



**Incidencia de la ética en los informes de auditoría elaborado por firmas auditoras según  
la Teoría de Rest**

Villarreal Carrera, Ana Gabriela

Departamento de Ciencias Económicas, Administrativas y del Comercio

Carrera de Ingeniería en Finanzas y Auditoría

Trabajo de titulación, previo a la obtención del título de Ingeniera en Finanzas, Contadora  
Pública-Auditora.

Msc. Berrones Paguay, Amaro Vladimir

11 de diciembre de 2020

## Urkund analysis result



### Document Information

**Analyzed document** TESIS VILLARREAL ANA 24-12-2020.docx (D97280795)  
**Submitted** 3/5/2021 6:03:00 AM  
**Submitted by**  
**Submitter email** avberrones@espe.edu.ec  
**Similarity** 5%  
**Analysis address** avberrones.espe@analysis.arkund.com

0603290107  
 AMARO  
 VLADIMIR  
 BERRONES  
 PAGUAY  
 Firmado digitalmente  
 por 0603290107  
 AMARO VLADIMIR  
 BERRONES PAGUAY  
 Fecha: 2021.03.05  
 00:26:42 -05'00'

### Sources included in the report

<b>SA</b>	<b>Para revisión.docx</b> Document Para revisión.docx (D51621932)		<b>12</b>
<b>SA</b>	<b>URKUND TESIS CESAR BELTRAN 29 - 02.docx</b> Document URKUND TESIS CESAR BELTRAN 29 - 02.docx (D18298130)		<b>5</b>
<b>W</b>	URL: <a href="https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/2158-tecnicas-y-procedimientos-de-...">https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/2158-tecnicas-y-procedimientos-de- ...</a> Fetched: 3/5/2021 6:04:00 AM		<b>2</b>
<b>W</b>	URL: <a href="https://core.ac.uk/download/pdf/268087951.pdf">https://core.ac.uk/download/pdf/268087951.pdf</a> Fetched: 3/5/2021 6:04:00 AM		<b>1</b>
<b>W</b>	URL: <a href="https://rdu.unc.edu.ar/bitstream/handle/11086/6164/Bahamonde%20Carcamo%252C%20Vivi">https://rdu.unc.edu.ar/bitstream/handle/11086/6164/Bahamonde%20Carcamo%252C%20Vivi</a> - Fetched: 3/5/2021 6:04:00 AM		<b>1</b>

0603290107  
 AMARO VLADIMIR  
 BERRONES  
 PAGUAY  
 Firmado digitalmente  
 por 0603290107  
 AMARO VLADIMIR  
 BERRONES PAGUAY  
 Fecha: 2021.03.05  
 15:29:38 -05'00'

**Msc. Berrones Paguay, Amaro Vladimir**  
**DIRECTOR**



**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y DEL  
COMERCIO**

**CARRERA DE INGENIERÍA EN FINANZAS Y AUDITORÍA**

### **Certificación**

Certifico que el trabajo de titulación, “**Incidencia de la ética en los informes de auditoría elaborado por firmas auditoras según la Teoría de Rest**” fue realizado por la señorita **Villarreal Carrera, Ana Gabriela** el cual ha sido revisado y analizado en su totalidad por la herramienta de verificación de similitud de contenido; por lo tanto cumple con los requisitos legales, teóricos, científicos, técnicos y metodológicos establecidos por la Universidad de las Fuerzas Armadas ESPE, razón por la cual me permito acreditar y autorizar para que lo sustente públicamente.

Sangolquí, 05 de marzo de 2021

0603290107  
ÁMARO VLADIMIR  
BERRONES  
PAGUAY

Firmado digitalmente  
por 0603290107  
ÁMARO VLADIMIR  
BERRONES PAGUAY  
Fecha: 2021.03.05  
15:29:38 -05'00'

**Msc. Berrones Paguay, Amaro Vladimir**

C.C.: 0603290107



DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y DEL  
COMERCIO

CARRERA DE INGENIERÍA EN FINANZAS Y AUDITORÍA

### RESPONSABILIDAD DE AUTORÍA

Yo, **Villarreal Carrera, Ana Gabriela**, con cédula de ciudadanía N° 1715229975, declaro que el contenido, ideas y criterios del trabajo de titulación: **Incidencia de la ética en los informes de auditoría elaborado por firmas auditoras según la Teoría de Rest** es de mi autoría y responsabilidad, cumpliendo con los requisitos legales, teóricos, científicos, técnicos, y metodológicos establecidos por la Universidad de las Fuerzas Armadas ESPE, respetando los derechos intelectuales de terceros y referenciando las citas bibliográficas.

Sangolquí, 05 de marzo de 2021.

**Villarreal Carrera, Ana Gabriela**

C.C.: 1715229975



DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y DEL  
COMERCIO

CARRERA DE INGENIERÍA EN FINANZAS Y AUDITORÍA

### AUTORIZACIÓN DE PUBLICACIÓN

Yo *Villarreal Carrera, Ana Gabriela*, con cédula de ciudadanía N° 1715229975, autorizo a la Universidad de las Fuerzas Armadas ESPE publicar el trabajo de titulación: Incidencia de la ética en los informes de auditoría elaborado por firmas auditoras según la Teoría de Rest en el Repositorio Institucional, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi/nuestra responsabilidad.

Sangolquí, 05 de marzo de 2021.

Villarreal Carrera, Ana Gabriela

C.C.: 1715229975

## Dedicatoria

Á mi súper héroe, mi papá, Ramiro Villarreal, por su entrega, presencia, protección, amparo y resistencia, por sus incansables esfuerzos y sacrificios para que no faltase nada en casa, por sobreponer el amor a sus hijos sobre el cansancio y levantarse cada día pese a las condiciones y proveer desinteresadamente con infinito amor, convirtiéndolo en el principal responsable de la culminación de mi carrera universitaria.

A mi mejor amiga, mi mamá, Adriana Carrera, por ser la luz en mi camino, tomarme de las manos y sostenerme con amor, mantenerme en sus oraciones, celebrar, caerse conmigo, arrullarme y enseñarme a levantar, perdonar y seguir, por sus consejos, su confianza y los valores inculcados, por la comida caliente, por darme una familia que me apoya y me deja ser apoyo, por su desinteresado esfuerzo constante que hicieron posible mi acceso a la educación universitaria con tranquilidad.

A mis hermanos Javier y Alex, por su infinita solidaridad y motivación, por escucharme, brindarme su tiempo y paciencia, enseñarme a predicar con el ejemplo, ser mis amigos y a su manera, hacerme una mejor persona y, sobre todo, por amarme y protegerme. A mi hermana Jeniffer, por la responsabilidad de ser tu ejemplo, de guiarte, de marcar la meta que debes superar, por no negarte a nada y con tu singular carácter recordarme que la madurez no depende de la edad, por tu compañía, lealtad, amor y firmeza.

A Mao, padre del motor de mi vida, mi hijo Mao Joaquín, por amarme con mis errores y virtudes, a ustedes por honrarme con el título de madre de familia y con esto darme la principal razón para superarme personalmente y hacerlos sentir orgullosos de la mujer que tienen en su vida, contando con su incondicional apoyo.

*Ana Gabriela Villarreal Carrera*

## **Agradecimiento**

Expreso el más profundo y sincero agradecimiento a las personas e instituciones que con su predispuesta colaboración hicieron posible la culminación del presente trabajo de investigación, aportando con su experiencia y recalcable honestidad.

Agradezco en primer lugar a mi padre y madre, que son su labor e inmenso amor forjaron las bases que han sido el pilar fundamental para el cumplimiento de mis metas.

Deseo agradecer a mi director de tesis Dr. Amaro Berrones por su persistente orientación desde el inicio de la investigación, por ser ejemplo de perseverancia y trabajo arduo, su notable entusiasmo, paciencia, vocación y excelencia como docente y ser humano.

A mi querida institución, la Universidad de las Fuerzas Armadas ESPE por brindarme los conocimientos suficientes para el trabajo de investigación y por el respaldo de excelencia académica que permite a las organizaciones privadas y sus colaboradores estar predispuestos a participar en el desarrollo de investigaciones.

Por último, pero no menos importante, agradezco a los docentes que supieron transmitir su experiencia y conocimiento a lo largo de mi formación universitaria, a todos los servidores públicos que hacen posible que la institución brinde un excelente servicio académico, a mis compañeros y amistades por sus palabras de aliento y apoyo.

*Ana Gabriela Villarreal Carrera*

## Índice de contenidos

<b>Carátula.....</b>	<b>1</b>
<b>Urkund analysis result .....</b>	<b>2</b>
<b>Certificación.....</b>	<b>3</b>
<b>Responsabilidad de autoría.....</b>	<b>4</b>
<b>Autorización de publicación.....</b>	<b>5</b>
<b>Dedicatoria.....</b>	<b>6</b>
<b>Agradecimiento .....</b>	<b>7</b>
<b>Índice de contenidos.....</b>	<b>8</b>
<b>Índice de tablas .....</b>	<b>12</b>
<b>Índice de figuras.....</b>	<b>13</b>
<b>Resumen .....</b>	<b>14</b>
<b>Abstract.....</b>	<b>15</b>
<b>Capítulo I.....</b>	<b>16</b>
<b>Generalidades de la investigación .....</b>	<b>16</b>
Planteamiento del Problema .....	16
Árbol de Problemas .....	20
Objetivo .....	21
Objetivo General .....	21
Objetivos específicos.....	21

Justificación del problema.....	21
Alcance .....	24
Determinación de Variables .....	25
Pregunta de investigación.....	26
<b>Capítulo II.....</b>	<b>27</b>
<b>Marco teórico – Referencial.....</b>	<b>27</b>
Marco teórico.....	27
Teoría Organizacional.....	27
Teoría de la Información .....	28
Teoría del desarrollo moral de Kohlberg .....	29
Teoría del desarrollo moral de Lind.....	29
Teoría del desarrollo moral de Rest .....	30
Niveles de Desarrollo Moral.....	30
Esquema I Intereses Primarios.....	31
Estadio 2 de intercambio individual instrumental .....	31
Estadio 3 de expectativa interpersonal mutua, de relación y conformidad interpersonal .....	31
Esquema II Mantenimiento de normas .....	32
Estadio 4 de mantenimiento del sistema social .....	32
Esquema III Pos convencional .....	32
Estadio 5 de derechos prioritarios y contrato social .....	33
Estadio 6 de principios éticos universales .....	33

	10
Código de Ética de la IFAC .....	34
Cumplimiento de Código, de los Principios Fundamentales y del Marco Conceptual .....	35
Profesionales de la contabilidad en la empresa.....	38
Profesionales de la contabilidad en ejercicio .....	39
Normas Internacionales de Independencia.....	40
NICC 1 .....	42
Normas Internacionales de Auditoría.....	43
Marco Referencial - Conceptual.....	46
Referencias Conceptuales .....	48
<b>Capítulo III.....</b>	<b>50</b>
<b>Metodología de la investigación.....</b>	<b>50</b>
Modalidad de la investigación .....	50
Tipos de investigación .....	50
Diseño de la investigación .....	51
Población y Muestra .....	51
Técnicas de recolección de datos .....	51
Instrumentos.....	52
Validez y confiabilidad .....	53
Técnicas de Análisis de datos.....	54
Técnicas de comprobación de preguntas de investigación .....	54
<b>Capítulo IV .....</b>	<b>55</b>

<b>Análisis y presentación de datos .....</b>	<b>55</b>
Introducción .....	55
Presentación y aplicación del instrumento de investigación .....	55
Análisis de resultados .....	61
Análisis de casos de conflicto .....	67
Informe de Resultados .....	80
<b>Capítulo V .....</b>	<b>84</b>
<b>Conclusiones.....</b>	<b>84</b>
<b>Recomendaciones.....</b>	<b>86</b>
<b>Bibliografía.....</b>	<b>87</b>

## Índice de tablas

Tabla 1. <i>Variable Dependiente - Variable Independiente</i> .....	25
Tabla 2. <i>Número de empleados de las Big Four</i> .....	52
Tabla 3. <i>Paridad entre los estadios del desarrollo moral de Rest y respuestas</i> . ....	67

## Índice de figuras

Figura 1. <i>Árbol de problemas.</i> .....	20
Figura 2. <i>Funciones desempeñadas.</i> .....	61
Figura 3. <i>Grado de conocimiento del Código de Ética del IFAC.</i> .....	63
Figura 4. <i>Capacitación del código de ética.</i> .....	64
Figura 5. <i>Capacitación anual del Código de Ética emitido por el IFAC.</i> .....	65
Figura 6. <i>Frecuencia de presentación de dilemas éticos.</i> .....	66
Figura 7. <i>Primer caso hipotético.</i> .....	68
Figura 8. <i>Segundo caso hipotético.</i> .....	70
Figura 9. <i>Tercer caso hipotético.</i> .....	72
Figura 10. <i>Cuarto caso hipotético.</i> .....	74
Figura 11. <i>Quinto caso hipotético.</i> .....	76
Figura 12. <i>Sexto caso hipotético.</i> .....	78

## Resumen

El presente trabajo de investigación tiene como propósito analizar cómo incide la ética en los informes de auditoría elaborados por las principales firmas de auditoría a nivel nacional, además del internacional, conocidas como las Big Four que la constituyen las siguientes firmas: Price Waterhouse Coopers, Deloitte, Ernst & Young y KPMG. Se busca determinar cuáles son los principales factores que juegan un papel determinante, durante el proceso de auditoría y la emisión del dictamen, al momento de verse enfrentados a dilemas éticos donde según Rest además del razonamiento moral también intervienen los sentimientos y la acción moral individual.

Se debe tener en cuenta que la toma de decisiones sobre y según datos alterados puede llevar al quiebre de las empresas; para crear una base sólida de información se realiza una revisión documental de tesis, libros y artículos científicos, además de la aplicación de un cuestionario a una muestra seleccionada de auditores certificados que mantienen relación de dependencia con las firmas de auditoría mencionadas anteriormente. Se pretende identificar los principales motivos o causas que pueden llevar al auditor a incurrir en faltas a la normativa ética que gira en torno a su profesión y, cómo esto afecta a la credibilidad de los informes de auditoría y a las firmas en general que, como cualquier otra entidad, persigue el principio de negocio en marcha, de tal manera que con los resultados obtenidos se aporte a una discusión académica sobre el título investigado.

– Palabras Clave:

- **INFORMES DE AUDITORÍA.**
- **FIRMAS AUDITORAS.**
- **TEORÍA DE REST.**

## **Abstract**

The purpose of this research is to analyze the impact of ethics on the audit reports prepared by the main national and international auditing firms, known as the Big Four, which are the following firms: Price Waterhouse Coopers, Deloitte, Ernst & Young and KPMG. The aim is to determine which are the main factors that play a determining role during the audit process and the issuance of the opinion, when faced with ethical dilemmas where, according to Rest, in addition to moral reasoning, feelings and individual moral action are also involved.

In order to create a solid base of information, a documentary review of theses, books and scientific articles was carried out, in addition to the application of a questionnaire to a selected sample of certified auditors who maintain a relationship of dependence with the audit firms mentioned above. The aim is to identify the main reasons or causes that may lead the auditor to incur in breaches of the ethical rules that revolve around his profession and how this affects the credibility of audit reports and firms in general, which, like any other entity, pursues the going concern principle, so that the results obtained will contribute to an academic discussion on the title investigated.

