



**ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE  
EMPRESAS DE LA ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA  
DEL LITORAL, ESPAE ESPOL**

**MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**

**TÍTULO**

**ANÁLISIS DEL CONFLICTO DE INTERÉS ENTRE LOS  
AUDITORES EXTERNOS Y LAS LABORES DE  
CONSULTORÍA, UNA APROXIMACIÓN AL CASO ENRON.**

**Para optar por el Grado de:  
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Tesis presentada por:**

**Jessica Mercedes Villón Vera**

**Tutor de tesis:**

**Econ. Jorge Enrique Ayala Romero**

**GUAYAQUIL – ECUADOR**

**2015**



Presidencia  
de la República  
del Ecuador



Plan Nacional  
de Ciencia, Tecnología,  
Innovación y Saberes



SENESCYT  
Secretaría Nacional de Educación Superior,  
Ciencia, Tecnología e Innovación

<b>REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIAS Y TECNOLOGÍA</b>	
<b>FICHA DE REGISTRO DE TESIS</b>	
<b>TÍTULO:</b> ANÁLISIS DEL CONFLICTO DE INTERÉS ENTRE LOS AUDITORES EXTERNOS Y LAS LABORES DE CONSULTORÍA, UNA APROXIMACIÓN AL CASO ENRON.	
<b>REVISORES:</b>	
<b>INSTITUCIÓN:</b> ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL, ESPAE ESPOL	
<b>CARRERA:</b> MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN	
<b>FECHA DE PUBLICACIÓN:</b>	<b>Nº DE PÁGS:</b>
<b>ÁREA TEMÁTICA:</b> Tributación	
<b>PALABRAS CLAVE:</b> Conflicto de Interés, Auditores Externos, Consultoría, Caso ENRON	
<b>RESUMEN</b>	
<b>Nº DE REGISTRO (en base de datos):</b>	<b>Nº DE CLASIFICACIÓN:</b>
<b>DIRECCIÓN URL (tesis en la web):</b>	
<b>ADJUNTO PDF</b>	SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>
<b>CONTACTO CON AUTOR</b>  <b>Jessica Mercedes Villón Vera</b>	Teléfono: Email:
<b>CONTACTO DE LA INSTITUCIÓN:</b>	<b>NOMBRE:</b>
	<b>TELÉFONO:</b>

## DECLARACIÓN

Yo, **Jessica Mercedes Villón Vera** declaro bajo juramento que el trabajo aquí elaborado es de mi autoría, que no ha sido previamente presentada para ningún grado o calificación profesional; y, que he consultado las referencias bibliográficas que se incluyen en este documento, por ello cualquier utilización de este documento viola los derechos de propiedad del autor.

Cualquier utilización debe ser previamente solicitada.

2014 ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS DE LA  
ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL, ESPAE ESPOL.

Derechos Reservados del Autor.

---

Jessica Mercedes Villón Vera

## **RENUNCIA DE DERECHOS DE AUTOR**

POR MEDIO DE LA PRESENTE CERTIFICO QUE LOS CONTENIDOS DESARROLLADOS EN ESTA TESIS SON DE ABSOLUTA PROPIEDAD Y RESPONSABILIDAD DE

**Jessica Mercedes Villón Vera C.I. # 0917144404**

CUYO TEMA ES: “ANÁLISIS DEL CONFLICTO DE INTERÉS ENTRE LOS AUDITORES EXTERNOS Y LAS LABORES DE CONSULTORÍA, UNA APROXIMACIÓN AL CASO ENRON.”

.....  
**Jessica Mercedes Villón Vera**  
**CON C.I. # 0917144404**

## **CERTIFICACIÓN DEL TUTOR**

HABIENDO SIDO NOMBRADO, **ECON. JORGE ENRIQUE AYALA ROMERO** COMO TUTOR DE TESIS DE GRADO COMO REQUISITO PARA OPTAR POR EL TÍTULO MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN, PRESENTADO POR EL EGRESADO:

Jessica Mercedes Villón Vera C.I. # 0917144404

TEMA: “ANÁLISIS DEL CONFLICTO DE INTERÉS ENTRE LOS AUDITORES EXTERNOS Y LAS LABORES DE CONSULTORÍA, UNA APROXIMACIÓN AL CASO ENRON.”

CERTIFICO QUE: HE REVISADO Y APROBADO EN TODAS SUS PARTES, ENCONTRÁNDOSE APTO PARA SU SUSTENTACIÓN.

**Econ. Jorge Enrique Ayala Romero**  
**TUTOR DE TESIS**

## **CERTIFICACIÓN DE REVISIÓN DE REDACCIÓN Y ESTRUCTURA GRAMATICAL**

MSc. Alcívar Morán Pilar Marylin, con domicilio ubicado en Guayaquil; por medio del presente documento tengo a bien certificar: que he revisado la Tesis de grado elaborada por la **Sra. Jessica Mercedes Villón Vera con C.I # 0917144404** previo a la obtención del título de **MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**.

**TEMA DE TESIS: “ANÁLISIS DEL CONFLICTO DE INTERÉS ENTRE LOS AUDITORES EXTERNOS Y LAS LABORES DE CONSULTORÍA, UNA APROXIMACIÓN AL CASO ENRON.”**

La tesis revisada ha sido escrita de acuerdo a las normas gramaticales y de sintaxis vigentes de la lengua española.

.....  
**Msc. Alcívar Morán Pilar Marylin**  
**Diplomado Superior en Docencia Universitaria**  
**C.I # 0905011763**  
**Número de registro: 1006-13-86041994**  
**Número de teléfono celular: 0987584127**

## AGRADECIMIENTO

Primeramente agradeciendo a Dios todo poderoso por darme la fuerza necesaria y poder dedicarle tanto a mi familia como a mi tesis.

Agradeciendo a mis padre por inculcarme valores y humildad a quien le debo todo mi esfuerzo del día a día por formarme y educarme para convertirme en una persona de provecho y quien nunca poder pagar todos sus desvelos ni aún con las riquezas más grande del mundo.

Quiero expresar un profundo agradecimiento a mi esposo el **Sr. Dennis Santiago Tinoco Buenaño** por su ayuda, apoyo y comprensión me alentaron a lograr esta hermosa realidad de poder culminar mi tesis.

Agradecimiento a mi **Hija Isabella Tinoco Villón** que pensando en ella me dio el impulso para seguir adelante.

Al **Econ. Jorge Enrique Ayala Romero** por su dedicación y apoyo profesional incondicional un agradecimiento muy especial por orientarme y guiarme para poder realizar mi tesis.

## **DEDICATORIA**

Dedicando este trabajo a Dios por darle la fuerza necesaria y la sabiduría para poder culminarla.

A mis padres por darme la base de mis primeros pasos y saber guiarme por el camino del bien.

A mi esposo por ser el apoyo incondicional en todo momento y el que me ayudo a pensar en mi futuro.

A mi hija por darme ese impulso de seguir avanzando en mi vida profesional.

## ÍNDICE DE CONTENIDOS

Portada	i
Ficha De Registro De Tesis	ii
Declaración	iii
Renuncia De Derechos De Autor	iv
Certificación Del Tutor	v
Certificación De Revisión De Redacción y Estructura Gramatical	vi
Agradecimiento	vii
Dedicatoria	viii
Índice de Contenidos	ix
Índice de Cuadros	xii
Índice de Gráficos	xiii
Índice de Anexos	xiv
Resumen	xv
Abstract	xvi

Introducción.	1
---------------	---

### CAPÍTULO I

#### MARCO TEÓRICO: LA AUDITORÍA EXTERNA Y LA CONSULTORÍA

1.1.	Antecedentes investigativos	5
1.2	La auditoría. Definiciones y conceptos	6
1.2.1	Clasificación de la auditoría	8
1.3	La Auditoría Externa	9
1.3.1	Principios de la Auditoría Externa	11
1.3.2	Rol del auditor externo	13
1.3.3	Funciones del auditor externo	13
1.4	La Consultoría	14
1.4.1	La Consultoría. Definiciones y conceptos	15
1.4.2	Funciones del consultor	16

1.5	Diferencias entre la auditoría externa y la consultoría	18
-----	---	----

## **CAPÍTULO II**

### **CASO ENRON**

2.1.	Constitución y actividades de Enron.	21
2.2.	Evolución de los negocios de Enron.	22
2.3.	Aspectos contables más relevantes del caso Enron	23
2.4.	Razones expuestas para la quiebra de Enron.	25
2.5.	Análisis crítico acerca de la quiebra de ENRON	27
2.6	Análisis comparativo acerca de la situación actual de la Auditoría Externa y la Consultoría a nivel mundial	31

## **CAPÍTULO III**

### **DIAGNÓSTICO**

3.1.	Marco legal y normativo del conflicto de intereses entre la auditoría externa y la consultoría	35
3.2.	Constitución de la República	36
3.3.	Código Orgánico Monetario y Financiero	37
3.4.	Sector de la Economía Popular y Solidaria	38
3.5.	Resolución de la Superintendencia de Compañías	38
3.6.	Resolución de la Superintendencia de Bancos	39
3.7.	Código Orgánico Integral Penal	39
3.8.	Norma Internacional de Información Financiera (NIIF)	40
3.9.	Norma Internacional de Auditoría (NIA)	41
3.10.	Conclusión del análisis normativo	42

## **CAPÍTULO IV**

### **DIAGNÓSTICO**

4.1.	Aspectos metodológicos a considerar en el análisis del conflicto entre la auditoría externa y la consultoría interna	44
------	--	----

4.1.1	Tipos de investigación	44
4.2	Población de profesionales contables, ciudad de Guayaquil	45
4.3	Aplicación de la muestra a la población considerada	46
4.4	Técnicas e instrumentos de la investigación	47
4.5	Procesamiento de la información	47
4.6	Análisis e interpretación de los resultados	47
4.6.1	Análisis e interpretación de los resultados de la encuesta	52
4.6.2	Análisis e interpretación de los resultados de la Entrevista	63
4.7	Discusión	67
4.8	Análisis comparativo entre la auditoría externa y la consultoría para la comprobación de la hipótesis	69

## **CAPÍTULO V**

### **IMPACTO Y PROPUESTA**

5.1.	Introducción	71
5.2.	Desarrollo de la propuesta	72
5.3.	Impacto económico de la alternativa de solución al conflicto de intereses	76
5.4.	Impacto social de la alternativa de solución al conflicto de intereses	77
5.5	Impacto tributario de la alternativa de solución al conflicto de intereses	78
5.6	Impacto legal de la alternativa de solución al conflicto de intereses	79
	Conclusiones.	81
	Recomendaciones.	82
	Bibliografía.	84
	Anexos.	90

## ÍNDICE DE CUADROS

<b>Contenido</b>	<b>Pág.</b>
1. Principales hechos y normativas jurídicas para aportar con soluciones al conflicto de intereses entre la Auditoría Externa y las actividades de consultoría	33
2. Principales normativas jurídicas que rigen las actividades de Auditoría Externa en el Ecuador	43
3. Población	45
4. Sondeo realizado en páginas del internet, para identificar a los auditores externos que ofrecen servicio de consultoría	48
5. Sondeo realizado en páginas del internet, para identificar a los auditores externos que ofrecen servicio de consultoría	49
6. Sondeo realizado en páginas del internet, para identificar a los auditores externos que ofrecen servicio de consultoría	50
7. Sondeo realizado en páginas del internet, para identificar a los auditores externos que ofrecen servicio de consultoría	51
8. Realizó trabajos de auditoría	52
9. Experiencia en trabajos de auditoría	53
10. Conoce los valores y principios del auditor externo	53
11. Realizó trabajos de Auditor y de contador al mismo tiempo	55
12. Realizó trabajos de Auditor y de Contador en la misma empresa, al mismo tiempo	56
13. Un profesional contable, puede ejercer de Auditor y de Contador, al mismo tiempo	57
14. Motivo porque un profesional contable no puede ejercer de Auditor y de	58

	Contador	
15	Consecuencias negativas de ejercer de Contador y Auditor al mismo tiempo	59
16	Considera que debe existir la separación entre los servicios contables y de auditoría	60
17	Mecanismos para separar las funciones de los auditores externos e internos	61
18	Impacto de la separación de las funciones y actividades	62
19	Plan de concienciación a través de charlas y talleres	63
20	Matriz de entrevista a CPA Jean Carrera López Mgr	65
21	Plan de concienciación a través de charlas y talleres	75

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

	<b>Contenido</b>	<b>Pág.</b>
1	Realizó trabajos de auditoría	52
2	Experiencia en trabajos de auditoría	53
3	Conoce los valores y principios del auditor externo	54
4	Realizó trabajos de Auditor y de contador al mismo tiempo	55
5	Realizó trabajos de Auditor y de Contador en la misma empresa, al mismo tiempo	56
6	Un profesional contable, puede ejercer de Auditor y de Contador, al mismo tiempo	57
7	Motivo porque un profesional contable no puede ejercer de Auditor y de Contador	58
8	Consecuencias negativas de ejercer de Contador y Auditor al mismo tiempo	59
9	Considera que debe existir la separación entre los servicios contables y de auditoría	60
10	Mecanismos para separar las funciones de los auditores externos e internos	61
11	Impacto de la separación de las funciones y actividades	62
12	Esquema del Modelo de Gestión para el Plan de Concienciación de los Auditores Externos y Contadores	73

## ÍNDICE DE ANEXOS

<b>Contenido</b>	<b>Pág.</b>
1. Encuesta Aplicada a los Contadores y Auditores en la Ciudad de Guayaquil	91
2. Entrevista Aplicada a una Autoridad de la Superintendencia de Compañías	96
3. Listado de auditores y consultores	97
4. Artículos Importantes	99

**ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS  
DE LA ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL,  
ESPAE ESPOL**

**TESIS PRESENTADA COMO REQUISITO PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE  
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**TEMA:** “Análisis del conflicto de interés entre los auditores externos y las labores de consultoría, una aproximación al Caso ENRON.”

**AUTOR:** Jessica Mercedes Villón Vera

**RESUMEN**

La quiebra de algunas grandes empresas que se encontraban entre las primeras del ranking de sus países y que alardearon por algún tiempo de su fortaleza económica a nivel mundial, fue la causa para que los Estados del mundo entero reformen sus leyes y le den mayor importancia a los principios de objetividad e independencia del Auditor Externo, por ello se planteó la presente investigación con el objetivo de analizar el conflicto de interés entre los auditores externos y las labores de consultoría en el Ecuador, tomando como ejemplo la quiebra de la empresa Enron.

Para tal efecto, se realizó un extenso análisis al marco teórico vigente donde se expusieron los conceptos, funciones y roles del Auditor Externo en comparación con los del Consultor, poniendo énfasis en la legislación nacional e internacional vigente acerca de esta problemática, como es el caso de la ley Sarbanes-Oxley Act (SOX) en Estados Unidos, las NIIF, NIA (especialmente la 240), COSO II; en el ámbito nacional, enmarcada en la Constitución de la República, Código Monetario (COMF), Código Penal (COIP), LORTI, LOESP y sus reglamentos de aplicación, Resoluciones de las Superintendencia de Compañías y de Bancos, así como en la Ley General de Instituciones Financieras

Posteriormente la metodología descriptiva, deductiva, bibliográfica y de campo, donde se aplicó una encuesta a los profesionales en Contabilidad y a los Auditores Externos, cuyos resultados evidenciaron que el conflicto de intereses subsiste en más de las dos quintas partes de los profesionales de la Contabilidad y Auditoría de la ciudad de Guayaquil, quienes se justifican porque ejercen la consultoría y auditoría, pero en diferentes empresas, cuando la legislación vigente prohíbe estas labores, debido a que los auditores externos solo deben dedicarse a esta actividad de manera exclusiva, debido a que su trabajo lo deben realizar basados en los valores éticos y principios de objetividad, imparcialidad, autonomía e independencia, cuya responsabilidad es civil y penal en el caso de la comprobación del fraude, estableciéndose como mecanismo para separar las funciones y actividades contables además de las normativas jurídicas, la ejecución de un concienciación de los profesionales en la Contabilidad y Auditoría, para evitar que acontezcan otros casos similares a la quiebra de la empresa Enron en el país.

**Palabras claves:** Conflicto de Interés, Auditores Externos, Consultoría, Caso ENRON.

**ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS  
DE LA ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL,  
ESPAE ESPOL**

**Thesis presented as a requirement to qualify for the title of Master in  
Taxation.**

**THEME:** “Analysis of the conflict of interest between the external auditors and consulting work, an approach to Enron”.

**AUTHORS:** Jessica Mercedes Villón Vera

**ABSTRACT**

The bankruptcy of some large companies were among the first in the ranking of their countries and for a time boasted its economic strength worldwide, was the cause for world states reform their laws and give greater importance to the principles of objectivity and independence of the external auditor, therefore this research was raised with the aim of analyzing the conflict of interest between the external auditors and consultancy work, as exemplified by the collapse of Enron, for which He conducted an extensive theoretical framework where the concepts, functions and roles of the External Auditor compared with the consultant are presented, emphasizing the national and international legislation on this issue, as in the case of IFRS, ISA (especially 240), COSO II, at the national level, set in the Constitution of the Republic, Monetary Code (COMF), Penal Code (COIP) Lortie LOESP and its implementing regulations, resolutions of the Superintendency of Companies and Banks, and in the General Law of Financial Institutions; for which descriptive, deductive, bibliographic and field methodology, where a survey was applied to the professionals in Accounting and the External Auditors, the results showed that the conflict of interest exists in the fifth two of accounting professionals used Audit and Guayaquil, who are justified because the consulting and auditing exercise, but in different companies, when the law prohibits these tasks, because the external auditors should only engage in this activity exclusively, because you must perform their work based on ethical values and principles of objectivity, impartiality, independence and autonomy, which is civil and criminal liability in the case of check fraud, establishing a mechanism to separate the functions and activities in addition to accounting standards legal, implementation of a awareness among professionals in the Accounting and Auditing, to avoid that happen similar to the Enron bankruptcy cases in the country.

**Keywords:** Conflict of Interest, External Auditors, Consulting, ENRON Case.

## INTRODUCCIÓN

La contabilidad hasta antes de mediados del siglo XX era una actividad que se llevaba manualmente, encontrándose los resultados de los ejercicios económicos anuales expuestos a los errores, por ello el papel de los auditores para el diagnóstico del procedimiento contable y de los estados financieros, era muy arduo.

La aparición de los computadores a mediados del siglo XX cambió la percepción de la contabilidad, porque las TIC's trajeron como consecuencia que los procesos contables sean más fiables y transparentes, porque el uso de la tecnología facilitó el trabajo de la auditoría, sin embargo, originó otra problemática que estuvo vinculada a esta área del conocimiento científico.

Sin embargo, según De Pablo (2011)<sup>1</sup>, la auditoría tiene su origen en la antigüedad, cuando los sumerios de la Mesopotamia, 4.500 a. C., llevaban un registro de las transacciones diarias, sumándolas y revisándolas. Santillana (2014)<sup>2</sup> refiere en cambio, que la auditoría nació en Inglaterra, con la publicación de la Ley de Sociedades en el año de 1862, siendo los dos objetivos principales de la auditoría la detección de errores y la prevención del fraude, inclusive en 1921 Estados Unidos establece la Oficina General de Contabilidad, dándole mayor importancia a la auditoría en los procesos contables.

Arens, Randal & Beasley (2014)<sup>3</sup> a partir de 1940, la legislación mundial contempló que el propósito central de la auditoría era conocer la situación financiera de la institución, constituyéndose la prevención de los fraudes como un objetivo menor, creciendo desde aquel entonces este campo profesional.

---

<sup>1</sup> De Pablo, Isidro (2011). La Auditoría Operativa: Un Nuevo Campo en la Práctica Profesional. España: Revista Española de Financiación y Contabilidad. Volumen XVI. No. 51. <file:///C:/Users/MARIO1/Downloads/Dialnet-LaAuditoriaOperativa-43915.pdf>. p. 643

<sup>2</sup> Santillana, Juan (2014). Auditoría Interna. España: Editorial Pearson. Tercera edición. <http://www.freelibros.org/libros/auditoria-interna-3ra-edicion-juan-ramon-santillana.html>. p. 25

<sup>3</sup> Arens, Alvin; Randal, Elder & Beasley, Mark (2014). Auditoría un enfoque integral. México: Editorial Pearson. Prentice Hall. <http://www.fiuxy.com/ebooks-gratis/3213673-descargar-gratis-auditoria-un-enfoque-integral-alvin-arens-randal-j-elder-mark-s-beasley-pdf.html>. p. 29

La auditoría estuvo relacionada desde sus inicios con la contabilidad, porque se refería a la revisión de los estados financieros y del procedimiento contable por parte de peritos o expertos en esta área profesional, pero a partir de 1940 se amplió para todo el contexto científico, relacionándose con todas las disciplinas e incluso dando la apertura a la oportunidad de realizar la consultoría.

A mediados del siglo XX la auditoría ya no se centra como objetivo principal sino como la revisión real de la empresa, originando que la compañía auditora pueda multiplicarse con la permisividad de la ley del aquel entonces, esto generó que la última 5 décadas del siglo pasado tuvieran como protagonista a la firma de auditoría quienes fueron creciendo sin control alguno debido a los vacíos legales, ampliándose los alcances de estos entes, también a la consultoría que aquellos tiempos constituyó un negocio jugoso para los inversionistas de este sector.

Los vacíos normativos existentes en la auditoría, contribuyeron a que las firmas auditorías realicen otros tipos de actividades profesionales, como es por ejemplo la asesoría o consultoría, convirtiéndose en juez y parte, situación que tuvo su fase más crítica en el año 2001 con la quiebra de ENRON, una empresa en la cual la firma auditora tenía conexiones directas con la corporación en mención.

Enron fue constituida en 1985 mediante la fusión de dos empresas, Houston Natural Gas e InterNorth, de Nebraska, siendo su actividad principal el transporte de gas natural por medio de gasoductos, posteriormente aumentó sus operaciones como intermediario de derivados de gas natural y energía, prosiguiéndose en la década de 1990 con otros negocios como las telecomunicaciones, el Internet, e inclusive el agua potable.

Enron ocupó el séptimo puesto entre las corporaciones más fuertes de Estados Unidos, en la década de 1990, hasta que en el año 2001 se declaró en quiebra, identificándose serios inconvenientes entre las auditorías y la consultoría realizada por las empresas que fueron contratadas para ofrecer este servicio en la corporación en mención.

Con este antecedente se planteó el conflicto de interés entre los auditores externos y las labores de consultoría, tomando como ejemplo el caso de la corporación norteamericana Enron.

## **Descripción del Problema**

Enron se declaró en quiebra en el año 2011, pero lo que cabe considerar como parte de la problemática en análisis, fue el conflicto que existió entre las auditorías externas y la consultoría contratada por esta corporación norteamericana, durante la década de 1990 donde su crecimiento fue muy vertiginoso.

De acuerdo a los resultados de las investigaciones federales realizadas por el Gobierno de los Estados Unidos, a las que hace referencia Bravo (2009), “Enron empleó diversos trucos que forman parte del acervo legal contable para obtener beneficios mayores, entre ellos se citó la tenencia de 862 subsidiarias en Islas del Caribe latinoamericano que son considerados países fiscales, libres del pago de impuestos.”

Esta situación solo fue una consecuencia de la consultoría contable poco ética que le ofrecieron las empresas contratadas por Enron para que les ofreciera este servicio, una de ellas Andersen quien además tenía el trabajo de las auditorías externas en esta corporación, cuyo personal trabajó para Enron y para Andersen en cortos periodo de tiempo, cuestionándose la independencia de los auditores.

Esto significa que la causa probable de la quiebra de Enron, fue la falta de independencia de los auditores externos, quienes obedecieron más bien a presiones de los directivos y accionistas de la corporación, en calidad de consultores, antes que a la ética y rol que deben desempeñar los auditores.

La consecuencia principal de esta problemática se pudo apreciar en la falta de transparencia de los estados financieros, así como en la comprobación del fraude de la corporación Enron, tomada como ejemplo, para el análisis del conflicto entre la consultoría y la auditoría externa.

## **Objetivo General**

Analizar si existe conflicto de interés entre los auditores externos y las labores de consultoría en el Ecuador, tomando como ejemplo la quiebra de la empresa Enron en USA.

## **Objetivos Específicos**

- Evaluar si en el Ecuador existe conflicto de interés entre las firmas que prestan servicios de auditoría y consultoría.
- Determinar cuáles son los problemas que pueden acarrear cuando la consultoría y la auditoría externa la realizan los mismos profesionales.
- Establecer los mecanismos mediante los cuales deben separarse las funciones y actividades contables que deben realizar los auditores externos y los consultores en el Ecuador, para garantizar una óptima transparencia en los estados financieros.

## **Justificación**

De acuerdo a los criterios de expertos como Bravo, Cano, Lugo (2010), entre otros, los conflictos entre la auditoría y la consultoría se presentan cuando los mismos profesionales se dedican a ambas actividades y perciben su profesión como un negocio muy rentable, antes que como una contribución a la sociedad.

La importancia de la ética e independencia en las funciones del auditor, es que a través de su diagnóstico y recomendaciones, las empresas pueden emprender los cambios necesarios para fortalecerse internamente y aprovechar de manera óptima las oportunidades presentes en el entorno, caso contrario una pésima labor de auditoría, puede inclusive contribuir a la desaparición de las organizaciones jurídicas.

Esto significa que el análisis del conflicto entre la auditoría y la consultoría debe ser beneficioso para los profesionales del área de la contabilidad, para los auditores externos, accionistas y para las propias empresas que dependen de la calidad de este trabajo, cuya

objetividad subyace en que se describirá un caso real como es el de Enron, para contar con los elementos suficientes para establecer conclusiones valederas y entregar una investigación con valor agregado a la comunidad beneficiaria.

### **Resultados Esperados**

- Vinculación existente entre firmas que brindan servicios de consultoría y auditoría..
- Se estableció los mecanismos mediante los cuales deben separarse las funciones y actividades contables que deben realizar los auditores externos y los consultores, para garantizar una óptima transparencia en los estados financieros.

