

CONFLICTO DE INTERÉS ENTRE AUDITORÍA EXTERNA Y CONSULTORÍA

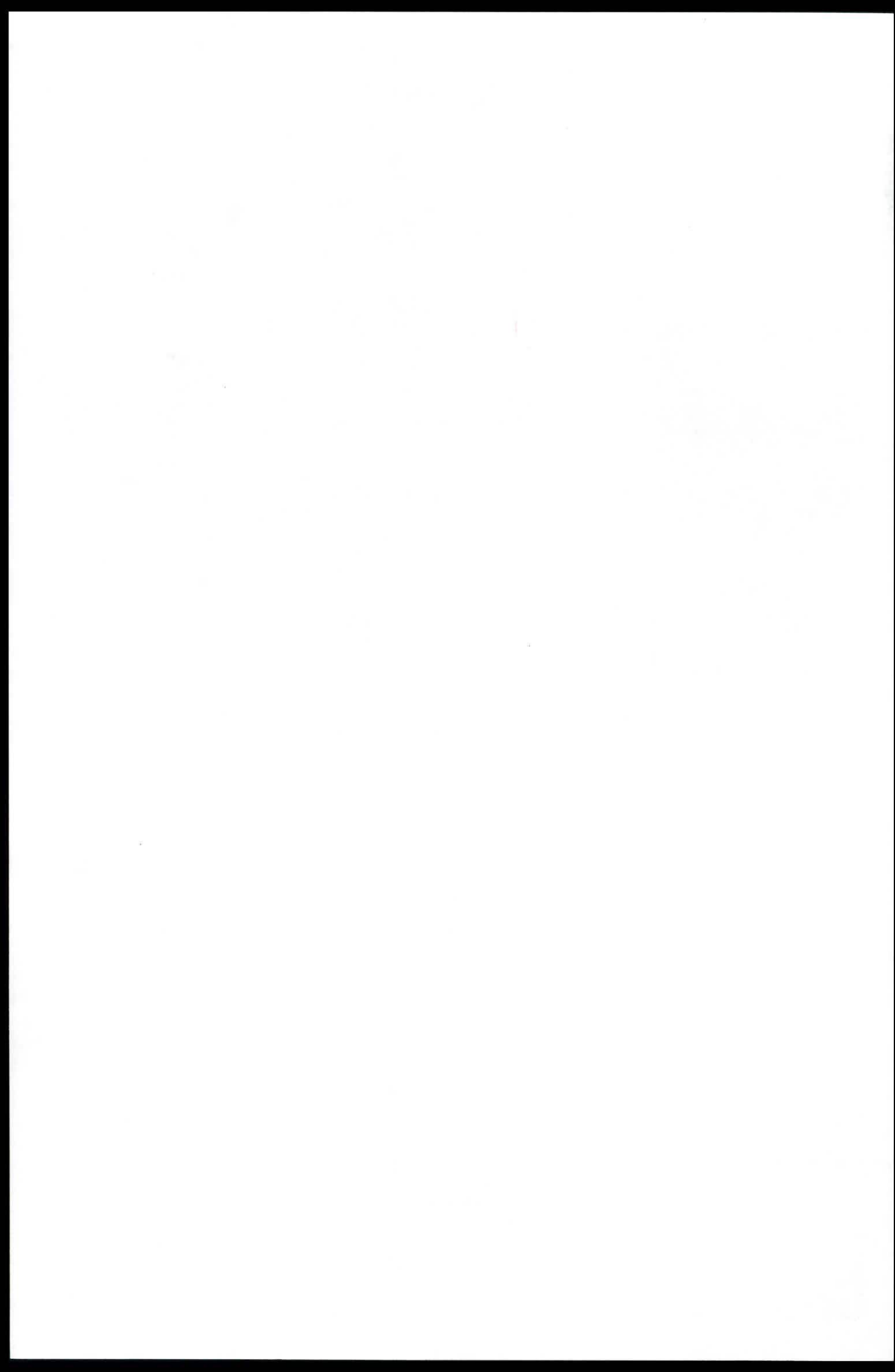
AUTORES

JÉSSICA MERCEDES VILLÓN VERA

MARCO ANTONIO SURIAGA SÁNCHEZ

ROSA HAYDEE ANDRADE ILLESCAS

ROSA JOHANNA ESTRADA CEDEÑO



CRÉDITOS

BIBLIOTECA ESPAC/ESPOL	
INVENTARIO	A-P 14235
VALOR	\$ 25
FECHA DE INGRESO	13/01/2020
UNID. ACAD.	espe
PROCEDENCIA	Escuela
SIG. TOPOG.	

AUTORES

Ing. Com. Jessica Mercedes Villón Vera, Mgs.

Cpa. Marco Antonio Suriaga Sanchez, Mba. Mgs

Ing. Cpa. Rosa Haydeé Andrade Illescas, MBA

Ing. Com. Rosa Johanna Estrada Cedeño, Mgs.

DIRECCIÓN Y COORDINACIÓN EDITORIAL

SARA DÍAZ VILLACÍS

EDICIÓN

GUIDO POVEDA BURGOS

DISEÑO DE PORTADA Y MAQUETACIÓN

FABRIZIO ANDRADE ZAMORA



BIBLIOTECA
ESPAC-ESPOL

EDICIÓN CON REVISIÓN DE PARES CIEGOS

EDITORIAL LIVEWORKING S.A.

www.liveworkingeditorial.com

Guayaquil - Ecuador

NOVIEMBRE DEL 2019

© ® DERECHOS DE COPIA Y PROPIEDAD INTELECTUAL

Índice

Introducción	1-5
Prólogo	6
Dedicatoria y agradecimientos	7-8
Capítulo I	
Aspectos generales de la auditoría externa y la consultoría	9-28
Capítulo II	29-46
Lecciones y aprendizaje de la experiencia ENRON	
Capítulo III	47-60
Análisis situacional	
Capítulo IV	61-91
Diagnóstico	
Capítulo V	92-106
El impacto y propuesta	
Semblanza de los autores	107-111
Referencias bibliográficas	112-119

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)¹, 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)² 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 detección de errores y la

¹ De Pablo, Isidro (2011). La 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

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



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)³ 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.

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 mediado 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

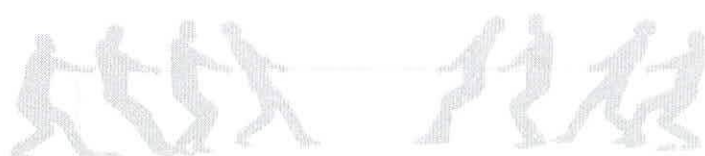
³ Arens, Alvin; Randal, Elder & Beasley, Mark (2014). un enfoque integral. México: Editorial Pearson. Prentice Hall. <http://www.fiuxy.com/ebooks-gratis/3213673-descargar-gratis-auditoria-un-enfoque-integral-alvin-arens-randal-j-elder-mark-s-beasley-pdf.html>. p. 29



tuvieran como protagonista a la firma de auditoría quienes fueron creciendo sin control algunos de 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.