– Keywords:

- **AUDIT REPORTS.**
- **AUDIT FIRMS.**
- **THEORY OF REST.**

## Capítulo I

### Generalidades de la investigación

#### Planteamiento del Problema

El actual mundo globalizado, presiona a las empresas a ser más competitivas y a aprovechar las oportunidades. En tanto, toda organización busca ser transparente con su información, con el fin de demostrar a todos los interesados o stakeholders como clientes, accionistas o posibles inversionistas, su posicionamiento, estabilidad y credibilidad de su situación económica, financiera, contable o de la calidad de sus procesos y lograr hacerla más atractiva en el mercado.

Uno de los documentos más importantes que puede respaldar dicha información o donde se puede comprobar estas afirmaciones, es el informe de auditoría, el cual es el resultado de un arduo trabajo de verificación, revisión y control sobre el alcance de auditoría previamente acordado entre el cliente y la firma de auditoría, donde resaltarán los hallazgos encontrados y la opinión emitida por el auditor, por ser los indicadores directos de confianza de las entidades.

Los informes son elaborados por auditores profesionales con apoyo de peritos del área auditada si fuera el caso, y como todo individuo está sujeto también a un

razonamiento moral, además del profesional; y ha sido así durante décadas hasta los días actuales y con gran seguridad en días futuros, porque siempre el ser humano estará sujeto, indistintamente de su profesión, a una autoevaluación ética constante.

Al entenderse a la ética como la forma de actuar de cada individuo según sus costumbres y entornos, la percepción de la misma varía en cada ser humano lo que la vuelve poco predecible; esto conjugado a escándalos corporativos como la caída de Enron, emisiones contaminantes de Volkswagen, en América Latina el caso de Petrobras, Odebrecht, empresas sujetas a un control de auditoría constante ya sea financiero o de sistemas de gestión; conlleva a concluir que existen deficiencias en los procedimientos de auditoría, generando finalmente desconfianza en los informes.

Especialmente, cuando este tipo de escándalos se han vuelto constantes y el fraude detectado llega a valores monetarios considerables, se puede ver cuestionado el actuar moral de los responsables del dictamen, además de la desvalorización de la calidad del servicio y la reputación de las firmas, lo que lleva a identificar un problema delicado que motiva a la investigación.

En tanto, los casos controversiales ya mencionados han provocado un cierto grado de desconfianza hacia los informes de auditoría, y como consecuencia a la profesión misma, perjudicando al valor agregado que aporta la auditoría cuando interviene en la verificación y revisión de ciertas cuentas o procesos que presentan las empresas; asimismo vale mencionar que las pérdidas desmesuradas provocadas

puedan terminar, muy probablemente, en crisis económicas, administrativas o financieras.

La afirmación de que las organizaciones corporativas son éticas o no éticas crea un aspecto intrigante. ¿En realidad es posible afirmar que las acciones de las organizaciones son morales o inmorales en el mismo sentido en que se habla de las acciones de los individuos? (...) o, ¿debemos decir que no tiene sentido aplicar términos morales a las organizaciones como un todo, sino sólo a las personas que conforman la organización? (Velásquez, 2006, pág. 15).

El excesivo número de auditores que existen calificados, tanto por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros como por la Superintendencia de Bancos, así como por la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria, crea una demanda amplia de empleo, por lo tanto, los auditores se ven orillados a dejar de lado o tomar poca importancia al aspecto ético, por las exigencias mismas de los empleadores.

Según Guillén (1996) la preocupación por los temas éticos parte de tres factores: primero los escándalos que evidencian un decrecimiento del nivel de ética empresarial en los últimos años, le siguen el análisis de los costoso que llega a ser un comportamiento antiético para la entidad y para la sociedad y por último la dificultad para consolidar una opinión junto a los gerentes sobre lo que es y no es ético.

La realidad misma de la corrupción ecuatoriana, obliga al auditor externo a involucrarse en dilemas éticos, ya que el buen actuar del mismo implica la revelación de

la situación de la entidad auditada, y muchas veces este dictamen no satisface a los clientes, lo que lleva a la anulación o suspensión del contrato.

Castrillo et al. (1995) afirma:

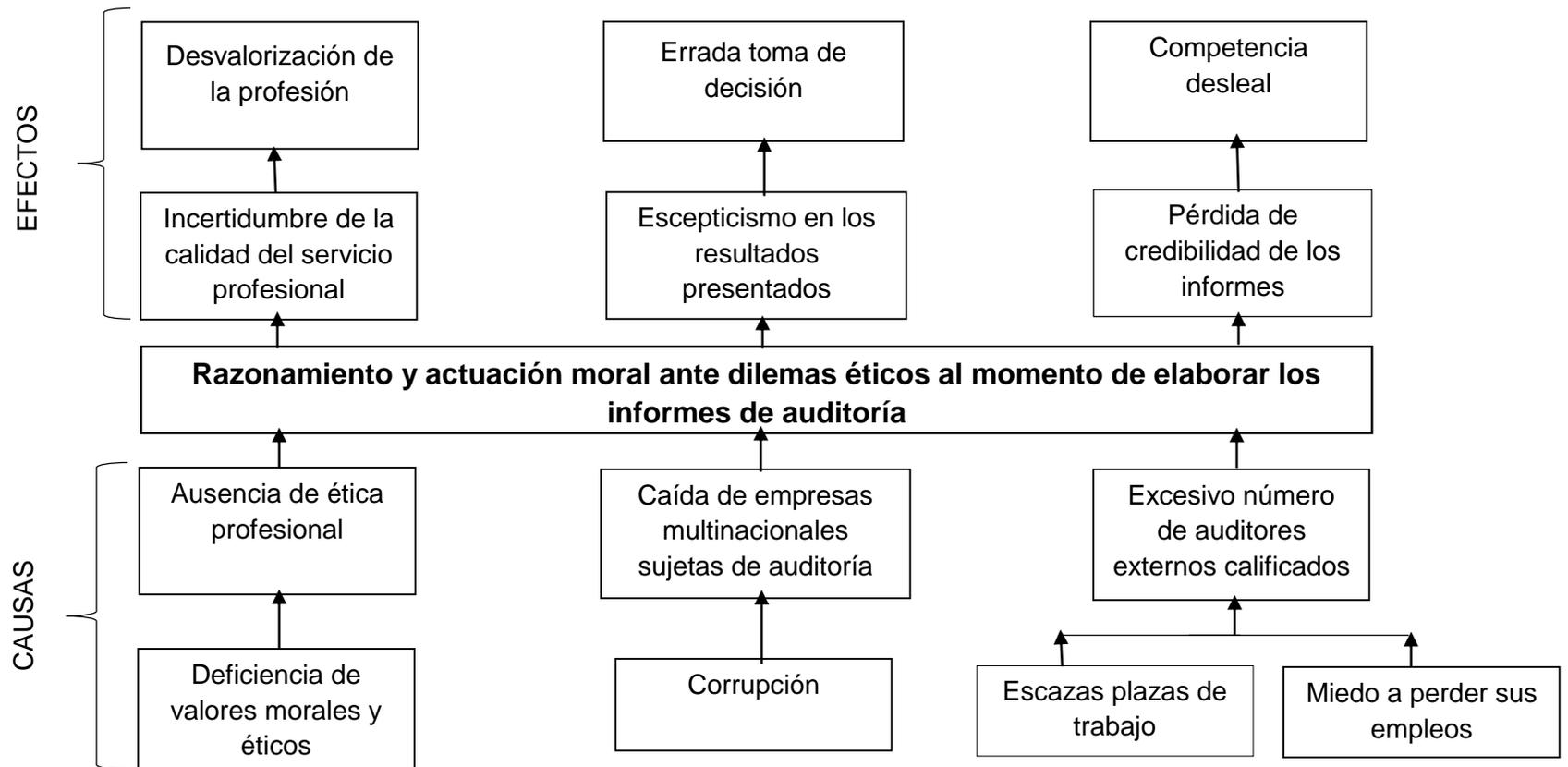
Que el buen razonamiento del hombre es necesario para poder aplicar los principios universales a los casos particulares que son variados o inciertos, la sociedad ejerce, sobre los individuos que la integran, una presión irresistible e inconsciente imponiendo normas de conducta y criterios de valoración. (pág. 17)

Por este motivo se pretende realizar un análisis del proceder de los auditores al momento de enfrentarse a dilemas éticos, tomando en cuenta la Teoría de Rest donde se menciona que existe una estrecha relación entre lo cognitivo y lo sentimental al momento de actuar frente a situaciones que impliquen un razonamiento moral, de tal manera que se logre determinar si la deficiencia de atención al aspecto ético, constituye una razón para la incesante manifestación de sucesos fraudulentos.

## Árbol de Problemas

Figura 1.

Árbol de problemas.



## **Objetivo**

### **Objetivo General**

Analizar la incidencia de la ética en los informes de auditoría elaborados por las principales firmas auditoras, según la teoría de Rest.

### **Objetivos específicos**

- Estructurar un compendio normativo de la ética y el desarrollo moral en específica alusión al área profesional de auditoría.
- Describir la teoría del desarrollo moral de Rest, vincular y adaptar su estudio a la evaluación profesional del área de auditoría.
- Diagnosticar el nivel de ética de los auditores al momento de elaborar los informes de auditoría, analizando su forma de enfrentarse a dilemas éticos.
- Determinar las principales conclusiones, recomendaciones y aportes de la presente investigación en forma resumida en función de los resultados obtenidos.

### **Justificación del problema**

La principal razón que motiva la ejecución de la investigación se fundamenta en analizar la incidencia de la ética y el desarrollo moral de Rest sobre los informes de

auditoría elaborados por las principales firmas de auditoría, mismas que son responsables de emitir una opinión y recomendar mejoras para las empresas.

Sin embargo, se presenta la necesidad de hacer un análisis exhaustivo del porqué los auditores externos se puedan ver involucrados en actos de corrupción, los mismos que pueden desencadenar en una serie de mala toma de decisiones debido al análisis erróneo de la situación financiera o económica de un ente productivo; lo que conllevaría a una pérdida para la misma, para el país y/o sus interesados.

De ahí que es primordial motivar a la investigación que logre determinar procesos o controles que permitan minimizar actos de corrupción y fraude que han sido detectados en el país y que, de tal forma, se logre optimizar la ética y la moral, además de la credibilidad de los dictámenes presentados en los informes.

Según diario El Comercio (2019) en Ecuador hay veinte y cuatro casos de corrupción entre los de mayor impacto son los de Odebrecht, Chevron, Refinería de Esmeraldas, Petroecuador, Petrochina, etc.

Odebrecht, se ve envuelto por primera vez en escándalos judiciales en el año 2015 en Brasil cuando su presidente fue detenido por irregularidades en los contratos de construcción públicas de dicho país, esto desencadenó una serie de investigaciones en 11 estados que se vieron afectados por la constructora. En Ecuador, aún continúan los procesos judiciales respectivos y el de otros a los que conllevó este caso, con el objetivo final de recuperar los recursos mediante una indemnización real y no de

manera coercitiva como lo plantearon la última vez en marzo del presente año (El Comercio, 2020).

Otro de los casos de conmoción para el país, es el de Inmobiliaria Imperio, quienes tomaron como víctimas a personas que deseaban adquirir una propiedad, mismas que con el fin de apartarlas, abonaban cuantiosas cantidades de dinero que terminaban perdiéndolo por el supuesto incumplimiento de cláusulas absurdas que constaban en los contratos firmados (Fiscalía General del Estado, 2020). Lo que conlleva a cuestionar la existencia o la calidad de los controles sobre los contratos, así como de sus gestiones o procesos.

ALEM importadora y distribuidora de equipos médicos, junto a su representante legal, es otra de las compañías en Ecuador que se vio envuelta en procesos judiciales, fue denunciada por el Servicio de Rentas Internas por defraudación tributaria y según sus informes por mantener supuestas relaciones con proveedores fantasmas (Fiscalía General del Estado, 2017). Para que una institución de tal magnitud logre consolidar relaciones comerciales, existen de por medio una gran cantidad de procesos y procedimientos sujetos a control, lo que deja en evidencia la ineficiencia de sus respectivas inspecciones y verificaciones anteriores.

En razón de lo antes expuesto, además de generar nuevo conocimiento por razón de la ausencia de investigaciones en el país directamente relacionado a las firmas de auditoría, se pretende determinar si la caída de grandes empresas multinacionales sujetas a procesos de auditoría continuos, la corrupción misma del país, los casos de

litigio de empresas que terminan afectando a la economía general pudieron mantener de una u otra forma relación a la mala práctica ética de los auditores al momento de elaborar los informes de auditoría.

Para el fortalecimiento de la profesión contable mundial y su solidificación de la responsabilidad con el interés público, hace 42 años se funda la Federación Internacional de Contadores IFAC por sus siglas en inglés, institución encargada de emitir orientación y regulación basado en cuatro juntas normativas independientes: ética, auditoría y aseguramiento, educación contable y, contabilidad del sector público (Federación Internacional de Contadores [IFAC], 2019).

## **Alcance**

La investigación se delimita al análisis de los siguientes temas:

- Incidencia de la ética en los informes de auditoría
- Auditores externos calificados por:
  - Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, Superintendencia de Bancos y Superintendencia de Economía Popular y Solidaria, en la ciudad de Quito.

## Determinación de Variables

**Tabla 1.**

*Variable Dependiente - Variable Independiente.*

<b>Variables</b>	<b>Co variables</b>	<b>Dimensión</b>	<b>Indicadores</b>
<b>VARIABLE INDEPENDIENTE: Ética</b>	Independencia	*Amenaza de interés propio	Cantidad de personas capacitadas en el ámbito ético en las firmas de auditoría
	Integridad	*Amenaza de auto revisión	
	Objetividad	*Amenaza de abogacía	
	Competencia y cuidado profesional	*Amenaza de familiaridad *Amenaza de intimidación	
	Confidencialidad		
	Marco legal ecuatoriana	*Alcance en el ámbito social *Consecuencias de incumplimiento	
<b>VARIABLE DEPENDIENTE: Informes de auditoría</b>	Dictamen resultado de la información de hechos	*Dictamen limpio *Dictamen con salvedades *Dictamen de abstención *Dictamen negativo	Número de informes presentados con dictamen limpio frente al total de informes presentados

## **Pregunta de investigación**

Las preguntas de investigación que surgen al analizar la incidencia de la ética al momento de elaborar los informes de auditoría son:

- ¿Los informes de auditoría ganan credibilidad cuando se ha demostrado la aplicación de prácticas éticas?
- ¿Los informes de auditoría pierden credibilidad cuando se ha demostrado la aplicación de prácticas éticas?

## Capítulo II

### Marco teórico – Referencial

#### Marco teórico

Las firmas de auditoría son organizaciones que se encargan de gestionar el proceso de auditoría solicitado previamente por un cliente que como objetivo final tiene emitir un informe de auditoría, el mismo que es elaborado por un equipo de trabajo responsable de ofrecer un servicio de calidad.