### **Hipótesis**

Si se observa que subsiste el conflicto de interés entre los auditores externos y las labores de consultoría, se debe proponer la concienciación de los profesionales en la Contabilidad y Auditoría, para evitar que acontezcan otros casos similares a la quiebra de la empresa Enron, así como los mecanismos legales que impidan el conflicto de intereses.

### **Variables**

- Conflicto de interés
- Auditoría Externa y Consultoría.

# CAPÍTULO I

## MARCO TEÓRICO: LA AUDITORÍA EXTERNA Y LA CONSULTORÍA

### 1.1. La auditoría. Definiciones y conceptos

La disciplina de la Contabilidad y la Auditoría es una ciencia con un orden sistemático concreto, por ello clasifica de manera clara a la misma en dos áreas bien delimitadas, la primera se refiere al análisis de las transacciones y cuentas contables, mientras que la segunda corresponde al examen crítico de cualquier actividad, ya sea en el área administrativo o financiera.

Yarasca, P. (2011)<sup>4</sup> considera que la auditoria se define como “la verificación de la información financiera, operacional y administrativa que se presenta es confiable, veraz y oportuna”. (p. 16).

El mismo autor refiere que el verbo auditar en términos contables, está asociado a la revisión de los hechos y al cumplimiento de los objetivos planificados, así como a las normativas jurídicas vigentes a nivel nacional y aquellas que son reglamentarias en la institución, buscando aportar a la óptima toma de decisiones para sacar el máximo provecho de los recursos.

La auditoría se origina como una necesidad social generada por el desarrollo económico, la complejidad industrial y la globalización de la economía, que han producido empresas sobredimensionadas en las que se separan los titulares del capital y los responsables de la gestión. Se trata de dotar de la máxima transparencia a la información económico-financiera que suministra la empresa a todos los usuarios, tanto directos como indirectos.

---

<sup>4</sup> Yarasca, Pedro (2011). Auditoría: Fundamentos, Enfoque Moderno. México: Editorial Limusa. p. 16

Fonseca (2010)<sup>5</sup> define a la auditoría contable como “el análisis crítico y sistemático que practica una persona o grupo de personas neutrales del sistema auditado”. (p. 12). No obstante hay muchas clases de auditoría, por ello para el mismo autor, “la auditoría contable es la externa de los estados financieros que es operada por un profesional experto en libros y registros contables para verificar la razonabilidad de la información comprendida en ellos y sobre si cumple o no las normas contables”. (p. 40).

La auditoría nace de la imperiosa necesidad de evaluar el cumplimiento de los objetivos de una actividad empresarial, porque la administración debe determinar en qué medida una estrategia o proyecto ha sido exitoso después de su ejecución, para lo cual se deben considerar los parámetros sobre los cuales versará aquella verificación para que tenga validez legal.

Madariaga, J. (2012)<sup>6</sup> agrega que la auditoría es un “proceso sistemático, practicado por los profesionales en esta materia, conforme a procedimientos técnicos y ajustado a normativas jurídicos, para evaluar con evidencias, los procesos administrativos, financieros, contables y operativos, para verificar su correspondencia con las leyes, reglamentos y políticas institucionales”. (p. 100).

Sin duda alguna, la auditoría se ha convertido en los actuales instantes, en un mecanismo que permite asegurar a los clientes, ciudadanía y demás partes interesadas, la transparencia en las actividades de todos los entes empresariales, sean de carácter público o privado, para generar un clima de confianza entre los grupos de interés quienes también tienen necesidades de saber quiénes son sus proveedores o con quienes se están relacionando, inclusive el Estado requiere saber si las entidades auditadas cumplen con las leyes y reglamentos de su país.

---

<sup>5</sup> Fonseca, Oswaldo (2010). Dictámenes de Auditoría. Buenos Aires: Editorial Heliasta. p. 40

<sup>6</sup> Madariaga, Juan (2012). Manual Práctico de Auditoría. España: Deusto Ediciones S. A. Segunda Edición. p. 100

### 1.1.1. Clasificación de la auditoría

La auditoría pertenece al área de las ciencias contables, sin embargo su clasificación es múltiple y depende en gran medida de diversas circunstancias, como es el caso de la tipología por el objeto, sujeto, naturaleza, auditor, entre las más importantes, algunas de las cuales serán descritas en los siguientes párrafos.

Mira, J. C. (2013)<sup>7</sup> clasifica a las auditorías en externa e interna, que es tal vez la más general, sin embargo, Franklin, E. (2012)<sup>8</sup> las divide en auditoría financiera, administrativa, operativa e integral.

Cabe destacar al respecto, que la auditoría es una herramienta que se puede realizar en cualquier departamento empresarial o en alguna área del conocimiento, como por ejemplo, la auditoría ambiental, auditoría del departamento de talento humano, auditoría informática, entre otras aplicaciones de esta técnica contable.

De acuerdo a Dávalos, N. (2010)<sup>9</sup>, la auditoría interna es aquella que efectúa “un examen integral en las diferentes secciones organizativas, con el objeto de determinar las debilidades y fortalezas, para realizar una propuesta constructiva que propicie el mejoramiento continuo de los procesos que se llevan a cabo en la entidad evaluada”. (p. 184).

La Auditoría Interna pretende examinar las debilidades de la organización, priorizando los riesgos, de manera que se pueda aportar con información valiosa para que la alta dirección propicie una óptima toma de decisiones y no se desvíe en el cumplimiento de sus objetivos organizacionales, ni en el cumplimiento de la legislación vigente en materia contable y administrativa.

El auditor interno no ejerce autoridad sobre quienes toman decisiones o desarrollan el trabajo operativo, el objetivo final es contar con un dictamen interno sobre las actividades

---

<sup>7</sup> Mira Navarro, J. C. (2013). Apuntes de Auditoría. España: Casa del Libro. Primera Edición. p. 145

<sup>8</sup> Franklin, E. B. (2012). Auditoría Administrativa. México: Editorial Mc Graw Hill. Tercera Edición. p. 111

<sup>9</sup> Dávalos, Nelson (2010). Enciclopedia Básica de Administración, Contabilidad y Auditoría. Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones. p. 184

corporativas, para diagnosticar la actuación administrativa, operacional y funcional del empleador y los colaboradores en todas sus jerarquías.

La auditoría externa, según el criterio de Whittington, P. (2013)<sup>10</sup> tiene como propósito “el examen y verificación de la situación real de la entidad auditada, cuyos alcances son generales” (p. 128), para una mejor apreciación de esta problemática actual de las ciencias contables, se procedió a describir esta variable del estudio, en el siguiente numeral de la presente investigación.

## **1.2. La Auditoría Externa**

Es importante destacar que la auditoría externa es una actividad en la cual el profesional que la realiza tiene mucha responsabilidad, debido a que el criterio técnico y científico que emita puede ser esencial para la competitividad de la empresa, porque varios de los aspectos que se verificarán y sobre los cuales se realizarán juicios críticos, se refieren a la transparencia de los estados financieros y a la sujeción bajo la legislación vigente y/o las políticas o reglamentos internos de la corporación.

Andrade, S. (2012)<sup>11</sup> agrega que el objetivo de la auditoría externa, es “emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información financiera, dando confianza a los usuarios de dicha información”. (p. 116). Los usuarios que hacen uso de la información que contiene el dictamen de auditoría externa son, los propietarios y cualquier otro que tenga interés en el desarrollo de actividades de la empresa como: Bancos, inversionistas, etc.

La teoría acerca de la auditoría externa refiere que se trata de un examen general de un área específica o de una institución, con el fin de conocer si cumple con las normativas de la legislación que se encuentre vigente en un periodo de tiempo determinado, o también con los propios reglamentos institucionales o con sus políticas y objetivos plasmados en los planes estratégicos.

---

<sup>10</sup> Whittington, Pany (2013). Principios de Auditoría. México D. F.: Editorial Mac Graw Hill. Decimocuarta Edición.p. 128

<sup>11</sup> Andrade Espinoza, Simón (2012). Normas Internacionales de Auditoría. Editado por CONASEV. Tercera Edición. p. 116

Según Mendívil, M. (2011) <sup>12</sup> la auditoría externa “es el examen realizado con criterio profesional sobre el funcionamiento y eficiencia organizacional en el desarrollo de un tipo gestión u operación, cuya principal característica es que sea efectuada por personal independiente”. (p. 83).

Una de las características esenciales que pone en conocimiento la teoría acerca de la auditoría externa, se refiere a la independencia que deben tener los profesionales que ejecuten estas funciones, las cuales son acreditadas a través de los organismos estatales, en el caso del Ecuador, hace referencia a la Superintendencia de Compañías que autoriza a los profesionales que tienen la calidad de ser considerados y contratados como Auditores Externos.

Aplicando el concepto general, Mira, J. C. (2013) <sup>13</sup> manifiesta que la auditoría externa es el “examen crítico, sistemático de un sistema de información empresarial, realizado por un profesional sin vínculos con la misma, utilizando técnicas determinadas, para emitir opiniones independientes sobre su operación, control interno y formular sugerencias para su mejoramiento”. (p. 118).

El criterio de este autor coincide con la teoría de los dos anteriores, en el sentido que las principales características de la auditoría externa, es en primer lugar el examen crítico de la información empresarial y en segundo lugar, la independencia de los auditores externos que sean contratados por las corporaciones que lo requieran o por el propio Estado quien puede requerir el conocimiento de la situación real administrativa, financiera u operativa de un ente público.

Borrajo, M. (2012) <sup>14</sup> agrega que “la auditoría externa para cumplir con su objetivo debe seguir los procedimientos específicos como: planeación, evaluación de controles, aplicación de pruebas sustantivas, de cumplimiento, a través de programas y papeles de trabajo, como soportes y aplicación de muestreo”. (p. 147).

---

<sup>12</sup> Mendívil Escalante, Manuel (2011). Práctica Elemental de Auditoría. Editado por FreeLibros.Org. Quinta Edición. p. 83

<sup>13</sup> Mira Navarro, J. C. (2013). Apuntes de Auditoría. España: Casa del Libro. Primera Edición. p. 118

<sup>14</sup> Borrajo Domínguez, Manuel (2012). La auditoría interna y externa. España: Editado por www.partidadoble.es. No. 134. <http://pdfs.wke.es/4/5/6/2/pd0000014562.pdf>. p. 147

Esta auditoría, es realizada por una firma de contadores públicos con la colaboración de analistas de sistemas, ingenieros industriales y otros profesionales, dependiendo del tipo de análisis y examen que requiera la empresa, donde los contadores pueden participar en las áreas administrativas, financieras y contables, propiamente dicha, mientras que los restantes profesionales pueden efectuarla en las demás áreas.

### 1.2.1. Principios de la Auditoría Externa

Los principios relativos al sujeto auditor son de naturaleza personal y afectan a la competencia profesional del equipo contratado, a la independencia de los órganos de control y de los auditores, a la diligencia y al alcance de su responsabilidad en el ejercicio de sus funciones.

De acuerdo a Whittington, P. (2013)<sup>15</sup> “la auditoría deberá ser realizada por personas con formación técnica y capacidad profesional adecuada, quienes deben regirse bajo los siguientes principios”:

- **Independencia:** Durante su actuación profesional tanto los órganos de control externo como los auditores mantendrán una actitud independiente y una posición de objetividad total, especialmente frente a la propia estructura administrativa.
- **Diligencia profesional:** La ejecución de los trabajos y la emisión de los informes se llevarán a cabo con el debido cuidado profesional. Responsabilidad
- El auditor deberá realizar su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría establecidas y será responsable de su informe con las limitaciones al alcance expresadas, en su caso, en el mismo.
- **Secreto profesional:** Los auditores deberán mantener y garantizar la confidencialidad sobre la información obtenida en el curso de sus actuaciones. (Whittington, 2013, p. 135).

Los criterios acerca de la auditoria externa refieren que esta debe ser independiente, es decir, que no puede ser efectuada por ningún miembro de la institución donde se debe practicar esta actividad, ni tampoco por ningún profesional que tenga algún interés de tipo

---

<sup>15</sup> Whittington, Pany (2013). Principios de Auditoría. México D. F.: Editorial Mac Graw Hill. Decimocuarta Edición. p. 21

familiar, comercial o legal sobre la empresa objeto del análisis, he allí interviene la ética profesional.

Acerca de los principios de objetividad e independencia de la auditoría externa, Andrew, D. (2010)<sup>16</sup>, señala lo siguiente:

- “**Objetividad:** estado mental para realizar juicios apropiados de manera clara y concreta.
- **Independencia:** Encontrarse libre del conflicto de intereses”.

El autor aclara que el auditor externo independiente, es aquel que por encontrarse libre del conflicto de intereses, puede emitir un criterio o juicio imparcial y objetivo acerca de la situación administrativa, financiera, contable u operativa, del área de una empresa o de toda la compañía, de acuerdo al trabajo que haya realizado en el interior de la organización que lo contrató.

Con relación al Código de Ética que debe establecer como prioritario la utilización de estos principios en la actividad de la auditoría externa, Cañas, R. (2010) define a la ética como “la ciencia que establece normas rectas y objetivas que rigen la actividad de las personas, bajo principios racionales, es decir, que dirige la conducta humana como un mecanismo para alcanzar el propósito esperado”.

En otras palabras, la Ética es una ciencia que establece normas que deben establecerse como hábitos o costumbres para mantener una buena conducta, que permita alcanzar los fines de una profesión cualquiera, con respeto a los demás y con firme sujeción a la legislación vigente, donde si bien es cierto no directamente, juegan un rol importante los valores y la moral.

Con ello se establece que toda profesión debe regirse bajo principios éticos, más aún los Auditores Externos que tienen la facultad de hurgar los registros contables de las empresas, que son de interés particular y no son de dominio público, por lo que cualquier acto que realicen estos profesionales, debe ceñirse bajo la buena práctica de la Auditoría, para que el

---

<sup>16</sup> Andrew, D. (2010). La Auditoría Interna y Externa. Florida: Instituto de Auditores Internos y Externos. p. 189

juicio crítico emitido tenga validez legal, so pena de responsabilidades civiles y penales que alcanzan a estas firmas auditoras.

### **1.2.2. Rol del auditor externo**

El dictamen u opinión independiente del auditor externo tiene vasta trascendencia entre los terceros, pues da plena validez a la información generada por el sistema porque se produce bajo la figura de la Fe Pública, que obliga a los mismos a tener plena credibilidad en la información examinada, porque tienen responsabilidad civil y penal por sus actos antes, durante y después de la auditoría.

Mendívil, M. (2011) <sup>17</sup> aclara que el auditor juega un papel muy importante pues “es el responsable de emitir una opinión objetiva e imparcial que puede influir o repercutir en la toma de decisiones importantes”. (p. 119). Por ello, la responsabilidad de realizar un trabajo con especial cuidado, con la debida atención e interés, con principios morales de calidad, con el desarrollo y perfeccionamiento de sus habilidades profesionales y capacidades personales.

Como cualquier ser humano el auditor puede ser susceptible de errores, por los cuales no se le hará responsable de ellos siempre y cuando sean errores de juicio y no irrespeten las normativas jurídicas. Asimismo, se expresa que el compromiso del auditor debe ser reducir al máximo este tipo de errores.

El auditor externo cumple un rol de gran importancia en el diagnóstico de las empresas, sean estas públicas o privadas, por esta razón, se consideró necesario profundizar en el tema de las funciones de estos profesionales con conocimiento y/o experiencia en las áreas pertenecientes a las ciencias contables y de auditoría.

### **1.2.3. Funciones del auditor externo**

El auditor externo cumple diversas funciones durante el ejercicio de su trabajo, las cuales son esenciales para determinar el cumplimiento de los objetivos planeados por la alta

---

<sup>17</sup> Mendívil Escalante, Manuel (2011). Práctica Elemental de Auditoría. Editado por FreeLibros.Org. Quinta Edición. p. 119

dirección y para propiciar un proceso óptimo de la toma de decisiones gerenciales a nivel organizacional, pero no sólo ello, sino que la función del auditor externo va más allá, porque se encuentra inmerso en el ámbito jurídico, en el Código de Ética y en su independencia profesional.

Dávalos, N. (2010) <sup>18</sup> considera que las principales funciones del auditor externo, se circunscriben en las siguientes:

- El auditor externo debe ser un profesional independiente de la empresa que lo contrató.
- El auditor externo examina la información administrativa, financiera, contable y operativa de la empresa.
- El auditor externo evalúa la competencia técnica de la empresa.
- El auditor externo emite su diagnóstico, mediante un juicio crítico, para determinar concretamente el nivel de cumplimiento de la empresa con respecto a la legislación vigente y con sujeción a las políticas y reglamentos institucionales.
- El auditor externo tiene responsabilidad civil y penal frente a terceros. (p. 201).

A través del examen externo, las corporaciones pueden contar con la información útil para determinar las acciones correctivas y preventivas que requiere la organización para fortalecer sus debilidades y mejorar continuamente los procesos internos, el desempeño de su personal, la productividad empresarial y la competitividad en el mercado, a través de la maximización del nivel de satisfacción de los clientes.

### **1.3. La Consultoría**

Revisados y analizados los conceptos acerca de la auditoría externa, se procedió a describir los principales conceptos acerca de la consultoría, poniendo énfasis en la disciplina de la Contabilidad, así como en los roles que cumple el profesional en esta área del conocimiento científico, que ocupa un lugar preponderante en la presente investigación.

---

<sup>18</sup> Dávalos, Nelson (2010). Enciclopedia Básica de Administración, Contabilidad y Auditoría. Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones. p. 201

### **1.3.1. La Consultoría. Definiciones y conceptos**

La consultoría, como su nombre mismo lo indica, denota consulta, es decir, es un tipo de asesoramiento que un profesional experto en un área determinada del conocimiento, en este caso haciendo referencia al área contable, realiza al ser contratada por una corporación cualquiera.

De acuerdo a Ander, E. (2011)<sup>19</sup>, la consultoría hace referencia a “un servicio abstracto e independiente, donde una persona natural o jurídica contrata a una persona calificada, para realizar un examen crítico y prestar la asistencia necesaria para mejorar un área determinada donde se haya realizado la investigación”. (p. 10).

Algunas empresas que manejan un volumen abundante de actividades, disponen de personal que cumplen funciones de consultor interno, que pueden ser uno o varios profesionales con experiencia a quienes se asignan temporalmente funciones de consultoría, como también puede ser algún departamento que tenga estas funciones en sentido eventual o colateral.

La consultoría entonces, agrupa a uno o un grupo de personas o dependencias, cuya función explícita es la asesorar y resolver problemas para la gerencia, fundamentados en el método científico, bajo un esquema de consultoría empresarial, inclusive algunas corporaciones de gran tamaño han entrenado personal para no tener que contratar a profesionales externos.

La labor de la consultoría es muy amplia, se encuentra inmersa en la contabilidad, en la administración de empresas, en la Gestión Ambiental, de Calidad, de Salud y Seguridad Laboral, entre otras áreas profesionales, es decir, que cualquier persona que tenga una experticia certificada por una entidad educativa de nivel superior, ya sea de tercer o cuarto nivel.

---

<sup>19</sup> Ander Egg, Ezequiel (2011). La consultoría interna. Montevideo: Ediciones Alfa. Segunda edición. p. 10

### 1.3.2. Funciones del consultor

Así como el Contador Público y el auditor externo, el consultor también tiene algunas actividades o funciones que debe desempeñar de manera independiente en caso de ser contratado solo para la asesoría contable o financiera, o de manera dependiente en caso de pertenecer a la organización empresarial donde lleva a cabo el trabajo de la denominada consultoría.

Schein, E. H. (2010)<sup>20</sup>, afirma que la función del consultor radica en “la prevención y detección de los fraudes para que no lleguen a concretarse, caso contrario es necesario analizar y determinar los costos que generó en la empresa y diseñar un plan de acción para minimizar su impacto”.

El consultor es un profesional que trabaja en el ámbito interno de la empresa y entre los objetivos que persigue, se encuentra el alcance del trabajo de la auditoría, que comprende el examen y evaluación del sistema de control interno y de su eficacia para alcanzar los objetivos que se hayan planeados por parte de la alta dirección.

Además de asesorar a los diferentes niveles organizativos con el objeto de proteger y mejorar el funcionamiento de la organización, Alvarado, F. (2014)<sup>21</sup> manifiesta que el consultor tiene las siguientes funciones:

- Desarrollo de programas de trabajos, definición de objetivos, alcances, metodología e informes.
- Revisión de la fiabilidad e integridad de la información financiera y operativa y los medios utilizados para identificar, medir, evaluar, recomendar y entregar resultados.
- Cumplimiento de política, planes, procedimientos, normas y reglamentos.
- Revisión de los medios de salvaguarda de los activos y verificar la existencia de dichos activos.
- Utilización económica y eficiente de los recursos.
- Captación de la información necesaria para evaluar la funcionalidad, efectividad de los procesos, funciones, sistemas utilizados y entrega de información, mediante los siguientes requisitos:

---

<sup>20</sup> Schein, E. H. (2010). Consultoría contable. New Jersey: Editorial Mc Graw Hill. Segunda Edición.p. 30

<sup>21</sup> Alvarado, F. (2014). Consultoría contable. México: Editorial Mc Graw Hill. Primera Edición. p. 71

- Cumplimiento de las normas profesionales de conducta.
- Tener conocimientos técnicos y disciplinarios para ejecutar las auditorías internas.
- Formación permanente.
- Tener buenas relaciones humanas y comunicación.
- Actuar con el debido cuidado profesional, discreción y trabajo en grupo. (Alvarado, 2014, p. 203).

El consultor, a diferencia del auditor externo, no realiza un juicio crítico de su examen, sino que emite un diagnóstico claro que sirva de fundamento para la elaboración de una propuesta técnica y científica, cuyos resultados serán de gran utilidad en el éxito de la corporación, debido a que contribuirán con la minimización de costos y la maximización de beneficios.

El consultor tiene la responsabilidad de trabajar sobre las verdaderas causas que ocasionan los problemas en la compañía, es decir, que tomando los registros de la auditoría externa o interna, puede realizar un diagnóstico profundo, para proponer a la alta dirección, los mecanismos que pueden erradicar las causas que ocasionaron las desviaciones identificadas, lo que puede fortalecer a la organización.

Esta aseveración es importante, porque expone una gran diferencia entre el objetivo del consultor, frente al propósito del auditor externo, aunque al final el trabajo de ambos contribuye a que la organización pueda fortalecerse mediante un plan sistemático y coordinado, que puede promover una mayor competitividad de la corporación en el corto, mediano y/o largo plazo.

Algunas de las funciones más importantes realizadas por los consultores, Ander, E. (2011)<sup>22</sup> las menciona a continuación:

- Crear un clima de apertura y un ambiente de confianza y respeto a la individualidad de las personas en el seno de los equipos de trabajo.
- Ayudar a los equipos de trabajo a identificar los obstáculos que impiden el logro de las metas propuestas.

---

<sup>22</sup> Ander Egg, Ezequiel (2011). La consultoría interna. Montevideo: Ediciones Alfa. Segunda edición. p. 94

- Favorecer la solución de problemas en equipo mediante el análisis de sus causas y la generación de alternativas de solución.
- Promover e intervenir en los cambios que resultan necesarios, según indique el análisis de los problemas.
- Revisar los conceptos y valores durante la implantación de cambios.
- Demostrar que las ideas y soluciones son del equipo y no propias, pero reconocer su coparticipación y responsabilidad. (Ander, 2011, p. 145).

El consultor cumple funciones de mayor responsabilidad que el auditor externo, cuyo alcance es más limitado, mientras que el primero debe encontrar un método eficaz para la solución de los problemas, el segundo en cambio solo realiza un examen crítico de un área determinada, sin necesidad de aportar con alternativas para mejorar lo encontrado, no obstante, la responsabilidad civil y penal que acarrea el trabajo de la auditoría externa, no es similar para la consultoría.

#### **1.4. Diferencias entre la auditoría externa y la consultoría**

Para tener una clara apreciación del significado de la auditoría externa y la consultoría, se debe indagar en sus conceptos, en la teoría y en el origen de ambas funciones, que a pesar de pertenecer a la disciplina de las ciencias contables, sin embargo, no se corresponden entre sí, problemática que ha sido fruto de diversos criterios a favor y en contra de la misma.

La experiencia y las teorías de los expertos acerca de la auditoría externa y la consultoría, las separa fehacientemente en dos campos totalmente distintos que no guardan un nexo común, por ser ambas funciones independientes, a pesar que ambas sirven a los objetivos de la dirección, porque la alta dirección puede contratar a un consultor, antes y/o después de la auditoría externa.

Para evidenciar el criterio manifestado en el párrafo anterior, se ha realizado un recuento de opiniones que fueron expresadas por varios expertos para sustentar el mismo, enunciando en primer lugar el manifestado por Dávalos:

Las empresas son auditadas por organismos externos, solo para conocer su situación en un instante determinado o para verificar que una organización cumpla con la legislación vigente, mientras que la consultoría contable debe aportar con soluciones técnicas para corregir los defectos encontrados en la auditoría, o para realizar un diagnóstico empresarial que permita fortalecer a la organización en los puntos débiles, para prepararas previo a la auditoría externa, que puede ser realizada inclusive por organismos gubernamentales. (Dávalos, 2010, p. 289).

Tanto la auditoría externa como la consultoría, son funciones que pueden ser contratadas por la compañía como una alternativa de solución o como un mecanismo para mejorar la toma de decisiones, sin embargo, las organizaciones pueden tener un departamento interno dedicado a las funciones de consultoría, significando ello que la auditoría externa es completamente independiente, mientras que la consultoría podría ser dependiente a criterio de la alta dirección.

Se evidencia entonces, que el objetivo perseguido por el auditor externo dista de la consultoría, porque el primero pretende proporcionar un informe de las debilidades que tiene una empresa, con base en un examen sistemático, independiente, imparcial y concreto de los registros y procesos organizacionales, mientras que la consultoría puede hurgar profundamente en el informe del auditor externo, para contar con un criterio claro que le facilita el planteamiento de una propuesta, para que la compañía mejore continuamente y se minimicen o erradiquen sus desviaciones.

Otro de los expertos que se refiere a las diferencias entre los procesos de consultoría y la auditoría externa, es Borrajo, quien se refiere en los siguientes términos a esta problemática de las empresas modernas.