En el desarrollo de la presente obra los autores hemos tomado como referencia el estudio realizado al caso ENRON, del cual siendo la autora de la tesis denominada *“Análisis del conflicto de interés entre los auditores externos y las labores de consultoría, una aproximación al caso ENRON”* para la obtención del título de Magíster en Tributación, se ha obtenido la información fuente que tenemos a bien presentar como un aporte no sólo para la sociedad del conocimiento, sino también para profesionales, empresarios, y todos aquellos interesados en conocer sobre esta temática profesional de carácter técnico, administrativo, financiero, contable y control.

Los vacíos normativos existentes en la auditoría contribuyeron a que las firmas auditoras 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 s 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.

Jéssica Mercedes Villón Vera



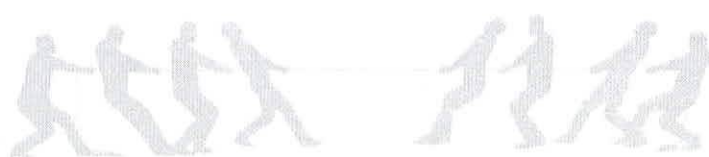
Prólogo

La responsabilidad para con la sociedad, la empresa privada y el estado, ha sido el principal precursor para la realización del presente libro, el mismo que está destinado a facilitar una mejor comprensión de la eterna disyuntiva y conflicto de intereses que se hacen presente entre auditoría externa y consultoría.

La realización de este libro representa más que un esfuerzo, una verdadera satisfacción personal, por cuanto de una manera muy técnica y práctica hemos consumado la representación del estudio del conocimiento en una temática bastante compleja y de difícil acceso y escasas en los textos que se encuentran en el mercado ecuatoriano.

En virtud de aquello, los autores de esta obra nos hemos propuesto poner en conocimiento de toda la comunidad universitaria, la empresa privada, organismos del estado y de la sociedad en general, el presente trabajo desarrollado fundamentalmente a partir del tema de mi tema de tesis de Magíster en Tributación y ampliado con todos los autores de la presente obra: *“Análisis del conflicto de interés entre los auditores externos y las labores de consultoría, una aproximación al caso ENRON”* que constituye un tema de gran impacto e importancia a nivel nacional e internacional y que guarda concordancia directa con los diferentes acontecimientos en el quehacer económico del país a la fecha de su publicación.

Jéssica, Marco, Rosa Haydeé, Rosa Johanna





Dedicatorias y agradecimientos





Agradezco a Dios por todas las bendiciones recibidas. A mi familia por ser un ejemplo de superación y pilar fundamental de todas mis metas.

A mi esposo y especial a mi princesa Isabella Tinoco Villón que siempre ha sido mi fortaleza e impulso de seguir adelante a pesar de todos los obstáculos.

Jéssica Villón Vera





A mis padres Julio Suriaga, Aura Sánchez, mis hijos Michael y Carolina, mis nietos Ashly, Analy, Anthony Suriaga y April López Suriaga, mis hermanos sobrinos y demás familiares y amigos excelentes que hemos compartido esta obra académica, Bendiciones para todos.

Marco Antonio Suriaga Sánchez





BIBLIOTECA
ESPAE-ESPOL



A Dios por darme todo lo que me dado en esta vida, ya que gracias a él he logrado avanzar; también dedico con amor a mi hija Rachel Bernabé Andrade quien ha sido mi mayor motivación para poder llegar a la meta y ser un ejemplo para ella.

Rosa Haydee Andrade Illescas





A Dios por concederme sus bendiciones, y para él todo honor y toda gloria.

A mis padres Sr. Eduardo Ernesto Estrada Chinga y Sra. Maryuri Cecilia Cedeño Macias, a mi abuelita Sra. Alba Cecilia Macias Bailón por ser mi apoyo, motivación para 8cumplir con mis metas y objetivos planteados.

A mi hermano Sr. Edgar Eduardo Estrada Cedeño, a mis sobrinos Carlos Eduardo, Edgar Elías, Elisa Cecilia Estrada Campoverde y cuñada Mercedes Campoverde Armendáriz.

A mis amigos con los que elaboramos esta obra académica Jéssica Mercedes Villón Vera, Marco Antonio Suriaga Sánchez, Rosa Haydee Andrade Illescas y Guido Homero Poveda Burgos, que Dios los continúe Bendiciendo.

Rosa Johanna Estrada Cedeño





Capítulo

I



Aspectos generales de la auditoría externa y la consultoría

Definiciones y conceptos

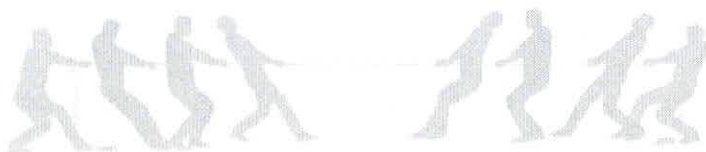
La disciplina de la Contabilidad y la auditoría es una ciencia con un orden sistemático concreto, por ello clasifica de manera clara a la misma en dos áreas bien delimitadas, la primera se refiere al análisis de las transacciones y cuentas contables, mientras que la segunda corresponde al examen crítico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

Yarasca, P. (2011)⁴ 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-

⁴ Yarasca, Pedro (2011): Fundamentos, Enfoque Moderno. México: Editorial Limusa. p. 16



financiera que suministra la empresa a todos los usuarios, tanto directos como indirectos.

Fonseca (2010)⁵ 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)⁶ 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 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

⁵ Fonseca, Oswaldo (2010). Dictámenes de . Buenos Aires: Editorial Heliasta. p. 40

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



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.

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)⁷ clasifica a las s en externa e interna, que es tal vez la más general, sin embargo, Franklin, E. (2012)⁸ 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)⁹, 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

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

⁸ Franklin, E. B. (2012). Auditoria Administrativa. México: Editorial Mc Graw Hill. Tercera Edición. p. 111

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



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 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)¹⁰ 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.

La Auditoría Externa

Es importante destacar que la 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

¹⁰ Whittington, Pany (2013). Principios de. México D. F.: Editorial Mac Graw Hill. Decimocuarta Edición. 128



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)¹¹ 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.

Según Mendívil, M. (2011)¹² 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).