#### Teoría Organizacional

La Teoría Organizacional desarrollada por Simon con el postulado definido Teoría del Comportamiento plantea como factor determinante del cumplimiento de objetivos empresariales en la toma de decisiones; las mismas se clasifican en programadas y no programadas, las primeras responden a procesos establecidos y, las otras a intuición y experiencia; además de que las decisiones tomadas vayan acorde a su nivel de influencia y autoridad (Rivas, 2009) .

Tal cual sucede en el trabajo de auditoría, como se conoce, dentro de los procedimientos se puede encontrar a algunos estrictamente relacionados única y directamente a la cuenta que se analiza, como otros que son independientes de la

cuenta pero que se realiza por instinto o la práctica misma, estando estos últimos sujetos al comportamiento y ética de cada auditor.

## **Teoría de la Información**

El trabajo de auditoría tendrá como objetivo final la presentación que recaba el dictamen de especialistas, en tanto la Teoría de la Información plantea la regla de que todas las organizaciones necesitan datos sólidos relacionados con el dinero, resguardando que el procedimiento de elección esté legítimamente influenciado en todos los niveles por la calidad de los datos utilizados durante el tiempo dedicado a decidir (Knechel, 2001).

Es preciso entonces, que la información que se presente sea clara, segura y fiable; y al ser elaborada por seres humanos sujetos a cometer errores en cualquier etapa del proceso de auditoría, éstos deben cuidar mucho de su responsabilidad y ética profesional al momento de ejecutar su plan.

“Para dejar claro la importancia de contar con una formación profesional basada en la ética, es preciso conocer un caso internacional de un dilema ético muy importante como la caída de Enron y la intervención de la auditoría” (Peña, 2006, pág. 30). Varios de los casos mundiales que han generado controversia por fraude o ilegitimidad, fueron el resultado de la falta de ética en el desarrollo de las funciones de sus equipos auditores.

La ética por si sola puede lograr muchos beneficios, pero al apoyarse en teorías de desarrollo de juicio moral de famosos mentores como Kohlberg, Rest y Lind, se logra un estudio mucho más completo.

### **Teoría del desarrollo moral de Kohlberg**

Brevemente, Kohlberg (1992) explica el desenvolvimiento moral en dos enfoques, uno como las concepciones de normas que interpretan la moralidad como una imitación de los valores de la sociedad y en otro, están las concepciones que interpretan la moralidad como la constitución de los principios morales autónomos individuales, hallándose aquí los planteamientos cognitivos que ven la mejora como producto de la interacción entre la estructura individual y del entorno.

### **Teoría del desarrollo moral de Lind**

Por otro lado, Lind (2000) sobre el desarrollo moral:

Considera que una descripción completa del juicio moral debe considerar tanto las propiedades cognitivas como las afectivas, aunque la conexión entre tales dimensiones no sea estrictamente una condición necesaria del razonamiento moral; siendo el desarrollo de la autonomía moral esencial para el mantenimiento y en ocasiones, la corrección del orden social. (pág. 6)

## **Teoría del desarrollo moral de Rest**

Otro de los pensadores es James Rest en colaboración con neo kohlbergianos (1999) quien plantea la hipótesis de que los individuos usan la equidad teniendo en cuenta las dificultades morales, pero también pueden utilizar diferentes tipos de razonamiento; el razonamiento moral puede afectar el comportamiento, aunque diferentes variables también pueden hacerlo y resulta ser cada vez más impredecible debido a su edad e instrucción.

En su teoría, James Rest resalta a tres esquemas morales que se identifican cada uno con categorías de estructuras cognitivas, donde se estudia la manera en la que, al participar socialmente, se pueda racionalizar trascendiendo los círculos de amistad, debido a que en la edad adulta se presentan relaciones contractuales (Zerpa, 2007).

A diferencia de Lind, establece que efectivamente el aspecto cognitivo como el sentimental son particularidades necesarias del razonamiento moral; generando la capacidad de distinguir las funciones necesarias de acuerdo a su desempeño al momento de producir un comportamiento moral.

## **Niveles de Desarrollo Moral**

Los distintos niveles que se presenta guardan relación con los estadios de Kohlberg teniendo así en el esquema I a los estadios 2 y 3, en el esquema II al estadio

4 y, en el esquema II a los estadios 5 y 6 (Rest, Edwards, & Thoma, 1997). A continuación, se presenta un breve análisis.

### **Esquema I Intereses Primarios**

En este nivel se toma en cuenta aspectos morales básicos para dar paso a la interacción social, sobreponer el beneficio propio al momento de tomar una elección será un factor determinante para efectuar acciones u omisiones que permitan apreciar la correcta toma de decisiones. Es decir, si la actividad ejecutada es provechosa, no afecta a terceros y además es aceptado por los mismos, se considerará una buena acción.

### **Estadio 2 de intercambio individual instrumental**

Se evidencia claramente el individualismo definido, las personas siguen reglas en atención a la satisfacción de sus propias necesidades antes que las de otras personas, todo esto sin tener en cuenta si dichas satisfacciones son aceptadas por los demás o son motivo de conflictos de intereses.

### **Estadio 3 de expectativa interpersonal mutua, de relación y conformidad interpersonal**

El ser humano toma una posición frente a lo correcto, o a lo incorrecto, en respuesta a las expectativas que tienen las personas de su entorno sobre el adecuado

actuar de una persona decente, con la finalidad de mantener conexiones con otros piensa tanto en su propio entusiasmo como en el de su vecino, motivados por el deseo de agradar, ser aprobado y apreciado.

## **Esquema II Mantenimiento de normas**

En el segundo esquema, el beneficio propio se puede transformar en colectivo, aquí los individuos destacan por examinar su entorno y agruparse con personas con similares objetivos de tal manera que al estudiar una situación se maneje una sola perspectiva y se norme bajo sus propios intereses, conllevando a presuponer superioridad contra grupos minoritarios.

## **Estadio 4 de mantenimiento del sistema social**

La razón para hacer el bien es mantener en funcionamiento la regularidad del sistema social mediante el cumplimiento de las obligaciones personales con las que se ha comprometido, de las normativas legales por responsabilidad propia. Lo correcto incluye la contribución para la sociedad a la que pertenece, la perspectiva social distingue entre el criterio interpersonal del social.

## **Esquema III Pos convencional**

En este esquema la perspectiva de socio centrismo se disipa justamente porque el razonamiento moral apela a ideales compartidos, ideales recíprocos y coherencia

lógica. Sin grupos prioritarios, en este esquema el comportamiento y razonamiento moral engloba y participa en mayor magnitud a todos sus factores a causa de la edad y educación al enfrentarse a dilemas éticos.

### **Estadio 5 de derechos prioritarios y contrato social**

“Se toma conciencia de que cada persona tiene unos intereses relativos (referidos a un grupo concreto) y otros no relativos” (Medina, 2016, pág. 87). Se percibe la variedad de apreciaciones éticas de los individuos, pero todos se atienen a la ley por el bienestar general y la garantía del cumplimiento de los derechos, aunque el enfoque legal y moral suelen entrar en conflicto e integrarlos se vuelve complejo.

### **Estadio 6 de principios éticos universales**

“Moral de principios éticos universales auto escogidos. La perspectiva social consiste en el reconocimiento de principios morales universales de los que se derivan los compromisos sociales, pues las personas son fines en sí mismas y así deben ser reconocidas” (Barra, 1987, pág. 14). Toda reflexión trabaja bajo el panorama de apego a los principios éticos universales y si se actúa en contra de ellos son dichos principios los que prevalecen. Ejemplo de un principio ético es la regla de oro: *Trata a los demás como quieres que te traten* (Soler, 1993, pág. 48).

## Código de Ética de la IFAC

La Federación Internacional de Contadores en su pronunciamiento final proporciona el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia) (2018), el cual abarca a los principios fundamentales éticos, mismos que forman un comportamiento estándar en los profesionales y las herramientas para poder enfrentar amenazas con respecto al cumplimiento de los mismos.

Entre una variedad de temas concretos a profundizar, en relación a los profesionales de la contabilidad, con respecto a la auditoría, revisión y otros encargos de aseguramiento, en mención a las normas se logra analizar y en consecuencia enfrentar las amenazas a dicha independencia.

El Código se encuentra estructurado de la siguiente manera:

- Cumplimiento de los Principios Fundamentales y del marco conceptual
- Profesionales de la contabilidad en la empresa
- Profesional de la contabilidad en ejercicio
- Normas Internacionales de Independencia
  - Independencia en encargos de auditoría y de revisión
  - Independencia en encargos de aseguramiento distintos de los encargos de auditoría y revisión
- Glosario

## **Cumplimiento de Código, de los Principios Fundamentales y del Marco Conceptual**

Cuando un profesional de la contabilidad, en cualquiera que fueren las circunstancias, brinda sus servicios debe actuar bajo las directrices éticas que compila el Código, siempre y cuando las mismas no generen acciones en contra de las normativas legales vigentes aplicables, predominando la responsabilidad de interés público.

Los principios fundamentales de ética constituyen la expectativa de la norma de conducta del profesional, y son:

- **Integridad**

Comprende la transparencia y la fiabilidad tanto de los expertos como de las conexiones comerciales, la decencia en el trato y la sinceridad, así como el hecho de negarse a trabajar con datos falsos y a deshacerse de ellos, evitando también una emisión de opinión errónea.

- **Objetividad**

Para el desempeño normal de las labores, debe garantizarse que el juicio profesional no se vea socavado a causa de prejuicios, conflicto de intereses o el impacto injustificable de terceros; en cualquier caso, si la apreciación competente se encuentra comprometida al realizar las actividades, éstas no deben ser efectuadas.

- **Competencia y diligencia profesionales**

Es la exigencia continua que debe mantener el profesional correspondiente a su propio conocimiento y aptitud, creando y manteniendo sus límites de capacidad,

según las normativas vigentes y aplicables, lo que además respalda una excelente prestación de servicios.

La diligencia comprende el deber de actuar de conformidad con los requerimientos de una tarea, con dedicación, detalladamente y en el momento adecuado. Se deben ejecutar controles, por parte del responsable del equipo de trabajo, en cuanto a preparación y supervisión adecuada de sus subordinados, y de presentarse algún tipo de limitación en su desempeño, debe ser dada a conocer a los posibles interesados.

- Confidencialidad

Cualquier dato obtenido a causa de las conexiones y negocios empresariales, debe ser reservado debido a que fomenta la libre circulación de información, entre los clientes o gerentes, con la certeza de que no será descubierta a un extraño, incluso después de que la relación haya terminado.

Se presentarán situaciones en la que requiera ser revelada como por disposición legal, deber profesional o autorización del contratante y, entre varios aspectos, se deberá considerar si las partes a las que se dirige la comunicación son los beneficiarios idóneos.

- Comportamiento profesional

Basado en el cumplimiento de toda la base legal que engloba el desarrollo de sus funciones y las que correspondan a la industria en la que se desempeñan tales actividades. El profesional, del mismo modo, será cauteloso al momento de efectuar tareas o iniciar cualquier acción comercial, cuidando el buen prestigio de la profesión.

Por consiguiente, es primordial clasificar las amenazas que pueden enfrentar el profesional de la contabilidad en el cumplimiento de los principios fundamentales:

- Amenaza de interés propio

Se presenta cuando dicho interés propio influye inadecuadamente en el dictamen final del profesional.

- Amenaza de auto revisión

La suposición de que un trabajo realizado previamente por él mismo o la entidad para la que trabaja no necesita atravesar por una revisión adecuada, la transforma en una amenaza potencial.

- Amenaza de abogacía

Al cumplir con su rol, velará porque su opinión en puntos de vista de la entidad para beneficio de la misma, no sea falso o induzca a error y; de igual modo, cualquier actividad que sea planificada y concretada no será en busca del beneficio personal sino organizacional.

- Amenaza de familiaridad

La vinculación prolongada con un cliente, la empresa donde se desempeña o estados financieros; le permite conocer la posición de la compañía, generando la capacidad de influencia para obtener el beneficio propio.

- Amenaza de intimidación

- Cualquier indicio de presión que pudiese sufrir de manera directa o indirecta, que se efectúe con la intención de influir en su buen juicio y actuar profesional afectando de tal modo a la objetividad.

La profesión misma colocará al personal en circunstancias que generen amenazas al cumplimiento de los mencionados principios, por consiguiente, el experto en contabilidad aplicará la estructura conceptual para distinguir, evaluar y abordar tales peligros

Añade especificaciones para profesionales de la contabilidad en la empresa y en ejercicio y, en complemento, las Normas Internacionales de Independencia. Para que el marco conceptual sea aplicado se dispondrá del juicio profesional, prueba del tercero con juicio y bien informado y de una constante atención a los cambios que presenta el entorno.

Al llevar a cabo auditorías, revisiones y otros encargos de aseguramiento se considera por una parte a la independencia ligada a la objetividad e integridad, comprendida por la actitud mental independiente y la independencia aparente y; por el otro lado el escepticismo profesional que añade la competencia y diligencia profesionales.

### **Profesionales de la contabilidad en la empresa**

Son todos aquellos profesionales en calidad de empleado, empleador, socio o propietario que mantiene una relación de interés comercial con una entidad, con la distinción de que sus labores regulares no se relacionan con las responsabilidades éticas del experto contable en la empresa, aunque esto no lo exima de cumplir con la normativa.

El trabajo que es preparado y presentado por profesionales de la contabilidad en la empresa debe contener información confiable y veraz, en atención a lo cual los interesados generan un alto nivel de seguridad al momento de basar la toma de decisiones en el informe que le ha sido entregado para su conocimiento, revisión y apoyo.

Dentro de este contexto, los profesionales, según lo permita su jerarquía y sin tornarse en una amenaza a la abogacía, recomendarán y promoverán una cultura fundamentada en la ética para toda la entidad, como por ejemplo planes de formación, políticas, procedimientos éticos e incluso la gestión de denuncias que surjan por el caso omiso de la base legal.

En tanto, el código facilita una cuantiosa información con respecto a conflictos de intereses, preparar y presentar la información, actuar con la especialización suficiente, toma de decisiones, respuestas a las ilegitimidades y, la presión del profesional por incumplir los principios.

### **Profesionales de la contabilidad en ejercicio**

Se vincula a los profesionales de la contabilidad en ejercicio y a sus firmas tanto si proporcionan servicios de aseguramiento o no, aquellas personas que, en cualquier circunstancia, están directamente relacionadas con la funcionalidad contable de la empresa, mismos que enfrentaran a varios tipos de amenaza.

De igual manera el marco conceptual presentado provee de las herramientas necesarias para que el responsable pueda cimentar su rendimiento, desempeño y opiniones dentro del marco ético y legal, además de identificar especificaciones para dar respuesta a las amenazas.

Así mismo, hace factible el acceso a información correspondiente a conflicto de intereses, nombramientos profesionales, segundas opiniones, honorarios y otros tipos de remuneración, custodia de los activos de un cliente y la respuesta al incumplimiento de la normativa legal.