La auditoría es un proceso sistemático e independiente, con el cual se obtienen evidencias que permiten evaluar una empresa o un área de la misma, cuyo propósito es verificar el cumplimiento de criterios técnicos y legales vigentes, mientras que la consultoría se refiere al asesoramiento especializado que tiene el objeto de generar las ideas técnicas y científicas necesarias para fortalecer áreas débiles de la organización. (Borrajo, 2012, p. 200).

En consecuencia, los profesionales en auditoría externa se encargan de la revisión sistemática de los procesos y áreas organizacionales, emitiendo un criterio técnico acerca de las debilidades que tiene la organización y que han generado el incumplimiento en las normativas vigentes, mientras que el consultor va más allá, porque además de diagnosticar las causas más importantes que pueden estar afectando las actividades empresariales, para proponer un método que puede mejorar la productividad, competitividad y rentabilidad de la corporación, ofreciendo un producto y/o servicio de mejor calidad para la comunidad de clientes.

## **CAPÍTULO II**

### **CASO ENRON**

#### **2.1. Constitución y actividades de Enron.**

Analizados los conceptos más importantes acerca de la auditoría externa y la consultoría, se procedió a analizar el caso ENRON desde la óptica del conflicto existente entre las dos funciones de las ciencias administrativas y contables a las cuales se hace referencia como principales variables de la presente investigación, donde el caso de la empresa que se va a analizar solo concierne al ámbito general.

ENRON es uno de los casos más comentados en el ámbito mundial, donde se pudo evidenciar un conflicto de intereses entre las funciones de los auditores externos y de los consultores, cuya problemática fue causa de un gran escándalo internacional cuya desenlace final fue la quiebra de esta multinacional, que hasta de su desaparición, ocupaba un lugar preponderante en el ranking de las corporaciones energéticas de los Estados Unidos de América.

De acuerdo al texto de Bravo, F. (2009)<sup>23</sup> “ENRON surgió de la fusión de dos empresas norteamericanas Houston Natural Gas e Inter North, en el año 1985, siendo su primera actividad el transporte del gas natural”, pasando a ser intermediario de los derivados del gas natural a partir de 1989, “ocupando a inicios de la década de 1990 el 25% del mercado de derivados energéticos”. (p. 2).

La Constitución de ENRON obedeció a una inversión privada que pretendía aprovechar el gran boom que suponía en ese entonces el transporte del gas natural y posteriormente la compraventa de sus derivados energéticos a nivel de los Estados Unidos de América, más

---

<sup>23</sup> Bravo, Fernando (2009). Caso ENRON. Santiago de Chile: Universidad de Chile, Economía y Negocios. [http://www.captura.uchile.cl/bitstream/handle/2250/2461/\(9\)%20Enron.pdf?sequence=1](http://www.captura.uchile.cl/bitstream/handle/2250/2461/(9)%20Enron.pdf?sequence=1). p. 2

aún por el crecimiento de este sector productivo en el gigante país norteamericano, debido a la política del entonces Presidente Ronald Reagan.

Norteamérica vislumbraba buenos réditos por concepto de la inversión privada en la empresa ENRON, a través de la fusión de las dos compañías que menciona el autor citado en este numeral, sin embargo, la falta de ética y de control del manejo financiero de la alta dirección y los socios de esta entidad privada, lo llevó al colapso al inicio del nuevo siglo XXI.

## **2.2. Evolución de los negocios de Enron.**

ENRON inició sus labores bajo una esfera positiva, debido al alto nivel de oportunidades que representaba el sector energético para los Estados Unidos de América en el preciso instante de la constitución de esta compañía en el gigante país norteamericano, por ello tuvo una evolución con una tendencia alcista durante los primeros años de la puesta en marcha del negocio.

De acuerdo a las opiniones de Bravo, F. (2009) <sup>24</sup>, “Enron comenzó a evolucionar de manera positiva, gracias al genio de Skilling”, quien fue contratado por los directivos de esta corporación para administrarla, siendo una de sus principales estrategias reclutar en esta empresa al talento humano con mejor currículum, a quienes les ofrecía incentivos de acuerdo a sus logros, algo que el propio autor consideró como un tipo de estímulos económicos sin límites.

ENRON se fortaleció tanto a nivel internacional que estableció como valores corporativos, el respeto, la integridad, la comunicación y la excelencia, con ello logró aún una mejor reputación en su área empresarial, prevaleciendo una competencia interna que tal vez era muy superior a la externa, en donde ocupaba un puesto entre las diez primeras organizaciones a nivel norteamericano.

Pero es necesario destacar que la evolución de ENRON no obedece tan sólo a la perspicacia que tuvieron sus directivos y al lado oscuro de sus finanzas, sino también a que

---

<sup>24</sup> Bravo, Fernando (2009). Caso ENRON. Santiago de Chile: Universidad de Chile, Economía y Negocios. [http://www.captura.uchile.cl/bitstream/handle/2250/2461/\(9\)%20Enron.pdf?sequence=1](http://www.captura.uchile.cl/bitstream/handle/2250/2461/(9)%20Enron.pdf?sequence=1). p. 49

Estados Unidos experimentó su mejor boom económico en los inicios de la década de 1990 posterior al derribamiento del muro de Berlín y a la caída de la Unión de República Socialistas Soviéticas, situación que impactó en el sector energético norteamericano y en las finanzas de ENRON.

En 1995, el administrador de ENRON Skilling, puso en marcha el proyecto del banco de gas, el cual debía generar alta rentabilidad a la corporación, ingresando luego al mundo de la tecnología, tras la apertura del Internet como red mundial, naciendo en ese entonces Enron Online, un portal web donde se podían negociar diferentes bienes de tipo digital, con el cual inició otra etapa en la corporación.

En el año 2000 ENRON aprovechando el crecimiento vertiginoso de las telecomunicaciones en los Estados Unidos de América, anunció el proyecto de la creación de una compañía que ofertaría la banda ancha a sus clientes, lo que condujo a que las acciones de ENRON subieran en la bolsa de valores desde \$40,00 hasta los \$90,00, de acuerdo a la información proporcionada por Mattessich, R. (2010)<sup>25</sup>, acerca de la evolución del negocio de esta extinta corporación norteamericana.

### **2.3. Aspectos contables más relevantes del caso Enron**

Entre los aspectos contables más relevantes del caso ENRON se citan el rol que ocupó el método de la contabilidad de ajuste al valor del mercado, utilizado por esta compañía para fortalecer sus finanzas, el tratamiento a la competencia, el traspaso de pasivos financieros a las entidades de propósito especial (SPE), la evasión de impuestos, el precio de sus acciones entre los más importantes y el papel de auditoría externa.

Muñoz & Urrutia (2010)<sup>26</sup> agregan que el término de la contabilidad de ajuste a valor de mercado, se refería a que todas las empresas energéticas debían ajustar los montos de sus balances financieros de cada trimestre al valor razonable que se encontraban las acciones

---

<sup>25</sup> Mattessich, Richard (2010). Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co. Vancouver, Canadá: Universidad British Columbia. Richard.Mattessich@commerce.ubc.ca. p. 55

<sup>26</sup> Muñoz, Clara & Urrutia, Ignacio (2010). Los paralelismos del caso ENRON y el caso PARMALAT: Del escándalo americano al escándalo europeo. Madrid, España: Universidad Complutense de Madrid. cimunnoz@ccee.ucm.es iurrutia@iese.edu. p. 75

en el mercado, de acuerdo a las cotizaciones de precios en lo referente al gas natural, que era la actividad principal de la compañía.

Bajo estas regulaciones, ENRON comenzó a utilizar un sistema financiero interno basado en supuestos y no en la realidad de su situación financiera, lo que causó que la rentabilidad de esta compañía norteamericano no sea transparente, a pesar de ello los indicadores de la misma tuvieron un impacto significativo para que sea considerada una de las más fuertes de ese país.

Según Bravo, F. (2009) <sup>27</sup>, “Enron empezó a ocultar información para mejorar su calificación crediticia, traspasando sus pasivos financieros a entidades de propósito especial (SPE), de manera que estos no se encontraron en el balance consolidado de la compañía”, (p. 4) lo que inclusive le llevó a mantener una buena rentabilidad poco tiempo previo a su quiebra, siendo considerada en aquel tiempo en el top 10 de las compañías más fuertes de USA.

Las entidades de propósito especial (SPE) sirvieron a ENRON para tener fácil acceso al capital que requería, debido a que su negocio por su naturaleza, necesitaba de fuertes cantidades de dinero para mantenerse estable, de manera que la compañía como tal pudo reducir sus indicadores de endeudamiento, para situarse en un lugar preponderante dentro del ranking de corporaciones en los Estados Unidos, lo que inclusive generó que la compañía sea sujeto de crédito, convirtiéndose en atractivo el negocio para cualquier inversionista que se hubiera fijado en la misma, en aquella época.

Otro de los aspectos contables de la compañía ENRON estuvo relacionado con los precios de las acciones el mercado de valores, según Mattessich, R. (2010) <sup>28</sup>, “las acciones de esta corporación que estaban valoradas en \$80,00 se devaluaron a \$60,00 a inicios del siglo XXI, cuando la expectativa de sus directivos era que aumentaron a \$126,00”.

En efecto, varias de las inversiones riesgosas que realizó la alta dirección de ENRON, no tuvieron el éxito deseado, lo que sumado al alto endeudamiento de la compañía, afectaron

---

<sup>27</sup> Bravo, Fernando (2009). Caso ENRON. Santiago de Chile: Universidad de Chile, Economía y Negocios. [http://www.captura.uchile.cl/bitstream/handle/2250/2461/\(9\)%20Enron.pdf?sequence=1](http://www.captura.uchile.cl/bitstream/handle/2250/2461/(9)%20Enron.pdf?sequence=1). p. 14

<sup>28</sup> Mattessich, Richard (2010). Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co. Vancouver, Canadá: Universidad British Columbia. Richard.Mattessich@commerce.ubc.ca. p. 18

el precio de sus acciones que en pocos días bajaron de \$60,00 a \$40,00 y luego a \$30,00, todo aquello aconteció en medio de una serie de escándalos contables que salpicaron a los máximos directivos de la Corporación y causaron pérdidas millonarias en el sistema económico de los Estados Unidos, más aún cuando un porcentaje considerable de sus ciudadanos compraba acciones como una práctica común desde la década de 1980, cuando inició la escalada económica de USA en el contexto mundial.

#### **2.4. Razones expuestas para la quiebra de Enron.**

Existen varias razones para la quiebra de ENRON, pero las de mayor envergadura se alinean a los aspectos contables y de auditoría, las cuales tuvieron un impacto negativo en sus finanzas, debido a que tergiversaron el principio de transparencia que es tal vez el más importante para la disciplina de la Contabilidad y Auditoría, porque así lo manifiesta la teoría acerca de esta disciplina y las normativas internacionales como la NIIF y la NIA.

Muñoz & Urrutia (2010) <sup>29</sup> citan a Galbraith y a Mayer (2002), para referirse al caso ENRON como un tópico de “corrupción generalizada, donde desapareció el control interno de la gestión administrativa, las infracciones cometidas por los auditores quienes siempre fueron dependientes de esta compañía, contrarios a los principios sobre los que debe trabajar el auditor externo, donde prevaleció la codicia”, (p. 4) por sobre todas las cosas.

Acerca del particular, estos autores asemejan la realidad que vivió ENRON en el año 2001 en los Estados Unidos de América, con lo acaecido en el caso Parmalat en el continente europeo, donde también se infringieron las leyes con relación a los controles de las entidades gubernamentales, otorgándoles un paralelismo a las quiebras de ambas multinacionales.

Bravo hizo referencia a dos de las mayores causas de la quiebra de ENRON, poniendo énfasis en la evasión de los impuestos y en la falta de independencia de los auditores externos contratados por la compañía, relatando lo siguiente:

---

<sup>29</sup> Muñoz, Clara & Urrutia, Ignacio (2010). Los paralelismos del caso ENRON y el caso PARMALAT: Del escándalo americano al escándalo europeo. Madrid, España: Universidad Complutense de Madrid. [cimunnoz@ccee.ucm.es](mailto:cimunnoz@ccee.ucm.es) [iurrutia@iese.edu](mailto:iurrutia@iese.edu). p. 4

- ENRON implementó 881 subsidiarias en lugares conocidos como paraísos fiscales como Islas Caimán, Mauricio, Bermudas, entre otras, para evadir impuestos al Estado.
- Andersen fue contratado para realizar el trabajo de las auditorías externas e internas, algunos de los personeros de Andersen también fueron ejecutivos de ENRON y además realizan labores de consultoría en esta corporación. (Bravo, 2009, p. 32).

Claramente se pudo observar que los directivos de ENRON irrespetaron los principios de la transparencia de los estados financieros, así como el Código de Ética de los Contadores y Auditores Externos, convirtiéndose en juez y parte de la Gestión Financiera, promoviendo prácticas ilegales e ilícitas, para beneficiar directamente a las altas jerarquías y perjudicar al Estado y a la ciudadanía en general.

Mattessich, R. (2010)<sup>30</sup> se refiere a las causas de la quiebra de ENRON citando a Lewis Charles (2002), endilgando términos como “cultura del engaño, avaricia, corrupción, ocultación de información”, para referirse a los directivos de ENRON y a las prácticas ilegales e ilícitas cometidas por ellos, que incluyeron apoyo a las campañas de los candidatos a dignidades presidenciales y parlamentarias en Estados Unidos.

Al igual que Bravo, Mattessich también hizo referencia a la práctica de ocultar enormes deudas con las denominadas SPE's, que no tenían otra función más que la de engañar al Estado, a las entidades crediticias y a los propios inversionistas, que se dejaban llevar por los números que ponía a disposición una Contabilidad poco transparente e imprecisa, donde también tuvo participación Arthur Andersen Co.

Con relación a la Auditoría Externa que practicaba Andersen, proveedora de estos servicios en ENRON, que destrozó todos los principios y el Código de Ética sobre el cual se fundamenta esta disciplina científica, porque actuaron sin independencia, sin autonomía, sin ética, sin valores, ocultando información importante, escondiendo la gran estafa que esta compañía le hacía al Estado a través de la evasión de impuestos, a través de la cotización irreal de las acciones en el Mercado de Valores, actitudes que llevaron al colapso a esta corporación.

---

<sup>30</sup> Mattessich, Richard (2010). Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co. Vancouver, Canadá: Universidad British Columbia. Richard.Mattessich@commerce.ubc.ca. p. 90

## 2.5. Análisis crítico acerca de la quiebra de ENRON.

Revisados algunos de los antecedentes que llevaron a la quiebra de la compañía ENRON, bajo un escenario donde la mayoría de los inversionistas y la propia ciudadanía de los Estados Unidos de América, confiaban y mantenían la expectativa de crecimiento de esta corporación que hasta poco antes de este acontecimiento era considerada una de las más fuertes en este país norteamericano, se procede a realizar un análisis crítico, basado en el análisis de los hechos que narran diversos autores.

Como se pudo apreciar, varios de los movimientos realizados por ENRON en el ámbito financiero, no fueron auditados ni controlados, ni siquiera por los propios directivos de la compañía, quienes “maquillaron” sus estados e indicadores financieros, menos por el Estado que ni siquiera se percató acerca del gran engaño que estaba maquinando la alta dirección de esta corporación.

Una de las interrogantes que enuncia Mattessich (2010)<sup>31</sup> es que si “¿sólo con la práctica ilegal de los auditores externos, por no advertir a los directivos de ENRON de sus verdaderos indicadores financieros, se pudo concretar la quiebra de esta corporación?” el propio autor aunque manifiesta que tuvo incidencia, no fue la principal causa, sino más bien la avaricia de sus directivos, pero afirma que sí es una de las razones de la debacle de la compañía norteamericana.

El principio de la independencia para los auditores externos tuvo mayor apogeo después de la quiebra de ENRON, lo que generó que en Estados Unidos de América se creara la Ley Sarbanes – Oxley (SOX) en el año 2002, en un intento por garantizar la credibilidad de las firmas auditoras y de poner reglas claras en estas empresas, que antes de esa fecha no tenían un mayor control por parte del Estado.

Lugo & Cano (2010)<sup>32</sup> agregan que la Ley Sarbanes Oxley fue publicada en el Registro Oficial del país norteamericano, el 30 de julio del 2002, con el No. 107-204, 116 Stat. 745, cuyo objetivo fue establecer la reforma para efectivizar la contabilidad pública de las

---

<sup>31</sup> Mattessich, Richard (2010). Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co. Vancouver, Canadá: Universidad British Columbia. Richard.Mattessich@commerce.ubc.ca. p. 89

<sup>32</sup> Lugo, Danilo & Cano, Miguel (2010). Nueva ley frente a los fraudes contables. New York: <http://interamerican-usa.com/articulos/Leyes/Ley-Sar-Oxley.htm>.p. 32

empresas, además de proteger a los inversionistas mediante el monitoreo de las cotizaciones de la Bolsa de Valores, para evitar el fraude y minimizar el riesgo para los inversores.

Las principales novedades de la Ley Sarbanes – Oxley fue la creación de una Comisión responsable del control de las auditorías de las empresas que cotizan en la bolsa, garantizando el cumplimiento de los principios de transparencia e independencia, prohibiendo inclusive que se realicen préstamos personales a los directores y ejecutivos de la plana mayor, protegiendo no sólo a los inversionistas, sino también a los trabajadores de las empresas, a través de las indemnizaciones por daños y perjuicios.

Además, Lugo & Cano (2010)<sup>33</sup> afirman que el Art. 404 de la mencionada ley, establece la obligatoriedad de los controles internos anuales, de acuerdo al informe COSO, mientras que en el Art. 302 de la Ley Sarbanes – Oxley establece procedimientos internos para asegurar la transparencia financiera, mientras que en el artículo 906 se establece el nexo con el Código Penal para establecer las sanciones por fraudes fiscales.

Sin duda alguna, la quiebra de ENRON que hasta pocos meses antes de su caída, fue considerado un gigante muy bien ubicado en el ranking de corporaciones en los Estados Unidos de América, causó una gran conmoción en el orden jurídico y contable norteamericano y mundial, creándose la mencionada ley para minimizar el riesgo para el inversionista y para proteger a los trabajadores y a la sociedad en general.

Algunos autores como Moore, Tetlock, Tanlu & Bazeman (2010)<sup>34</sup>, aseguran que “la función del auditor externo es demasiado importante para garantizar que la información financiera de una empresa es totalmente confiable y transparente”, por ello, el principio de independencia adquiere mayor relevancia para las firmas auditoras, para la propia disciplina y las leyes.

Sin duda alguna que el caso ENRON magnificó el conflicto de intereses existentes entre la Auditoría Externa y la Consultoría, a tal punto que se crearon nuevas leyes y las propias

---

<sup>33</sup> Lugo, Danilo & Cano, Miguel (2010). Nueva ley frente a los fraudes contables. New York: <http://interamerican-usa.com/articulos/Leyes/Ley-Sar-Oxley.htm>. p. 33

<sup>34</sup> Moore, Tetlock, Tanlu & Bazeman (2010). Auditoría y Consultoría: Conflicto de intereses. Estados Unidos: Editorial Mc Graw Hill. p. 85

normativas internacionales NIIF y NIA, establecieron como prioridad el respeto a los principios de la independencia del auditor externo, el cual inclusive está asociado al Código de Ética de la profesión.

Muñoz & Urrutia (2010)<sup>35</sup> citan la Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado (LORCPM), que fue establecida posterior al caso ENRON, como otra de las normativas jurídicas que prohíbe la integración horizontal de las firmas de auditoría con las de consultoría contable, denominándola inclusive como una forma de práctica no competitiva y desleal.

Los acontecimientos acaecidos a fines y a inicios del siglo XXI, fueron esenciales para poner el dedo en la llaga y establecer en la legislación de los Estados confederados del mundo, la independencia y autonomía del auditor externo como uno de los principios indispensables para el buen accionar de la contabilidad, debido a que esta función si se realiza de manera eficiente y eficaz, puede tener un impacto positivo para la toma de decisiones directivas, que es donde apunta el objetivo de esta disciplina.

El otro tema de interés que se abordó después de la quiebra de ENRON tuvo la dirección en el Código de Ética de los Auditores Externos, el cual en la actualidad ha sido una constante preocupación no solo para quienes tienen este título académico, sino para todos los Colegios de profesionales, quienes han elaborado sus respectivos códigos para garantizar prácticas transparentes y honestas de los miembros de sus entidades.

El criterio personal de la autora, es que los valores humanos tienen un impacto significativo en el desempeño de los profesionales dedicados a la práctica de la Auditoría Externa, esta situación no hace más que corroborar que si esta profesión y las demás que coexisten en el mundo entero, se realizan apegadas a lo que establecen la ética y la moral, todos sería mejor, porque las empresas serían más competitivas, ganando también la ciudadanía, quienes percibirían mayor satisfacción por los productos y servicios que ofertan las organizaciones que fundamenten su accionar en la competitividad y en las leyes del libre mercado.

---

<sup>35</sup> Muñoz, Clara & Urrutia, Ignacio (2010). Los paralelismos del caso ENRON y el caso PARMALAT: Del escándalo americano al escándalo europeo. Madrid, España: Universidad Complutense de Madrid. [cimunnoz@ccee.ucm.es](mailto:cimunnoz@ccee.ucm.es) [iurrutia@iese.edu](mailto:iurrutia@iese.edu) p. 120

Por otro lado, la transparencia contable es una de los principios que fundamentan la elaboración de las normas NIIF, lo que significa que el desempeño de los auditores externos y de los propios consultores, con desempeño profesional e independiente, puede garantizar el cumplimiento de este principio y objetivo de las normativas internacionales de Contabilidad.

Basados en que varias de las causas de la quiebra de Enron obedecieron a la deficiente auditoría externa, que se cumplió sin que prime el principio de independencia y autonomía en el ejercicio de esta función, así como en las prácticas dolosas de ocultar información, de evadir impuestos y de mantener información contable imprecisa y sin transparencia, se pone de manifiesto que el mal manejo económico de los directivos de esta corporación energética norteamericana, estuvo supeditada al conflicto de intereses que ocasionó que Andersen sea juez y parte en los procedimientos financieros, porque además de auditar los registros y balances contables, tenía la función de la consultoría interna, bajo cuya actividad se cometieron diversos ilícitos que tenían como fin enriquecer a los principales accionistas de la compañía.

Trasladando este análisis crítico al Ecuador, además de las quiebras de Enron y de otras empresas a nivel mundial como es el caso de Parmalat, se pone de manifiesto la crisis bancaria a nivel nacional, donde también se evidenció conflictos de intereses aunque no todos ellos han salido a la luz, debido que hasta la fecha actual todavía continúa en proceso el informe acerca de las actividades de las entidades financieras responsables de la crisis de 1999 en el país.

Con ello, es indudable que las normativas expresadas en las leyes, como es el caso del Código Monetario y demás, que se refieren a la prohibición de integración de las funciones de la Auditoría Externa y la Consultoría, sean controladas y respetadas por todos los profesionales de la carrera de Contabilidad, para beneficio del sector productivo y del desarrollo económico de los pueblos.

## **2.6. Análisis comparativo acerca de la situación actual de la Auditoría Externa y la Consultoría a nivel mundial.**

Posterior a la quiebra de la compañía ENRON, en Estados Unidos se creó la Ley Sarbanes – Oxley (SOX) en el año 2002, que fue la primera normativa jurídica que se enfocó directamente en el conflicto de intereses de la auditoría externa y la Consultoría, inclusive protegiendo a los inversionistas y a los trabajadores de las empresas que se dediquen a la ejecución de actividades fraudulentas, con sanciones penales para los directivos y quienes participen de estos ilícitos.

Pero no sólo el caso ENRON forma parte del bullado caso de los fraudes fiscales cometidos por empresas poderosas en el ámbito mundial, porque en el año 2003 tuvo lugar la caída de otro gigante como es el caso de la empresa italiana Parmalat, que también cometió diversos ilícitos tributarios y contables, teniendo similar impacto su quiebra en el orbe terrestre.

Con estos antecedentes tuvo lugar el informe COSO II, el cual fue emitido en el año 2004, como una reforma a lo manifestado en el Informe COSO I de 1992, especialmente en algunos ámbitos que tenían limitaciones, implementándose las nuevas normas internacionales para la auditoría NIA, con el propósito de fortalecer el control interno y evitar los fraudes fiscales en las empresas.

De la misma Ley Sarbanes – Oxley (SOX) que fue creada en el año 2002, se derivó la normativa denominada “Public Company Accounting Oversight Board”, por sus siglas PCAOB, la cual fue publicada en el 2005, pero que había sido aprobada por la Comisión Nacional de Valores (SEC) de los Estados Unidos de América, desde mediados del periodo del 2003.

La PCAOB contenía 4 normas de Auditoría, la primera reemplazaba a las normas de auditoría generalmente aceptadas, la segunda hizo referencia al control interno, especialmente en el ámbito financiero, la tercera se refirió la documenta para las actividades de auditoría; y, la cuarta que se refiere al seguimiento de la auditoría externa en caso la empresa la requiera para garantizar el bienestar financiero de la corporación solicitante.

La PCAOB al igual que la Ley Sarbanes – Oxley (SOX), se fundamentaron en los principios de independencia, autonomía y objetividad en la aplicación de la auditoría externa, la cual debe estar exenta del conflicto de intereses, mediante la separación de la auditoría externa y la consultoría, tomando importancia la Asociación de Examinadores Certificados del Fraude (/ACFE), que ha tenido gran connotación desde su creación en el 2003, quienes implementaron dentro de sus regulaciones que ningún auditor externo puede involucrarse en otro servicio profesional que no sea el de la auditoría, ni asesorar a la gerencia en la toma de decisiones, de manera que se de cumplir sin atenuantes, los principios de objetividad e independencia.

Bajo estos antecedentes, la Comisión de las Comunidades Europeas, estableció en el 2005 que las compañías coticen en la bolsa de valores bajo la aplicación de las normas NIIF, así como de las NIA's, inclusive en el 2004 se publicó la NIA 240 que se refiere a la “responsabilidad del auditor acerca de la consideración del fraude en la auditoría de los estados financieros”, la cual distingue claramente el fraude y el error, fijando las responsabilidades del auditor externo con relación al informe del fraude y a su objetividad e independencia.

