University: Amsterdam.

Quintero, M. (2016). Materialidad en la auditoría financiera: estándares internacionales y juicio profesional. *Visión Gerencial*, 16(2), 324-335. [En línea]. Recuperado de <http://erevistas.saber.ula.ve/index.php/visiongerencial/article/viewFile/9082/9042#page=140>. [Consulta: 2021, junio, 07].

Reguant, M., Torrado, M. (2016). El método Delphi. *Reire*, 9(1), 87-402. [En línea]. Recuperado de <https://revistes.ub.edu/index.php/REIRE/article/view/reire2016.9.1916>. [Consulta: 2018, febrero, 24]

Reina Valera. (1960). Santa Biblia. Sociedad Bíblica colombiana.

- Remache, M. (2017). Pensamiento crítico y habilidades comunicativas básicas articulados al perfil de ingreso para la universidad. (Tesis doctoral inédita). Universidad de Extremadura, España. [En línea]. Recuperado de <http://dehesa.unex.es/handle/10662/6471?show=full>. [Consulta: 2021, junio, 07].
- Rodelo, M. y Chamorro, C. (2016). Pensamiento crítico como elemento fundamental en la formación contable y referente pedagógica en el marco del proceso de paz. Hilando Saberes. Reflexiones para la construcción de la contabilidad desde el pensamiento crítico. XXVII Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública, VII Congreso Latinoamericano de Estudiantes de la Disciplina Contable. [En línea]. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/310426867_PENSAMIENTO_CRITICO_COMO_ELEMENTO_FUNDAMENTAL_EN_LA_FORMACION_CONTABLE_Y_REFERENTE_PEDAGOGICO_EN_EL_MARCO_DEL_PROCESO_DE_PAZ. [Consulta: 2019, junio, 15].
- Rodríguez, M. (2018). Elementos ontológicos del pensamiento crítico. Teoría Educativa, (30)1, 53-74. [En línea]. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.14201/teoredu3015374> [Consulta: 2019, septiembre, 15].
- Rojas, W. (2015). Lectoescritura y pensamiento crítico: desafío de la educación contable. Cuadernos de Contabilidad, 16 (41), 307-328. [En línea]. Recuperado de http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S012314722015000200004&script=sci_abstract&tlng=es. [Consulta: 2021, junio, 07].
- Rosental, I. (1946). Diccionario filosófico Marxista. Montevideo: Ediciones Pueblos Unidos.
- Royae, R.; Nezhad, A.; Azinfar, K. (2013). Relationship between Skepticism and Decision Making in Audit. World Applied Sciences Journal, 28(11), 1609-1617. [En línea] Recuperado de [http://www.idosi.org/wasj/wasj28\(11\)13/19.pdf](http://www.idosi.org/wasj/wasj28(11)13/19.pdf) [Consulta: 2018, marzo, 28]
- Sánchez, E. y Noussan, R. (2010). Evaluación del perfil del egresado en Ciencias Económicas. En Jornadas De Ciencias Económicas. Mendoza: Universidad Nacional de Cuyo.
- Sandoval, H. (2012). Introducción a la auditoría. México: Red Tercer Milenio.
- Searle, J. (1997). La construcción de la realidad social. Barcelona: Paidós.

- Sierra G. y Pérez, M. (2002). La Formación del Juicio Profesional: las Diferencias Individuales del Auditor Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review, 5(10), 179-203. [En línea]. Recuperado de <https://revistas.um.es/rccsar/article/view/386501> [Consulta: 2021, julio, 05].
- Sierra G. y Pérez, M. (2002). La Formación del Juicio Profesional: las Diferencias Individuales del Auditor Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review, 5(10), 179-203. [En línea]. Recuperado de <https://revistas.um.es/rccsar/article/view/386501>. [Consulta: 2021, julio, 05].
- Silva, A. (2016). Metodología de la Investigación. Elementos Básicos. Ediciones CO-BO. Caracas, Venezuela.
- Şişmanoğlu, E. y Dursun A. (2018). The Factors Affecting Using Professional Judgment in Independent Auditing: Evidences from Turkey. Contemporary Research in Economics and Social Sciences, (2), 141-188. [En línea]. Recuperado de <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/515864> [Consulta: 2021, mayo, 09].
- Stracuzzi, S. (2013) Metodología de la Investigación Cualitativa. FEDEUPEL. Venezuela.
- Tkaczek, J. (2009). El rol docente en la formación del criterio profesional. En XXXI Simposio de Profesores de Práctica Profesional. Buenos Aires, Universidad Argentina de la Empresa.
- Valderrama, Y. (2019). Juicio profesional del Auditor. Estrategias para su formación frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault. (Tesis doctoral inédita). Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Doctorado en Ciencias Contables, Venezuela.
- Viloria, N. (2013). El escepticismo profesional: Estrategias de aula para los estudiantes de contaduría pública. Actualidad Contable, 16(27), 102-119. [En línea] Recuperado de <http://www.redalyc.org/pdf/257/25728957007.pdf> [Consulta: 2018, marzo, 16].
- Viloria, N. (2016). Estrategias de reforzamiento de escepticismo profesional para los contadores públicos en actividad de auditoría. Actualidad Contable, 19 (33), 112-134. [En línea]. Recuperado de