¹¹ Andrade Espinoza, Simón (2012). Normas Internacionales de. Editado por CONASEV. Tercera Edición. p. 116

¹² Mendívil Escalante, Manuel (2011). Práctica Elemental de. Editado por FreeLibros.Org. Quinta Edición. 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 Valores y Seguros 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) ¹³ 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) ¹⁴ 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

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

¹⁴ 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



cumplimiento, a través de programas y papeles de trabajo, como soportes y aplicación de muestreo”. (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.

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) ¹⁵ “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

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



- 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 auditoría 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 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)¹⁶, 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.

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



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

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) ¹⁷ 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.

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 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

¹⁷ Mendívil Escalante, Manuel (2011). Práctica Elemental de auditoría. Editado por FreeLibros.Org. Quinta Edición. p. 119



se encuentra inmerso en el ámbito jurídico, en el Código de Ética y en su independencia profesional.

Dávalos, N. (2010) ¹⁸ 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.

¹⁸ Dávalos, Nelson (2010). Enciclopedia Básica de Administración, Contabilidad y auditoría. Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones. p. 201



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.

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)¹⁹, 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.

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



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.

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)²⁰, 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”.

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



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)²¹ 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:
 - Cumplimiento de las normas profesionales de conducta.
 - Tener conocimientos técnicos y disciplinarios para ejecutar las s internas.
 - Formación permanente.
 - Tener buenas relaciones humanas y comunicación.

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



- 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)²² las menciona a continuación:

²² Ander Egg, Ezequiel (2011). La consultoría interna. Montevideo: Ediciones Alfa. Segunda edición. 94



- 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.
- 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.

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 de 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 , o para realizar un diagnóstico empresarial que permita fortalecer a la organización en los puntos débiles, para prepararas previo a la 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



Lecciones y aprendizaje de la experiencia ENRON

Enron como organización

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 cuyo 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)²³ “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

²³ 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



derivados energéticos a nivel de los Estados Unidos de América, más 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.

Enron y la evolución de sus negocios

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) ²⁴, “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.

²⁴ 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



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 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) ²⁵, acerca de la evolución del negocio de esta extinta corporación norteamericana.

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) ²⁶ 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 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.

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

²⁶ 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



Según Bravo, F. (2009)²⁷, “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)²⁸, “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 aumentarían 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 el precio de sus acciones que

²⁷ 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

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



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.

Razones 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) ²⁹ 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

²⁹ 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. 4



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:

- 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 s 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)³⁰ 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

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



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 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.

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)³¹ 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)³² 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 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.

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

³² 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



Las principales novedades de la Ley Sarbanes – Oxley fue la creación de una Comisión responsable del control de las s 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) ³³ 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) ³⁴, 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

³³ 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

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



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 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)³⁵ 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

³⁵ 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. 120



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 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.

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 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 estas 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.

Análisis comparativo entre 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 ; y, la cuarta que se refiere al seguimiento de la 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 externa, la cual debe estar exenta del



conflicto de intereses, mediante la separación de la 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 , 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 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 (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 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 , 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.

Año	Norma Suprema
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: Jéssica Mercedes Villón Vera en colaboración con autores

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



Análisis situacional

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) ³⁶ 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

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



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 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.

Haciendo 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.

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.

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, 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.

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 externa en las organizaciones de la economía popular y solidaria, manifestando la obligatoriedad de que estas entidades lleven a cabo los procesos de 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.

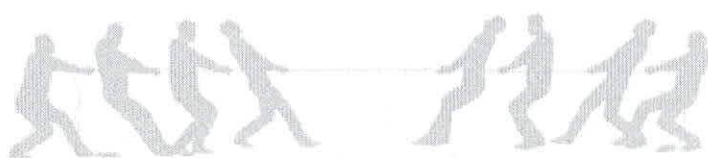


Basados en las normativas de los artículos 96 y 97 de la LOEPS, la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria expidió el Reglamento Especial para la calificación de los auditores internos y externos en las organizaciones que se encuentran bajo el control de la SEPS, en donde se hace referencia 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.

Superintendencia de Compañías Valores y Seguros

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 Valores y Seguros 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



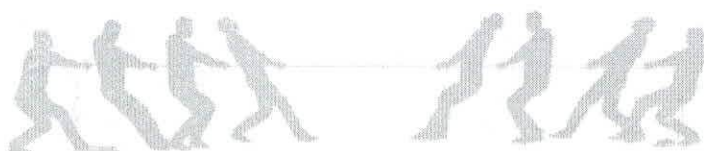
mencionan en la misma normativa en referencia, las Resoluciones 00.Q.ICL.007 (2000), 01.Q.ICL.009 (2001), 02.Q.ICL.012 (2002).

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.

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 , 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.

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 con 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.

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 Valores y Seguros 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



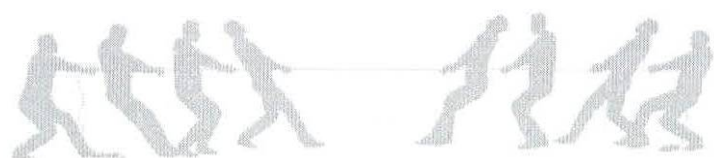
gestión financiera de la empresa, a través de los indicadores expresados en los balances económicos, donde se debe poner énfasis en los riesgos crediticios, de liquidez o solvencia, de mercado, entre los de mayor importancia.

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 s 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

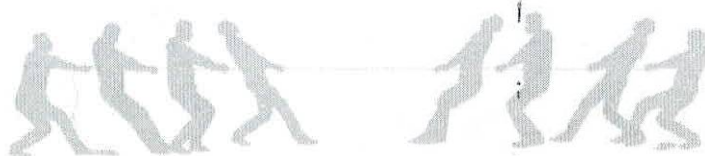


control estatal, los cuales deben basarse en los principios y preceptos que establecen las NIA y las propias NIIF.

Según la NIA 200, el objetivo principal de una 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:

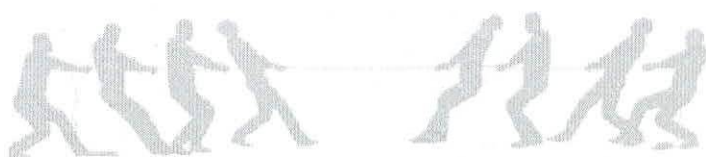


Conclusión del análisis normativo

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 Valores y Seguros 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 Valores y Seguros 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.

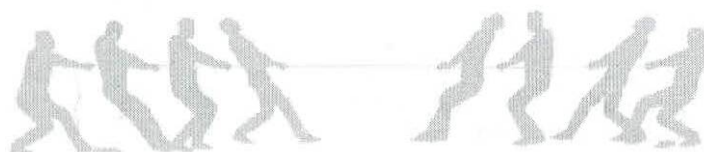


Cuadro No. 2
Principales normativas jurídicas que rigen las actividades de Auditoría Externa en el Ecuador.