Esto significa que en el ámbito internacional, después de la caída de ENRON y de la propia PARMALAT, surgieron diversas reformas jurídicas correspondientes al conflicto de interés, que se encuentran inmersas en el área de la auditoría externa y de las tareas de consultoría, para minimizar el impacto del fraude y del riesgo en la transparencia de los estados financieros.

Mientras que en el Ecuador, después de los casos que acontecieron en el mundo, con los casos de la quiebra de ENRON y Parmalat, cambió el panorama jurídico en el ámbito contable a nivel nacional, lo que originó que las Normas Ecuatorianas de Auditoría (NEA) que fueron adoptadas en octubre de 1999, fueran reemplazadas paulatinamente por las NIIF y las NIA's, mediante un acuerdo suscrito con la IASB en el año 2004, que fue adoptado como mandato en el 2006, dándole un plazo a las empresas hasta el 2010 para que implementen estas normativas internacionales de contabilidad, cuyo plazo fue extendido hasta el 2012 y en el caso de la NIIF para PYMES, hasta el periodo anual del 2014.

En resumen, el caso ENRON tuvo una connotación tan grande a nivel mundial, regional y nacional, que cambió el enfoque jurídico de la auditoría externa, hasta ese entonces, promoviendo normativas que se sustentan en los principios de autonomía, objetividad e independencia del auditor, cuya calificación y responsabilidad está regulada no solo en las normas internacionales contables y de auditoría, sino en las leyes orgánicas, Decretos, Reglamentos y Resoluciones, que rigen en el Ecuador, que incluyen al Código Orgánico Integral Penal.

Para culminar con la presente investigación, se ha estructurado una matriz que presenta la evolución de la tendencia de los principales sucesos y normativas jurídicas relacionadas con el conflicto de intereses entre la Auditoría Externa y las actividades de consultoría, a nivel mundial.

### **Cuadro No.1**

#### **Principales hechos y normativas jurídicas para aportar con soluciones al conflicto de intereses entre la Auditoría Externa y las actividades de consultoría.**

<b>Año</b>	<b>Norma Suprema</b>
2001	Quiebra de ENRON
2002	Publicación de la Ley Sarbanes – Oxley (SOX) en Estados Unidos, para proteger al inversionista y a los trabajadores, de actividades fraudulentas generadas por el conflicto de intereses.
2003	Caída de Parmalat. Creación de Asociación de Examinadores de Certificados del Fraude (ACFE) en los Estados Unidos de América.
2004	Elaboración del informe COSO II, que reforma el COSO I. Implementación de reformas a las normas de auditoría NIA, inclusive la NIA 240 referente a la “responsabilidad del auditor acerca de la consideración del fraude en la auditoría de los estados financieros”, la cual distingue claramente el fraude y el error, fijando las responsabilidades del auditor externo con relación al informe del fraude y a su objetividad e independencia.
2005	Publicación de la normativa “Public Company Accounting Oversight Board” (PCAOB) aprobada por la Comisión Nacional de Valores (SEC) de los Estados Unidos de América que reemplazaba las normas de auditoría generalmente aceptadas por 4 normas de auditoría. Comisión de las Comunidades Europeas, estableció en el 2005 que las compañías coticen en la bolsa de valores bajo la aplicación de las normas NIIF, así como de las NIA’s, bajo NIA 240.

Fuente: Ley Sarbanes – Oxley, PCAOB.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera.

Como se puede apreciar la quiebra de ENRON fue el punto de partida para que se implementen diversas normativas jurídicas en el mundo entero, las cuales tuvieron como fin la protección del inversionista, de los trabajadores, la garantía de la transparencia de la información financiera de las empresas, para contribuir con el desarrollo de la economía de los respectivos estados y comunidades donde se genera el bienestar a través de la actividad productiva.

## CAPÍTULO III

### DIAGNÓSTICO

#### **3.1. Marco legal y normativo del conflicto de intereses entre la auditoría externa y la consultoría**

La problemática de la Consultoría y la Auditoría Externa está fundamentada en la legislación vigente, debido a que desde la Constitución de la República del Ecuador pone de manifiesto las normativas que hacen referencia al control y a la transparencia en la gestión de las empresas que forman parte del aparato productivo nacional, a las cuales se hará referencia en este numeral.

Al respecto Guevara, P. (2014)<sup>36</sup> en el Boletín No. 02-2014 del Buró FIDES, establece algunos criterios importantes acerca del ámbito legal de las auditorías externas en la legislación ecuatoriana, para lo cual se hace eco en varias normativas jurídicas que hacen referencia a las diferentes leyes que tienen o tuvieron vigencia hasta el año 2014 en el Ecuador.

Este autor destacó la importancia de la normativa jurídica que manifiesta textualmente que “ninguna sociedad podrá realizar la auditoría externa por más de tres años consecutivos a una misma compañía que esté sujeta a auditoría”, según el marco legal vigente en el país, disposición que forma parte del Art. 194 de la Ley de Mercado de Valores, así como también del Art. 72 de la Ley Orgánica para el Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil.

Esta normativa también tiene fundamento en las disposiciones expresas en la Ley de Compañías y en el Código Orgánico Monetario y Financiero, que entró en vigencia precisamente en el año 2014, haciendo referencia al Art. 318, inciso segundo del primer

---

<sup>36</sup> Guevara Rodríguez, Pablo (2014). *Ámbito Legal de las Auditorías Externas y el Límite a las Auditorías Sucesivas*. Quito – Ecuador: FIDES Buró. Boletín No. 02-2014. p. 38

cuerpo de leyes en mención, así como del Art. 231 del COMF, donde se resalta que el auditor externo debe ser una sociedad jurídica y no una persona natural, sin que se destaque lo mismo acerca de la consultoría.

A continuación se hará referencia a varias de las normativas expuestas en los principales cuerpos de leyes del país, en donde se hace referencia a la materia de la Auditoría Externa y a las disposiciones que la regulan, en comparación con la Consultoría Interna, dando inicio con lo estipulado en la Carta Magna, que es la principal normativa jurídica del Ecuador.

### **3.2. Constitución de la República**

La primera normativa analizada en la problemática del conflicto de intereses entre la auditoría externa y la consultoría interna es la Constitución de la República del Ecuador, que se refiere al factor económico en la sección correspondiente al régimen de desarrollo que se encuentra establecida desde artículo 275, donde se señalan varios principios acerca de la gestión de las organizaciones que forman parte del aparato productivo del país.

Acerca del particular, en el Art. 275 de la Carta Magna se establece que el régimen de desarrollo debe garantizar el buen vivir, a través de la planificación para conseguir este progreso, el cual estará basado en la participación, transparencia, calidad de productos y/o servicios, descentralización, como varios de los preceptos que deben cumplirse y evaluarse para asegurar el cumplimiento de esta normativa, que sostiene a varios cuerpos legales ecuatorianos.

El régimen de desarrollo, además de guardar concordancia con el décimo objetivo del Plan Nacional del Buen Vivir, establece los lineamientos necesarios que dan lugar al nacimiento de otras normativas jurídicas como es el caso del Código de la Producción, el Código Monetario, la Ley de Economía Solidaria, entre otros cuerpos de leyes, algunos de ellos formarán parte del análisis del presente marco legal.

### 3.3. Código Orgánico Monetario y Financiero

Como se manifestó en el sub-numeral anterior, el Código Orgánico Monetario y Financiero nace como consecuencia del nuevo orden que ha querido implementar el Estado ecuatoriano, donde se puso de manifiesto que el hombre está por encima del capital, con el ideal del socialismo el siglo XXI sobre el que se fundamentó la campaña electoral del actual Presidente de la República.

Al respecto, el artículo 7 del Código Monetario en vigencia, se refiere al conflicto de intereses, manifestando que ningún miembro del Estado o persona cualquiera, que tenga intereses en un determinado negocio, ya sea por pertenecer a la misma o por asesorarla, puede realizar la supervisión y control de las actividades de estas organizaciones, sean públicas o privadas.

Inclusive la legislación expresada en la normativa del artículo 7 del Código Orgánico Monetario y Financiero, destaca que tampoco pueden existir nexos familiares entre las funciones de control, auditoría o evaluación, y las de consultoría o asesoramiento y participación directa en una organización pública o privada, debido a la independencia total de la primera función en mención, destacando que no pueden existir ningún vínculo entre la auditoría externa y la consultoría.

Con relación al artículo 233 del Código Orgánico Monetario y Financiero, se establece que el auditor externo solo puede ser contratado para la prestación de los servicios de auditoría externa en cualquier organización empresarial, excluyendo las actividades de consultoría en cualquier ámbito.

En este artículo mencionado es claro se hace referencia a la separación de las actividades para evitar en conflicto de intereses y evitar malas prácticas profesionales que han hecho que muchas empresas de prestigio internacional hayan quebrado.

### **3.4. Sector de la Economía Popular y Solidaria**

El sector de la economía popular y solidaria consta de varias normativas que se refieren a las funciones de la auditoría externa y de la consultoría interno o asesoramiento, las cuales se destacan en la Ley Orgánica de Economía Popular y Solidaria (LOEPS) y en su Reglamento de Aplicación, así como en las Resoluciones tomadas por la Superintendencia del ramo, las cuales serán analizadas en los siguientes párrafos.

El artículo 96 de la LOEPS se refiere al ámbito de la auditoría externa en las organizaciones de la economía popular y solidaria, manifestando la obligatoriedad de que estas entidades lleven a cabo los procesos de auditoría interna y externa por profesionales autorizados y calificados para ello, los cuales deben tener independencia y autonomía con relación a estos entes, debido a que los externos tienen responsabilidad civil y penal en caso de desobedecer esta normativa, lo cual es corroborado en el artículo 21 del Reglamento a la LOEPS.

Basados en las normativas de los artículos 96 y 97 de la LOEPS, la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria expidió el Reglamento Especial para la calificación de los auditores internos y externos en las organizaciones que se encuentran bajo el control de la SEPS, en donde se hace referencia a las obligaciones que tienen los auditores externos e internos, indicando que los profesionales que se encuentren calificados para realizar estas actividades no deben tener vínculos de ninguna naturales con las organizaciones a quienes deben auditar, so pena de ser sancionados por la legislación vigente.

### **3.5. Resolución de la Superintendencia de Compañías**

La Ley de Compañías, la Ley General de Instituciones Financieras, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) y el Código Tributario, establecen que las organizaciones empresariales requieren que todas las sociedades jurídicas presenten un informe anual de auditoría externa, por ello, presenta en una resolución los requisitos que deben reunir los auditores externos e internos en el ejercicio de sus funciones.

El artículo 4 de la Resolución de la Superintendencia de Compañías en análisis, considera que todas las sociedades jurídicas sujetas al control de esta entidad gubernamental, deben

obligatoriamente pasar por una auditoría externa, entre ellas se mencionan en la misma normativa en referencia, las Resoluciones 00.Q.ICI.007 (2000), 01.Q.ICL.009 (2001), 02.Q.ICI.012 (2002).

Se puede apreciar que la auditoría externa es una actividad común a la que se encuentran sujetas todas las empresas que forman parte del aparato productivo a nivel nacional, la cual debe ser realizada por personas independientes, mientras que la consultoría en cambio puede ser parte de la propia organización o ser contratada, pero siempre manteniendo un nexo con la empresa respectiva.

### **3.6. Resolución de la Superintendencia de Bancos**

La Superintendencia de Bancos también tiene disposiciones similares a la LOEPS y su Reglamento de Aplicación, para la regulación del sector bancario privado, para lo cual dispuso en las Normas Generales para las Instituciones del Sistema Financiero, las disposiciones para los auditores externos e internos encargados de supervisar y controlar las actividades de la banca.

En el artículo 6 numeral 4 de la normativa antedicha en el párrafo anterior, establece que no podrán ser calificados como auditores externos, los profesionales o sociedades que mantengan algún vínculo laboral o económico, ya sea por ser asesores, socios o accionistas de la entidad en la que van a realizar la auditoría, más aún cuando se dispone en la legislación de la materia financiera, que esta función debe ser totalmente independiente de cualquier otra que desempeñe la compañía sujeta a verificación y control.

Se puede apreciar en esta normativa que quienes no respeten esta disposición que forma parte del contenido de diversos cuerpos de leyes en el país, pueden tener responsabilidad civil y penal, por ello también se ha descrito brevemente los artículos del Código Orgánico Penal que hacen referencia a esta normativa.

### **3.7. Código Orgánico Integral Penal**

El Código Orgánico Integral Penal (COIP) ha establecido normativas relacionadas con los delitos de la administración pública, en las cuales clasifica los delitos económicos,

estableciendo en el artículo 312 como delito, entregar información falsa a las entidades gubernamentales, ya sea por parte de las empresas del sector público o privado, o por parte de los auditores.

De acuerdo a la normativa del artículo 312 del COIP, la sanción a la que se atenderán las personas que proporcionen información falsa, ya sean pertenecientes a la empresa o a los auditores externos, es la privación de la libertad por el lapso de tiempo de tres a cinco años calendario.

Bajo esta perspectiva existen sanciones civiles y penales para los auditores externos que infrinjan las leyes, la cual dependerá de la gravedad de la infracción, por ejemplo en caso de ocultamiento de información esta será de tipo penal, caso contrario, puede tener carácter civil, la cual puede incluir también el retiro de su calificación y autorización para el ejercicio de sus funciones.

### **3.8. Norma Internacional de Información Financiera (NIIF)**

Desde el año 2004, el Ecuador a través de los acuerdos suscritos a nivel internacional, tomó la decisión de adoptar la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF), como parte de la regulación financiera y contable en el contexto nacional, cuyo control y regulación corrió a cargo de la Superintendencia de Compañías dirigiéndose exclusivamente al sector empresarial privado, porque la Contraloría General se encarga de los entes públicos, estableciéndose un plazo máximo hasta el 2012 para que las empresas tengan implementada estas normativas en sus cuerpos documentales del área contable.

La NIIF 7 que se refiere a los instrumentos financieros e información a revelar, aclara en los numerales 31 y 32, que las entidades sujetas al control de los organismos estatales, como en este caso, la Superintendencia de Compañías, está obligada a revelar la información pertinente que permite la evaluación de los riesgos presentes en los estados financieros y de su gestión.

Estos numerales se refieren a que como parte de la auditoría externa, estos profesionales deben manifestar en su informe como se encuentra la gestión financiera de la empresa, a través de los indicadores expresados en los balances económicos, donde se debe poner

énfasis en los riesgos crediticios, de liquidez o solvencia, de mercado, entre los de mayor importancia.

### **3.9. Norma Internacional de Auditoría (NIA)**

La auditoría es una actividad profesional, cuyas características principales son la objetividad e independencia, donde se unen la aplicación de técnicas especializadas y la aceptación de la responsabilidad del auditor, quien no solo utiliza su conocimiento en el ejercicio de sus funciones, sino que también decide y critica basado en la experiencia que tiene en su campo de trabajo.

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) fueron adoptadas en el ámbito nacional, así como se establecieron las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el contexto de la Contabilidad, para fortalecer la administración financiera de las sociedades jurídicas públicas y privadas, sean estas microempresas, PYMES o empresas de gran jerarquía por su tamaño y capital accionario.

Tanto las NIIF como las NIAS contienen normativas que se refieren a la aplicación de las auditorías externas, especialmente en los estados financieros y en los procesos administrativos, contables y en la gestión misma de las sociedades jurídicas que están sujetas al control de los organismos de control estatal, los cuales deben basarse en los principios y preceptos que establecen las NIA y las propias NIIF.

Según la NIA 200, el objetivo principal de una auditoría es maximizar el nivel de confianza acerca de la transparencia y precisión de los estados financieros, lo cual también es uno de los objetivos de las NIIF, sin embargo, en la NIA 220 refiere que el auditor debe cumplir con ciertos principios y procedimientos establecidos en las normativas internacionales para garantizar la calidad de la misma, bajo un Código de Ética que exige la independencia del auditor con la empresa que en la que desempeñará su ejercicio profesional.

La NIA 610 hace referencia a la responsabilidad del auditor externa, para lo cual se hace eco también en el trabajo de los auditores internos, que es de gran importancia previo y

después del trabajo del examen externo, lo cual también está normativizado en la NIA 351, inclusive refiere de la buena voluntad que deben tener los miembros de la empresa para mejorar continuamente la calidad del proceso de la auditoría.

Para tener una mejor apreciación de las normativas jurídicas que rigen las labores de la auditoría externa, se ha elaborado un cuadro correspondiente a las principales normas que rigen las labores de auditoría externa y que regulan el denominado conflicto de intereses, como un resumen de lo mencionado hasta el momento:

### **3.10. Conclusión del análisis normativo**

Del análisis efectuado se puede evidenciar que en la norma establecida en el Código Orgánico Monetario y Financiero limita el conflicto de intereses entre el auditor externo y el consultor. Sin embargo en la práctica diaria esta ley no se hace referencia para fines de sancionar las malas prácticas profesionales.

El marco jurídico correspondiente a la auditoría externa se encuentra establecido en las leyes del régimen económico establecido en la Constitución de la República del Ecuador, que incluyen además de las leyes orgánicas como el Código Orgánico Monetario y Financiero, las Resoluciones de la Superintendencia de Compañías y la Superintendencia de Bancos.

Se concluye que en efecto, el marco normativo de la auditoría externa prohíbe a los profesionales de esta materia a realizar otras funciones diferentes a la misma, menos aún la consultoría, incluso la última Resolución de la Superintendencia de Compañías refiere que se debe efectuar solo 3 años la auditoría en la misma empresa, para la prevención del fraude y la optimización de esta área empresarial.

## Cuadro No. 2

### Principales normativas jurídicas que rigen las actividades de Auditoría Externa en el Ecuador.

Año	Norma Suprema	Normas Internacionales	Normas Orgánicas	Superintendencia de Compañías	Superintendencia de Bancos	Sistema de la Economía Popular y Solidaria
2000				Resoluciones 00.Q.ICL.007 (2000)		
2001				01.Q.ICL.009 (2001)		
2002				02.Q.ICL.012 (2002)		
2004				Ley de Compañías		
2008	Constitución de la República					
2009						
2010				Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación		
2011						Ley Orgánica de Economía Popular y Solidaria y su Reglamento de Aplicación
2012		Norma Internacional de Información Financiera (NIIF)				
2013		Norma Internacional de Auditoría (NIA)			Ley General Instituciones Financieras; Normas Generales para las Instituciones del sistema financiero	
2014			Código Orgánico Penal; Código Orgánico Monetario Financiero	Ley de Mercado de Valores y Ley Orgánica para Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil		

Fuente: Auditores y Contadores de la provincia del Guayas.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera.

## CAPÍTULO IV

### DIAGNÓSTICO

#### 4.1. Aspectos metodológicos a considerar en el análisis del conflicto entre la auditoría externa y la consultoría.

El diseño que se planteará en el presente trabajo será una investigación de tipo exploratorio, porque no pretenden explicar el problema, sino recoger e identificar números, antecedentes generales, cuantificaciones, tópicos y temas respecto del problema investigado, además recoge sugerencias de aspectos relacionados que deberían examinarse en profundidad en futuras investigaciones. Su objetivo es documentar ciertas experiencias, examinar temas o problemas poco estudiados o que no han sido abordadas antes. Por lo general investigan tendencias, identifican relaciones potenciales entre variables y establecen el “tono” de investigaciones posteriores más rigurosas.

Se efectúan, normalmente, cuando el objetivo es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado o que no ha sido abordado antes. Es precisamente por esto que se ha escogido este tipo de investigación, ya que el tema abordado no ha sido estudiado antes.

##### 4.1.1. Tipos de investigación

En la presente investigación se han aplicado los siguientes tipos de investigación: descriptivo, bibliográfico y de campo, como se describe a continuación:

**Descriptiva:** La investigación descriptiva recibe este nombre porque se realiza con el propósito de destacar los aspectos fundamentales de una problemática determinada y encontrar los procedimientos adecuados para elaborar una investigación posterior. Es útil desarrollar este tipo de investigación porque, al contar con sus resultados, se simplifica abrir líneas de investigación y proceder a su consecuente comprobación.

**Bibliográfica:** La investigación bibliográfica permitió realizar la consulta en textos, monografías, revistas, periódicos, portales web, entre otras fuentes referentes al tema que se trata concerniente a la auditoría interna, auditoría externa funciones del contador y auditor, además del conflicto de intereses entre los profesionales que realicen las dos actividades al mismo tiempo, tomando como referencia la quiebra de Enron, por malos manejos económicos.

**De campo:** Se aplicó la investigación de campo porque fue necesario tomar datos de la fuente primaria como son los profesionales auditores, con el propósito de identificar las funciones en las que se desempeñan, determinar los problemas que pueden presentarse cuando se realizan las funciones de consultoría y auditoría al mismo tiempo y en la misma empresa, para establecer los mecanismos necesarios para separar las funciones que garantizan la transparencia de los estados financieros.

#### **4.2. Población de profesionales contables, ciudad de Guayaquil.**

La población involucrada en la presente investigación son los Auditores Externos de la provincia del Guayas, para lo cual fue necesario consultar el dato exacto de registros de la Superintendencia de Compañías, para tener datos precisos, obteniendo el siguiente cuadro de población:

**Cuadro No. 3**

**Población**

<b>Descripción</b>	<b>Población</b>
Auditores externos de la provincia del Guayas	319
<b>Total</b>	<b>319</b>

Fuente: Superintendencia de Compañía de la provincia del Guayas.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

De acuerdo al cuadro de población, los auditores externos suman un total de 319 profesionales, quienes son el objeto de la investigación y serán los involucrados en la identificación de los valores y principios éticos de un auditor externo, determinando los problemas que se puedan presentan en la empresa y para establecer mecanismos que separen las funciones y actividades de consultoría y auditoría externa.

### 4.3. Aplicación de la muestra a la población considerada.

Por ser la población mayor a 100 elementos es necesario que se aplique la fórmula de la muestra que se calcula mediante la siguiente ecuación:

$$n = \frac{PQN}{(N - 1) \frac{e^2}{Z^2} + PQ}$$

Donde la simbología de la ecuación, representa los siguientes parámetros:

- n = Tamaño de la muestra
- P = probabilidad de éxito = 0,5
- Q = 1 - P = 0,5
- PQ = constante de la varianza poblacional (0,25)
- N = tamaño de la población = 18.911 Contadores
- e = error máximo admisible (al 5%).
- Z = Coeficiente de corrección del error (1,96).

$$n = \frac{PQN}{(N - 1) \frac{e^2}{Z^2} + PQ}$$

$$n = \frac{(0,25) (319)}{(319 - 1) \frac{(0,05)^2}{(1,96)^2} + 0,25}$$

$$n = \frac{79,75}{318 \frac{0,0025}{3,8416} + 0,25}$$

$$n = \frac{79,75}{(318) (0,00065077) + 0,25}$$

$$n = \frac{79,75}{0,4569}$$

n = 175 encuestas aplicadas a los Auditores externos

#### **4.4. Técnicas e instrumentos de la investigación**

Las técnicas de la investigación utilizadas en la presente investigación son las siguientes:

- **Encuestas:** Se aplicará la encuesta aplicada a los Auditores Externos de la Provincia del Guayas.
- **Entrevista:** La técnica de la entrevista se aplicada a una autoridad de la Superintendencia de Compañías.

El instrumento utilizado para obtener información y lograr determinar el criterio de los auditores externos acerca del conflicto de interés entre las labores de auditoría externos y las tareas de consultoría, aplicando las encuestas y entrevistas, es el cuestionario formulado mediante preguntas cerradas en el primer caso y a través de preguntas abiertas en el segundo caso.

#### **4.5. Procesamiento de la información**

Para el procesamiento de la información se realizó los siguientes pasos:

- a) Se recopiló y clasificó los resultados de las encuestas aplicada a los Auditores Externos y la entrevista a una autoridad de la Superintendencia de Compañías.
- b) Se ingresó los datos obtenidos en la hoja de cálculo del Programa Microsoft Excel.
- c) Se obtuvo los cuadros y gráficos estadísticos.
- d) Se realizó el respectivo el análisis e interpretación de los resultados obtenidos.

#### **4.6. Análisis e interpretación de los resultados**

A continuación se detalla el análisis e interpretación de los resultados obtenidos y procesados, mediante la elaboración de cuadros y gráficos que contienen cantidades numéricas y porcentuales, previo realización de un sondeo de auditores externos que se dedican también a la consultoría y que ofrecen sus servicios en las páginas web del Internet, cuyos resultados se presentan a continuación:

#### Cuadro No. 4

**Sondeo realizado en páginas del internet, para identificar a los auditores externos que ofrecen servicio de consultoría**

Empresas	Dedicada exclusivamente a auditoría	Auditoria, consultoría y asesoría
Asesores y Auditores Independientes Cía. Ltda. (Mora & Asociados)		X
Asesores y Auditores SOBMACI S.A.		X
Asesores y Auditores SOBMACI S.A.		X
Asesoría Contable y Tributaria Pérez & Pérez Cía. Ltda.		X
Auditores Consultores Gerenciales S.A. AUDGER	X	
Auditorias y Balances S.A. AUDIBASA	X	
AUDEXT Auditores Externos S.A.	X	
AUDICORP C. Ltda.	X	
AUDIT & Tax Ecuador - Ate Cía. Ltda	X	
Auditacorp Cía. Ltda.	X	
Auditores Corporativos C.Ltda. (Paez & Asociados)	X	
Auditores del Pacifico AUDIPAC S.A.	X	
Auditores Externos Jarauditex Cía. Ltda	X	
Auditores Externos Varela & Patiño Cía. Ltda.	X	
Auditores Independientes S.A. GME	X	
Consulting & Auditing Firm S.A. Cafirm		X
Consultora P. Labre Y Asociados C. Ltda.		X
Consultora Panamerican Martínez Y Asociados Conmartínez C Ltda		X

Fuente. Páginas del internet.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

### Cuadro No. 5

**Sondeo realizado en páginas del internet, para identificar a los auditores externos que ofrecen servicio de consultoría**

Empresas	Dedicada exclusivamente a auditoría	Auditoria, consultoría y asesoría
Consultores I Asesores Financieros Farfán Mejía FARMESIL Cía. Ltda.		X
Consultores Administrativos Consultad C. Ltda.		X
Consultores Empresariales CONSULPRES C. Ltda.		X
Consultores Guzmán Benítez & Asociados Cía. Ltda.		X
Consultores Moran Cedillo Cia. Ltda.		X
Consultoría Y Auditoria Corporativa Consulaudicorp Cía. Ltda.		X
Delloitte Ecuador		X
Price Waterhouse Coopers International		X
Escudero & Asociados, Auditores Externos S.A.		X
ESROBROSs Cía. Ltda.		X
Hansen – Holm	X	
HPL Auditores Externos S.A.	X	
Kaj Auditores Y Consultores S.A.		
Leading Edge Audit & Consulting Cia. Ltda.	X	
Legal Ecuatoriana De Auditoria - Negocios, Auditoria Legal S.A. Audilegal	X	
Moore Stephens & Asociados Cia. Ltda.		X
Moores Rowland Ecuador Cía. Ltda.	X	

Fuente. Páginas del internet.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera.