<https://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/42081/1/articulo6.pdf> [Consulta: 2018, marzo, 16]

Zamora, L. G. (2018). Construcción del juicio profesional del Contador Público. Una revisión desde la responsabilidad social. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 6(11), 143–160. [En línea]. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7830949.pdf> [Consulta: 2021, julio, 05].

Anexo 1



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Doctorado en Ciencias Contables
Mérida- Venezuela

Estimado Experto, a continuación, se le presenta un instrumento cuyo propósito es recolectar información para el desarrollo de la tesis doctoral intitulada “**Juicio Profesional del Auditor**, fundamentos teóricos generados a la luz de los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione”. Tesis que tiene como objetivo Fortalecer las competencias de pensamiento crítico del Auditor para la formación del juicio profesional, basado en los postulados de Peter Facione.

Para ello, se recurre a la aplicación del Método Delphi, donde usted por ser uno de los profesionales, expertos en el tema ha sido seleccionado y se solicita su colaboración al responder la entrevista que se presenta a continuación, la cual luego de varias rondas de aplicación, permitirá realizar una propuesta acertada con respecto al objetivo planteado.

Agradezco su apoyo a la presente investigación,

Viviana Panchi Mayo

INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS

Instrucciones: Lea con atención cada una de las interrogantes, conteste con la amplitud que usted considere necesaria. Justifique su respuesta en la pregunta que se le solicite. Si la pregunta le genera dudas o ambigüedad. Consulte antes de responder.

Entrevista

Responda las siguientes interrogantes de forma clara

Intencionalidad 1: Analizar los casos paradigmáticos que dan cuenta de la aplicación del pensamiento crítico en la formación del juicio profesional del Auditor, considerando la perspectiva de Peter Facione.

1. Existen elementos de pensamiento crítico al emitir un juicio profesional. De acuerdo a su criterio. ¿Cuáles son los elementos que permiten definir el pensamiento crítico aplicado al juicio profesional en el proceso de la auditoría? Justifique su respuesta.

2. Se conoce que para emitir un juicio profesional, es necesario contar con habilidades cognitivas. Mencione las habilidades cognitivas que debe tener un Auditor al ejercer un juicio profesional, Justifique su respuesta.

3. Mencione un caso en donde el juicio profesional emitido por el Auditor, se fundamente en habilidades cognitivas con disposición para el pensamiento crítico. Amplíe su respuesta.

Intencionalidad específica 2: Examinar las habilidades cognitivas involucradas en la formación del juicio profesional del Auditor, considerando los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione.

4. Emitir un juicio profesional objetivo y racional requiere de habilidades cognitivas. ¿Qué otro tipo de habilidades requiere el profesional para emitir un juicio?

5. Mencione las habilidades actitudinales que según su criterio se requieren para emitir un juicio profesional. Justifique su respuesta.

6. Además de las habilidades cognitivas y actitudinales, ¿Usted considera, que el Auditor debe reunir competencias técnicas relacionadas a la aplicación de normas, regulaciones y disposiciones legales para emitir un juicio profesional objetivo? Justifique su respuesta.

7. ¿Usted cree que se deben incorporar fundamentos del pensamiento crítico que desarrollen habilidades cognitivas en el Auditor, para la formación de su juicio profesional en el proceso de auditoría? Justifique su respuesta.

8. ¿Considera que se deben incorporar fundamentos del pensamiento crítico que desarrollen habilidades actitudinales en el Auditor, para la formación de su juicio profesional en el proceso de auditoría? Justifique su respuesta.

Intencionalidad específica 3: Caracterizar las habilidades personales del Auditor que disponen su juicio profesional hacia el espíritu crítico propuesto por Peter Facione.

9. De acuerdo a la psicología analítica, existen diferentes tipos de personalidad, entre ellas: pensamiento - introvertido, sentimental - introvertido, sensación - introvertido, intuitivo - introvertido, pensamiento - extrovertido, sentimental - extrovertido, sensación - extrovertido, intuitivo - extrovertido. ¿Considera que la personalidad del Auditor influye en la formación del juicio profesional y en toma de decisiones? Justifique su respuesta.