## **Normas Internacionales de Independencia**

### **1.1.1.1 Independencia en encargos de auditoría y de revisión**

Para el desarrollo normal de las normas en la práctica es necesario que las firmas sean independientes, cumplan con los principios fundamentales y se mantengan en dicha posición, tanto para clientes con entidades, vinculadas o no, de interés privado como público enfatizando su responsabilidad en esta última, apoyado firmemente en la constante y clara comunicación entre la firma y el cliente. Abarca varios aspectos importantes como:

- Honorarios
- Políticas de remuneración y de evaluación
- Litigios en curso o amenazas de demandas

- Interese financieros
- Préstamos y garantías
- Relaciones; empresariales, familiares, personales y con el cliente como servicio reciente, administrador o directivo
- Asignación temporal de personal
- Vinculación prolongada del personal con un cliente de auditoría
- Prestación de servicios que no son aseguramiento
- Informes sobre estados financieros

#### 1.1.1.2 Independencia de encargos de aseguramiento distintos de los encargos de auditoría y de revisión

Quando los profesionales de contabilidad en ejercicio y sus firmas realicen una auditoria de componentes específicos de un estado financiero o el aseguramiento de la actuación usando indicadores clave de desempeño serán independientes además de cumplir los principios fundamentales y, con una o más normativas legales que los ampare.

Los encargos de aseguramiento se ocupan de aumentar el nivel de confianza sobre la evaluación de la materia objeto de análisis basado en los respectivos criterios; trabajan en función de tres segmentos: la firma, los responsables y los usuarios finales. Incluye información similar al anterior apartado, pero en concordancia a sus propias necesidades y requerimientos.

## NICC 1

“Control de Calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados”

El objetivo que persigue la NICC 1 (2009) se radica en la presentación de informes asentados en toda la base legal correspondiente que lo regule y se relacione, además que la información presentada sea apropiada a las circunstancias. Como apoyo, actúa el establecimiento de políticas y procedimientos que giren en torno a brindar una seguridad razonable, calidad y un efectivo apego ético de todo el equipo de trabajo.

Abarcando varios apartados como la calidad dentro de la firma, requisitos éticos relevantes, aceptación y retención de clientes y de trabajos específicos, recursos humanos, desempeño del trabajo, monitoreo, documentación del sistema de control de calidad y material de aplicación.

Cada uno de ellos expone sus respectivos escenarios y requerimientos junto a las variantes de cómo estos pueden ir desplegando sus considerandos a lo largo de la ejecución del trabajo, de manera que en cualquier escenario se pueda acudir a una normativa que mantenga el orden y el cumplimiento de objetivos con la seguridad de conservar o corregir el nivel ético.

## Normas Internacionales de Auditoría

Las Normas Internacionales de Auditoría, o NIA, preparadas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento y publicadas por el IFAC (2009), están estructuradas por un conjunto estandarizado de reglas que regulariza el comportamiento, atributos y responsabilidades, tanto personales como profesionales, del responsable del trabajo de auditoría, en consecuencia, la prestación del servicio alcanza un nivel de seguridad razonable para quien lo solicite. Se detallan brevemente las mencionadas en el Manual de Pronunciamiento de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados (2019):

- 200-299 Principios y responsabilidades globales
  - NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las NIA's
  - NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría
  - NIA 220, Control de calidad de la auditoría de estados financieros
  - NIA 230, Documentación de Auditoría
  - NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude
  - NIA 250, Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros
  - NIA 260, Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad
  - NIA 265, Comunicación de las deficiencias del control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad

- 300-499 Evaluación del Riesgo y Respuesta a los Riesgos Evaluados
  - NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros
  - NIA 315, Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno
  - NIA 320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría
  - NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados
  - NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios
  - NIA 450, Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría
  
- 500-599 Evidencia de auditoría
  - NIA 500, Evidencia de auditoría
  - NIA 501, Evidencia de auditoría Consideraciones específicas para determinadas áreas
  - NIA 505, Confirmaciones externas
  - NIA 510, Encargos iniciales de auditoría – Saldo de apertura
  - NIA 520, Procedimientos analíticos
  - NIA 530, Muestreo de auditoría
  - NIA 540, Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar
  - NIA 550, Partes vinculadas
  - NIA 560, Hechos posteriores al cierre
  - NIA 570, Empresa en funcionamiento

- NIA 580, Manifestaciones escritas
  
- 600-699 Utilización del trabajo realizado por otros
  - NIA 600, Consideraciones especiales – Auditoría de estados financieros de grupos
  - NIA 610, Utilización del trabajo de los auditores externos
  - NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor
  
- 700-799 Conclusión e informes de Auditoría
  - NIA 700, Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros
  - NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor competente
  - NIA 705, Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente
  - NIA 706, Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente
  - NIA 710, Información comparativa-Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros corporativos
  - NIA 720, Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados
  
- 800-899 Áreas Especializadas

- NIA 800, Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos
- NIA 805, Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero
- NIA 810, Encargos para informar sobre estados financieros resumidos

### **Marco Referencial - Conceptual**

La finalidad de la auditoría, con respecto a los interesados, es poder comprender de manera clara y resumida la situación actual de la empresa con la cual existe un vínculo, ya sea familiar, económico, entre otros, que hace que se genere cierto tipo de interés y presión por sus rendimientos; en tanto que se espera que las falencias puedan ser detectadas para un pronto plan correctivo. Si un auditor no puede detectar la contabilidad creativa y las prácticas fraudulentas, su reputación se ve afectada (Narayan & Siddhartha, 2018).

Beltrán (2016), en su trabajo de investigación titulado “Desarrollo moral de los auditores ante el descubrimiento del fraude”, menciona con respecto a las personas que fueron sometidas a una entrevista que:

Poseen conocimientos contables y de auditoría unos poseen un conocimiento mucho más amplio que otros, pero (...) cómo evoluciona en forma positiva o negativa el

desarrollo moral de una persona que ya ejerce la profesión en una firma de auditoría y en los estudiantes. (pág. 57)

Al encontrarnos en un mundo tan competitivo, el bien actuar de las empresas, se vuelve un factor fundamental para su permanencia en el mercado. “El cumplimiento de la ética (...) conlleva a proyectar una imagen positiva frente a los clientes, lo cual beneficiará a la reputación profesional de la firma encargada de la auditoría (...) conllevando a incrementar la fidelización de cliente” (Jurado, 2014, pág. 69). Y mucho dependen, las firmas de auditoría, del prestigio construido mediante la confianza que puedan brindar en el cumplimiento de su labor.

“Para dejar claro la importancia de contar con una formación profesional basada en la ética, es preciso conocer un caso internacional de un dilema ético muy importante como la caída de Enron y la intervención de la auditoría” (Peña, 2006, pág. 30). Varios de los casos mundiales que han generado controversia por fraude o ilegitimidad, fueron el resultado de la falta de ética en el desarrollo de las funciones de sus equipos auditores.

“La rapidez con que el crimen organizado se adapta a la velocidad y facilidad de las modernas finanzas electrónicas es una característica del momento. Burla las normas y controles, configura delitos de grave daño social, compromete la economía...” (Bermeo, 2015, pág. 3). A consecuencia de varios aspectos que vuelve más vulnerable la confiabilidad de ciertos negocios, es un deber enteramente del auditor responsable, identificar y comunicar las irregularidades encontradas, como seres humanos con la

característica del raciocinio, es en esta etapa donde se espera evaluar y corregir las acciones cometidas u omitidas; y no ignorarlas.

## Referencias Conceptuales

**Auditoría.** - El término auditoría, en su acepción más amplia, significa verificar que la información financiera, administrativa y operacional que se genera es confiable, veraz y oportuna (Morales, 2012).

**Proceso de Auditoría.** - Los procedimientos de auditoría, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias relativas a los estados financieros, u operaciones que realiza la empresa (Gironzini, 2019).

**Auditor.** - Según la Norma Internacional de Auditoría 200 (NIA, 2013) el término auditor se utiliza para referirse a la persona o personas que realizan la auditoría, normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo o, en su caso, la firma de auditoría (NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA [NIA], 2013).

**Ética.** - El tema de la ética se incorpora cada vez más en todos los ámbitos, puesto que refiere a la vida, a la responsabilidad, al apropiarse de las decisiones y sus consecuencias, asumir la ley, a ser coherentes y hacerse cargo de sí mismo. (Jiménez, 2016, pág. 12)

**Dictamen.** - El boletín 4010 nos define al dictamen como “el documento que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad que se trate”. (Anónimo, 2003, pág. 113)

**Moral.** - Según la Real Academia Española (RAE, 2020) la moral es la ciencia o saber sobre la bondad o maldad de los actos humanos, no solo de carácter teórico, sino también práctico, ya que se orienta a dirigir conductas al bien.

## **Capítulo III**

### **Metodología de la investigación**

#### **Modalidad de la investigación**

El presente trabajo de investigación se desarrolla y sustenta en una investigación de campo. La investigación gira en torno a un caso específico en un contexto social donde la información se recopila gracias a la implicación con la realidad, que este caso son las firmas auditoras.

#### **Tipos de investigación**

Se realiza una investigación tanto e índole exploratoria como descriptiva. Exploratoria porque el propósito es la indagación para intensificar el conocimiento de los eventos en base a análisis de información ya procesada y aspectos representativos

La investigación descriptiva en tanto se busca identificar los comportamientos que causan o se despliegan como consecuencia de la aplicación de la ética en el proceso de auditoría que reflejará sus resultados en un informe de auditoría.

## **Diseño de la investigación**

Se presenta un diseño transeccional descriptivo, en razón de que se analizará la incidencia de la variable independiente ética en la dependiente que son los informes de auditoría.

## **Población y Muestra**

Se toma como la población a los profesionales que se desenvuelven en el área de auditoría como los veedores de fe de los informes de auditoría. La muestra que se toma para el desarrollo del presente trabajo es no probabilística, lo que se ve reflejado en la selección de los auditores que mantengan relación laboral de dependencia con las principales firmas de auditoría.

## **Técnicas de recolección de datos**

Se ejecuta entrevistas estructuradas, esto se debe a que para proceder con las entrevistas se ha estructurado primero un cuestionario que se dará a conocer sólo de manera oral al entrevistado, tomando luego los apuntes de acuerdo a las opiniones obtenidas y tomando en cuenta como factor incidente en la variable independiente a la teoría del desarrollo moral de Rest.

Otra técnica es la encuesta explicativa, mediante la cual se pretende obtener información de las fuentes primarias, en base a una serie de preguntas sobre el

desarrollo moral frente a dilemas éticos que arrojará opiniones valiosas para el desarrollo de la investigación.

## Instrumentos

Encuesta que será compartida con las personas que forman parte de la muestra a través del servidor de Google Forms, que para su fácil acceso genera una dirección que redirige inmediatamente a la plataforma donde estará cargado el cuestionario.

Se toma en cuenta el número de empleados que conforman cada una de las Big Four en el Ecuador.

**Tabla 2.**

*Número de empleados de las Big Four.*

<b>Nombre de la firma</b>	<b>N° empleados</b>
Price Waterhouse Coopers	280
Deloitte	180
Ernst & Young	250
KPMG	160
Total	870

N= 870

k=1,65

p=50%

Q=50%

E= 5%

$$n = \frac{k^2 * p * q * N}{(e^2 * (N - 1)) + k^2 * p * q}$$

n= 207 encuestas

**N:** es el tamaño de la población o universo (número total de posibles encuestados).

**k:** es una constante que depende del nivel de confianza que asignemos. El nivel de confianza indica la probabilidad de que los resultados de nuestra investigación sean ciertos: un 98,35% de confianzas es lo mismo que decir que nos podemos equivocar con una probabilidad del 1,65%.

**e:** es el error deseado. El error de la muestra es la diferencia que puede haber entre el resultado que obtenemos preguntando a una muestra de la población y el que obtendríamos si preguntáramos al total de ella.

**p:** es la proporción de individuos que poseen en la población la característica de estudio. Este dato es generalmente desconocido y se suele suponer que  $p=q= 0,5$  que es la opción más segura.

**q:** es la proporción de individuos que no poseen esa característica, es decir, es  $1-p$ .

**n:** es el tamaño de la muestra (número de encuestas que vamos a hacer).

### **Validez y confiabilidad**

Su validez se obtendrá como resultado de un proceso de revisión de tres expertos. Existe un alto nivel de confiabilidad en los instrumentos, por motivo de ser aplicadas con una selección de respuestas basadas en los estudios mencionados por la teoría del desarrollo moral de Rest.

## **Técnicas de Análisis de datos**

Al aplicar una gran cantidad de cuestionarios que serán aplicados a los auditores externos calificados por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros de la ciudad de Quito en formato electrónico, para poder analizarlos mediante el programa SPSS (Programa estadístico), para lo cual se selecciona la opción más conveniente para analizar los datos obtenidos en las encuestas.

## **Técnicas de comprobación de preguntas de investigación**

Una vez aplicada la comprobación de Chi cuadrado en SPSS (Programa Estadístico), se podrá visualizar si la pregunta de investigación se acepta o se rechaza, de acuerdo a las condiciones y parámetros establecidos, conforme toda la información recolectada, se escogerán las preguntas más relevantes para su elaboración.

## Capítulo IV

### Análisis y presentación de datos

#### Introducción

Para analizar la incidencia de la ética en la elaboración de informes de auditoría se desarrolla una entrevista estructurada que es dirigida hacia los profesionales del área de auditoría que desarrollan sus funciones en las principales firmas auditoras internacionales, conocidas como las Big Four. La encuesta presentada se basa en casos muy apegados a la realidad y se estructura según los estadios del desarrollo moral que presenta James Rest.

#### Presentación y aplicación del instrumento de investigación

##### INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN

##### ENCUESTA ESTRUCTURADA

*“Un hombre sin ética es una bestia salvaje soltada a este mundo”*

*Albert Camus*

Objetivo: Determinar el nivel de desarrollo moral de los auditores responsables de elaborar los informes de auditoría según la Teoría de James Rest.

## Instrucciones:

- A continuación, se presentan cinco casos de conflictos éticos a los que usted dará una respuesta seria y sincera
- Se facilita una hoja de respuestas, mismas que se adaptan a cada uno de los estadios de los niveles de desarrollo moral
- Por cada pregunta le corresponde elegir una sola de las respuestas.

## Datos informativos

Pregunta 1.- Seleccione la opción, según corresponda el desarrollo de sus actividades:

Asistente de Auditoría

Senior de Auditoría

Gerente de Auditoría

Socio de auditoría


Pregunta 2.- Seleccione la opción dentro de la escala, según corresponda al grado de conocimiento que posee sobre el Código de Ética emitido por el IFAC

Conocimiento muy leve

Conocimiento leve

Neutral

Conocimiento sólido

Conocimiento muy sólido


Pregunta 3.- Con respecto a un código de ética propio de cada firma de auditoría en la entidad donde usted desarrolla sus actividades, ¿Ha recibido capacitación?

Desconozco sobre su existencia	
No existe	
Existe, pero desconozco el contenido	
Existe, pero conozco muy poco del contenido	
Existe, es oportunamente socializado	

Pregunta 4.- En el último año, indique sobre el tiempo de capacitación que ha recibido por parte de la firma con respecto al Código de Ética emitido por el IFAC

No he recibido capacitación	
De 1 hora a 10 horas	
De 10 horas a 20 horas	
De 20 horas a 30 horas	
Más de 30 horas	

Pregunta 5.- Durante el desarrollo de sus actividades, ¿se ha tenido que enfrentar con dilemas éticos?:

Nunca	
Raramente	
Ocasionalmente	
Frecuentemente	
Muy frecuentemente	

## Caso de conflicto N° 1

En el ejercicio de sus actividades como auditor externo, usted descubre manifestaciones de deshonestidad que realmente afirma con pruebas sólidas.