### Cuadro No. 6

**Sondeo realizado en páginas del internet, para identificar a los auditores externos que ofrecen servicio de consultoría**

Empresas	Dedicada exclusivamente a auditoría	Auditoria, consultoría y asesoría
Pérez Pérez & Co. C. Ltda.		X
Planificación Análisis Y Asesoría Compañía Limitada PLANESEC		X
Profesionales Y Servicios PROFISER C. Ltda.		X
PCF Trust Auditores & Consultores Cía. Ltda.		X
Ramírez & Asociados Auditores S.A.		X
RVL Consultores & Auditores Cía. Ltda.		X
Romero Y Asociados Cía. Ltda.		X
Smartaudit Contadores Y Auditores Especializados Cía. Ltda.		X
Salcedo & Asociados Cía. Ltda. Auditores Y Consultores (Consalcedo)		X
SICG - Consultores Gerenciales Cía. Ltda.		X
Soluciones En Auditorias S.A. SOLAUDIT	X	
Suriaga Sánchez Vicente Roberto	X	
Suarez Moncada Rosa Ana	X	
SMS Auditores Del Ecuador Cía. Ltda. SMSECU.	X	
SMS Auditores Del Ecuador Cía. Ltda. SMSAUD	X	
Ugarte, Quiñonez & Asociados C. Ltda.		X
Veleceta Lalama Carlos Alberto		X

Fuente. Páginas del internet.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

### Cuadro No. 7

**Sondeo realizado en páginas del internet, para identificar a los auditores externos que ofrecen servicio de consultoría**

<b>Empresas</b>	<b>Dedicada exclusivamente a auditoría</b>	<b>Auditoria, consultoría y asesoría</b>
Visión Estratégica S.A. ESTRAVITESA		X
Vizhnay, Asociados C. Ltda.	X	
"Wens Consulting & Auditing, Whimpper Narvaez S.A."		X
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>34</b>
<b>Porcentaje</b>	<b>37%</b>	<b>63%</b>

Fuente. Páginas del internet.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

Muchas firmas de auditoría de renombre ofrecen ambos servicios tanto de auditoria externa como de consultoría lo podemos apreciar en los sondeo realizado en sus páginas internet que ofrecen sus servicios.

En conclusión aún falta mucho control que evite las malas prácticas profesionales en esta área para así evitar conflictos de intereses que pueden darse en las empresas donde las auditoria externas y consultoría son realizada por la misma persona o entidad.

El resultado observado en el sondeo realizado indica que el 63% de los 54 auditores externos que se promocionan en las páginas del Internet, también ofrecen el servicio de consultoría, mientras que el 37% solo ofertan el servicio de auditoría externa, lo que indica que el problema todavía subsiste y que no solo afecta a la ciudad de Guayaquil, sino también a todo el país.

A continuación se describen los resultados de la encuesta aplicada a los auditores externos, como se puede observar en los gráficos y cuadros siguientes:

#### 4.6.1. Análisis e interpretación de los resultados de la encuesta a Auditores Externos

##### 1) Realizó trabajos de auditoría externa:

**Cuadro No. 8**

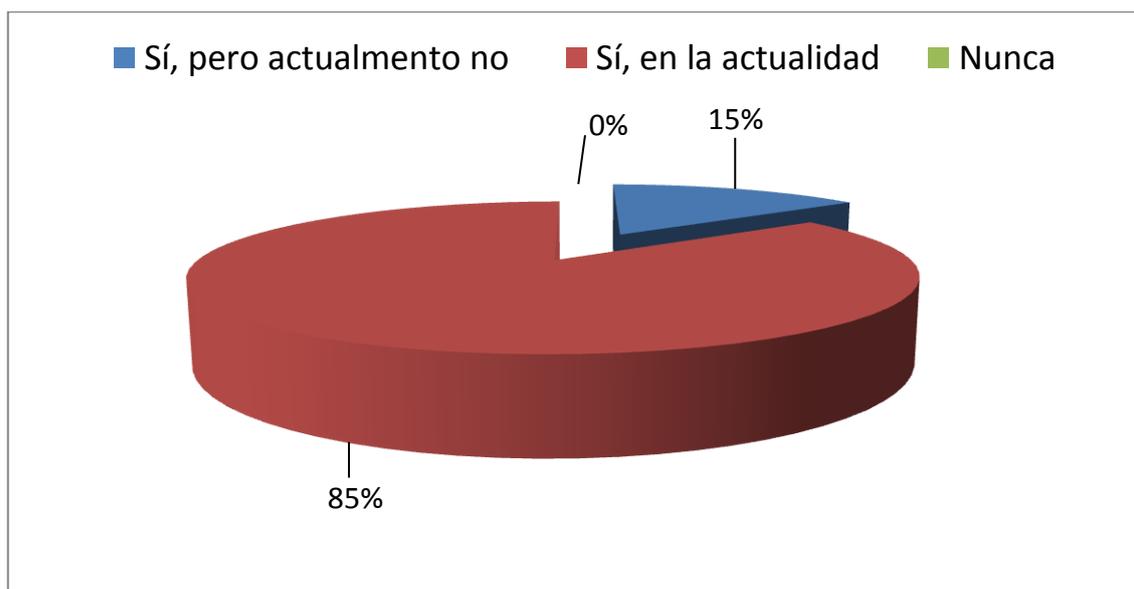
**Realizó trabajos de auditoría externa**

Descripción	Auditores	%
Sí, pero actualmente no	26	15%
Sí, en la actualidad	149	85%
Nunca	0	0%
<b>Total</b>	<b>175</b>	<b>100%</b>

Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.  
Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

**Gráfico No. 1**

**Realizó trabajos de auditoría externa**



Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.  
Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera.

Se consultó a los auditores externos si han realizado trabajos de auditoría externa, obteniendo los siguientes resultados: el 85% efectúa trabajos en el campo de la auditoría externa y en la actualidad los continúa realizando, el 15% los ha realizado pero en la actualidad no. La mayoría de profesionales auditores externos se han desempeñado en este tipo de trabajos y en la actualidad continúan en el ejercicio de estas funciones, por lo tanto tienen experiencia en el desempeño de estas labores.

## 2) Experiencia en trabajos de auditoría externa:

**Cuadro No. 9**

### Experiencia en trabajos de auditoría externa

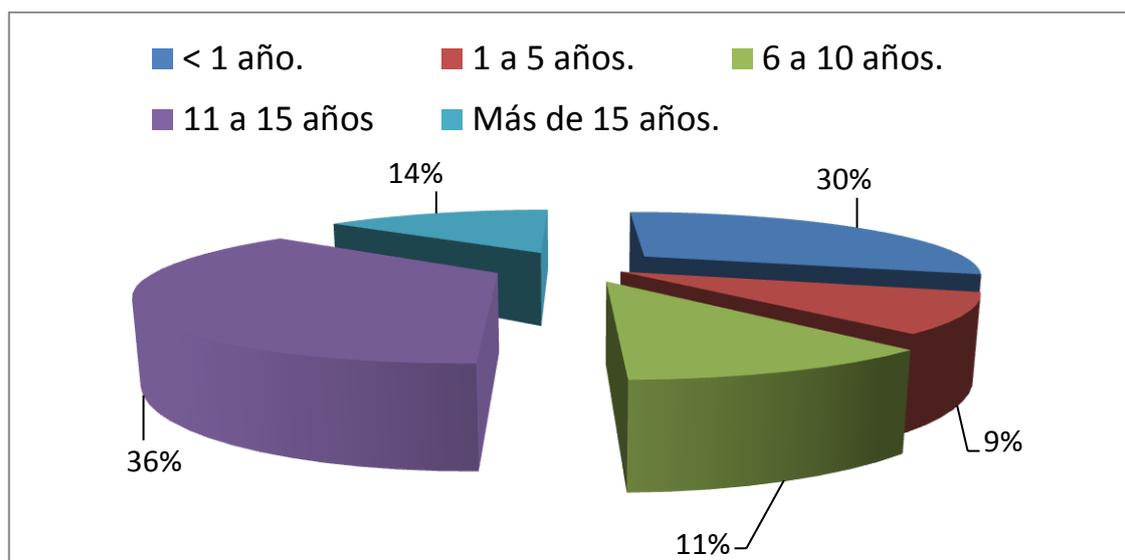
Descripción	Audidores	%
< 1 año.	52	30%
1 a 5 años.	16	9%
6 a 10 años.	19	11%
11 a 15 años	63	36%
Más de 15 años.	25	14%
<b>Total</b>	<b>175</b>	<b>100%</b>

Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

**Gráfico No.2**

### Experiencia en trabajos de auditoría externa



Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

El 36% de los auditores externos de la provincia del Guayas tienen entre 11 a 15 años, el 30% tiene menos de 1 año, el 14% más de 15 años, el 11% entre 6 a 10 años y el 9% tiene entre 1 a 5 años de experiencia realizando labores en su campo profesional. Los resultados evidencian que los auditores externos tienen amplios conocimientos y experiencia en lo concerniente a los temas de auditoría externa, quienes desempeñan funciones examinadoras y evaluadoras de la realidad de la empresa.

### 3) ¿Conoce los valores y principios del auditor externo?

**Cuadro No. 10**

#### **Conoce los valores y principios del auditor externo**

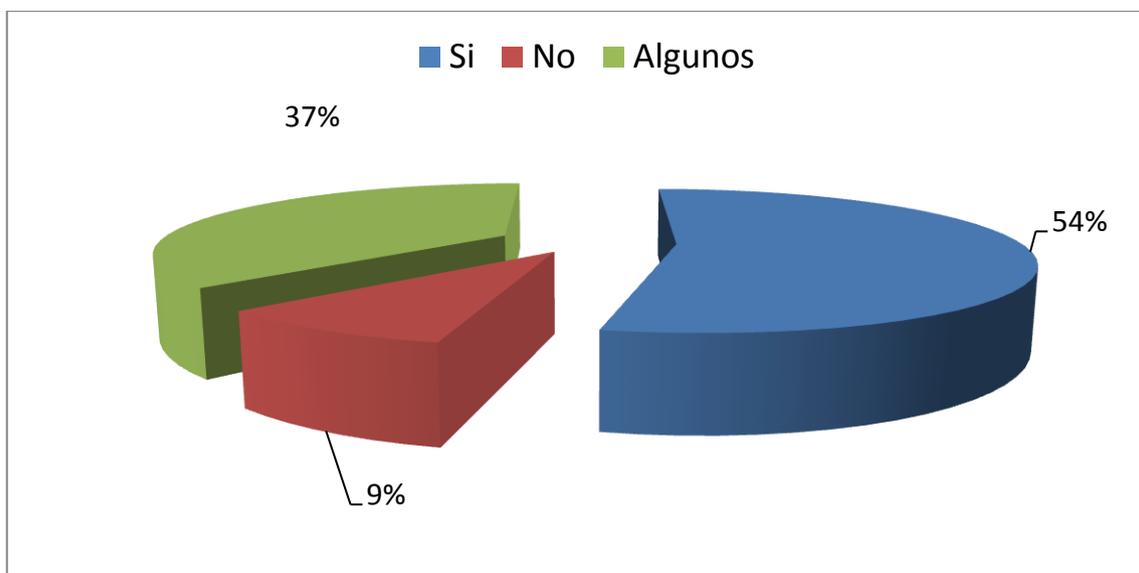
<b>Descripción</b>	<b>Audidores</b>	<b>%</b>
Si	94	54%
No	16	9%
Algunos	65	37%
<b>Total</b>	<b>175</b>	<b>100%</b>

Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

**Gráfico No. 3**

#### **Conoce los valores y principios del auditor externo**



Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

Con relación a esta interrogante, el 54% de los auditores externos tiene conocimiento sobre los valores y principios, el 37% conoce algunos de estos principios y el 9% no tiene conocimientos sobre estos temas. Mediante los resultados obtenidos se obtuvo como hallazgo que estos profesionales tienen mayores conocimientos sobre los valores y principios del auditor externo, porque se han especializado en el tema de la auditoría externa que persigue los estudios y evaluación de los controles existentes en las empresas públicas y/o privadas.

4) ¿Realizó trabajos de Auditor externo y de consultor al mismo tiempo?

Cuadro No. 11

Realizó trabajos de Auditor externo y de consultor al mismo tiempo

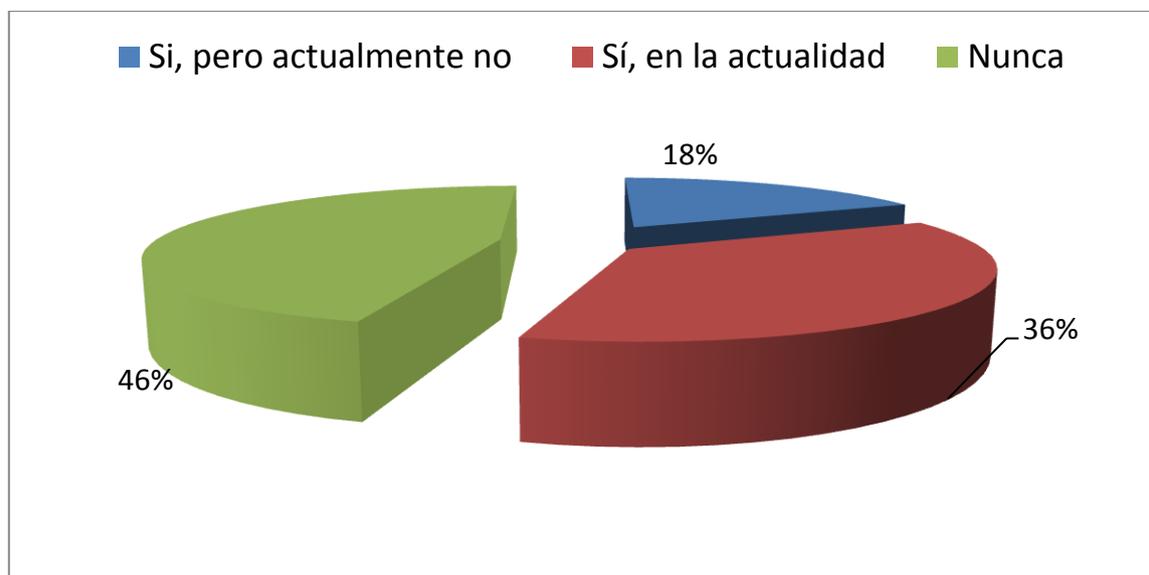
Descripción	Audidores	%
Sí, pero actualmente no	32	18%
Sí, en la actualidad	63	36%
Nunca	80	46%
<b>Total</b>	<b>175</b>	<b>100%</b>

Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

Gráfico No.4

Realizó trabajos de Auditor externo y de consultor al mismo tiempo



Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

Se consultó a los auditores externos sobre la realización de trabajos de auditor externo y de consultor al mismo tiempo, obteniendo los siguientes resultados: el 46% nunca ha realizado las dos funciones al mismo tiempo, el 18% si, pero actualmente no y el 36% indican que realizan estas funciones en la actualidad. A pesar de que la mayoría de profesionales encuestados no han realizado las funciones de auditor y consultor al mismo tiempo, porque consideran que no es ético y puede marcar una mala imagen en su carrera profesional, sin embargo, este conflicto de interés no se ha erradicado por completo y se mantiene en una escala alta, como se pudo comprobar en los servicios que ofrecen estos proveedores en las páginas del Internet.

5) **¿Realizó trabajos de Auditor externo y de Consultor en la misma empresa, al mismo tiempo?**

**Cuadro No. 12**

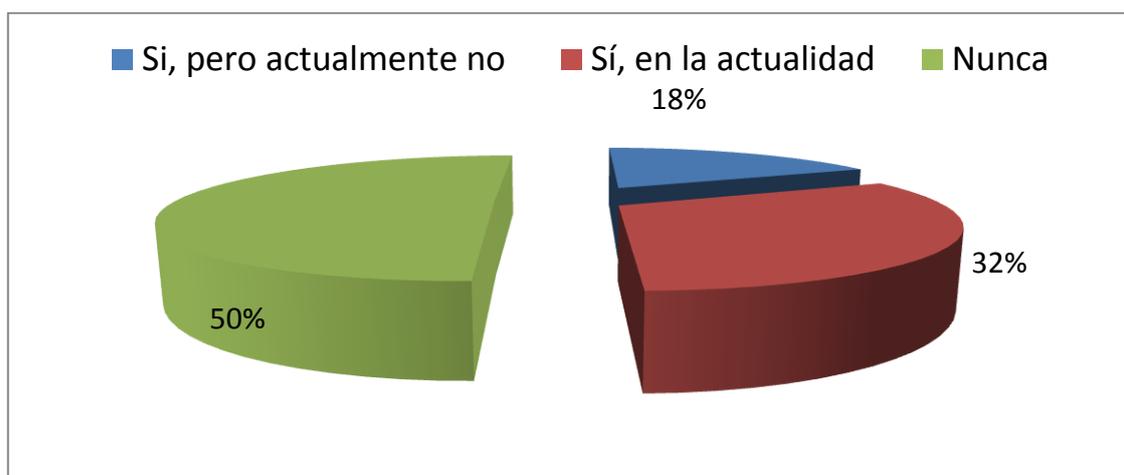
**Realizó trabajos de Auditor externo y de Consultor en la misma empresa, al mismo tiempo**

<b>Descripción</b>	<b>Audidores</b>	<b>%</b>
Sí, pero actualmente no	32	18%
Sí, en la actualidad	55	32%
Nunca	88	50%
<b>Total</b>	<b>175</b>	<b>100%</b>

Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.  
Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

**Gráfico No.5**

**Realizó trabajos de Auditor externo y de Consultor en la misma empresa, al mismo tiempo**



Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.  
Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

Se han obtenido los siguientes resultados con relación a esta interrogante: el 50% de los auditores externos nunca ha realizado las dos funciones al mismo tiempo en la misma empresa, el 18% si ha realizado estas funciones pero actualmente no y el 32% en la actualidad realiza estas funciones en la misma empresa. Estos resultados evidencian que un porcentaje considerable de auditores externos han desempeñado las dos funciones al mismo tiempo y en la misma empresa, siendo ello un acto opuesto a la ley y al principio de ética de la profesión, porque no se puede actuar de juez y parte al mismo tiempo, porque los auditores deben ser independientes y ser externos a la empresa.

6) **¿Considera usted que un profesional ético, puede ejercer de Auditor externo y de Consultor, al mismo tiempo?**

**Cuadro No. 13**

**Un profesional puede ejercer de Auditor externo y de Consultor, al mismo tiempo**

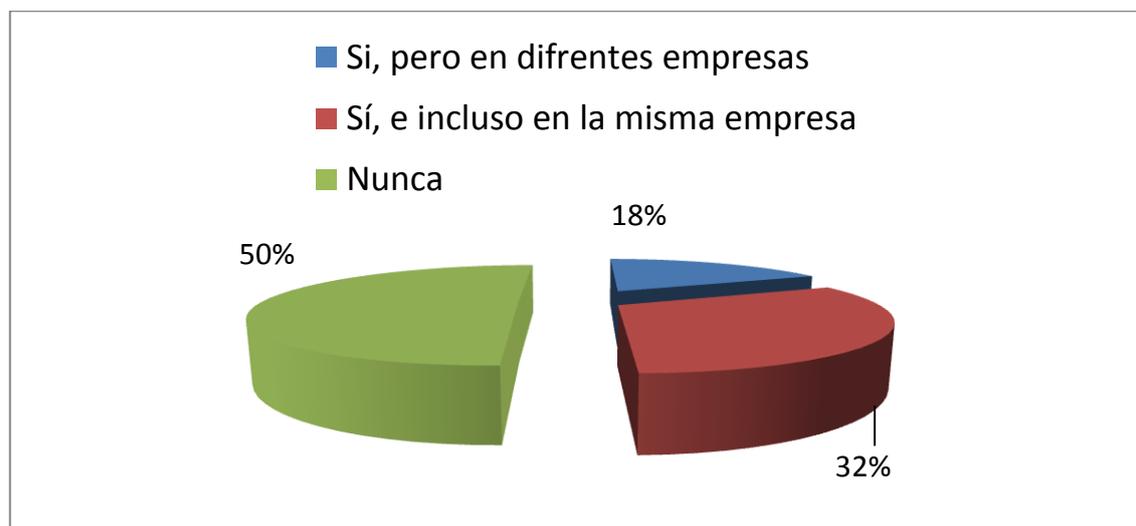
Descripción	Audidores	%
Sí, pero en diferentes empresas	32	18%
Sí, e incluso en la misma empresa	55	32%
Nunca	88	50%
<b>Total</b>	<b>175</b>	<b>100%</b>

Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

**Gráfico No. 6**

**Un profesional puede ejercer de Auditor externo y de Consultor, al mismo tiempo**



Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

Se indagó sobre la decisión de un profesional debe ser consultor y auditor externo al mismo tiempo, obteniendo los siguientes resultados: el 50% de los auditores externos consideran que no se puede hacer, el 18% indica que si puede hacerlo pero en diferentes empresas y el 32% piensa que puede hacerlo en la misma empresa. A pesar que la población mayoritaria de los auditores externos no consideró que debe desempeñarse las dos funciones al mismo tiempo, porque puede afectar la transparencia de los estados financieros, sin embargo, un porcentaje representativo consideraron lo contrario, este criterio puede afectar no sólo a las empresas en la que llevan a cabo estas funciones, sino también a las empresas donde se desempeñan como auditores externos.

7) ¿Por qué un profesional ético no puede ejercer de Auditor externo y de Consultor, al mismo tiempo?

**Cuadro No. 14**

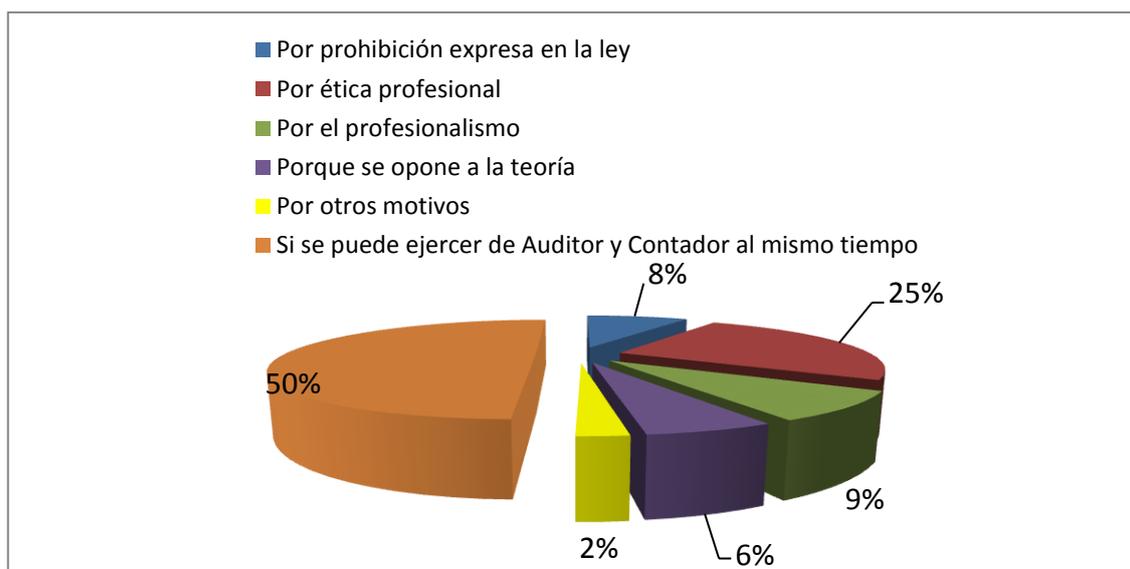
**Motivo porque un profesional no puede ejercer de Auditor externo y de Consultor**

Descripción	Audidores	%
Por prohibición expresa en la ley	15	8%
Por ética profesional	44	25%
Por el profesionalismo	15	9%
Porque se opone a la teoría	10	6%
Por otros motivos	4	2%
Si se puede ejercer de Auditor y Consultor	87	50%
<b>Total</b>	<b>175</b>	<b>100%</b>

Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.  
Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

**Gráfico No. 7**

**Motivo porque un profesional no puede ejercer de Auditor externo y de Consultor**



Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.  
Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

Con relación al motivo por el que un profesional no puede ejercer de Auditor externo y Consultor, se obtuvo como hallazgos que el 25% no lo hace por ética profesional, el 8% por la prohibición legal, el 9% porque se opone a la teoría y el 2% por otros motivos, mientras que para el 50% el auditor sí puede ser consultor. Existen varios motivos por los que un Auditor externo no puede ser consultor al mismo tiempo, destacándose principalmente la ética profesional que tiene gran peso, porque puede prestarse para malas intenciones que denigren al profesional.

8) ¿Cuáles pueden ser las consecuencias negativas de que un profesional ejerza de Auditor externo y de Consultor, al mismo tiempo?