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 de 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.

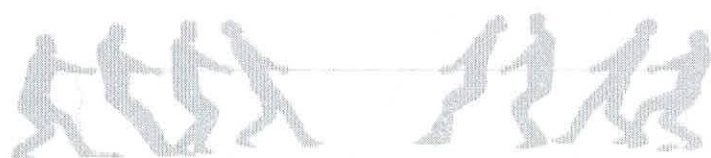
Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera en colaboración con autores.





Capítulo

IV



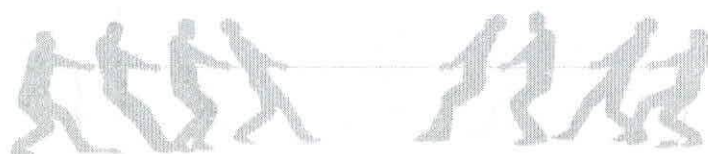
Diagnóstico

Aspectos metodológicos para considerar en el análisis del conflicto entre la Auditoría Externa y la consultoría interna.

El diseño del presente libro se basa en una investigación de tipo exploratorio, porque no se pretende 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.

En la presente obra se ha aplicado los siguientes tipos de investigación: descriptivo, bibliográfico y de campo, tal 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.



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 Valores y Seguros, para tener datos precisos, obteniendo el siguiente cuadro de población:

Cuadro No. 3
Población

Descripción	Población
Auditores externos de la provincia del Guayas	319
Total	319

Fuente: Superintendencia de Compañía de la provincia del Guayas.
Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera en colaboración con autores

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.



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



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 Valores y Seguros.

El instrumento utilizado para obtener información y lograr determinar el criterio de los auditores externos acerca del conflicto de interés entre las labores de auditores 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.

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 Valores y Seguros.



- 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.

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, previa 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	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 en colaboración con autores



Cuadro No. 5

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

Empresas	Dedicada exclusivamente	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 en colaboración con autores



Cuadro No. 6
Sondeo realizado en páginas del internet, para identificar a los auditores externos que ofrecen servicio de consultoría

Empresas	Dedicada exclusivamente a	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
Velecela Lalama Carlos Alberto		X

Fuente. Páginas del internet.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera en colaboración con autores



Cuadro No. 7

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

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

Fuente. Páginas del internet.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera en colaboración con autores

Muchas firmas de auditoría de renombre ofrecen ambos servicios tanto de auditoría externa como de consultoría lo podemos apreciar en el 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:

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%
Total	175	100%

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

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 en colaboración con autores.

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 los 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.

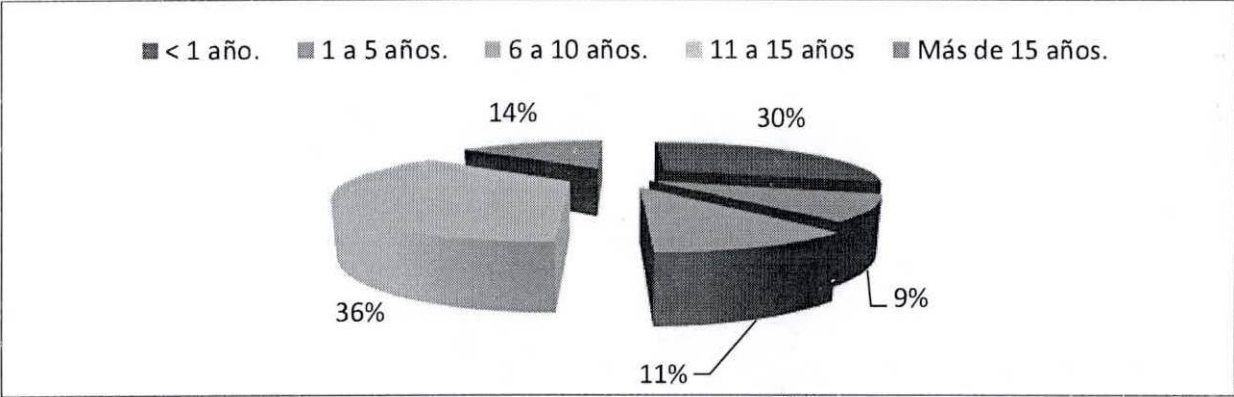
2) **Experiencia en trabajos de auditoría externa:**

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%
Total	175	100%

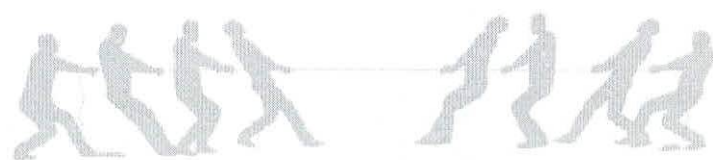
Fuente: Encuesta aplicada a los Auditores Externos de la provincia del Guayas.
Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera en colaboración con autores

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 en colaboración con autores

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

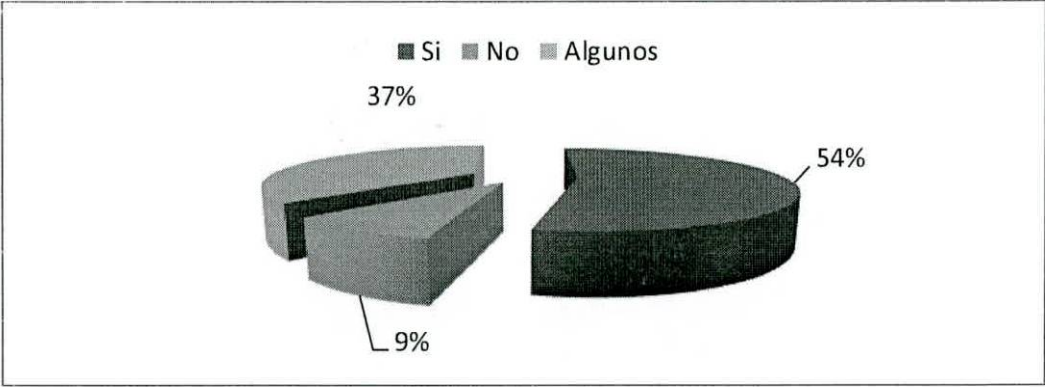
Descripción	Audidores	%
Si	94	54%
No	16	9%
Algunos	65	37%
Total	175	100%

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

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera en colaboración con autores

Gráfico No. 3

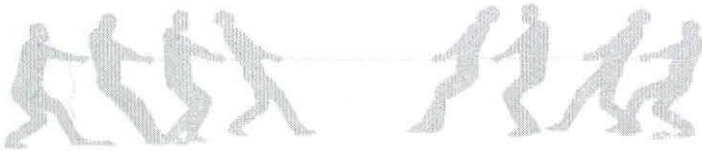
Conoce los valores y principios del auditor externo