Seleccione la opción con la que identifica su actuar frente a este dilema ético.

## Caso de conflicto N° 2

En el ejercicio de sus actividades como auditor externo, usted descubre que existen relaciones comerciales entre la firma para la que trabaja con uno de los clientes de sus auditorías, la transacción es segura y bajo las condiciones adecuadas.

Seleccione la opción con la que identifica su actuar frente a este dilema ético.

## Caso de conflicto N° 3

En el ejercicio de sus actividades como auditor externo, usted descubre que existe presión por parte de los accionistas para reorientar activos que tienen un destino particular, comprendido por avances cobros anticipados que fueron gestionados por el departamento responsable de la organización, dichos fondos se utilizaron para que los socios adquirieran propiedades y desperdiciaran esa liquidez en extravagancias y despilfarros inútiles. Seleccione la opción con la que identifica su actuar frente a este dilema ético

#### Caso de conflicto N° 4

En el ejercicio de sus actividades como auditor externo, usted descubre que la dirección de la organización objeto de auditoría, está implicada en actividades de blanqueo de dinero, transfiriendo fondos de actividades delictivas, clasificadas como tráfico de drogas, a sus cuentas corrientes y de ahorro. Seleccione la opción con la que identifica su actuar frente a este dilema ético.

#### Caso conflictivo N° 5

En el ejercicio de sus actividades como auditor externo, usted descubre que la asignación de funciones no va acorde a la profesión de los responsables de los asesores de gerencia, pero sus respectivos departamentos no presentan esta novedad. Seleccione la opción con la que identifica su actuar frente a este dilema ético.

#### Caso conflictivo N° 6

En el ejercicio de sus actividades como auditor externo, usted descubre por el regular ejercicio de sus actividades, que un número considerable de las personas en la dirección de la empresa que actualmente audita, forma parte también de la dirección de otra empresa que usted auditó hace poco tiempo y obtuvo un dictamen favorable. Seleccione la opción con la que identifica

### Hoja de respuestas

Las respuestas han sido diseñadas de tal manera que pueda relacionarse con cada uno de los estadios del desarrollo moral de James Rest, en consecuencia, cada una es válida para todas las preguntas del cuestionario.

- A.** Transmitirá o pondrá en conocimiento de la autoridad disciplinaria o policial competente los elementos descubiertos sobre la base de la protección del interés público como aplicación práctica del principio general de derecho, la justicia.
- B.** Informa de los hechos a la autoridad competente sobre los incumplimientos que se pueden estar dando y que genera perjuicios y pérdidas materiales para todos los stakeholders que engloban a la entidad.
- C.** Informar de los hechos a la autoridad competente de conformidad con lo que indica la base legal y decisiones aplicables, tras consultar con asesores, peritos o especialista, sosteniendo la profesionalidad en todos los procesos.
- D.** Se propone acordar con las personas involucradas en los actos delictivos, reprimiéndose de denunciar los acontecimientos a cambio del cese definitivo de tales actos en el futuro, manteniendo sus vínculos profesionales con la parte empleadora y un cambio de actitud.
- E.** Con la finalidad de no perjudicar a más personas, usted no denuncia dichas actividades y decide terminar la relación laboral para que su responsabilidad no llegue a verse comprometida y afecte su reputación.

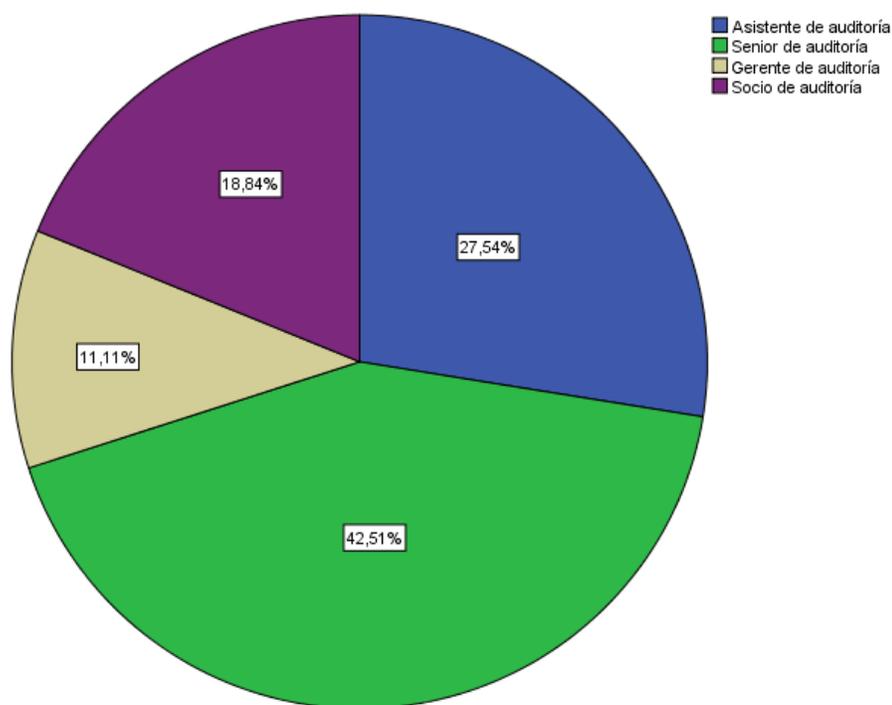
**SI USTED HA FINALIZADO LA ENCUESTA, MUCHAS GRACIAS**

## Análisis de resultados

**Pregunta 1.-** Seleccione la opción, según corresponda al desarrollo de sus actividades.

**Figura 2.**

*Funciones desempeñadas.*



*Nota:* La figura muestra la adaptación de la investigación in situ, 2020.

Del total de la población, se determina que en su mayoría con 42,51% han sido encuestadas personas con cargos actuales de Senior de Auditoría y, como subsiguientes se encuentran con 27,54% Asistente de Auditoría, 18,84% Socio de

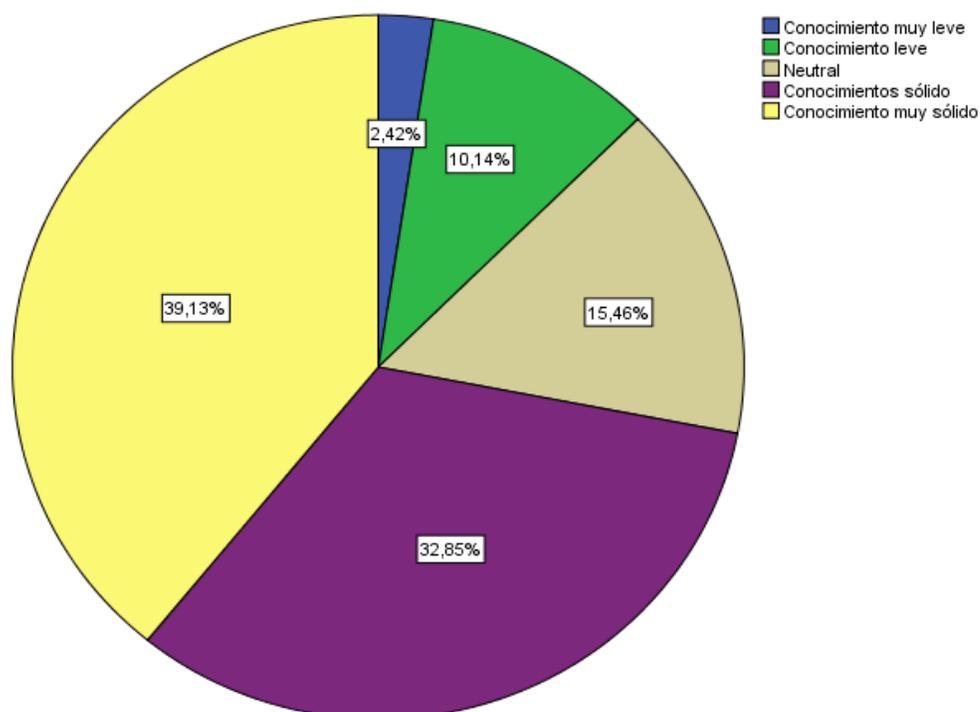
Auditoría y 11,11% Gerente de Auditoría. Para los mencionados niveles del equipo de auditoría se necesita contar con varios años promedio de experiencia según sus respectivas responsabilidades, poniendo en evidencia su amplio conocimiento y trayectoria profesional.

Es decir, que la población objeto de estudio cuenta con un historial laboral durante el cual pudo haber enfrentado situaciones de conflicto donde acudir a un razonamiento ético para proseguir o concluir con su trabajo, fue una herramienta imprescindible.

**Pregunta 2.-** Seleccione la opción dentro de la escala, según corresponda al grado de conocimiento que posee sobre el Código de Ética emitido por el IFAC.

**Figura 3.**

*Grado de conocimiento del Código de Ética del IFAC.*



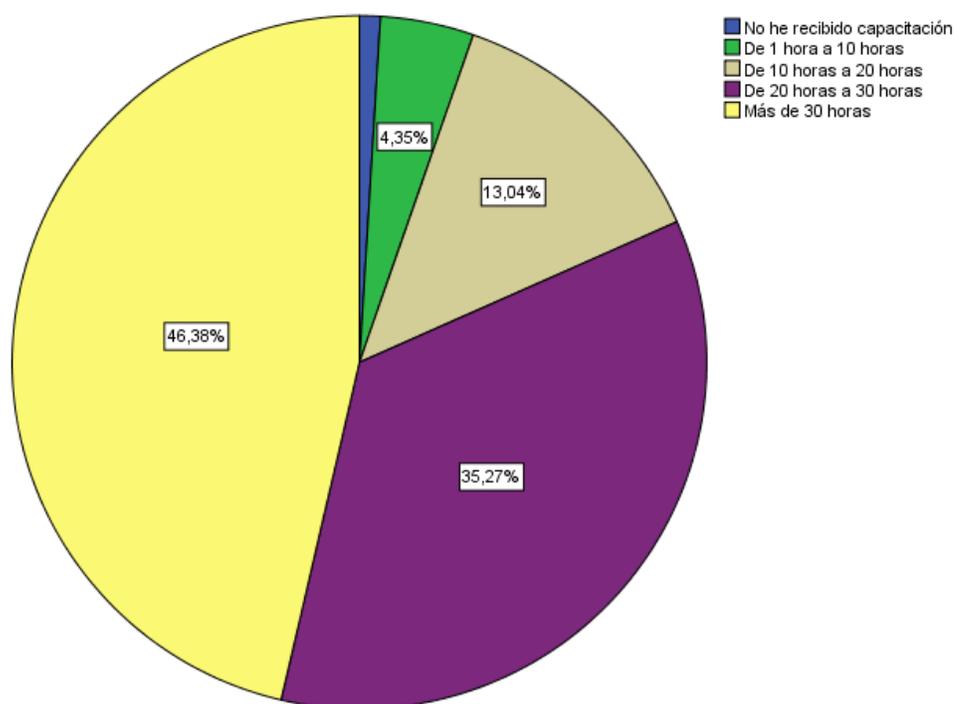
*Nota:* Adaptación de la investigación in situ 2020.

En la figura 3 se puede visualizar que la mayoría de encuestados con el 39,13% posee un conocimiento muy sólido, seguido por un conocimiento sólido con 32,85%, conocimiento neutral con 15,46%, conocimiento leve con 10,14% y apenas un 2,42% con conocimiento muy leve, lo que complementa con la primera pregunta, porque debido a los varios años de trabajo es que se familiarizan y comprenden a cabalidad el contenido del Código de Ética al trabajar constante y continuamente con él.

**Pregunta 3.-** Con respecto a un código de ética propio de cada firma de auditoría en la entidad donde usted desarrolla sus actividades, ¿ha recibido capacitación?

**Figura 4.**

*Capacitación del código de ética.*



*Nota:* Adaptación de la investigación in situ 2020.

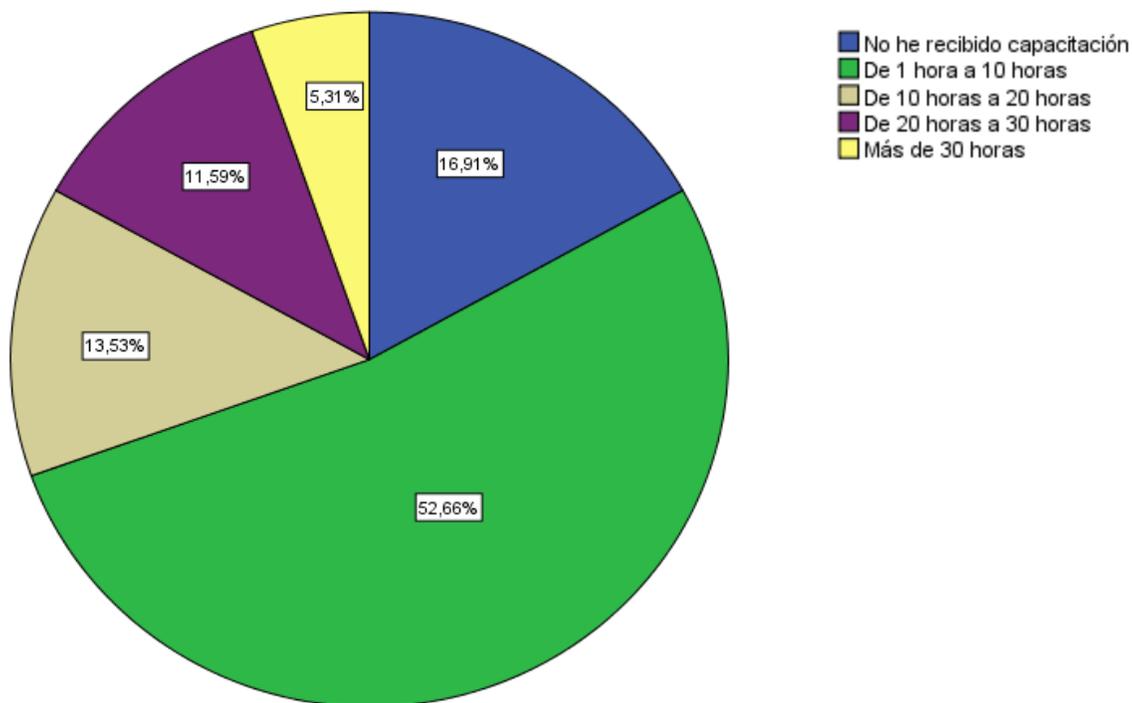
Con respecto a la capacitación recibida por parte de la firma de auditoría para la que desempeñan sus labores, del código de ética propio, el 46,38% de los encuestados han recibido una capacitación mayor a 30 horas, un 35,27% de 20 a 30 horas, el 13,04% de 10 a 20 horas, el 4,35% de 1 a 10 horas y finalmente con menos del 1% el personal no ha recibido capacitación, se puede apreciar que casi en su totalidad son

personas que desarrollan sus actividades, conociendo al menos un código de ética interno que regulará sus acciones u omisiones.