**Cuadro No. 15**

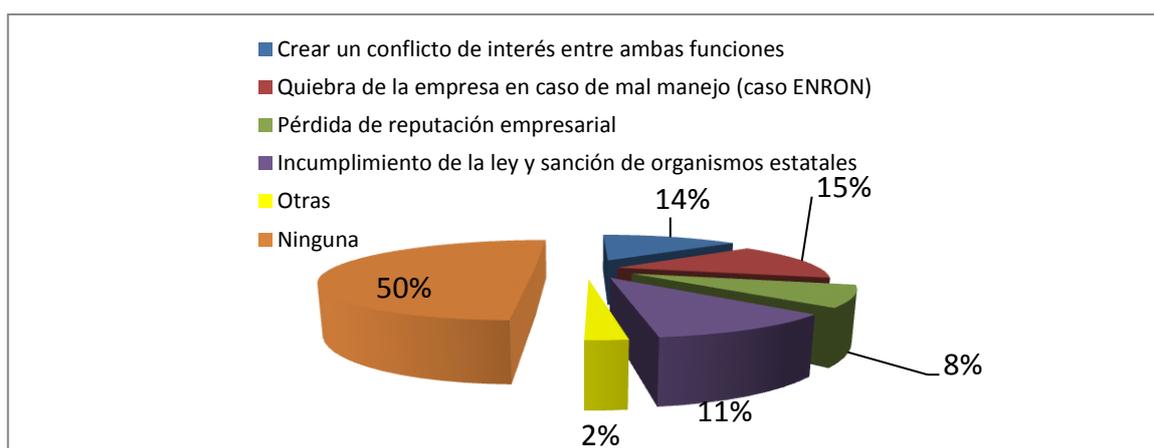
**Consecuencias negativas de ejercer de Consultor externo y Auditor al mismo tiempo**

Descripción	Audidores	%
Crear un conflicto de interés entre ambas funciones	25	14%
Quiebra de empresa por mal manejo (caso ENRON)	26	15%
Pérdida de reputación empresarial	14	8%
Incumplimiento de ley, sanción x organismos estatales	19	11%
Otras	4	2%
Ninguna	87	50%
<b>Total</b>	<b>175</b>	<b>100%</b>

Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.  
Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

**Gráfico No. 8**

**Consecuencias negativas de ejercer de Consultor externo y Auditor al mismo tiempo**



Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.  
Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

Respecto a las consecuencias negativas de ejercer de Consultor y Auditor externo al mismo tiempo, el 15% de los profesionales manifestaron que la empresa puede quebrar, el 50% ninguna consecuencia, el 14% crea un conflicto de intereses, el 11% indica que se incumple con la ley y el 8% señala que la empresa pierde reputación. Ejercer las funciones de Consultor y Auditor externo al mismo tiempo tiene una seria de implicaciones negativas, que no solo perjudican al profesional sino también a la empresa y a la sociedad, por este motivo es necesario que el encargado de auditar la empresa no esté relacionado con ella para que pueda emitir un juicio verídico en el que no influyan intereses propios y para que pueda gozar de credibilidad.

9) Si conoce el caso ENRON ¿Usted está de acuerdo en que debe existir la separación entre los servicios de consultoría y de auditoría externa:

**Cuadro No. 16**

**Considera que debe existir la separación entre los servicios consultoría y de auditoría externa**

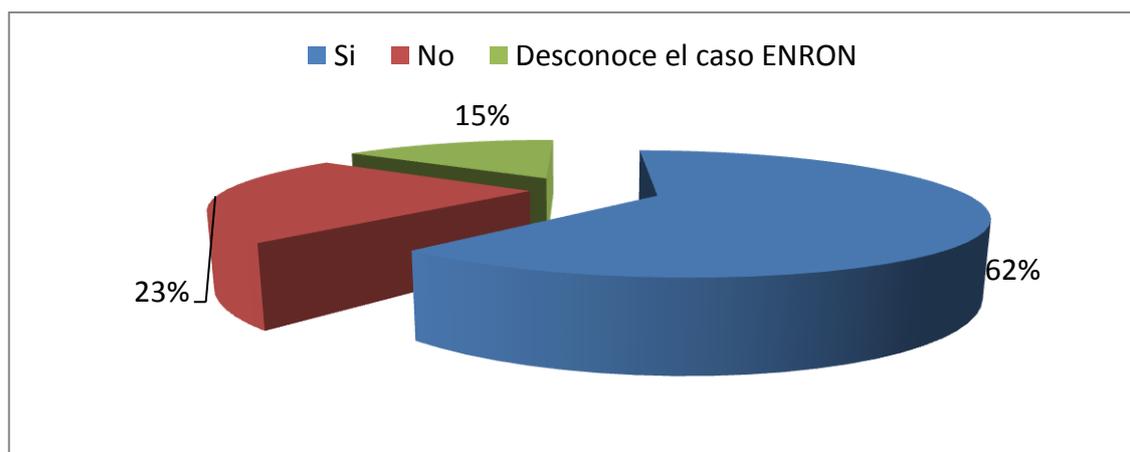
Descripción	Audidores	%
Si	108	62%
No	41	23%
Desconoce el caso ENRON	26	15%
<b>Total</b>	<b>175</b>	<b>100%</b>

Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

**Gráfico No. 9**

**Considera que debe existir la separación entre los servicios consultoría y de auditoría externa**



Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

Con relación a la decisión de separar los servicios de consultoría y auditoría externa, el 23% de los Auditores externos indican que no debe existir la separación, el 62% considera que deben separarse los servicios y el 15% desconocen el caso ENRON. Los resultados obtenidos evidencian que los auditores externos que tienen conocimiento del caso en mención, tienen el criterios de que debe haber la separación de los servicios de auditoría externa y consultoría, esto se debe a los múltiples inconvenientes que se presentaron cuando en el año 2002 se descubrió las grandes burbujas financieras descubriendo que ENRON tenía una deuda mayor de lo que se pensaba y que sus beneficios económicos no eran los supuestos, producto de la mala manipulación contable inaceptable, para evitar ello vale aplicar la separación de ambas funciones y la erradicación del conflicto de intereses.

**10) ¿Mecanismos mediante los cuales deben separarse las funciones y actividades que deben realizar los auditores externos y los consultores?**

**Cuadro No. 17**

**Mecanismos para separar las funciones de los auditores externos y consultores**

Descripción	Audidores	%
Manuales de procedimientos	20	12%
Código de Ética	32	18%
Capacitación y concienciación	57	33%
Otros	34	19%
Ninguno	32	18%
<b>Total</b>	<b>175</b>	<b>100%</b>

Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.  
Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

**Gráfico No. 10**

**Mecanismos para separar las funciones de los auditores externos y consultores**



Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.  
Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

Se consultó a los Auditores sobre los mecanismos que se pueden utilizar para separar las funciones de los auditores externos y consultores, obteniéndose los siguientes resultados: el 33% señala la capacitación, el 18% un Código de Ética, el 11% manuales de procedimientos, el 37% indicó otros o ningún mecanismo. Los Auditores Externos han considerado algunos mecanismos mediante los cuales se puede separar las funciones de los auditores externos y los consultores, seleccionando como principal estrategia la capacitación y concienciación de los profesionales inherentes al tema, de esta manera se logrará que ejerzan sus funciones de forma ética, teniendo transparencia en la calidad de sus servicios, demostrando independencia mental, integridad y objetividad.

11) ¿Qué impacto tiene la separación de las funciones y actividades contables de los auditores externos y los consultores?

**Cuadro No. 18**

**Impacto de la separación de las funciones de auditores externos y consultores**

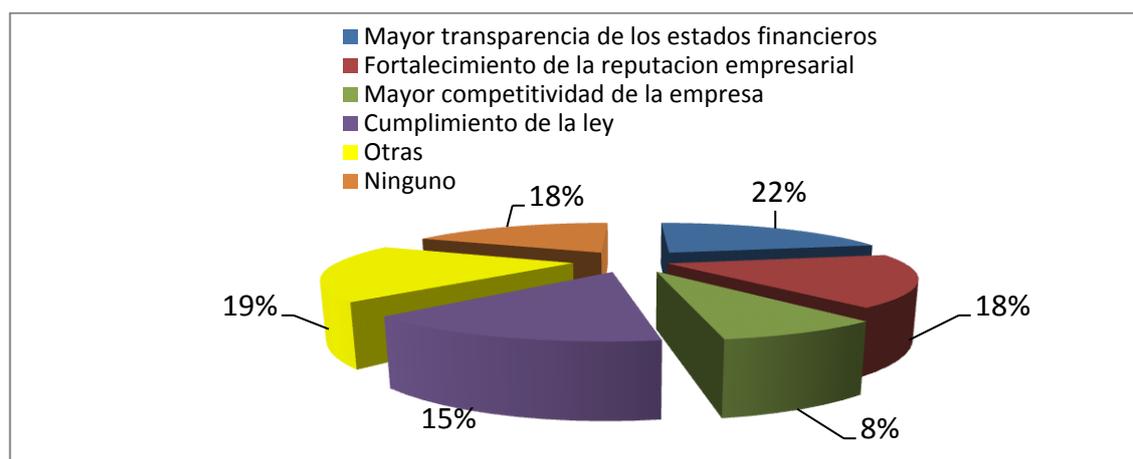
Descripción	Auditores	%
Mayor transparencia de los estados financieros	38	22%
Fortalecimiento de la reputación empresarial	31	18%
Mayor competitividad de la empresa	14	8%
Cumplimiento de la ley	26	15%
Otras	34	19%
Ninguno	32	18%
<b>Total</b>	<b>175</b>	<b>100%</b>

Fuente: encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera.

**Gráfico No. 11**

**Impacto de la separación de las funciones de auditores externos y consultores**



Fuente: encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

El 22% de los Auditores Externos manifestó que el impacto de la separación de las funciones y actividades es que causa mayor transparencia de los estados financieros, el 8% mayor competitividad, el 18% fortalecimiento de la reputación y el 15% indica que cumpliría con la ley. Los profesionales en análisis consideraron que mediante la separación de las funciones y actividades de los auditores externos y los consultores, se generará mayor transparencia de los estados financieros lo que contribuye al fortalecimiento de la empresa, conociendo la situación de la compañía, estipulando los ingresos, gastos y ganancias que se obtuvieron sin esperar algún tipo de sorpresa por los malos manejos financieros.

#### 4.6.2. Análisis e interpretación de los resultados de la Entrevista

**Nombre del entrevistado:** CPA Vicente Roberto Suriaga Sánchez

**Cargo del entrevistado:** Auditor externo independiente

#### Cuadro No. 19

**Matriz de entrevista a CPA Vicente Roberto Suriaga Sánchez.**

Ítem	Pregunta	Respuesta	Observación
1	<b>¿Qué conclusión usted obtuvo del caso ENRON?</b>	Que no se puede ser juez y parte en el examen financiero de una empresa	Los auditores externos no pueden ser juez y parte en el examen financiero y la consultoría para el mejoramiento de la rentabilidad de la empresa
2	<b>En la ciudad de Guayaquil o en el Ecuador ¿hubo empresas que practicaron los mismos vicios del caso ENRON?</b>	Sí, he conocido algunos casos, aunque no todos han sido públicos, por ello no puedo mencionar más al respecto	Todavía hay empresas que no están cumpliendo con la legislación vigente en materia de auditoría externa
3	<b>¿Cómo controla el organismo estatal correspondiente la separación de las funciones de la consultoría y la auditoría externa?</b>	A través de la legislación y de las resoluciones de la Superintendencia de Compañías y de los otros ramos como la Superintendencia de Bancos y Seguros o la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria	Las leyes son la principal material para la separación efectiva de las funciones de la consultoría y la auditoría externa

4	<b>¿Por qué es importante la separación de las funciones de la consultoría y la auditoría externa?</b>	Porque un auditor externo debe ser independiente y objetivo, es decir, no puede realizar otra función que no sea la de auditor externo, para no convertirse en juez y parte, evitando así la posibilidad del fraude	Para mantener los principios éticos de objetividad e imparcialidad de la auditoría externa y contribuir a la transparencia de los estados financieros
5	<b>¿Qué relación tiene la separación de las funciones de la consultoría y la auditoría externa con la aplicación de las NIIF en las empresas?</b>	Al separar las funciones de consultoría con la auditoría externa, se consigue mayor transparencia de los estados financieros, que es el objetivo principal para la aplicación de las normas NIIF en las empresas nacionales	Se consigue mayor transparencia de los estados financieros
6	<b>¿Ha planificado la Superintendencia de Compañías un plan de concienciación acerca de la ética del Auditor Externo para separar las funciones de la consultoría y la auditoría externa?</b>	Que yo sepa no, aunque deberían hacer algo para evitar que haya la posibilidad de cometimiento de fraudes en algunas empresas a nivel nacional y la campaña de concienciación es una estrategia interesante	Se debería planificar la campaña de concienciación para que los auditores externos cumplan con los principios éticos de imparcialidad, objetividad e independencia

Fuente: entrevista aplicada a Auditores Externos de la provincia del Guayas.  
Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

**Nombre del entrevistado:** CPA Suárez Moncada Rosa Ana

**Cargo del entrevistado:** Auditor externo independiente

**Cuadro No. 20**

**Matriz de entrevista a CPA Suárez Moncada Rosa Ana**

<b>Ítem</b>	<b>Pregunta</b>	<b>Respuesta</b>	<b>Observación</b>
1	<b>¿Qué conclusión usted obtuvo del caso ENRON?</b>	Mal manejo financiero, fraude y falta de ética de los auditores externos	Auditores externos y consultores hacían las mismas funciones en ENRON, violando los principios éticos de independencia y objetividad
2	<b>En la ciudad de Guayaquil o en el Ecuador ¿hubo empresas que practicaron los mismos vicios del caso ENRON?</b>	Sí hay casos, aunque no todos se difunden por la prensa	Si hay empresas que no cumplen con la normativa vigente en materia de auditoría externa
3	<b>¿Cómo controla el organismo estatal correspondiente la separación de las funciones de la consultoría y la auditoría externa?</b>	La legislación es el instrumento para controlar que los auditores externos no realicen labores de consultoría	A través de la legislación nacional se regulan las normas de auditoría externa, de modo que es el instrumento que garantiza el cumplimiento de los principios éticos
4	<b>¿Por qué es importante la separación de las funciones de la consultoría y la auditoría externa?</b>	Para garantizar la transparencia de los estados financieros, que es el objetivo principal de esta área financiera	Para evitar el fraude y garantizar la transparencia de los estados financieros

5	<b>¿Qué relación tiene la separación de las funciones de la consultoría y la auditoría externa con la aplicación de las NIIF en las empresas?</b>	Las NIIF persiguen el mismo objetivo que la erradicación del conflicto de intereses, que es la transparencia de los estados financieros	La NIIF y la erradicación del conflicto de intereses, persiguen como objetivo la transparencia de los estados financieros
6	<b>¿Ha planificado la Superintendencia de Compañías un plan de concienciación acerca de la ética del Auditor Externo para separar las funciones de la consultoría y la auditoría externa?</b>	No, no ha aplicado esa estrategia que sería buena en mi opinión	Si sería bueno la aplicación de la estrategia de concienciación para los Auditores Externos y aspirantes a esta profesión

Fuente: entrevista aplicada a Auditores Externos de la provincia del Guayas.  
Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera

Los auditores externos no pueden ser juez y parte en el examen financiero de la empresa, por ello se requiere fortalecer la legislación en materia de auditoría externa, para separar las funciones de la consultoría y la auditoría externa, manteniendo los principios éticos de objetividad e imparcialidad de la profesión, contribuyendo a mejorar la transparencia de los estados financieros.

Se plantea como propuesta la planificación de la campaña de concienciación para que los auditores externos cumplan con los principios éticos de imparcialidad, objetividad e independencia y garantizar el cumplimiento de la ley y el fortalecimiento de la gestión financiera y contable de las empresas.

#### **4.7. Discusión**

En este numeral se hará referencia a los hallazgos obtenidos en la investigación de campo aplicada a los principales involucrados en el estudio, en este caso a los Auditores Externos y a los Consultores, cuyos resultados se presentaron en el numeral correspondiente al análisis e interpretación del cuestionario de la encuesta, cuyo resumen se detalla en los siguientes párrafos.

Acerca de la ocupación de los Auditores Externos registrados como tal en la Superintendencia de Compañías, se pudo conocer que la mayoría trabaja por cuenta propia (61%), es decir, que los profesionales que se dedicaron a la Auditoría Externa tienen sus propias firmas empresariales o participan como auditores externos de alguna firma del sector privado.

Se pudo constatar también que la población mayoritaria de Auditores Externos se encuentran trabajando actualmente en las áreas de auditoría, el 95% según el instrumento aplicado, mientras que el 67% tienen más de 5 años de experiencia en estas áreas, evidenciando que un porcentaje mayoritario de ellos trabajan en el ámbito de su profesión.

Los siguientes hallazgos fueron los más importantes, porque hicieron referencia a la actividad que se encuentran desempeñando los Auditores Externos, indicando el 61% de estos profesionales, que se encuentran realizando actualmente trabajos de auditoría, con una experiencia mayor a 5 años en este campo laboral, lo que significa que tienen experiencia en este ámbito.

El 54% de los Auditores Externos, le han dado la importancia debida a los valores y a los principios del auditor externo, los cuales hacen referencia a la utilización de un Código de Ética, así como a la objetividad e independencia de esta función con relación a la consultoría interna y a cualquier otra actividad que se desempeñe en una organización auditada.

Se pudo constar que un 36% de los Auditores Externos, desempeñaron al mismo tiempo funciones de consultoría y auditoría externa, mientras que un 18% de estos profesionales practicaron ambas labores en algún tiempo con anterioridad al actual, lo que evidenció que

aún existen profesionales que por desconocimiento o por otras razones, no cumplen con la legislación vigente ni con los principios señalados en el Código de Ética de la auditoría, como es el caso de la objetividad, imparcialidad e independencia o autonomía.

Avanzando en la investigación, se pudo conocer que un 31% de los Auditores Externos cumple funciones de consultoría interna en la misma empresa, de manera directa o indirecta, mientras que antes de este periodo, el 18% de los Auditores Externos cumplía ambas funciones en la misma organización donde fueron contratados y tenían intereses de algún tipo.

Los resultados evidenciaron que existe una confusión generalizada entre los profesionales de la Auditoría Externa, quienes en un porcentaje considerable manifestaron en el 49% de los casos, que un profesional puede cumplir con las funciones de Auditoría Externa y Consultoría, el 18% considera que en diferentes empresas, lo que es opuesto a la teoría, porque aun cuando se desempeñen en diversas organizaciones, las normativas jurídicas y el Código de Ética, impiden que un Auditor Externo ejerza funciones de Consultoría, bajo ninguna circunstancia, para no afectar los principios de objetividad e independencia o autonomía.

Al respecto se deben considerar los aspectos legales que subyacen en diversas normativas nacionales e internacionales de la materia de la Auditoría, que hacen referencia a la objetividad e independencia de los auditores externos, quienes no pueden involucrarse en tareas de consultoría, ni en ninguna actividad empresarial que no sea la de su profesión exclusiva, tal como lo establecen la NIA 240, la Ley Sabarnex Oxley, la PCAOB, entre las más importantes, las cuales fueron descritas en la primera y segunda unidad de la presente investigación.

Como ya se abordó en el primer capítulo de la presente investigación, las leyes de la materia prohíben expresamente que un Auditor Externo ejerza funciones de Consultor bajo ninguna condición, sin que ello afecte el derecho al trabajo, pero sirve para precautelar la objetividad, imparcialidad e independencia del Auditor Externo, para lo cual se pueden elaborar diversos mecanismos que rezan en las mismas leyes, como es el caso del Código de Ética de las organizaciones (18%), los manuales de procedimientos (11%), pero la

opción que más adeptos captó fue sin lugar a dudas la capacitación y concienciación desde las Universidades y en los Colegios Profesionales, con el 33%.

El impacto de cumplir con la legislación vigente, identificando y concienciando a los profesionales en Auditoría Externa y Consultoría, para que respeten el Código de Ética y los principios de esta profesión, será visible en la mayor transparencia de los estados financieros, lo cual está conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), además que pueden impedir la quiebra de las empresas, fortaleciendo la reputación empresarial y generando mayor competitividad de las organizaciones adscritas al aparato productivo nacional, con sujeción a la ley.

#### **4.8. Análisis comparativo entre la auditoría externa y la consultoría para la comprobación de la hipótesis.**

Una vez que se analizaron los resultados de la investigación y que se llevó a cabo la discusión de los mismos, se procedió a efectuar la demostración de la hipótesis, mediante los hallazgos obtenidos con la aplicación del instrumento a los Auditores Externos certificados por los organismos de regulación y control contable, con los cuales se pudo definir la asociación entre las variables.

Los resultados evidenciaron que existen profesionales que están acreditados en calidad de Auditores Externos por el organismo regulador correspondiente y que se encuentran realizando estas funciones para diferentes empresas y/o para corporaciones pertenecientes a un mismo grupo empresarial, de manera que están incumpliendo la legislación vigente a nivel nacional e internacional.

Las normativas vigentes en la materia de la Auditoría Externa, no pretenden vulnerar el derecho al trabajo, privando a un profesional que por estar acreditado como Auditor Externo no puede desempeñarse como consultor ni en otra actividad contable o administrativa, sino que buscan garantizar la transparencia de los estados financieros y evitar la ocurrencia de los fraudes fiscales.

De esta manera se observó el cumplimiento de la hipótesis porque como se observó que subsiste el conflicto de interés entre los auditores externos y las labores de consultoría, entonces se propuso la concienciación de estos profesionales, para evitar que acontezcan otros casos similares a la quiebra de la empresa Enron, debido a que fue la opción que captó mayores adeptos en la encuesta aplicada a los Auditores Externos, así como los mecanismos legales que impidan el conflicto de intereses.

Con los resultados obtenidos se pone en manifiesto un riesgo en el mercado de valores y en el organismo de control tanto financiero como contable, debido al no mantener separada y fiscalizada correctamente las actividades de auditoria externa y consultoría, puede tener un impacto negativo en la transparencia de los estados financieros que son entregado al ente estatal, de ahí que es necesario concienciar a los profesionales de auditoria externos respete los principios de objetividad, imparcialidad e independencia del auditor externo.

## CAPÍTULO V

### IMPACTO Y PROPUESTA

#### 5.1. Introducción.

El conflicto de intereses que ha subsistido con relación a la Auditoría Externa y la Consultoría, es un tema que a pesar de los acontecimientos acaecidos a inicios del siglo XXI, como es el caso de la quiebra de ENRON y de Parmalat, no ha pasado de moda, por el contrario se reformaron las leyes en el Ecuador para endurecer las sanciones antes los fraudes fiscales.

Al respecto, se debe destacar que el Código Orgánico Monetario y Financiero, el Código Orgánico Integral Penal, la Ley Orgánica de Economía Popular y Solidaria y su Reglamento de Aplicación, la Ley de Mercado de Valores y Ley Orgánica para Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil, la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, , la Ley Orgánica de Régimen Tributaria Interno y sus Reglamentos de Aplicación, destacan entre otras normativas establecen la responsabilidad del Auditor Externo y el cumplimiento obligatorio de los principios de objetividad, imparcialidad, autonomía e independencia de estos profesionales, quienes se deben desempeñar con absoluta transparencia en su gestión para no ser partícipes de los fraudes, cuya responsabilidad no solo es civil, sino también de carácter penal.

La norma NIA 240 se refiere precisamente a la responsabilidad del auditor externo, poniendo énfasis en los principios de imparcialidad e independencia, además que las normas NIIF hacen referencia a la transparencia de los estados financieros para acreditar bajo estas normativas que son obligatorias en el Ecuador y en el mundo entero, en el caso de los Estados que la adoptaron.

Con esta introducción se describe la propuesta para fortalecer los conocimientos de los profesionales de las ciencias de auditoría, para que contribuyan con el desarrollo de este

campo profesional, mediante el respeto de las leyes nacionales e internacionales vigentes y la separación entre los roles de la Auditoría Externa y la Consultoría, para evitar el conflicto de intereses y fomentar una sana competencia en el mercado local y nacional.

## **5.2. Desarrollo de la propuesta.**

La propuesta consiste en un plan de concienciación para los profesionales en las ciencias de Auditoría, para evitar que acontezcan otros casos similares a la quiebra de la empresa Enron, debido a que fue la opción que captó mayores adeptos en la encuesta aplicada a los Consultores y Auditores Externos, basados en los mecanismos establecidos en la legislación vigente en la materia.