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

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera en colaboración con autores

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%
Total	175	100%

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

Gráfico No.4

Realizó trabajos de Auditor externo y de consultor al mismo tiempo



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 los 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

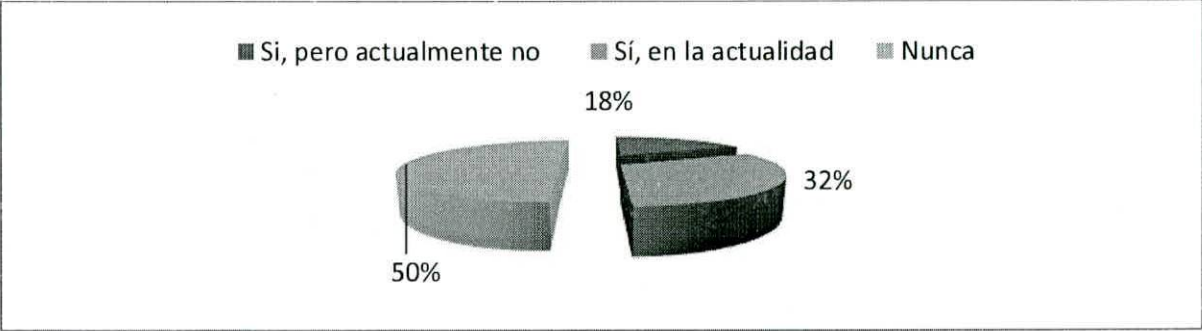
Descripción	Audidores	%
Sí, pero actualmente no	32	18%
Sí, en la actualidad	55	32%
Nunca	88	50%
Total	175	100%

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

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera en colaboración con autores

Gráfico No.5

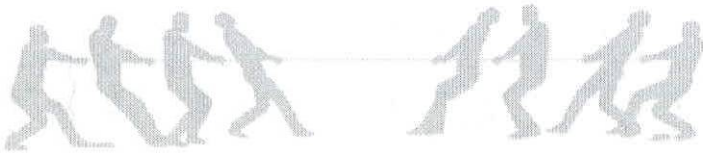
Realizó trabajos de Auditor externo y de Consultor en la misma empresa, al mismo tiempo



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

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera en colaboración con autores

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 en la actualidad realiza estas funciones en la misma empresa. Se 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

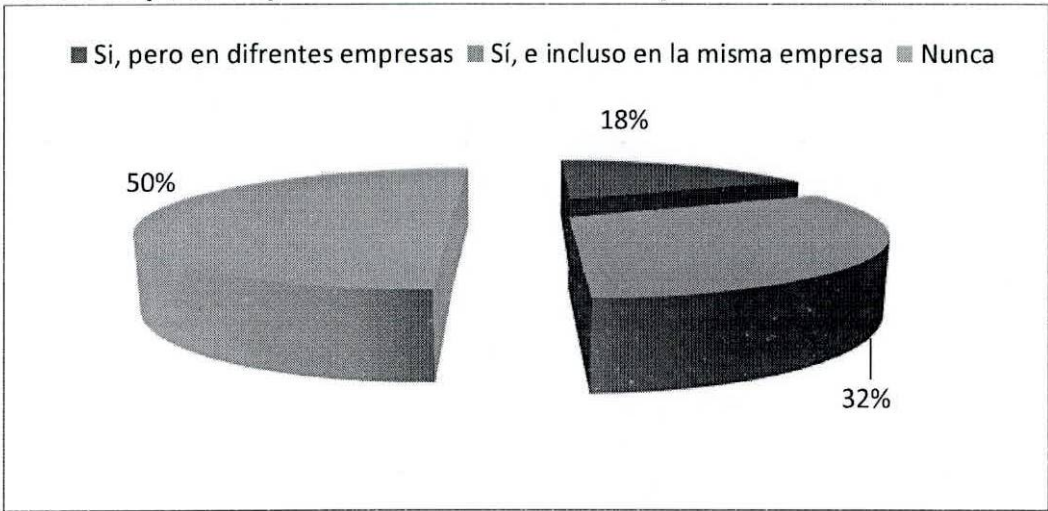
Descripción	Audidores	%
Sí, pero en diferentes empresas	32	18%
Sí, e incluso en la misma empresa	55	32%
Nunca	88	50%
Total	175	100%

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

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera en colaboración con autores

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 en colaboración con autores

El 50% de los auditores externos consideran que no se puede hacer, el 18% indica la factibilidad de hacerlo, pero en diferentes empresas y el 32% piensa que puede hacerlo en la misma empresa. A pesar de 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

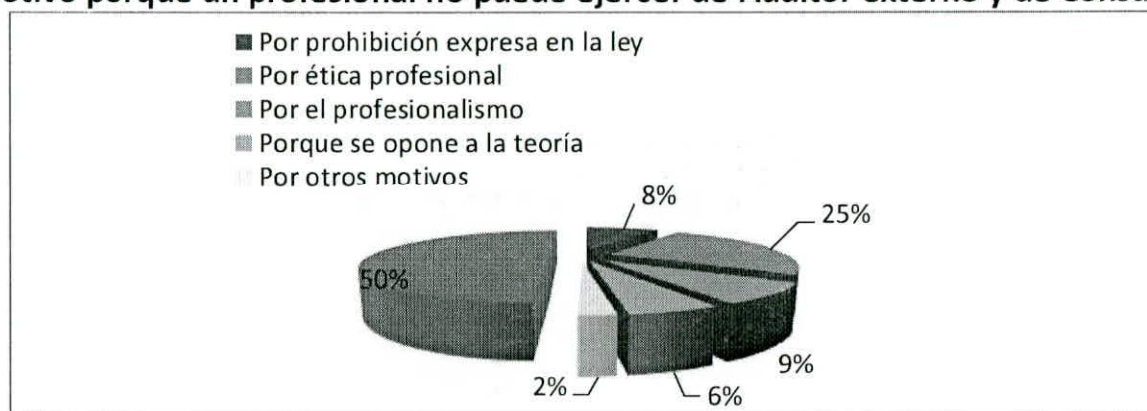
Descripción	Audidores	%
Por prohibición expresa en la ley	15	8%
Por ética profesional	44	25%
Por el profesionalismo	15	9%
Porque se opone a la teoría	10	6%
Por otros motivos	4	2%
Si se puede ejercer de Auditor y Consultor	87	50%
Total	175	100%

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 en colaboración con autores

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.