10. ¿Cree usted que el tipo de conducta (adaptativa, pasiva, condicionada, asertiva) del Auditor, influye en la formación del juicio profesional? Justifique su respuesta.

11. Siendo el escepticismo profesional la base del juicio profesional del Auditor, ¿Usted considera que el desarrollo de la actitud crítica del Auditor, es importante en la formación de juicios sólidos, pertinentes y objetivos? Justifique su respuesta.

12. ¿Cree que la experiencia de la práctica profesional en el Auditor es relevante al emitir un juicio profesional? Justifique su respuesta.

13. ¿Considera que el Auditor debe contar con rasgos de pensador crítico para la formación de juicios profesionales sólidos, pertinentes y objetivos? Justifique su respuesta.

Intencionalidad específica 4: Proponer fundamentos teóricos que describan el juicio profesional del Auditor desde los postulados del pensamiento crítico propuestos por Peter Facione.

14. De acuerdo con su conocimiento y experiencia, ¿El pensamiento Crítico es fundamental en la formación de juicios profesionales objetivos y racionales? Justifique su respuesta.

15. Para que el Auditor emita juicios objetivos y racionales, ¿Qué fundamentos de pensamiento crítico incorporaría usted?

Anexo 2

Segunda Ronda Método Delphi



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Doctorado en Ciencias Contables
Mérida- Venezuela

INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS

Instrucciones: lea con atención cada una de las interrogantes, conteste con la amplitud que usted considere necesaria y justifique su respuesta. En caso que la pregunta le genera dudas o ambigüedad, se agradece consultar antes de responder.

Objetivo: Caracterizar las habilidades personales del Auditor que disponen su juicio profesional

Entrevista

Responda las siguientes interrogantes de forma clara

1. ¿Al realizar el trabajo de auditoría cómo determina usted la precisión de los procedimientos a emplearse?

2. ¿Describa la etapa de la auditoria en la cual realiza el monitoreo de las actividades?

¿Al realizar el trabajo de auditoría cómo determina usted la precisión de los procedimientos a emplearse?

3. ¿Cómo el auditor garantiza la formación de juicios críticos, reflexivos y confiables?

4. ¿Cómo incide en el juicio profesional que el auditor desarrolle las habilidades de la prudencia, imparcialidad, flexibilidad para modificar su posición y que sea abierto para aceptar posturas divergentes?

5. ¿En el proceso de la auditoria explique cómo Usted determina la materialidad de los componentes auditados para fundamentar la opinión emitida?

6. ¿Explique cómo incide en la opinión del auditor la evaluación del riesgo de auditoría?

7. ¿Cuál es la conducta del auditor en el ejercicio de la profesión para emitir una opinión fundamentada?

8. ¿En qué medida la experiencia profesional es un aspecto clave para el desarrollo de habilidades cognitivas y disposicionales que fundamentan la formación de juicios profesionales?

9. ¿Precise los fundamentos que de acuerdo a su opinión se deben incorporar para que el auditor formule juicios objetivos y racionales?

Anexo 3

Tercera Ronda Método Delphi



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Doctorado en Ciencias Contables
Mérida- Venezuela

INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS

Instrucciones: lea con atención cada una de las interrogantes, conteste con la amplitud que usted considere necesaria y justifique su respuesta. En caso que la pregunta le genera dudas o ambigüedad, se agradece consultar antes de responder.

Objetivo: Caracterizar las habilidades personales del Auditor que disponen su juicio profesional

Entrevista

Responda las siguientes interrogantes de forma clara

1. Describa la manera en que la observación puede ser incorporada como habilidad personal para fortalecer la formación del juicio profesional del auditor

2. Explique de qué manera el análisis se aplicaría en la formación del juicio profesional del auditor

3. La indagación además de ser considerarla una técnica de auditoría, es identificada como una habilidad personal a ser aplicada para la formación del juicio profesional. Desde su perspectiva ¿De qué manera se aplica la indagación como habilidad personal para la formación del juicio profesional del auditor?

4. Describa qué aspectos considera para evaluar el proceso de auditoría de manera racional en pro de fortalecer la formación del juicio profesional del auditor

5. En el proceso de comunicación con el cliente de auditoría ¿Cuáles son las consideraciones que realiza para garantizar una comunicación asertiva en función de fundamentar su juicio profesional?

6. Uno de los requerimientos profesionales para la ejecución del trabajo del auditor es la garantía de la imparcialidad y objetividad. Explique ¿Qué aspectos son considerados para asumir una conducta imparcial y objetiva al momento de emitir su juicio profesional?