**Pregunta 4.-** En el último año, indique sobre el tiempo de capacitación que ha recibido, por parte de la firma, con respecto al Código de Ética emitido por el IFAC.

**Figura 5.**

*Capacitación anual del Código de Ética emitido por el IFAC.*



*Nota:* Adaptación de la investigación in situ 2020.

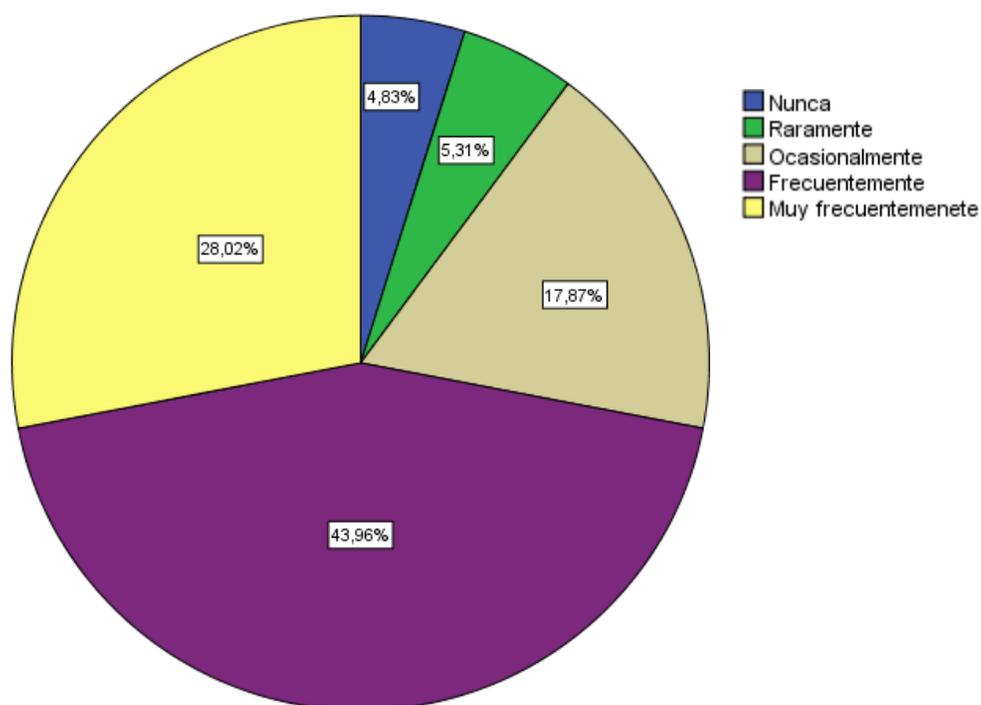
En el último año, el 52,66% de los encuestados indicaron que han recibido una capacitación sobre el Código de Ética emitido por el IFAC de 1 a 10 horas, el 16,91% no ha recibido capacitación en el último año, el 13,53% de 10 a 20 horas, muy seguido del 11,59% que indicaron que ha sido de 20 a 30 horas y por último el 5,31% respondió que

más de 30 horas. Como se puede visualizar en la figura 5, la mayor parte de los encuestados han recibido la capacitación respectiva, por ende, al momento ejecutar sus actividades, se entiende que las mismas se basan en una sólida y actualizada normativa ética.

**Pregunta 5.-** Durante el desarrollo de sus actividades, ¿se ha tenido que enfrentar con dilemas éticos?

**Figura 6.**

*Frecuencia de presentación de dilemas éticos.*



*Nota:* Adaptación de la investigación in situ 2020.

Se puede observar que en la mayoría con el 43,96% ha contestado que durante el desarrollo normal de sus actividades ha tenido que enfrentarse de manera frecuente

con dilemas éticos, el 28,08% menciona que es de manera muy frecuente, el 17,87% ocasionalmente, raramente el 5,31% y finalmente el 4,83% respondió que nunca ha tenido que enfrentarse a dichas circunstancias. Entonces, se puede suponer que de igual manera en su mayoría han acudido a sus conocimientos de toda la base legal que engloba a la ética.

### **Análisis de casos de conflicto**

Para la exploración de casos, las respuestas fueron diseñadas de tal manera que puedan representar a cada uno de los niveles de desarrollo moral y por consiguiente a cada uno de sus respectivos estadios, se presentan sus pares en la siguiente tabla:

**Tabla 3.**

*Paridad entre los estadios del desarrollo moral de Rest y respuestas.*

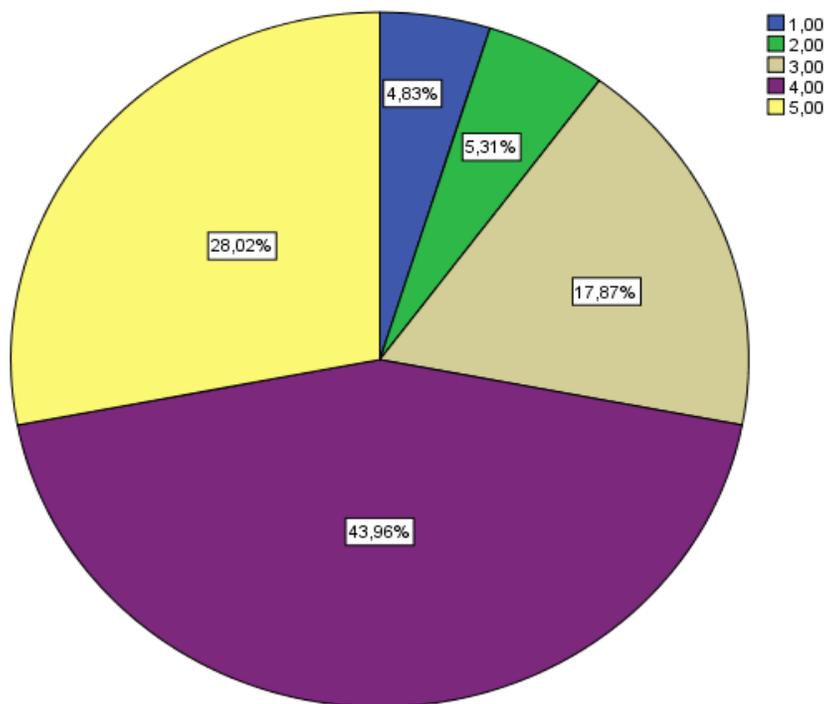
<b>Nivel</b>	<b>Estadio</b>	<b>Respuesta</b>	<b>Gráfica</b>
I Preconvencional	2 intercambio individual instrumental	E	1
	3 expectativa interpersonal mutua, de relación y conformidad interpersonal	D	2
II Convencional	4 mantenimiento del sistema social	C	3
	5 derechos prioritarios y contrato social	B	4
III Pos convencional	6 principios éticos universales	A	5

Se debe aclarar que la población objeto de estudio desconocía sobre la equivalencia de las respuestas con cada uno de los estadios de desarrollo moral de la Teoría de Rest. Como se puede observar en la tabla 2, el estadio A es el punto máximo de desarrollo moral, representado en los gráficos estadísticos con el número 5 y el estadio A con un mínimo de desarrollo moral, es identificado en los gráficos estadísticos con el número 1.

**Caso 1.-** En el ejercicio de sus actividades como auditor externo, usted descubre manifestaciones de deshonestidad que realmente afirma con pruebas sólidas. Seleccione la opción con la que identifica su actuar frente a este dilema ético.

**Figura 7.**

*Primer caso hipotético.*

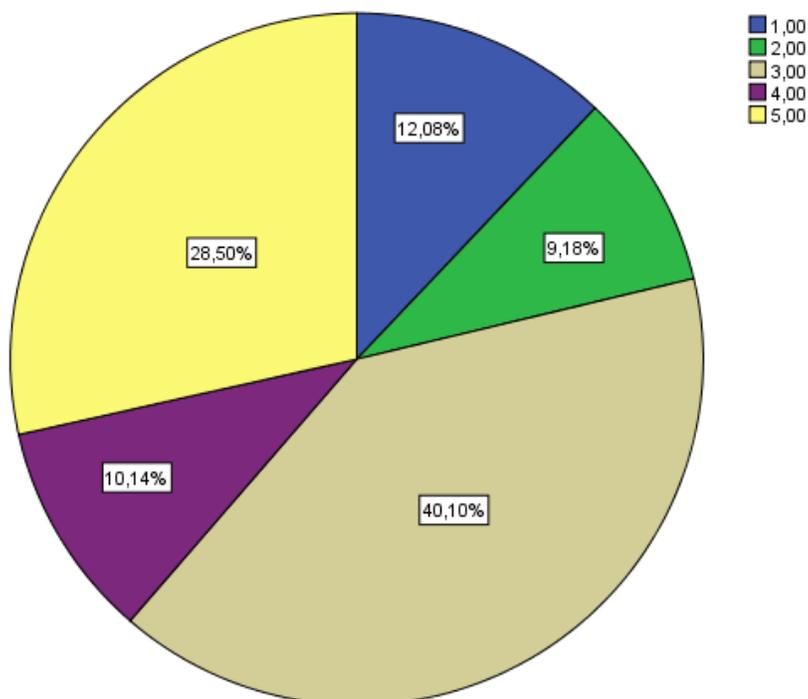


*Nota:* Adaptación de la investigación in situ, 2020.

La mayor parte con el 43,96% se encuentra en el Estadio 5 Derechos prioritarios y contrato social, le siguen el 28,08% del Estadio 6 Principios éticos universales, el 17,87% del estadio 4 mantenimiento del sistema social, el 5, 31% del Estadio 3 Expectativa interpersonal mutua y para finalizar el 4,83% del Estadio 2 Intercambio individual instrumental.

El estadio 5, se ubica en el tercer esquema, donde la interacción del aspecto cognitivo y del sentimental trabaja más en respuesta a la edad y educación, entonces al contar con la experiencia y conocimiento competentes, los profesionales de auditoría en cumplimiento de sus funciones, al enfrentarse a dicho dilema optaron por un razonamiento legal y moral lo que los llevo a notificar sobre las irregularidades a la autoridad competente y, en concordancia al contrato libre y voluntario con la firma de auditoría también han racionalizado sobre la afectación que dichas irregularidades ocasionaría a los interesados de la empresa respondiendo así al bien común, tanto para la firma por su capacidad de identificar problemas como para el cliente que recibe un análisis completo y adecuado.

**Caso 2.-** En el ejercicio de sus actividades como auditor externo, usted descubre que existen relaciones comerciales entre la firma para la que trabaja con uno de los clientes de sus auditorías, la transacción es segura y bajo las condiciones adecuadas. Seleccione la opción con la que identifica su actuar frente a este dilema ético.

**Figura 8.***Segundo caso hipotético.*

*Nota:* Adaptación de la investigación in situ, 2020.

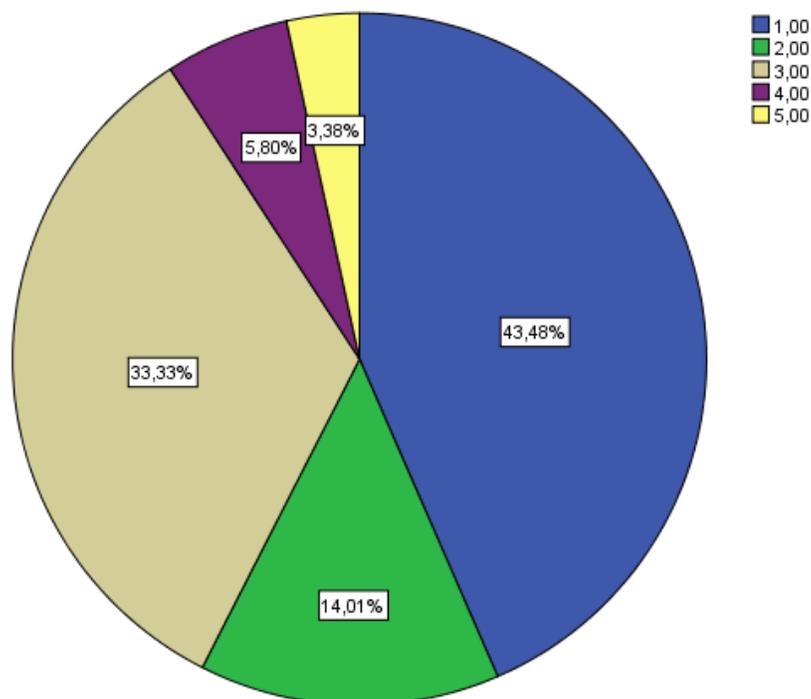
En el segundo caso el Estadio 4 Mantenimiento del sistema social cuenta con un 40,10%, seguido del Estadio 6 Principios éticos universales con 28,50%, luego está el Estadio 2 Intercambio individual instrumental con 12,08%, le sigue el Estadio 5 Derechos prioritarios y contrato social 10,14% y para finalizar 9,18% del Estadio 3 Expectativa interpersonal mutua, de relación y conformidad interpersonal.

El estadio 4 se ubica en el segundo esquema donde la perspectiva que se tiene sobre un dilema es común para un determinado grupo, en este caso para el equipo de auditoría al que pudo pertenecer o dirigir el profesional encuestado, se parte entonces por reconocer que la ejecución del trabajo cumple con la normativa respectiva para

estos casos, siendo este un proceso indispensable, que con respecto a la identificación de conflictos como lo señala el Código de Ética, se toma medidas razonables para identificar la actividad y su implicación para las partes interesadas y para reducir el riesgo se implementan salvaguardas como una supervisión adecuada o segregación de funciones.

En este estadio el individuo interpreta la situación guiado por el mantenimiento del orden social, sus acciones aplicarán principios morales en conjunto con una normativa legal para decidir si una acción es correcta o no según el actuar responsable; cómo podemos observar en la figura 8, la mayoría de los encuestados se encuentra en ese escenario, es decir que su elección final fue justificable cumpliendo con su respectivo razonamiento de justicia y moral.

**Caso 3.-** En el ejercicio de sus actividades como auditor externo, usted descubre que existe presión por parte de los accionistas para reorientar activos que tienen un destino particular, comprendido por avances o cobros anticipados que fueron gestionados por el departamento responsable de la organización, dichos fondos se utilizaron para que los socios adquirieran propiedades y desperdiciaran esa liquidez en extravagancias y despilfarros inútiles. Seleccione la opción con la que identifica su actuar frente a este dilema ético.

**Figura 9.***Tercer caso hipotético.*

*Nota:* Adaptación de la investigación in situ, 2020.

Para el tercer caso, como se puede apreciar en la figura 9, el Estadio 2 Intercambio individual instrumental presenta un 43,48%, muy seguido está el Estadio 4 Mantenimiento del sistema social con 33,33%, le siguen el Estadio 3 Expectativa interpersonal mutua, de relación y conformidad interpersonal con 14,01%, el Estadio 5 Derechos prioritarios y contrato social con 5,80% y para finalizar el Estadio 6 Principios éticos universales con el 3,38%.