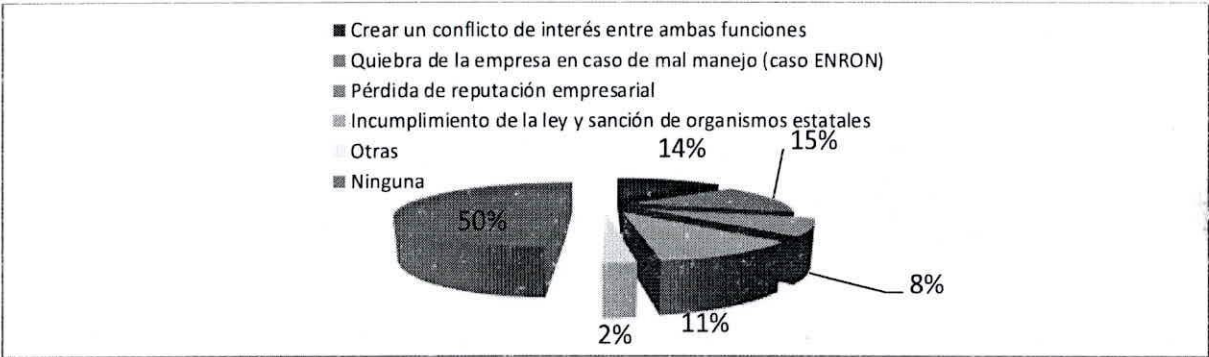
8) ¿Cuáles pueden ser las consecuencias negativas de que un profesional ejerza de Auditor externo y de Consultor, al mismo tiempo?

Cuadro No. 15
Consecuencias negativas de ejercer de Consultor externo y Auditor al mismo tiempo

Descripción	Auditores	%
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%
Total	175	100%

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

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 en colaboración con autores

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

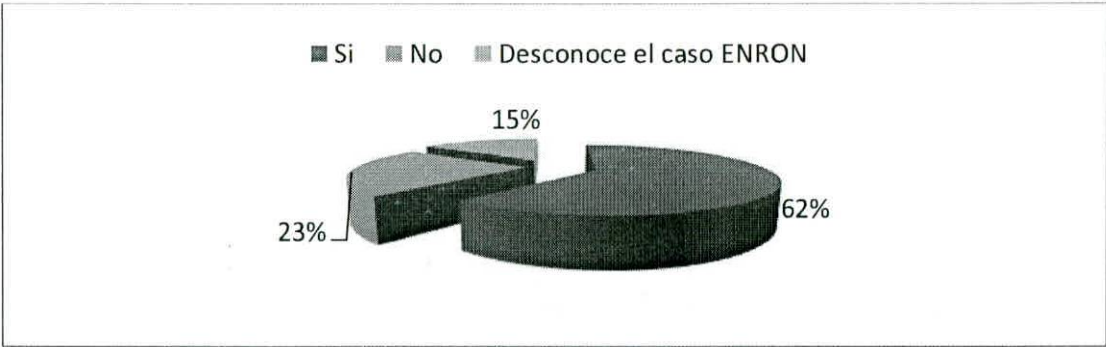
Descripción	Audidores	%
Si	108	62%
No	41	23%
Desconoce el caso ENRON	26	15%
Total	175	100%

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

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera en colaboración con autores

Gráfico No. 9

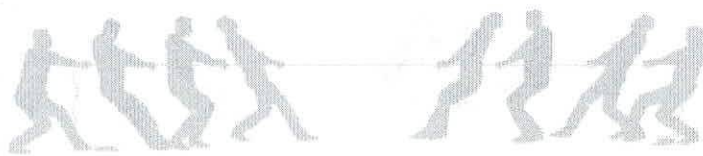
Considera que debe existir la separación entre los servicios consultoría y de auditoría externa



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

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera en colaboración con autores

E 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 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	Auditores	%
Manuales de procedimientos	20	12%
Código de Ética	32	18%
Capacitación y concienciación	57	33%
Otros	34	19%
Ninguno	32	18%
Total	175	100%

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

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 en colaboración con autores

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

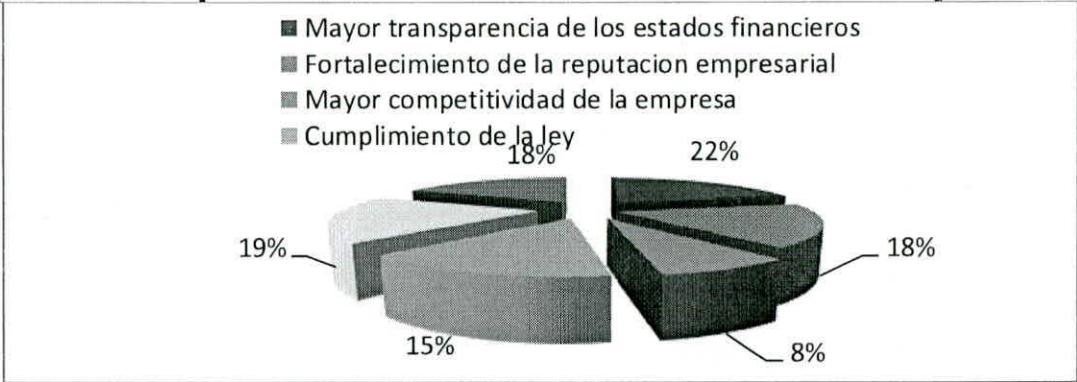
Descripción	Auditores	%
Mayor transparencia de los estados financieros	38	22%
Fortalecimiento de la reputación empresarial	31	18%
Mayor competitividad de la empresa	14	8%
Cumplimiento de la ley	26	15%
Otras	34	19%
Ninguno	32	18%
Total	175	100%

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

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera en colaboración con autores.

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 en colaboración con autores

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.



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	¿Qué conclusión usted obtuvo del caso ENRON?	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	En la ciudad de Guayaquil o en el Ecuador ¿hubo empresas que practicaron los mismos vicios del caso ENRON?	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	¿Cómo controla el organismo estatal correspondiente la separación de las funciones de la consultoría y la auditoría externa?	A través de la legislación y de las resoluciones de la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros de los otros ramos como la Superintendencia de Bancos y Seguros o la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria	Las leyes son el principal material para la separación efectiva 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?	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	¿Qué relación tiene la separación de las funciones de la consultoría y la auditoría externa con la aplicación de las NIIF en las empresas?	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	¿Ha planificado la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros un plan de concienciación acerca de la ética del Auditor Externo para separar las funciones de la consultoría y la auditoría externa?	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 en colaboración con autores

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

Ítem	Pregunta	Respuesta	Observación
1	¿Qué conclusión usted obtuvo del caso ENRON?	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	En la ciudad de Guayaquil o en el Ecuador ¿hubo empresas que practicaron los mismos vicios del caso ENRON?	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	¿Cómo controla el organismo estatal correspondiente la separación de las funciones de la consultoría y la auditoría externa?	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	¿Por qué es importante la separación de las funciones de la consultoría y la auditoría externa?	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	¿Qué relación tiene la separación de las funciones de la consultoría y la auditoría externa con la	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



	aplicación de las NIIF en las empresas?		
6	¿Ha planificado la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros un plan de concienciación acerca de la ética del Auditor Externo para separar las funciones de la consultoría y la auditoría externa?	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 en colaboración con autores

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.