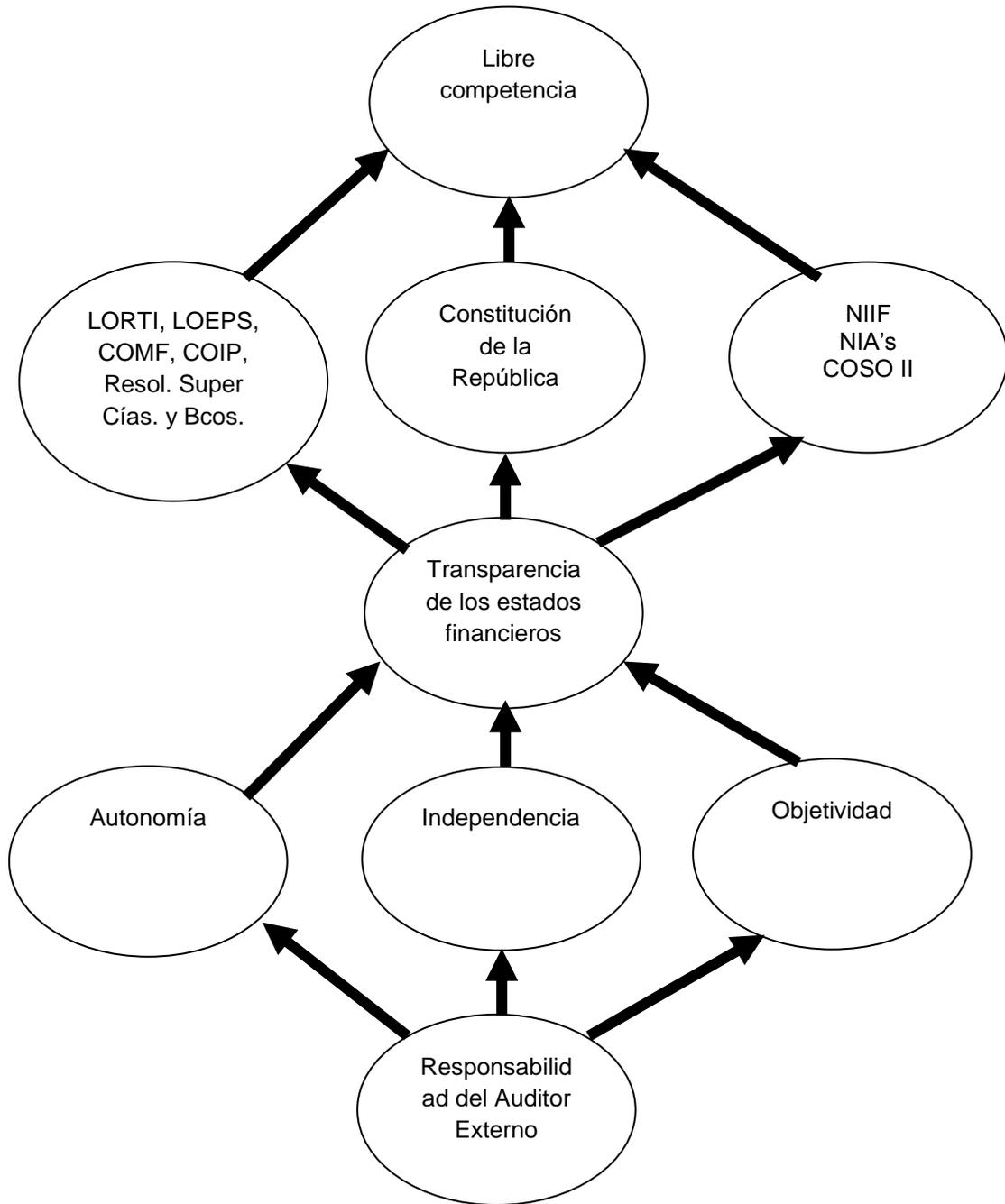
Para el efecto se considera que este plan de concienciación dirigido a los Contadores Públicos Autorizados, Ingenieros en Contabilidad y Auditoría, así como a todos aquellos que tengan la certificación para llevar a cabo las funciones de Auditor Externo, proponiendo a los Colegios de estos profesionales que contribuyan al desarrollo de esta propuesta, ofreciendo sus instalaciones adecuadas para albergar a sus miembros, socios y demás partes interesadas, para que acudan en los horarios y fechas convenidas.

Se propone que el plan de concienciación se lleve a cabo durante los meses de marzo y abril, para que no solo acudan los Auditores Externos, sino también los estudiantes de las carreras afines a las ciencias contables, como CPA, Ingeniería en Contabilidad y Auditoría o similares, con el objeto de que también sean concienciados para fortalecer el cumplimiento de las leyes de esta materia y propender a que la gestión contable y de auditoría sea más confiable.

El plan de concienciación propuesto se lleva a cabo bajo el modelo de Gestión del Mejoramiento Continuo, debido a que los resultados de la Auditoría Externa constituyen la base para la toma de decisiones gerenciales, por esta razón se ha esquematizado el siguiente gráfico:

**Gráfico No. 12**

**Esquema del Modelo de Gestión para el Plan de Concienciación de los Auditores Externos y Consultores**



Fuente: Propia.  
Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera.

Como se puede apreciar, la responsabilidad del Auditor Externo no solo atañe al ámbito civil, sino también de carácter penal, la cual subyace en el cumplimiento de los principios de autonomía, independencia y objetividad que se deben incluir dentro del Código de Ética de esta profesión, quienes deben ser conscientes y capacitarse constantemente en el tópico de su interés, para mejorar continuamente su eficiencia.

El cumplimiento de los principios de autonomía, independencia y objetividad de los Auditores Externos, debe contribuir con el cumplimiento del objetivo de la norma NIIF, que consiste en lograr la transparencia de los estados financieros y asegurar la confianza de los accionistas, inversionistas, trabajadores y de la sociedad en general, para promover la libre competitividad en los mercados.

Además, la transparencia de los estados financieros que se consigue mediante la aplicación de los principios de objetividad e independencia del auditor externo, se encuentran establecidos en las leyes nacionales e instrumentos internacionales, tales como la Constitución de la República, la LORTI, la LOEPS, el COMF, el COIP, las Resoluciones de la Superintendencia de Compañías y de la Superintendencia Bancos, así como de las normas NIIF, NIA's y COSO II en el segundo caso.

El impacto que debe tener el logro y la evidencia de la transparencia de los estados financieros en las organizaciones productivas, debe promover la libre competencia en los mercados nacionales e internacionales, en el caso de las empresas que exportan e importan bienes, hacia y desde el extranjero, lo que satisface el modelo de gestión de la Auditoría Externa y garantiza el cumplimiento de los objetivos del buen vivir.

El plan de concienciación debe fundamentarse entonces en los principios de autonomía, independencia y objetividad de los Auditores Externos, para lograr los objetivos nacionales establecidos en las leyes, reglamentos que rigen a nivel ecuatoriano y aquellas normativas e instrumentos vigentes a nivel internacional.

Con este antecedente se ha elaborado en el siguiente cuadro, un cronograma recomendado para el plan de concienciación, a través de charlas y talleres para la comunidad de profesionales y estudiantes en el área de las ciencias contables y de auditoría, en los Colegios de Profesionales, preferiblemente.

## Cuadro No. 21

### Plan de concienciación a través de charlas y talleres.

- **Objetivo:** Concienciar a la población de profesionales y estudiantes de las carreras contables y de Auditoría, para que se cumpla al ciento por ciento con el respeto a los principios de autonomía, objetividad, imparcialidad e independencia del Auditor Externo.
- **Participantes:** Profesionales en el área de la Contabilidad y Auditoría, así como estudiantes de las carreras contables.
- **Lugar:** Colegio de Contadores Públicos del Guayas.
- **Facilitador:** Experto en Auditoría Externa miembro de la Superintendencia de Compañías.
- **Fecha:** Enero a Marzo del 2016
- **Tiempo:** 8 horas

Contenido	Técnica	Recursos	Evaluación
Los principios de la Auditoría Externa	Dinámica grupal Charlas	Proyector de diapositivas	¿Cuáles son los principios de la Auditoría Externa?  ¿Cuál es el rol del Auditor Externo?  ¿Por qué quebraron Enron y Parmalat?
El Código de Ética del Auditor Externo	Retroalimentación	Computadora o laptop	
El rol del Auditor Externo	Formación de grupos	Folletos	
Normativas nacionales e internacionales que subyacen el conflicto de intereses	Exposición Diapositivas		
El conflicto de intereses: la Auditoría Externa y la Consultoría	Talleres	Papelógrafos Trípticos	¿Qué dice la normativa nacional e internacional acerca del conflicto de intereses entre la Auditoría Externa y la Consultoría?
Exposición del caso ENRON y Parmalat: las consecuencias del conflicto de intereses. Taller Práctico			

Fuente: Propia.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera.

En términos generales, es necesario que se promueva la toma de conciencia entre los Auditores Externos, que este profesional no puede dedicarse a otra actividad empresarial más que la Auditoría Externa, salvo la docencia, para lograr los objetivos de las normativas nacionales e internacionales acerca de la transparencia de los estados financieros y el cumplimiento de los principios de objetivos e independencia del auditor externo.

### **5.3. Impacto económico de la alternativa de solución al conflicto de intereses.**

El conflicto de intereses que se puede generar entre la Auditoría Externa y la Consultoría, tiene un impacto directo en las finanzas empresariales y a su vez en el desarrollo económico de la nación, o sino véase el caso ENRON que fue narrado brevemente en el segundo capítulo de la presente investigación, donde se manifestó que la quiebra de esta corporación norteamericana fue causada por el mal manejo de los recursos económicos de esta organización.

La quiebra de ENRON, además trajo como consecuencia diferentes impactos negativos en las empresas que mantenían relaciones con esta corporación norteamericana, así como con la sociedad en general que había invertido en acciones en la Bolsa de Valores a favor de esta compañía, confiando en la calificación que tenía en las estadísticas de los organismos de control estatal, que mantenían a la compañía entre las diez principales de los Estados Unidos de América.

La existencia del conflicto de intereses entre la Auditoría Externa y la Consultoría en el caso ENRON, tuvo un impacto directo en los indicadores económicos de los Estados Unidos de América, debido a que esta compañía aportaba al PIB y generaba empleo para un gran conglomerado de ese país, lo que significó que su quiebra no solo afectó a los indicadores de la Bolsa de Valores que cayeron ostensiblemente, sino también a los indicadores macroeconómicos norteamericanos, situación que se agravó con la caída de las Torres Gemelas por los atentados terroristas del 11 de septiembre del 2001, año en que también se produjo la quiebra de ENRON.

La microeconomía es un área cuyos indicadores están asociados al funcionamiento de las empresas, en especial de aquellas que son calificadas como grandes compañías y que contribuyen con gran fuerza en la generación de impuestos, de fuentes de trabajos y de

ingresos para el PIB, además que tienen una gran impacto en la bolsa de valores, debido al valor de sus acciones.

La caída de ENRON afectó la economía de los accionistas, de los trabajadores que pertenecían a esta organización y a quienes tenían acciones en la bolsa de valores, teniendo un impacto negativo en la economía de los Estados Unidos de América, que se vio obligada a aplicar normativas que controlen y eviten el conflicto de intereses en la Auditoría Externa y la Consultoría en el ámbito empresarial.

#### **5.4. Impacto social de la alternativa de solución al conflicto de intereses.**

La principal afectación social por causa del conflicto de intereses entre la Auditoría Externa y la Consultoría, la constituye el ámbito laboral, debido a que los principales afectados por la caída de ENRON fueron los trabajadores que perdieron sus puestos de trabajo y a quienes no se les garantizó en ese momento ningún tipo de protección de sus intereses laborales, debido a que la legislación norteamericana hasta el 2001, no contemplaba estas normativas.

En el ámbito social, fue importante la creación de la Ley Sarbanes – Oxley para proteger los derechos e intereses de los trabajadores que son víctimas de la quiebra de empresas por causa del mal manejo financiero, donde además se otorga responsabilidad civil y penal a los mentalizadores y a quienes participen de esta actividad ilícita que está fuera de cualquier actividad legítima y legal.

De acuerdo a las estadísticas del año 2001, ENRON generaba miles de fuentes de trabajo en las diferentes empresas que formaban parte de su grupo, los cuales quedaron insubsistentes después de que su principal directivo declaró a la compañía en quiebra y con ello también declaró en bancarrota a todas las organizaciones inmersas en este grupo corporativo.

Con ello se afectó directamente a la tasa de empleo que en ese año disminuyó, aumentando el desempleo en los Estados Unidos de América, situación que se agravó con los ataques terroristas que acabaron con las Torres Gemelas y que destruyeron parte del Pentágono del

gigante país norteamericano, lo que causó gran conmoción social y ahondó la crisis en este país.

Ello significó que el conflicto de intereses entre la Auditoría Externa y la Consultoría, tuvo un gran impacto en la sociedad en general, tanto en los accionistas de la compañía ENRON, en los trabajadores incorporados en las compañías de este grupo y en las asociadas, así como en los ciudadanos norteamericanos que tenían intereses en la Bolsa de Valores.

### **5.5. Impacto tributario de la alternativa de solución al conflicto de intereses.**

El mal manejo financiero de ENRON causado en gran medida por el conflicto de intereses entre la Auditoría Externa y la Consultoría, se efectivizó a través de la evasión tributaria, es decir, que se escondieron los recursos de la empresa en paraísos fiscales exentos de cargas impositivas, con lo que esta compañía estafó al fisco y lo privó de recursos necesarios para cubrir el Presupuesto de los Estados Unidos de América, indispensable para la generación de la obra pública en beneficio de los ciudadanos de ese país.

Bajo esta óptica se pudo evidenciar que el caso ENRON tuvo un impacto tributario muy significativo para la población de ese país, el cual simplemente no se pudo recuperar hasta nuestros días, sin embargo, quedó la experiencia vivida en el año 2001 para que el Estado norteamericano tome las medidas necesarias para cambiar esta situación y fortalecer a su administración tributaria.

Cabe destacar que en el Ecuador, desde el año 2008 en que se llevó a cabo un proceso de reformas tributarias que iniciaron con la implementación de la Ley de Equidad Tributaria, se han incrementado las recaudaciones de impuestos a nivel nacional, debido a que se ha reducido los niveles de evasión y elusión fiscal, que fueron una práctica frecuente en el pasado.

Los indicadores de las recaudaciones tributarias evidencian que el impacto que tuvo la reducción de la evasión fiscal y la elusión fiscal fue significativo y que en gran medida ambos factores fueron causados por la ausencia de leyes y controles que garanticen el

control del fraude en las empresas, más aún cuando no se le daba la importancia necesaria al conflicto de intereses entre la auditoría externa y la consultoría.

En la actualidad el marco de la legislación tributaria que se observa no solo en la LORTI y su reglamento de aplicación, sino también en la LOESP, en las resoluciones de la Superintendencia de Compañías y en la Superintendencia de Bancos, contribuye a la reducción de la evasión y la elusión, como figuras del fraude fiscal que pueden fundamentarse en la falta de control del conflicto de intereses existente entre la auditoría externa y la consultoría.

## **5.6. Impacto legal de la alternativa de solución al conflicto de intereses.**

Con relación a la legislación de la materia contable y de auditoría, el caso ENRON fue el detonante para que en los Estados Unidos de América se reforme la ley acerca de las auditorías externas y en materia del control financiero de las empresas, creándose la Ley Sarbanes – Oxley en el año 2002 y más adelante la “Public Company Accounting Oversight Board” (PCAOB) en el 2003, pasando por el informe COSO II que complementó y reformó al COSO I, así como la implementación de las normas NIA’s, especialmente de la NIA 240 que se refirió a la responsabilidad del auditor externo, y las NIIF para las operaciones en la Bolsa de Valores.

En el contexto nacional, en el año 2004 Ecuador suscribió un acuerdo mediante el cual se compromete a adoptar las normas NIIF como parte de su sistema contable empresarial en lugar de las NEC, incluyendo las NIA’s que reemplazaron a las NEA’s, con lo cual tuvo lugar un cambio paradigmático en la regulación y control de las auditorías a los estados financieros de las empresas.

Las regulaciones nacionales que se refieren al conflicto de intereses entre la Auditoría Externa y la Consultoría, se encuentran inmersos en la Constitución de la República, en las leyes orgánicas como el Código Monetario (COMF) y el nuevo Código Penal (COIP) que conlleva implícita una sanción por responsabilidad penal del auditor externo en caso de la existencia del fraude, así como en otras normativas como la LORTI, la LOESP y sus reglamentos de aplicación, y, en las Resoluciones de las Superintendencia de Compañías y de Bancos.

Dentro del marco legal nacional vigente en el Ecuador, la Ley General de Instituciones Financieras, donde se establecieron las Normas Generales para las Instituciones del sistema financiero, las cuales deben ser respetadas por todas las instituciones pertenecientes al sector financiero, con excepción de las Cooperativas de Ahorro y Crédito, que se encuentran reguladas y controladas por la Superintendencia de la Economía Popular y Solidario.

Como se puede apreciar, el impacto que tuvo el conflicto de intereses entre la Auditoría Externa y la Consultoría, tuvo una incidencia directa en la aparición de un nuevo marco para la regulación y control de los fraudes en las empresas, posterior al caso ENRON, situación que se hizo tendencia a nivel mundial y que también alcanzó al Ecuador, donde las normativas jurídicas hacen referencia a este conflicto de intereses y al cumplimiento de los principios de objetividad e independencia de los Auditores Externos, así como del Código de Ética.

## **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **Conclusiones**

Se identificaron las funciones, principios y valores éticos sobre los que se debe fundamentar el trabajo del auditor externo, evidenciándose que el trabajo de estos profesionales se debe fundamentar en la objetividad, imparcialidad, autonomía e independencia, cuya responsabilidad es civil y penal en el caso de la comprobación del fraude.

Se determinaron los problemas que pueden acarrear cuando la consultoría y la auditoría externa la realizan los mismos profesionales, debido a que el auditor externo hace las veces de juez y parte, lo que incrementa el riesgo de la falta de confiabilidad y transparencias de los estados financieros, ya sea por fraude o corrupción, por inobservancias a la ley, por cuidar intereses particulares propios o de los directivos que lo contrataron, cuyo conflicto de intereses se observó en la quinta parte de estos profesionales de la ciudad de Guayaquil, quienes se justifican porque ejercen la consultoría y auditoría externa, pero en diferentes empresas, cuando la legislación vigente prohíbe estas labores, debido a que los auditores externos solo deben dedicarse a esta actividad de manera exclusiva y tienen que ser absolutamente imparciales.

Se establecieron los mecanismos mediante los cuales deben separarse las funciones y actividades contables, administrativas y de otra naturaleza que deben realizar los auditores externos y los consultores, entre estas disposiciones se citaron que el auditor externo no puede ejercer ninguna otra actividad, menos aún la de consultoría, además que solo pueden trabajar por un máximo de tres años consecutivos en una misma compañía, sin tener ningún vínculo familiar o de afinidad con los miembros de la empresa auditada, siendo su función el examen crítico que lleve a la emisión de un informe concreto sobre la situación financiera de la organización, para garantizar una óptima transparencia en los estados financieros, los cuales se encuentran en la legislación vigente, tanto a nivel internacional como es el caso de las NIIF, NIA (especialmente la 240), COSO II, así como en el ámbito

nacional, enmarcada en la Constitución de la República, Código Monetario (COMF), Código Penal (COIP), LORTI, LOESP y sus reglamentos de aplicación, y, en las Resoluciones de las Superintendencia de Compañías y de Bancos, así como en la Ley General de Instituciones Financieras.

Al analizar el conflicto de interés entre los auditores externos y las labores de consultoría, se pudo observar que subsiste el conflicto de interés en la ciudad de Guayaquil, entre los auditores externos y las labores de consultoría, hasta el mes de junio del año 2015, en que se observó en las páginas del internet, que más del 50% de las empresas auditoras que constan en el anexo No. 3, también ofrecen la consultoría como parte de sus actividades cotidianas, además de los resultados de la encuesta que se realizó a mediados del año 2015, evidenció que un porcentaje considerable de auditores externos también ofrecen o se dedicaron en el 2014 a realizar labores de consultoría, inclusive por un periodo mayor a los 3 años que establece la legislación contenida en las Resoluciones de las Superintendencia de Compañías y de Bancos, así como en la Ley General de Instituciones Financieras, por lo que se propuso la concienciación de los profesionales en la Auditoría Externa, para evitar que acontezcan otros casos similares a la quiebra de la empresa Enron, así como los mecanismos legales que impidan el conflicto de intereses.

## **Recomendaciones**

La principal recomendación se fundamenta en un programa de difusión que bien puede llevarse a cabo a través de las universidades del país y de los Colegios de Profesionales en el área contable y de auditoría, acerca de los principios y valores éticos en que se fundamenta el accionar del auditor externo, que son la objetividad, imparcialidad, autonomía e independencia, a lo que se debe añadir el control óptimo que debe ser planificado y ejecutado por parte de las autoridades competentes para asegurar que por el ejercicio de la supervisión de las normativas acerca de esta materia, se impida que prosperen prácticas que mantengan la situación del conflicto de intereses, para beneficio de la sociedad en general.

Los profesionales que incurran en este accionar de conflicto de interés entre los auditores externos y las labores de consultoría deben de ser sancionado y quitarle su acreditación de auditores externos.

Se deben realizarse consensos a nivel nacional entre Consultores y Auditores, para evitar que la falta de trabajo genere el conflicto de intereses, cuando el campo de auditoría externa debe ajustarse a los requerimientos de un mercado donde debe imperar la libre competencia, donde los auditores externos solo deben dedicarse a esta actividad de manera exclusiva, salvo la docencia.

Los mecanismos mediante los cuales se puede promover la toma de conciencia entre los estudiantes y profesionales de las áreas contables y de auditoría, se encuentran en las normativas legales que separan las actividades de los auditores externos y los consultores, para garantizar una óptima transparencia en los estados financieros, cuyas normativas vigentes son las NIIF, NIA 240, COSO II, Constitución de la República, COMF, COIP, LORTI, LOESP, Resoluciones de las Superintendencia de Compañías y de Bancos, Ley General de Instituciones Financieras, entre las más importantes.

Se recomienda a los Colegios de Profesionales y a los establecimientos universitarios que contribuyan apoyando la a propuesta para la ejecución del plan de concienciación de los estudiantes y profesionales en la Contabilidad y Auditoría, para evitar que acontezcan otros casos similares a la quiebra de la empresa Enron, poniendo énfasis en los mecanismos legales que impidan el conflicto de intereses, así como el Código de Ética y los principios de objetividad e independencia de los Auditores Externos.

## BIBLIOGRAFÍA

Alvarado, F. (2014). Consultoría contable. México: Editorial Mc Graw Hill. Primera Edición.

Ander Egg, Ezequiel (2011). La consultoría interna. Montevideo: Ediciones Alfa. Segunda edición.

Andrew, D. (2010). La Auditoría Interna y Externa. Florida: Instituto de Auditores Internos y Externos.

Andrade Espinoza, Simón (2012). Normas Internacionales de Auditoría. Editado por CONASEV. Tercera Edición.

Arens, Alvin; Randal, Elder & Beasley, Mark (2014). Auditoría un enfoque integral. México: Editorial Pearson. Prentice Hall. <http://www.fiuxy.com/ebooks-gratis/3213673-descargar-gratis-auditoria-un-enfoque-integral-alvin-arens-randal-j-elder-mark-s-beasley-pdf.html>

Asamblea Nacional Constituyente (2008). Constitución de la República del Ecuador. Quito, Ecuador: Registro Oficial No. 449.

Asamblea Nacional (2014). Código Orgánico Monetario y Financiero. Quito, Ecuador: Registro Oficial No. 332.

Asamblea Nacional (2014). Código Orgánico Integral Penal. Quito, Ecuador: Registro Oficial No. 180.

Asamblea Nacional (2010). Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Ecuador, Quito: Editorial Jurídica Ecuatoriana.

Asamblea Nacional (2010). Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Ecuador, Quito: Editorial Jurídica Ecuatoriana.

Bernet Manuel (2009). El Gobierno de las Sociedad Abiertas. Antofagasta, Chile: Revista de Derecho Valdivia. Vol. XVI, julio 2009, pp. 33-57. [http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?pid=S0718-09502004000100002&script=sci\\_arttext](http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?pid=S0718-09502004000100002&script=sci_arttext)

Borrajo Domínguez, Manuel (2012). La auditoría interna y externa. España: Editado por [www.partidadoble.es](http://www.partidadoble.es). No. 134. <http://pdfs.wke.es/4/5/6/2/pd0000014562.pdf>

Bravo, Fernando (2009). Caso ENRON. Santiago de Chile: Universidad de Chile, Economía y Negocios. [http://www.captura.uchile.cl/bitstream/handle/2250/2461/\(9\)%20Enron.pdf?sequence=1](http://www.captura.uchile.cl/bitstream/handle/2250/2461/(9)%20Enron.pdf?sequence=1)

Bravo Valdivieso, Mercedes (2011). Contabilidad General". Quito, Ecuador: Editorial Nuevo Día. Cuarta Edición.

Consejo Internacional para la Estandarización de la Contabilidad (2008). Normas NIIF. Ginebra, Suiza: IASB.

Dávalos, Nelson (2010). Enciclopedia Básica de Administración, Contabilidad y Auditoría. Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.

De Pablo, Isidro (2011). La Auditoría Operativa: Un Nuevo Campo en la Práctica Profesional. España: Revista Española de Financiación y Contabilidad. Volumen XVI. No. 51. <file:///C:/Users/MARIO1/Downloads/Dialnet-LaAuditoriaOperativa-43915.pdf>

Farías, María (2014). Manual de Contabilidad Básica. Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo. México: Escuela Superior Cd. Sahagún. [http://www.uaeh.edu.mx/docencia/P\\_Lectura/Ciudad%20Sahagun/asignatura/Normas\\_financieras/manual\\_de\\_contabilidad\\_basica.pdf](http://www.uaeh.edu.mx/docencia/P_Lectura/Ciudad%20Sahagun/asignatura/Normas_financieras/manual_de_contabilidad_basica.pdf)

Fonseca, Oswaldo (2010). Dictámenes de Auditoría. Buenos Aires: Editorial Heliasta.

Franklin, E. B. (2012). Auditoria Administrativa. México: Editorial Mc Graw Hill. Tercera Edición.

Gregg Samuel (2010). Gobierno y Corporación Corporativo: Un retorno de los principios de auditoría. Sidney: Centro de Estudios de Independencia.

Guevara Rodríguez, Pablo (2014). Ámbito Legal de las Auditorías Externas y el Límite a las Auditorías Sucesivas. Quito – Ecuador: FIDES Buró. Boletín No. 02-2014.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2010). Norma Internacional de Auditoría (NIA). Ginebra, Suiza: [www.nia.com](http://www.nia.com)

IASB (2010). Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Ginebra, Suiza: [www.niif.com](http://www.niif.com)

Lugo, Danilo & Cano, Miguel (2010). Nueva ley frente a los fraudes contables. New York: <http://interamerican-usa.com/articulos/Leyes/Ley-Sar-Oxley.htm>

Madariaga, Juan (2012). Manual Práctico de Auditoría. España: Deusto Ediciones S. A. Segunda Edición.

Mattessich, Richard (2010). Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co. Vancouver, Canadá: Universidad British Columbia. [Richard.Mattessich@commerce.ubc.ca](mailto:Richard.Mattessich@commerce.ubc.ca)

Meigs, Wailliams, Haka & Bettner (2014). Contabilidad, la base para decisiones gerenciales. México: Editorial Mc Graw Hill. Undécima Edición. <https://jalfaroman.files.wordpress.com/2010/06/ca5ae1c29ed0c64fc03f8c08d5d9d273o.jpg>

Mendívil Escalante, Manuel (2011). Práctica Elemental de Auditoría. Editado por FreeLibros.Org. Quinta Edición.

Mira Navarro, J. C. (2013). Apuntes de Auditoría. España: Casa del Libro. Primera Edición.