Analizaremos los dos casos representativos que suman un poco más del 75%, tomando en cuenta que en un equipo de auditoría existen distintos niveles jerárquicos:

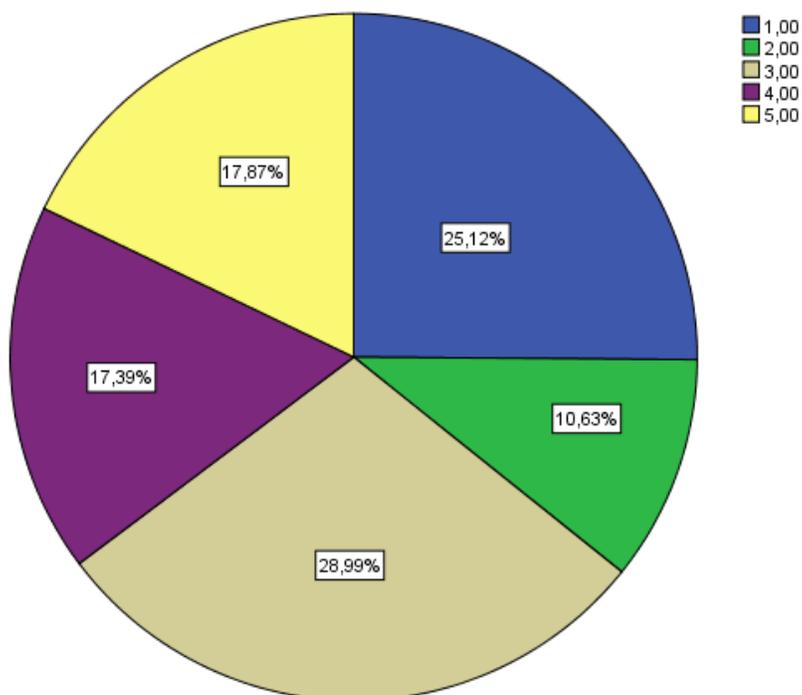
- En el Estadio 2 el individuo interpreta cualquier situación reconociendo sus intereses propios, pero también los tiene intereses particulares de otros, generando una perspectiva individualista, en consecuencia se planifican las acciones a seguir en base a valores morales o no morales según las prioridades. En este punto el profesional de auditoría ha dejado pasar por alto dicha circunstancia, lo que probablemente hará que esto siga ocurriendo; analizando desde un punto de vista jerárquico son los altos niveles quienes tienen la autoridad competente para dar por terminada la prestación del servicio, por ende si fuera el caso contrario, y deciden denunciar, son ellos quienes tendrán que ser parte del proceso judicial u otros a los que la denuncia conlleva, y por cómo indica el alto porcentaje, esta última no se vuelve una opción, ya que la prioridad no es entrar en litigios, cuando los involucrados son los mismos socios o accionistas.
- El estadio 4 también es representativo en este caso, como indica la respuesta con el literal C, para informar sobre las anomalías previamente se debe consultar con los profesionales competentes tal cual lo indica su normativa; podemos evidenciar que estas personas cumplieron con su deber de identificar y comunicar los problemas, pero debido a su bajo nivel de autoridad y priorizando el bien común del equipo de trabajo, muchas veces a estas personas sólo les queda guardar la profesionalidad y dejar que sus niveles superiores, si es el caso, continúen con el proceso, sin olvidar que en este estadio se busca mantener el funcionamiento social con el cumplimiento individual de las obligaciones en relación al sistema de roles y reglas que lo rigen.

**Caso 4.-** En el ejercicio de sus actividades como auditor externo, descubre que la dirección de la organización objeto de auditoría, está implicada en actividades de

blanqueo de dinero, transfiriendo fondos de actividades delictivas, clasificadas como tráfico de drogas, a sus cuentas corrientes y de ahorro. Seleccione la opción con la que identifica su actuar frente a este dilema ético.

**Figura 10.**

*Cuarto caso hipotético.*



*Nota:* Adaptación de la investigación in situ 2020.

En el cuarto caso tenemos con 28,99% al Estadio 4 Mantenimiento del sistema social, 25,12% el Estadio 2 Intercambio individual instrumental, 17,87% el Estadio 6 Principios éticos universales, 17,39% el Estadio 5 Derechos prioritarios y contrato social y, finalmente 10,63% el Estadio 3 Expectativa interpersonal mutua, de relación y conformidad interpersonal.

Como ya se analizó en el caso anterior, los principales estadios 4 y 2 actúan según los niveles de autoridad y la perspectiva de los conflictos ya sean estos individuales o colectivos. Ahora analizaremos dos estadios menos representativos, pero no menos importantes, los estadios 5 y 6 tomando en cuenta que “mientras más alto sea el estadio mayor grado de desarrollo moral” (Beltrán, 2016, pág. 69).

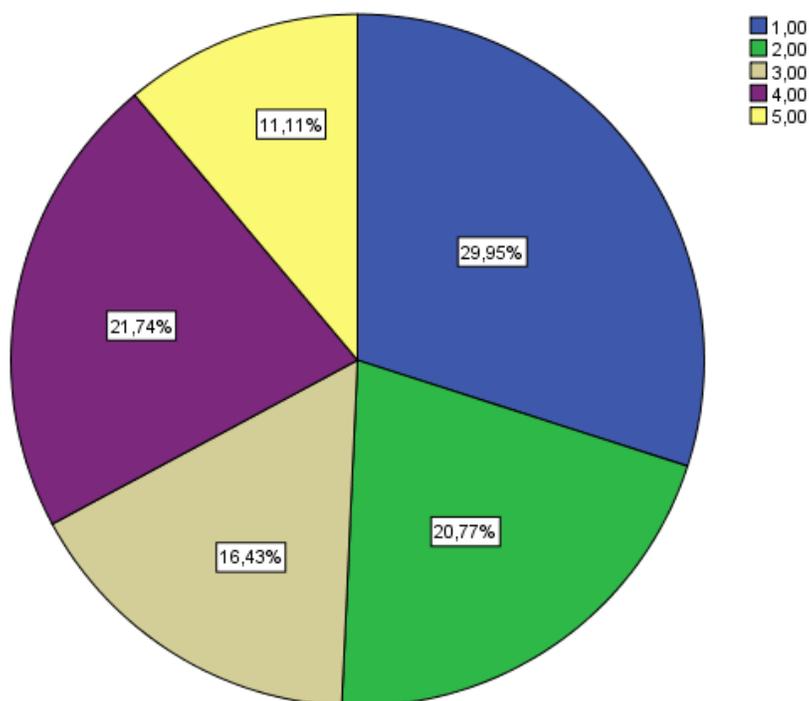
Para llegar al estadio 6 se toman en cuenta todos los aspectos morales, éticos, profesionales, entre otros que son aceptado por toda la sociedad, es decir que, al razonamiento de un tercero, las decisiones tomadas en este punto serán las correctas, y puede ser que, debido al exceso de normativas, regulaciones y demás a las que este estadio se rige, muchos de los profesionales consideran una pérdida de tiempo, lo que se puede apreciar con la paridad porcentual que tiene con el estadio 5.

Cuando se realiza el trabajo de auditoría, según el alcance determinado se tiene claro desde el inicio cuál es la base legal a la que va a regir sus actividades, entonces no es necesario desgastarse pasando revisión por todas las normativas globales, siendo esta la razón del apego al estadio 5, pero aún queda otra duda, ¿por qué si es la respuesta más lógica, no tiene mayor representación? quizá porque en casos de delitos más graves muchas veces la presión a la que se pueden ver expuestos los profesionales puede llegar a comprometer su integridad, en tanto por la experiencia sobre estos temas será mejor tratar de mantener el orden (estadio 4) o terminar la relación laboral prevaleciendo el interés propio de cuidar a su equipo de trabajo sobre el interés particular de otros (Estadio 2).

**Caso 5.-** En el ejercicio de sus actividades como auditor externo, usted descubre que la asignación de funciones no va acorde a la profesión de los responsables de los asesores de gerencia, pero sus respectivos departamentos no presentan esta novedad. Seleccione la opción con la que identifica su actuar frente a este dilema ético.

**Figura 11.**

*Quinto caso hipotético.*

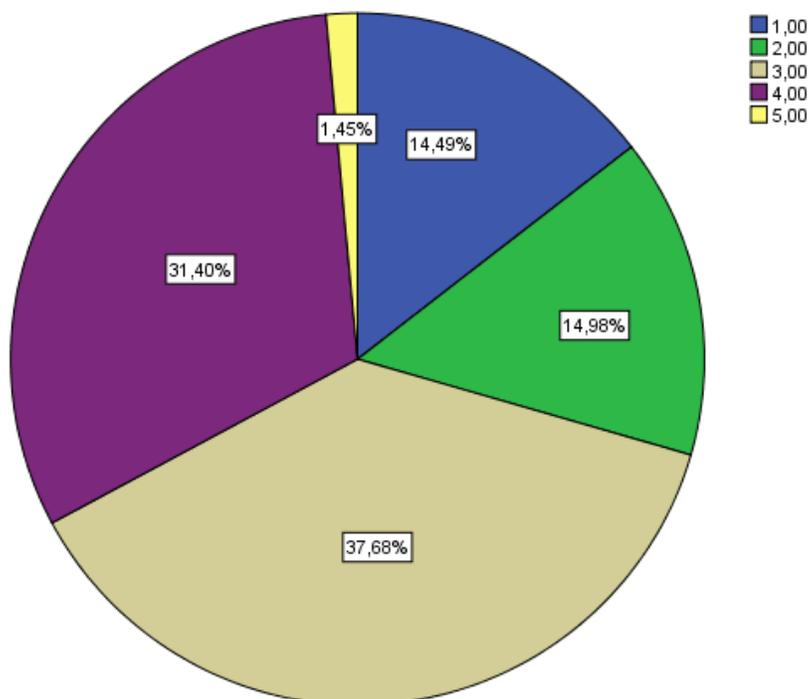


*Nota:* Adaptación de la investigación in situ 2020.

En el quinto caso se tiene los siguientes datos, el Estado 2 Intercambio individual instrumental con 29,95%, Estado 5 Derechos prioritarios y contrato social con 21,74%, Estado 3 Expectativa interpersonal mutua, de relación y conformidad interpersonal con 20,77%, Estado 4 Mantenimiento del sistema social con 16,43% y el Estado 6 Principios éticos universales con 11,11%.

La información obtenida para este caso tiende a ser partícipe proporcionalmente para todos los estadios de Rest; lo que puede deberse a los varios años de experiencia que posee cada uno de los encuestados, como se ha venido estudiando en casos anteriores; o que, independientemente de acercarse una respuesta adecuada a lo que se espera de un profesional del área de auditoría, es evidente que la apreciación de la materialidad de un evento varía según el razonamiento moral, ético, de justicia entre otros, sobre factores tanto internos como externos que cada persona ejecuta al momento de enfrentarse con un dilema ético, según sus propias experiencias, conocimientos, emociones o hasta incluso la edad.

**Caso 6.-** En el ejercicio de sus actividades como auditor externo, usted descubre por el regular ejercicio de sus actividades, que un número considerable de las personas en la dirección de la empresa que actualmente audita, forma parte también de la dirección de otra empresa que usted auditó hace poco tiempo y obtuvo un dictamen favorable. Seleccione la opción correcta

**Figura 12.***Sexto caso hipotético.*

*Nota:* Adaptación de la investigación in situ 2020.

Para el último caso, se tiene la siguiente información: Estadio 4 Mantenimiento del sistema social con 37,68%, Estadio 5 Derechos prioritarios y contrato social con 31,40%. Estadio 3 Expectativa interpersonal mutua, de relación y conformidad interpersonal con 14,98%, Estadio 2 Intercambio individual instrumental con 14,49% y por último Estadio 6 Principios éticos universales con 1,45%.

Se puede distinguir a dos estadios que resaltan para este conflicto, teniendo en cuenta que mientras más alto sea el nivel del estadio mayor es el desarrollo moral, son estas las respuestas que se esperaría encontrar en todos los casos, pero ¿qué lleva a este caso particular a presentar las respuestas esperadas? La perspectiva que adopta el profesional va en relación a las normas morales de la sociedad, pero cuando la

sociedad a la que deba referirse involucra a la misma firma auditora, el panorama cambia, creando un interés particular por no comprometer el juicio profesional o no perjudicar la reputación de la firma, lo que nos colocaría en el estadio 3 pero nos dejaría ahí.

Los estadios del desarrollo moral de Rest, están interconectados, es decir, según sube el nivel, no olvida al anterior, sino que lo reintegra; entonces al añadir a este interés particular una normativa a la cual apegarse se asciende al Estadio 4 y, cuando bajo esto existe una relación contractual que nos lleva a meditar mejor en las consecuencias de nuestros actos para todas las partes llegamos al Estadio 5.

## Informe de Resultados

La presente investigación ha sido desarrollada con la finalidad de estudiar la incidencia de la ética en la elaboración de los informes de auditoría, mismos que son emitidos por firmas de auditoría, y que para fines académicos se ha tomado como referencia a las grandes firmas multinacionales con sedes en el país, conocidas como Big Four. En tal motivo, la población objeto de estudio se ha determinado en base al número total de empleados de dichas firmas, una vez aplicada la fórmula para la determinación de la muestra se obtuvo entonces a un total de 207 individuos que se sometieron al instrumento de investigación.

Como conducta humana, la ética ha sido apoyada en una teoría del razonamiento moral para valorarla en contraste con el comportamiento de profesionales del área de auditoría. La teoría del desarrollo de James Rest, utilizada para este estudio, recopila varios aspectos importantes del ser humano para valorar su comportamiento al enfrentar dilemas éticos, el más importante y la razón de su elección, es la relación e interconexión del razonamiento con lo emocional y sentimental además de la misma moral.

Luego de procesar los datos de la encuesta se expone en primera instancia, que todos los sujetos pertenecen al área de auditoría de sus respectivas entidades, así mismo, para ejecutar las actividades que demanda su puesto debe contar con la suficiente experiencia laboral, por consiguiente, al indagar sobre el enfrentamiento a dilemas éticos los profesionales expusieron que esto sucedía de manera frecuente.

Rodríguez (2017) ha establecido con el transcurso del tiempo lo siguiente:

Ya se ha demostrado que a través de los actos ejercemos responsabilidad ética y moral de nuestros pensamientos, y de acuerdo a la realidad, se ha presentado falta de responsabilidad por parte de las firmas de auditoría y falta de ética a nuestra profesión, es por esto que se ha perdido la credibilidad en los informes o cifras que se exponen, de acuerdo a actos de fraude o corrupción. (pág. 5)

Como lo afirma Rodríguez, la falta de ética reduce la credibilidad de los informes, pero si dicho informe de auditoría manifiesta la apreciación del auditor respecto al alcance de la auditoría, entonces esta percepción debe verse regulada por una o varias normas que la controle; para el desarrollo de la investigación se ha tomado como base el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad dentro del instrumento de investigación.

Según se puede observar en la figura 3 y en la figura 6, la frecuente presencia de dilemas éticos precisa así mismo el acceso habitual al conocimiento del Código de Ética de cada profesional y proporcionalmente, por el contrario, cuando esa presencia se vuelve nula el conocimiento se reduce a muy leve, evidenciando que la especialización se logra con un largo historial laboral, cuando la misma debe venir de las dependencias universitarias.