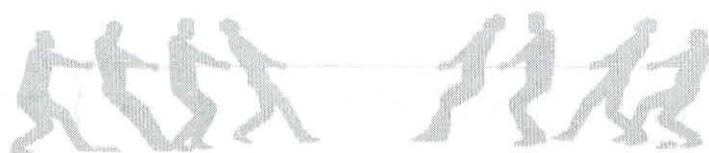


Discusión

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 Valores y Seguros, 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 encuentra 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 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 , 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 Externa, quienes en un porcentaje considerable manifestaron en el 49% de los casos, que un profesional puede cumplir con las funciones de 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 , 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 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 (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.

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 auditoría 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



El impacto y propuesta

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 , 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 asesoría y la Consultoría, para evitar el conflicto de intereses y fomentar una sana competencia en el mercado local y nacional.

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



Audidores Externos, basados en los mecanismos establecidos en la legislación vigente en la materia.

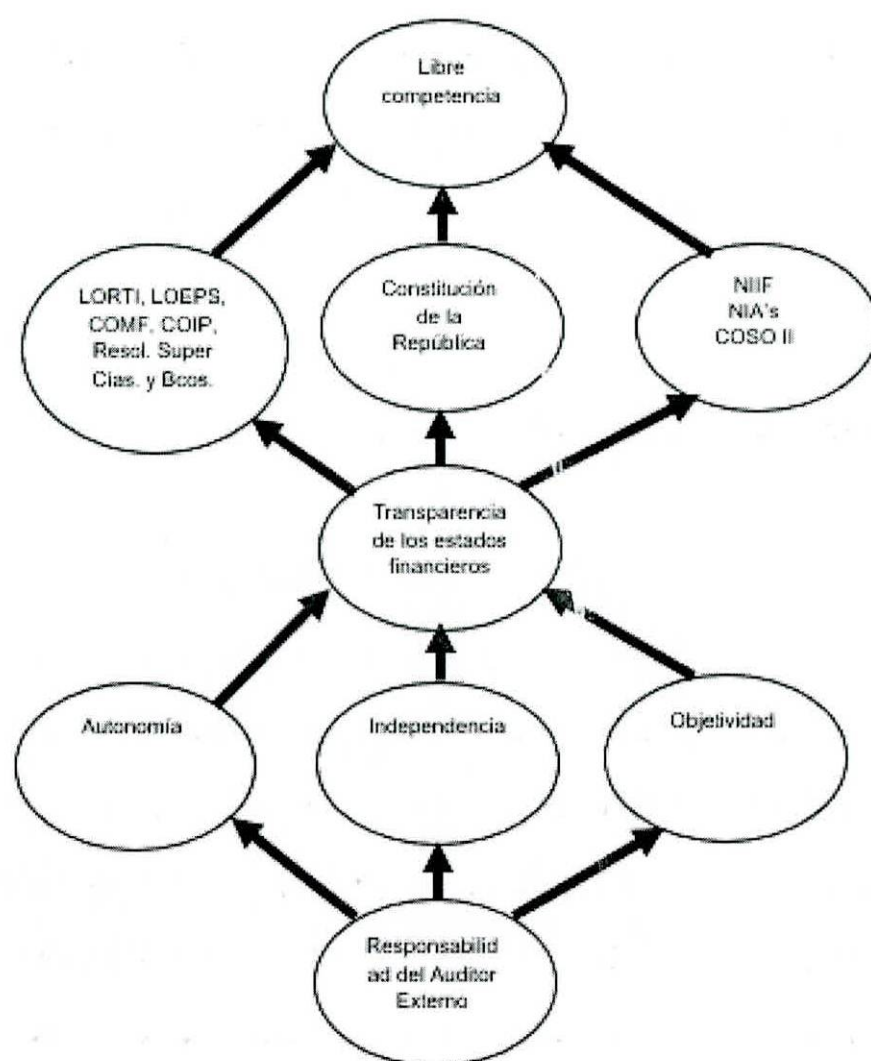
Para el efecto se considera que este plan de concienciación dirigido a los Contadores Públicos Autorizados, Ingenieros en Contabilidad y , así como a todos aquellos que tengan la certificación para llevar a cabo las funciones de Auditor Externo, proponiendo a los Colegios de estos profesionales que contribuyan 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: Elaboración propia.

Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera en colaboración con autores.



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 Valores y Seguros 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.

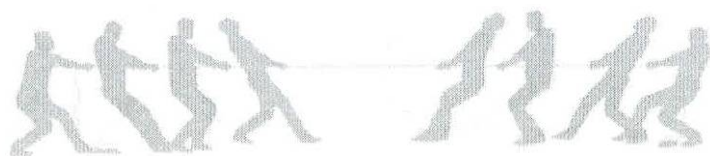
El plan de concienciación debe fundamentarse entonces en los principios de autonomía, independencia y objetividad de los Auditores Externos, para lograr los objetivos nacionales establecidos en las leyes, reglamentos que rigen a nivel ecuatoriano y aquellas normativas e instrumentos vigentes a nivel 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 Valores y Seguros.
- **Fecha:** Enero a Marzo del 2016
- **Tiempo:** 8 horas

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

Fuente: Elaboración propia
 Elaborado por: Jessica Mercedes Villón Vera en colaboración con autores

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.

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 si no 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 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 un 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.



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 asesoría 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.

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 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.

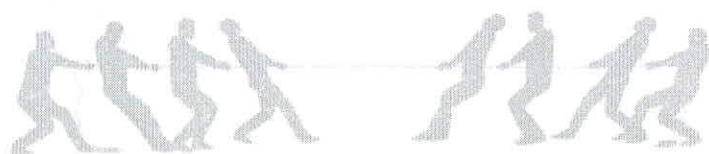


Bajo esta óptica se pudo evidenciar que el caso ENRON tuvo un impacto tributario muy significativo para la población de ese país, el cual simplemente no se pudo recuperar hasta nuestros días, sin embargo, quedó la experiencia vivida en el año 2001 para que el Estado norteamericano tome las medidas necesarias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

Impacto legal de la alternativa de solución al conflicto de intereses.