Moore, Tetlock, Tanlu & Bazeman (2010). Auditoría y Consultoría: Conflicto de intereses. Estados Unidos: Editorial Mc Graw Hill.

Muñoz, Clara & Urrutia, Ignacio (2010). Los paralelismos del caso ENRON y el caso PARMALAT: Del escándalo americano al escándalo europeo. Madrid, España: Universidad Complutense de Madrid. [cimunnoz@ccee.ucm.es](mailto:cimunnoz@ccee.ucm.es) [iurrutia@iese.edu](mailto:iurrutia@iese.edu)

Peña Loayza, María (2009). La ética y el auditor interno. Universidad del Azuay, Facultad de Administración, Escuela de Contabilidad Superior. <http://dspace.uazuay.edu.ec/bitstream/datos/1893/1/05349.pdf>

Pérez, José, Orta Manuel, Pérez Aurora (2010). Cómo preservar la objetividad del auditor interno. Universidad de Sevilla. Revista Electrónica de Ciencia Administrativa (RECADM). Vol. 3, No. 2. <file:///C:/Users/Propietario/Downloads/Dialnet-ComoPreservarLaObjetividadDelAuditorInterno-4056138.pdf>

Powers, W., Troubh, R. and Winokur, H. (2010). Reportaje de Investigación del Comité Especial de Investigaciones de Enron Corporation. Houston, Texas: Comité Especial de Investigaciones de Enron.

Santillana, Juan (2014). Auditoría Interna. España: Editorial Pearson. Tercera edición. <http://www.freelibros.org/libros/auditoria-interna-3ra-edicion-juan-ramon-santillana.html>

Schein, E. H. (2010). Consultoría contable. New Jersey: Editorial Mc Graw Hill. Segunda Edición.

Secretaría Nacional para la Planificación del Desarrollo (2013). Plan Nacional del Buen Vivir. Quito, Ecuador: SENPLADES. <http://www.buenvivir.gob.ec/>

Servicio de Rentas Internas (2012). Resolución No. 1 para Auditores Externos. Quito, Ecuador: SRI. [www.sri.gob.ec](http://www.sri.gob.ec)

Skeel, David y Stuntz, William (2011). The New York Times. Nueva York: 10 julio 2002.

Superintendencia de Bancos y Seguros (2013). Normas Generales para las Instituciones del sistema financiero. Quito, Ecuador: SEPS. [www.sbs.gob.ec](http://www.sbs.gob.ec)

Superintendencia de Economía Popular y Solidaria (2013). Resolución No. SEPS-INEPS-IGPJ-2013: Reglamento Especial para Calificación de Auditores Internos y Externos de las Organizaciones bajo Control de la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria. Quito, Ecuador: SEPS. [www.seps.gob.ec](http://www.seps.gob.ec)

Termes, Rafael (2009). Ética y Mundo de los Negocios. Madrid, España: Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas. Número 75. Pág. 285. <http://web.iese.edu/RTermes/acer/acer61.htm>

Terreros, Gonzalo (2009). El Comité de Auditoría y sus Funciones. Madrid, España: Universidad Complutense. [http://eprints.ucm.es/7572/1/DT\\_17.pdf](http://eprints.ucm.es/7572/1/DT_17.pdf)

Urías Valiente, Jesús (2014). Manual Práctico de Contabilidad Financiera. Madrid: Ediciones Académicas. Primera Edición.

Villegas, C. (2011). Aspectos legales de las finanzas corporativas. Madrid, España: Dykinson.

Yarasca, Pedro (2011). Auditoría: Fundamentos, Enfoque Moderno. México: Editorial Limusa.

Whittington, Pany (2013). Principios de Auditoría. México D. F.: Editorial Mac Graw Hill. Decimocuarta Edición.

Zapata, Pedro (2012). Contabilidad general. Bogotá, Colombia: Editorial Mc Graw Hill. Cuarta Edición.

<http://www.smsecuador.ec/servicios/auditoria/auditoria-financiera/>

<http://guialocal.com.ec/sms-audidores-externos-en-guayaquil-quito-ecuador.html>

[http://es.ecuayello.com/company/28010/ESROBROSS\\_CIA\\_LTDA\\_AUDITORES  
EXTERNOS](http://es.ecuayello.com/company/28010/ESROBROSS_CIA_LTDA_AUDITORES_EXTERNOS)

[http://guayaquil.anuxi.ec/audidores-externos-en-guayaquil-ecuador-en-guayaquil-  
WCAE](http://guayaquil.anuxi.ec/audidores-externos-en-guayaquil-ecuador-en-guayaquil-WCAE)

[http://www.guiatelefonica.com.ec/index.php?wp=resultado&txt\\_buscar=AUDIT  
ORES%20EXTERNOS&cl\\_id=61&cmb\\_ciudad=1&OFFSET=0](http://www.guiatelefonica.com.ec/index.php?wp=resultado&txt_buscar=AUDITORES%20EXTERNOS&cl_id=61&cmb_ciudad=1&OFFSET=0)

[http://www.guiatelefonica.com.ec/index.php?wp=resultado&txt\\_buscar=AUDIT  
ORES%20EXTERNOS&cl\\_id=61&cmb\\_ciudad=1&OFFSET=1](http://www.guiatelefonica.com.ec/index.php?wp=resultado&txt_buscar=AUDITORES%20EXTERNOS&cl_id=61&cmb_ciudad=1&OFFSET=1)

[http://www.guiatelefonica.com.ec/index.php?wp=resultado&txt\\_buscar=AUDIT  
ORES%20EXTERNOS&cl\\_id=61&cmb\\_ciudad=1&OFFSET=2](http://www.guiatelefonica.com.ec/index.php?wp=resultado&txt_buscar=AUDITORES%20EXTERNOS&cl_id=61&cmb_ciudad=1&OFFSET=2)

# ANEXOS

## **ANEXO No. 1**

### **ENCUESTA APLICADA A LOS CONTADORES Y AUDITORES EN LA CIUDAD DE GUAYAQUIL**

**Objetivo:** Determinar el criterio de los contadores acerca del conflicto de interés entre los auditores externos y las labores de consultoría.

#### **Instrucciones:**

- Subraye la respuesta de su elección.
- El instrumento es anónimo.

#### **Datos:**

**Edad:** <30 años      30 a 50 años      >50 años

**Género:**      Masculino      Femenino (Maestría)

#### **Preguntas:**

##### **1) ¿Cuál es su ocupación actual?**

- Empleado.
- Cuenta propia.
- Ama de casa.
- Desempleado.
- Jubilado.

##### **2) Si trabaja ¿se encuentra en el área de la Contabilidad o Auditoría?**

- Sí.
- No.
- No trabaja actualmente.

**3) Si trabaja en el área contable ¿cuál es su cargo o función?**

- Contador.
- Jefe Financiero o de Contabilidad.
- Auxiliar o Asistente contable.
- Otros.

**4) ¿Cuántos años de experiencia tiene o tuvo laborando en el área contable o de Auditoría?**

- < 1 año.
- 1 a 5 años.
- 6 a 10 años.
- 11 a 15 años.
- Más de 15 años.

**5) ¿Ha realizado trabajos de auditoría en algún tiempo de ejercicio de su profesión?**

- Sí, pero actualmente no.
- Sí, en la actualidad.
- Nunca.

**6) ¿Cuál ha sido su experiencia en trabajos de auditoría?**

- < 1 año.
- 1 a 5 años.
- 6 a 10 años.
- 11 a 15 años.
- Más de 15 años.

**7) ¿Conoce los principios y valores éticos sobre los que se debe fundamentar el trabajo del auditor externo?**

- Sí.
- No.
- Algunos.

**8) ¿Realizó trabajos de Auditor y de Contador al mismo tiempo?**

- Sí, pero actualmente no.
- Sí, en la actualidad.
- Nunca.

**9) ¿Realizó trabajos de Auditor y de Contador, en la misma empresa, al mismo tiempo?**

- Sí, pero actualmente no.
- Sí, en la actualidad.
- Nunca.

**10) ¿Considera usted que un profesional de las ciencias contables, puede ejercer de Auditor y de Contador, al mismo tiempo?**

- Sí, pero en diferentes empresas.
- Sí, e incluso en la misma empresa.
- Nunca.

**11) ¿Por qué un profesional de las ciencias contables no puede ejercer de Auditor y de Contador, al mismo tiempo?**

- Por prohibición expresa en la ley.
- Por ética profesional.
- Por el profesionalismo.

- Porque se opone a la teoría.
- Por otros motivo.
- Si se puede ejercer de Auditor y Contador al mismo tiempo.

**12) ¿Cuáles pueden ser las consecuencias negativas de que un profesional de las ciencias contables ejerza de Auditor y de Contador, al mismo tiempo?**

- Crear un conflicto de interés entre ambas funciones.
- Quiebra de la empresa en caso de mal manejo (caso ENRON).
- Pérdida de reputación empresarial.
- Incumplimiento de la ley y sanción de organismos estatales.
- Otras.
- Ninguna.

**13) Si conoce el caso ENRON ¿Usted está de acuerdo en que debe existir la separación entre los servicios de consultoría y de auditoría externa?**

- Sí.
- No.
- Desconoce el caso ENRON.

**14) ¿Cuáles son los mecanismos mediante los cuales deben separarse las funciones y actividades contables que deben realizar los auditores externos y los consultores?**

- Manuales de procedimientos.
- Código de Ética.
- Capacitación y concienciación de los profesionales de Contabilidad y Auditoría.
- Otros.
- Ninguno.

**15) ¿Qué impacto tiene la separación de las funciones y actividades contables de los auditores externos y los consultores?**

- Mayor transparencia de los estados financieros.
- Fortalecimiento de la reputación empresarial.
- Mayor competitividad de la empresa.
- Cumplimiento de la ley.
- Otras.
- Ninguna.

**ANEXO No. 2**  
**ENTREVISTA APLICADA A UNA AUTORIDAD DE LA SUPERINTENDEICA**  
**DE COMPAÑÍAS**

**Objetivo:** Conocer las alternativas que propone la autoridad de la Superintendencia de Compañías para minimizar el conflicto de interés entre los auditores externos y las labores de consultoría.

**Instrucciones:**

- Responda a cada pregunta de acuerdo a su criterio.

**Datos:**

**Nombre:**

**Cargo:**

- 1) **¿Qué conclusión usted obtuvo del caso ENRON?**
  
- 2) **En la ciudad de Guayaquil o en el Ecuador ¿hubo empresas que practicaron los mismos vicios del caso ENRON?**
  
- 3) **¿Cómo controla el organismo estatal correspondiente la separación de las funciones de la consultoría y la auditoría externa?**
  
- 4) **¿Por qué es importante la separación de las funciones de la consultoría y la auditoría externa?**
  
- 5) **¿Qué relación tiene la separación de las funciones de la consultoría y la auditoría externa con la aplicación de las NIIF en las empresas?**
  
- 6) **¿Ha planificado la Superintendencia de Compañías un plan de concienciación acerca de la ética del Auditor Externo para separar las funciones de la consultoría y la auditoría externa?**

### **ANEXO No. 3**

#### **SOLO AUDITORÍA EXCLUSIVAMENTE**

- 1) SMS AUDITORES DEL ECUADOR CÍA. LTDA. SMSECU.
  - 2) SMS AUDITORES DEL ECUADOR CIA. LTDA. SMSAUD
  - 3) MOORES ROWLAND ECUADOR CIA. LTDA.
  - 4) HANSEN – HOLM
  - 5) PCJ & ASOCIADOS CIA. LTDA.
  - 6) VIZHNAY, ASOCIADOS C. LTDA.
  - 7) AUDEXT AUDITORES EXTERNOS S.A.
  - 8) AUDICORP C. LTDA.
  - 9) AUDIT & TAX ECUADOR - ATE CIA. LTDA
  - 10) AUDITACORP CIA. LTDA.
  - 11) AUDITORES CORPORATIVOS C.LTDA. (PAEZ & ASOCIADOS)
  - 12) AUDITORES DEL PACIFICO AUDIPAC S.A.
  - 13) AUDITORES EXTERNOS JARAUDITEX CIA. LTDA
  - 14) AUDITORES EXTERNOS VARELA & PATIÑO CIA. LTDA.
  - 15) AUDITORES INDEPENDIENTES S.A. GME
  - 16) HPL AUDITORES EXTERNOS S.A.
  - 17) LEGAL ECUATORIANA DE AUDITORIA - NEGOCIOS, AUDITORIA LEGAL  
S.A. AUDILEGAL
  - 18) SOLUCIONES EN AUDITORIAS S.A. SOLAUDIT
  - 19) SURIAGA SANCHEZ VICENTE ROBERTO
  - 20) SUAREZ MONCADA ROSA ANA
- 37%**

#### **AUDITORIA Y ASESORÍA O CONSULTORÍA**

- 1) ROMERO Y ASOCIADOS CÍA. LTDA.
- 2) RAMIREZ & ASOCIADOS AUDITORES S.A.
- 3) RVL CONSULTORES & AUDITORES CIA. LTDA.
- 4) VELECELA LALAMA CARLOS ALBERTO
- 5) PÉREZ PÉREZ & CO. C. LTDA.
- 6) ESROBROSS CIA. LTDA.

- 7) PCF TRUST AUDITORES & CONSULTORES CIA.LTDA.
- 8) UGARTE, QUIÑONEZ & ASOCIADOS C.LTDA.
- 9) ASESORES Y AUDITORES INDEPENDIENTES CIA. LTDA. (MORA & ASOCIADOS)
- 10) ASESORES Y AUDITORES SOBMACI S.A.
- 11) ASESORES Y AUDITORES SOBMACI S.A.
- 12) ASESORIA CONTABLE Y TRIBUTARIA PEREZ & PEREZ CIA. LTDA.
- 13) AUDITORES CONSULTORES GERENCIALES S.A. AUDGER
- 14) AUDITORIAS Y BALANCES S.A. AUDIBASA
- 15) CONSULTING & AUDITING FIRM S.A. CAFIRM
- 16) CONSULTORA P. LABRE Y ASOCIADOS C. LTDA.
- 17) CONSULTORA PANAMERICAN MARTINEZ Y ASOCIADOS CONMARTINEZ C LTDA
- 18) CONSULTORES ADMINISTRATIVOS CONSULTAD C. LTDA.
- 19) CONSULTORES EMPRESARIALES CONSULPRES C. LTDA.
- 20) CONSULTORES GUZMAN BENITEZ & ASOCIADOS CIA. LTDA.
- 21) CONSULTORES I ASESORES FINANCIEROS FARFAN MEJIA FARMESIL CIA. LTDA.
- 22) CONSULTORES MORAN CEDILLO CIA. LTDA.
- 23) CONSULTORIA Y AUDITORIA CORPORATIVA CONSULAUDICORP CIA. LTDA.
- 24) ESCUDERO & ASOCIADOS, AUDITORES EXTERNOS S.A.
- 25) KAJ AUDITORES Y CONSULTORES S.A.
- 26) LEADING EDGE AUDIT & CONSULTING CIA. LTDA.
- 27) MOORE STEPHENS & ASOCIADOS CIA. LTDA.
- 28) PLANIFICACION ANALISIS Y ASESORIA COMPANIA LIMITADA PLANESEC
- 29) PROFESIONALES Y SERVICIOS PROFISER C.LTDA.
- 30) SALCEDO & ASOCIADOS CIA. LTDA. AUDITORES Y CONSULTORES (CONSALCEDO)
- 31) SICG - CONSULTORES GERENCIALES CIA. LTDA.
- 32) SMARTAUDIT CONTADORES Y AUDITORES ESPECIALIZADOS CIA.LTDA.
- 33) "WENS CONSULTING & AUDITING, WHIMPPER NARVAEZ S.A."
- 34) VISION ESTRATEGICA S.A. ESTRAVITESA

**63%**

## ANEXO No. 4

### ARTICULOS IMPORTANTES

#### **Constitución de la República**

**Art. 275.** “El régimen de desarrollo es el conjunto organizado, sostenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, socio-culturales y ambientales, que garantizan la realización del buen vivir, del sumak kawsay. El Estado planificará el desarrollo del país para garantizar el ejercicio de los derechos, la consecución de los objetivos del régimen de desarrollo y los principios consagrados en la Constitución. La planificación propiciará la equidad social y territorial, promoverá la concertación, y será participativa, descentralizada, desconcentrada y transparente. El buen vivir requerirá que las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades gocen efectivamente de sus derechos, y ejerzan responsabilidades en el marco de la interculturalidad, del respeto a sus diversidades, y de la convivencia armónica con la naturaleza”.

#### **Código Orgánico Monetario y Financiero**

**Artículo 7.- Conflicto de intereses.** No podrán ser funcionarios ni miembros de las entidades de regulación o control del sistema financiero nacional ni de los regímenes de seguros y valores quienes tengan intereses de carácter patrimonial en las áreas a ser reguladas, supervisadas o controladas, o representen o asesoren a terceros que los tengan, en el ámbito de este Código.

Las y los servidores públicos de las entidades de regulación o control se abstendrán de actuar en los casos en los que sus intereses entren en conflicto con los del organismo o entidad en los que presten sus servicios o se evidencie o sobrevenga un hecho que cause conflicto de intereses.

Las y los miembros de la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera y las y los superintendentes a cargo del control del sistema financiero nacional y de los regímenes de

seguros y valores señalados en este Código, antes de asumir sus cargos, deberán declarar en instrumento público, bajo juramento, que ni él o ella, su cónyuge o conviviente se encuentran incurso en conflicto de intereses ni tienen relación de parentesco dentro del segundo grado de consanguinidad y segundo de afinidad con personas con propiedad patrimonial con influencia y con administradores de las entidades financieras privadas y populares y solidarias, de seguros y valores privados, en el ámbito de su respectiva competencia. En el caso de las entidades cuya participación sea mayor al 3% del total de activos del sistema financiero nacional, se encuentran incurso en conflicto de interés aquellas personas que tienen relación de parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con personas con propiedad patrimonial con influencia y con administradores de las entidades financieras privadas y populares y solidarias, de seguros y valores privados, en el ámbito de su respectiva competencia.

Antes del inicio de una sesión en la que se vayan a tratar temas regulatorios o de control, los miembros de la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera y los superintendentes señalados en este artículo, deberán informar sobre la existencia de conflicto de intereses superviniente, hecho que deberá ser incorporado en la correspondiente acta, y excusarse de actuar.

Ningún miembro de la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera podrá intervenir ni votar en aquellos asuntos en los que él, su cónyuge o conviviente, sus parientes hasta el tercer grado de consanguinidad o segundo de afinidad, o su socio o socios de hecho o de derecho tengan intereses de carácter patrimonial. En estos casos, el miembro deberá retirarse de la sesión mientras se trate el asunto sobre el cual tenga conflicto de intereses.

Los superintendentes señalados en este Código no podrán resolver ni intervenir en aquellos asuntos en los que él, su cónyuge o conviviente o sus parientes hasta el tercer grado de consanguinidad o segundo de afinidad, o su socio o socios de hecho o de derecho tengan intereses de carácter patrimonial.

El conflicto de intereses de carácter patrimonial referido en el presente artículo se configurará por la titularidad del 1% o más del capital suscrito y pagado de la entidad regulada o controlada o el equivalente a mil salarios básicos unificados, el que sea mayor.

En este caso el miembro, funcionario o servidor de los organismos de regulación y control deberá desprenderse de los títulos que originen el conflicto de intereses de carácter patrimonial.

Si algún miembro, funcionario o servidor de los organismos de regulación y control fuere propietario de acciones en alguna de las entidades reguladas o controladas por un monto inferior al determinado en el inciso precedente, está obligado a dar a conocer el hecho por escrito a su autoridad nominadora. De igual manera, informará si tuviese cónyuge o pariente dentro del tercer grado de consanguinidad o segundo de afinidad, o padre o hijo adoptivo, que se encuentren trabajando en dichas entidades. La inobservancia de esta disposición será causal de remoción.

No existe conflicto de intereses cuando se decidan y voten asuntos con efectos de carácter general.

Será causal de separación del cargo el incurrir en conflicto de intereses.

Las disposiciones de este artículo no son aplicables en la regulación y control de las sociedades referidas en la Ley de Compañías.

**Artículo 233.- Limitación.** El auditor externo solo podrá prestar los servicios de auditoría para los que fue contratado y no podrá prestar cualquier otro servicio o colaboración a la entidad auditada a través de personas naturales o jurídicas directa e indirectamente relacionadas. Asimismo, el auditor externo no podrá, dentro del año siguiente a la terminación de su contrato, prestar ningún otro servicio a la entidad auditada.

No puede ser auditor externo la persona natural o jurídica que hubiese prestado servicios, diferentes a los de auditoría externa, a la entidad financiera en el año inmediatamente anterior.

En el caso de los grupos financieros y de los grupos populares y solidarios, las entidades que los conforman tendrán obligatoriamente el mismo auditor externo o firmas corresponsales o asociadas con este.

## **Sector de la Economía Popular y Solidaria**

**Art. 96.- Auditorias.-** Las cooperativas de ahorro y crédito deberán contar con auditoría externa anual y auditoría interna, de conformidad con lo establecido en el Reglamento de esta Ley. Los auditores internos y externos deberán ser previamente calificados por la Superintendencia, desarrollarán su actividad profesional cumpliendo la Ley y su Reglamento. Los auditores internos y externos serán responsables administrativa, civil y penalmente de los dictámenes y observaciones que emitan.

**Art. 97.- Calificación.-** Los vocales de los consejos, el gerente y los auditores externo e interno, para ejercer sus funciones deberán ser calificados previamente por la Superintendencia, conforme a las disposiciones contenidas en la presente Ley y en su Reglamento.

### **Resolución de la Superintendencia de Compañías**

Artículo 4.- Responsabilidad de la información presentada.- Los sujetos pasivos de obligaciones tributarias sujetos a auditoría externa, son responsables del contenido de la información sobre la cual los auditores externos expresen su opinión de auditoría; de igual forma, son responsables de la preparación de los anexos del Informe de Cumplimiento Tributario.

### **Resolución de la Superintendencia de Bancos**

**ARTÍCULO 6.-** No podrán calificarse como auditores externos las personas naturales o jurídicas que se encuentren comprendidas en los siguientes casos:

6.1 Las que registren créditos castigados durante los últimos cinco (5) años, en una institución del sistema financiero o sus off - shore; (sustituido con resolución No JB-2003-574 de 9 de septiembre del 2003)

6.2 Las que fueren parte procesal en litigios seguidos por o en contra de una institución del sistema financiero y las off - shore, de que se trate; (sustituido con resolución No JB-2003-574 de 9 de septiembre del 2003)

6.3 Las que se hallen inhabilitadas para ejercer el comercio;

6.4 Las que mantengan relación laboral en el sector financiero en el que van a prestar sus servicios, o de asesoría en la medida que afecte su independencia como auditor externo, con excepción de lo previsto en el inciso cuarto del artículo 87 de la ley;

6.5 Las que ejerzan funciones en organismos rectores de la política monetaria, crediticia o de control estatal;

6.6 Las que sean funcionarios de la Superintendencia de Bancos y Seguros, o perciban sueldo, honorario o remuneración con cargo al presupuesto de la institución;

6.7 Las que se hallen en mora, directa o indirectamente, con las instituciones del sistema financiero y entidades de seguros o reaseguros; (reformado con resolución No. JB-2010-1699 de 27 de mayo del 2010)

6.8 Las que registren cheques protestados pendientes de justificar;

6.9 Las que sean titulares de cuenta corriente cerrada por incumplimiento de disposiciones legales; (reformado con resolución No. JB-2010-1699 de 27 de mayo del 2010)

6.10 Las que hubieren sido llamados a juicio plenario por cometimiento de delitos salvo el caso de sentencia absolutoria; o, hayan sido declaradas judicialmente responsables de irregularidades en la administración y auditoría de entidades públicas o privadas.

En el caso de personas jurídicas, cuando el llamamiento a plenario recaiga sobre alguno de sus socios, accionistas, directivos o personal de apoyo; (sustituido con resolución No JB-2003-574 de 9 de septiembre del 2003)

6.11 Que el auditor externo o el representante legal de la firma auditora, sus socios, gerentes y los profesionales de apoyo hayan recibido sentencia en contra por las infracciones estipuladas en la Ley sobre Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas;

6.12 Las que hayan sido sancionadas por su actuación profesional como auditor externo por parte de los organismos autorizados; (sustituido con resolución No JB-2003-574 de 9 de septiembre del 2003)

6.13 Las que no tuvieren su domicilio dentro del territorio nacional; y,

6.14 La que hubiere presentado documentación alterada o falsa, sin perjuicio de las acciones legales a las que hubiere lugar.

Si la incompatibilidad se presenta con un auditor que ha sido previamente calificado, se suspenderá la credencial otorgada por la Superintendencia de Bancos y Seguros, hasta que el mismo justifique haber superado tal impedimento.

El personal incurso en las incompatibilidades señaladas en este capítulo, no podrá laborar con otro auditor o firma auditora externa, hasta que se superen dichas incompatibilidades.

En el caso de personas jurídicas la suspensión será para la persona natural que ejerciendo funciones de auditoría, presente la incompatibilidad, excepto cuando se trate de los representantes legales, apoderados y socios, en cuyo caso procederá la suspensión temporal o la descalificación de la firma auditora, según corresponda, de acuerdo con la incompatibilidad de que se trate. (Incluido con resolución No JB-2003-574 de 9 de septiembre del 2003)

En el caso de que la calificación solicitada hubiere sido negada, el interesado podrá presentar nuevamente la documentación a estudio, un (1) año después, contado a partir de la fecha de la comunicación con la que se trasladó la decisión de esta Superintendencia de Bancos y Seguros.

## **Código Orgánico Integral Penal**

**Artículo 312.-** Falsedad de información.- Serán sancionadas con pena privativa de libertad de tres a cinco años:

1. Los representantes legales, administradores o funcionarios de las entidades del mercado de valores que, a sabiendas, den informaciones falsas sobre operaciones en las que han intervenido.
2. Las personas que hayan procedido, en forma fraudulenta, a proporcionar información falsa en las negociaciones objeto de una oferta pública de valores.