A fin de aumentar su credibilidad y confianza tanto dentro como fuera de sus firmas, las entidades, por un lado, capacitan a más del 80% de su personal, como indica

la figura 5, por al menos 10 horas y, por otro lado, muchas desarrollan además su propio Código de Ética que, como se observa en la gráfica 4, es adecuadamente comunicado y socializado.

Pero entonces, ¿los informes de auditoría ganan credibilidad cuando se ha demostrado la aplicación de prácticas éticas?, para responder a la incógnita de la investigación se plantean seis casos hipotéticos de conflicto relacionados al área de auditoría externa, a los cuales se les asigna una sola hoja de respuestas, es decir independientemente del escenario, las respuestas ubican al profesional dentro de uno de los escenarios del desarrollo moral de Rest, según corresponda su afirmación, enfatizando en que este era un dato desconocido para los encuestados.

Sin olvidar que la esencia de Rest es la relación estrecha y la interconexión de un estadio con el otro, sabemos que mientras este sea mayor, mayor es el nivel de desarrollo moral, de modo que se espera que los profesionales alcancen al menos los dos últimos. Al procesar datos, la información revela una mayor acogida por el Estadio 2 Intercambio individual instrumental y el 4 Mantenimiento del sistema social, ubicados en el Esquema I Intereses Primarios y Esquema II Mantenimiento de normas respectivamente.

Ciertamente, aunque no sean los resultados que se espera obtener de profesionales que son veedores de las acciones de otras empresas, son los más apegados a la realidad actual del mundo, y de la misma forma se ve reflejado en el aumento de varias investigaciones que buscan explicar esta pérdida de confiabilidad y

credibilidad en el proceso de auditoría en general, y que para efecto de este estudio se ha centrado en los informes de auditoría, esto por ser una opinión, en tanto corresponde a un ser humano que está sujeto a un constante razonamiento moral para tomar decisiones y emitir informes en el normal desarrollo de sus actividades.

En tanto, mientras autores especializados profundizan sobre el tema, es innegable que la ausencia de prácticas éticas hoy en día por parte de los profesionales es un hecho que afecta a la imagen de las firmas, por tanto, también es incuestionable que la aplicación, mejora o perfección de las mismas puede generar un cambio drástico en la percepción de la calidad del servicio de auditoría, respondiendo así afirmativamente a la interrogante de investigación. Los informes de auditoría ganan credibilidad cuando se ha demostrado la aplicación de prácticas éticas.

Y para finalizar, se genera otra interrogante que motiva a la investigación, ¿La ética debe ser tomada en cuenta, en mayor magnitud, dentro de las aulas del sistema educativo en general?

## Capítulo V

### Conclusiones

- El equipo responsable de un trabajo de auditoría, está constituido por un grupo de personas sujetas a un constante razonamiento moral, y al ser esto una percepción de lo correcto o lo incorrecto, la misma varía en cada individuo, en tanto, existen normas que tratan de regular este comportamiento y lo que desencadena. El profesional se desempeña en base a sus conocimientos y experiencias, es por tanto imprescindible el entendimiento de cada una de las normas que conforman la base legal, tanto de su trabajo en general, como del alcance puntual de la auditoría si lo amerita; enfatizando que la garantía de un trabajo de revisión depende de las prácticas éticas que se hayan aplicado.
- La teoría del desarrollo moral de Rest establece que el razonamiento moral está dado por aspectos tanto cognitivos como emocionales, identificando tres esquemas con seis estadios, mismos que se reintegran uno al otro según avanza el nivel, por lo tanto, en el estadio 6 se tiene el mayor nivel de desarrollo moral donde se acude a los principios éticos universales y la perspectiva que se adopta es para bien común respondiendo a la responsabilidad social o contractual, siendo el debido actuar de los profesionales de auditoría.

- La experiencia laboral de un equipo de auditoría va desde los cero hasta los diez años o más, sin embargo, las carencias propias de cada individuo con respecto a su conocimiento básico sobre ética y a la especialización del auditor en la marcha, la prevalencia de escenarios del individualismo proporcional al mantenimiento del orden social, permiten apreciar la ausencia de prácticas éticas que se esperaría de un profesional del área de auditoría al momento de enfrentar dilemas éticos, pese a los esfuerzos de sus entidades.

## Recomendaciones

- En vista de las constantes capacitaciones y toma de medidas por parte de firmas de auditoría, para garantizar el adecuado funcionamiento de prácticas éticas y su evidente fallida intervención, a profesionales especializados en áreas de desarrollo moral, analizar el impacto que genera déficit educativo con respecto al área de ética.
- La investigación ha permitido descubrir que el área ética puede mejorar, es decir existe la posibilidad de que los procesos de auditoría alcancen el siguiente nivel de desarrollo moral, es por eso su importancia e invitación a que se siga investigando el tema con el fin de poder desarrollar una herramienta que permita evaluar el grado de desarrollo moral efectivamente aplicado en una auditoría acompañada de procesos de control que permitan su permanencia, continuidad y adaptación, a más de garantizar una mejor calidad del servicio.
- Debido a la amplia trayectoria de las firmas de auditoría multinacionales, se recomienda usar esta experiencia en pro de la mejora continua de los aspectos que envuelven al razonamiento moral y ético de las personas, en participación con otras instituciones especializadas en ramas del desarrollo moral con la finalidad de obtener un juicio más especializado y preciso.

## Bibliografía

- Anónimo. (2003). Auditoría Fiscal .
- Bahamonde, V. (30 de Junio de 2017). La responsabilidad del auditor independiente con respecto a la detección del fraude. Córdoba, Córdoba, Argentina. Recuperado el 11 de febrero de 2020, de <https://rdu.unc.edu.ar/bitstream/handle/11086/6164/Bahamonde%20Carcamo%20C%20Viviana.%20La%20responsabilidad%20del%20auditor%20independiente...pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Barra, E. (1987). El desarrollo moral: una introducción a la teoría de Kohlberg. *Revista Latinoamericana de Psicología*, 19(1), 7-18. Recuperado el 9 de septiembre de 2020, de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=80519101>
- Beltrán, C. (2016). Desarrollo moral de los auditores ante el descubrimiento del fraude: Un análisis conceptual de la NIA 240 y aplicación de la Teoría de Kohlberg. Guayaquil, Ecuador.
- Bermeo, F. (2015). Ecuador en el circuito de lavado de activos. *Perfil Criminológico*(14), 3-5. Recuperado el 26 de agosto de 2020
- Bian, J., & Tunca, K. (2018). *Regulación y aplicaciones de la ética en la práctica empresarial*. Londres: Editorial Springer Nature Singapore. Recuperado el 9 de enero de 2020, de ISSN 2509-7881
- El Comercio. (02 de junio de 2020). Procurador General del Estado; "No creo que volvamos a reanudar las conversaciones por más que Odebrecht nos pida". *El Comercio*.

Federación Internacional de Contadores [IFAC]. (2009). *NICC 1 Control de Calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*.

Federación Internacional de Contadores [IFAC]. (2009). *Normas Internacionales de Auditoría*. Recuperado el 03 de noviembre de 2020, de <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

Federación Internacional de Contadores [IFAC]. (2018). *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)*. New York.

Federación Internacional de Contadores [IFAC]. (2019). *IFAC*. Recuperado el 26 de agosto de 2020, de [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

Federación Internacional de Contadores [IFAC]. (2019). *Manual de Pronunciamientos de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados*. New York. Recuperado el 23 de diciembre de 2020

Fiscalía General del Estado. (2017). *Se inició proceso penal contra empresa ALEM y su representante legal por presunta defraudación tributaria*. Quito. Recuperado el 25 de agosto de 2020, de <https://www.fiscalia.gob.ec/se-inicio-proceso-penal-contra-empresa-alem-y-su-representante-legal-por-presunta-defraudacion-tributaria/>

Fiscalía General del Estado. (2020). *Ratifican condena para sentenciado por estafa contra 47 personas*. Ambato. Recuperado el 25 de agosto de 2020, de

<https://www.fiscalia.gob.ec/ratifican-condena-para-sentenciado-por-estafa-contra-47-personas/>

Gironzini, M. A. (17 de enero de 2019). *Auditool*. Obtenido de

<https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/2158-tecnicas-y-procedimientos-de-auditoria-lo-que-todo-auditor-debe-conocer>

Guillén, M. (1996). La ética empresarial. Una aproximación al fenómeno. *Cuaderno Empresa y Humanismo* N° 58, 3/39.

Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (1991). *Metodología de la investigación*.

Bogotá: MxGraw-Hill. Obtenido de

[https://www.esup.edu.pe/descargas/dep\\_investigacion/Metodologia%20de%20la%20investigaci%C3%B3n%205ta%20Edici%C3%B3n.pdf](https://www.esup.edu.pe/descargas/dep_investigacion/Metodologia%20de%20la%20investigaci%C3%B3n%205ta%20Edici%C3%B3n.pdf)

Jiménez, G. E. (2016). La ética y la moral: paradojas del ser humano. *CES Psicología*, 13.

Junta Internacional de Normas de ética para contadores IESBA. (2019). *Acerca de*

*IESBA*. Obtenido de IESBA: <https://www.ethicsboard.org/about-iesba>

Jurado, R. (2014). Efectividad, Ética y Responsabilidad Social en la Elaboración de Informes de Auditoría Externa. Guayaquil, Ecuador. Recuperado el 14 de enero de 2020

Knechel, W. R. (2001). *Auditoría. Aseguramiento y Riesgo*. Australia: South-Western Editorial Universitaria.

Kohlberg, L. (1992). *Psicología del Desarrollo Moral*. Bilbao: Descleé de Brouwer.

Lind, G. (2000). El significado y la medida de la competencia moral revisada. *Psicología:*

*Reflexión y Crítica*, III(13), 1-29. Recuperado el 06 de enero de 2020

- López, A., Roperó, J., & Peralta, J. (2011). Estudio de validez del examen de Estado Saber 11 de Inglés. *Folios*(34), 77-91. Obtenido de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=345932037007>
- Luis Castrillo, E. C. (1995). Análisis Multivariante del comportamiento ético de los auditores españoles. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 30.
- Medina, M. (2016). La ética del cuidado y Carol Gilligan: una crítica a la teoría del desarrollo moral de Kohlberg para la definición de un nivel moral posconvencional contextualista. *Daimon Revista Internacional de Filosofía*(67), 83-98. doi:<http://dx.doi.org/10.6018/daimon/199701>
- Morales, H. S. (2012). *Introducción a la auditoría*. México: Primera Edición .
- Muñoz, C. (2015). *Metodología de la investigación*. México: Progreso S. A. de C. V. Recuperado el 16 de enero de 2020, de <https://books.google.com.ec/books?id=DflcDwAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=metodolog%C3%ADa+de+la+investigaci%C3%B3n&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwjVgMLSnorfAhWSuVkkHTvRDVUQ6AEIPjAE#v=onepage&q=metodolog%C3%ADa%20de%20la%20investigaci%C3%B3n&f=false>
- Narayan, M., & Siddhartha, S. (2018). *Independencia de los auditores legales para proteger el interés de los Stakeholders*. Kolkata: This Palgrave Macmillan Editorial. doi:<https://doi.org/10.1007/978-3-319-73727-0>
- NIA. (15 de enero de 2013). Normal Internacional de Auditoría 200. España.
- Orta, M., & Sierra, G. (julio-septiembre de 2005). La experiencia y el comportamiento ético de los Auditores: un Estudio Empírico. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXIV(126), 731-754. Recuperado el 9 de enero de 2019

- Parra, M. (2006). *Ética en las organizaciones*. Madrid: Pearson Educación S. A.
- Peña, M. (2006). *La ética y el auditor interno*. Cuenca, Ecuador: Universidad del Azuay.  
Recuperado el 9 de enero de 2020
- RAE. (2020). *Diccionario del español jurídico*. Obtenido de <https://dej.rae.es/lema/moral>
- Ramírez, A. (2007). *Estrategias de aprendizaje y comunicación*. Bogotá: Universidad Cooperativa de Colombia. Recuperado el 16 de enero de 2020, de <https://books.google.com.ec/books?id=wA5RH1sHEN8C&pg=PA90&dq=la+encuesta+es&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwi9kdSQvorfAhWvo1kKHWiKAB4Q6AEIVjA1#v=onepage&q&f=false>
- Rest, J., Edwards, L., & Thoma, S. (1997). Diseño y validación de una medida de juicio moral: enfoques de preferencia de etapa y consistencia de etapa. *Revista de Psicología Educativa*, 87(1), 5-28. doi:<https://doi.org/10.1037/0022-0663.89.1.5>
- Rest, J., Narváez, D., Bebeau, M., & Thoma, S. (1999). Un enfoque neo-kohlbergiano del juicio moral: una visión general de la Prueba de Definición de Temas. *Revista de Psicología Educativa*, 11(4), 291-324. Recuperado el 10 de febrero de 2020
- Rivas, L. (2009). Evolución de la teoría de la organización. *Revista Universidad & Empresa Universidad del Rosario*(17), 11-32. Recuperado el 05 de enero de 2020, de [https://www.urosario.edu.co/urosario\\_files/57/575586aa-4e66-467c-a0e7-5b3e25539cd1.pdf](https://www.urosario.edu.co/urosario_files/57/575586aa-4e66-467c-a0e7-5b3e25539cd1.pdf)
- Rodríguez, N. (2017). *Análisis de los efectos en la responsabilidad ética de firmas de auditoría como dadores de fe pública: Caso Odebrecht*. Bogotá, Colombia: Universidad Militar Nueva Granada. Recuperado el 16 de enero de 2020, de

<https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/16341/RodriguezHernandezNidyaFernanda2017.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Rosero, A., & Tipanluisa, G. (13 de junio de 2019). 20 grandes casos de corrupción están en proceso en Ecuador. *El Comercio*. Recuperado el 18 de enero de 2020, de <https://www.elcomercio.com/actualidad/grandes-casos-corrupcion-ecuador-correismo.html>

Selltiz, C., Jahoda, M., Deutsch, M., & y Cook, S. (1980). *Métodos de la investigación en las relaciones sociales*. Madrid: Rialp.

Soler, J. M. (1993). Ética de las organizaciones o ética en las organizaciones: ¿Contradicción o simple juego de palabras? *Revista de Fomento Nacional*, 48. Recuperado el 9 de septiembre de 2020

UCM. (Febrero de 2003). *Apuntes estadística*. Obtenido de Estadística básica 2: <https://www.ucm.es/data/cont/media/www/pag-54183/APUNTES%20ESTAD%C3%8DSTICA%203.pdf>

Velásquez, M. G. (2006). *Ética en los negocios. Conceptos y casos*. México: 6ta edición. Obtenido de <https://books.google.com.ec/books?id=B-oLohvji8YC&pg=PA15&lpg=PA15&dq=La+afirmaci%C3%B3n+de+que+las+organizaciones+corporativas+son+%C3%A9ticas+o+no+%C3%A9ticas+crea+un+aspecto+intrigante.+%C2%BFEn+realidad+es+posible+afirmar+que+las+acciones+de+las+organ>

Zerpa, C. (2007). Tres teorías del desarrollo del juicio moral: Kohlberg, Rest, Lind. Implicaciones para la formación moral. *Revista de Educación Laurus*, 13(23), 137-157. Recuperado el 15 de marzo de 2020, de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=76102308>