Con relación a la legislación de la materia contable y de , 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 s a los estados financieros de las empresas.



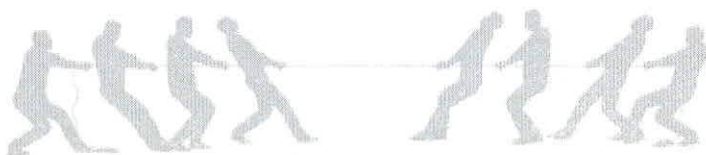
Las regulaciones nacionales que se refieren al conflicto de intereses entre la Externa y la Consultoría, se encuentran inmersos en la Constitución de la República, en las leyes orgánicas como el Código Monetario (COMF) y el nuevo Código Penal (COIP) que conlleva implícita una sanción por responsabilidad 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 Valores y Seguros y la Superintendencia 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 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.





Semblanza

De los autores



Jéssica Mercedes Villón Vera



Magister en Tributación ESPOL-ESPAE, Escuela de Postgrado en Administración de Empresas. Registro SENESCYT 1021-2016-1705687; Ingeniera Comercial Especialidad en Finanzas, Universidad de Guayaquil. Registro SENESCYT 1006-06-886504; realizó pasantías universitarias

en International TAX en el BAUER College of Business University of HOUSTON; ponente en varios Congresos Internacionales; acredita amplia experiencia como asesora tributaria y contable de varias empresas; staff de auditoría en AUDCOMAS C. LTDA; Técnico de control del Consejo Nacional Electoral; agente de compras de importante empresa de almacenes del Ecuador, responsable administrativa de PRODUCTOS NATURALES LA KOLMERA



Marco Antonio Suriaga Sánchez



Socio – presidente de AUDCOMAS C.LTDA., graduado en La Universidad de Guayaquil, Facultad de Ciencias Administrativas de Contador Público Autorizado. Y de Magister en Administración de Empresas, Diplomado en negocios Internacional Universidad de Guadalajara México y Magister En Tributación en la Escuela Superior Politécnica del Ecuador ESPOL con estudios y pasantías en Fiscalidad Internacional en EEUU en la Universidad de Houston Texas, cursado Doctorado en Ciencias Económicas Universidad de Zulia. Ha sido conferencista nacional e internacional en varias Universidades del País, Colombia, Perú, Cuba, Bolivia, Panamá y Venezuela; Ex Auditor de la Superintendencia de Bancos y Seguros, Ex Auditor Alianza compañía de Seguros y Reaseguros; Auditor Externo de la Superintendencia de Bancos, Superintendencia de Compañías Valores y Seguros, Superintendencia de Economía Popular y Solidaria; Consultor Financiero y Tributario de empresas públicas y privadas, del País y del Exterior; Docente de la Universidad de Guayaquil, Facultad de Ciencias Administrativas, Escuela de Contaduría Pública y Auditoria; Autor de varios libros de carácter académico, científico e investigación.



Rosa Haydeé Andrade Illescas



Master en Administración de Empresas, Universidad Santa María De Chile Campus Guayaquil. Registro SENESCYT: 1521119728; Ingeniería en Contaduría Pública y Auditoria – CPA. Especialidad: Contaduría Pública. Universidad Estatal de Milagro. Facultad de Ciencias Administrativas y Comerciales. Registro SENESCYT: 1024-11-1091338; Lcda. Comercio Exterior, Especialidad: Comercio Exterior. Universidad De Guayaquil. Facultad de Filosofía Letras y Ciencias de la Educación. Registro SENESCYT: 1006-07-736490; Profesora en Segunda Enseñanza, Especialidad: Comercio Exterior. Universidad De Guayaquil. Facultad de Filosofía Letras y Ciencias de la Educación. Registro SENESCYT: 1006-03-391381; Ponente en varios Congresos Internacionales; Especialista de Control en Disolución de la SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS, VALORES Y SEGUROS; Contador General de METROMODAL S.A.; Contador general de INMOBILIARIA JEUGON S.A.



Rosa Johanna Estrada Cedeño

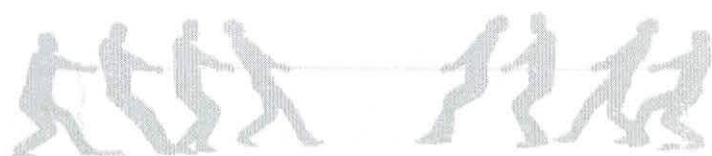


Magister en Tributación ESPOL-ESPAE, Escuela de Postgrado en Administración de Empresas. Registro SENESCYT 1021-15-86059300; Diplomado en Tributación Universidad técnica particular de Loja. Registro del SENESCYT; Ingeniera Comercial Especialidad en Marketing Universidad de Guayaquil. Registro SENESCYT; Operadora de Valores en la Bolsa de Valores de Guayaquil; ha realizado pasantías universitarias en International TAX, dictado en BAUER College of Business University of HOUSTON; participante en varios seminarios internacionales dictados en Ecuador y en el exterior; ponente en varios Congresos Internacionales en calidad de expositor; autora del libro “La Gerencia Financiera y su Rol en la Administración del Capital de Trabajo”; acredita amplia experiencia profesional en la SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS VALORES Y SEGUROS; analista contable de EP-PETROECUADOR; Directora Administrativa de la SECRETARIA NACIONAL DE GESTION DE RIESGOS; analista contable de PETROCOMERCIAL – FILIAL DE PETROECUADOR; Asistente contable de LITOTEC Artes gráficas; Asistente contable en FUNDESPOL; Asistente administrativa en el PROYECTO VLIR-ESPOL COMPONENTE 4 ECO-PROYECTOS (ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL); Docente Invitada para dictar el Módulo de Administración Pública, en la Maestría en Estrategia Militar Marítima, de la ESPE Universidad de las Fuerzas Armadas.

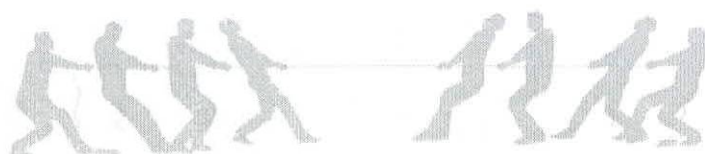




Bibliografía



- 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). 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

Borrajó 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>

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

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

Franklin, E. B. (2012). Auditoria Administrativa. México: Editorial McGraw 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 s Externas y el Límite a las s 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

IASB (2010). Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Ginebra, Suiza: 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

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). 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 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). 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 McGraw 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



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

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

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

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).: 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://guayaquil.anuxi.ec/audidores-externos-en-guayaquil-ecuador-en-guayaquil-WCAE>

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=AUDITORES%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=2

