



UNIVERSIDAD TÉCNICA PARTICULAR DE LOJA
La Universidad Católica de Loja

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
EMPRESARIALES**

CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

Análisis de la relación entre el tipo de opinión y cambio de auditor en las empresas de Ecuador: Clasificador Industrial Internacional Uniforme (CIIU) A, C, H. Periodo 2010- 2020

Trabajo de integración curricular previo a la obtención del título de:

LICENCIADO EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

Autor: Buitrón Moreno, Karina Alexandra

Director: Sandoval Mora, Karen Stefany

CARCELÉN

2024



Esta versión digital, ha sido acreditada bajo la licencia Creative Commons 4.0, CC BY-NC-SA: Reconocimiento-No comercial-Compartir igual; la cual permite copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra, mientras se reconozca la autoría original, no se utilice con fines comerciales y se permiten obras derivadas, siempre que mantenga la misma licencia al ser divulgada. <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/deed.es>

2024

Aprobación del director del Trabajo de Integración Curricular

Loja, 12 de agosto de 2024

Magíster

Edgar Vinicio Sempértegui Álvarez,

Director de la carrera de Contabilidad y Auditoría

Ciudad. -

De mi consideración:

Me permito comunicar que, en calidad de director del presente Trabajo de Titulación denominado: Análisis de la relación entre el tipo de opinión y cambio de auditor en las empresas de Ecuador: Clasificador Industrial Internacional Uniforme (CIIU) A, C, H. Periodo 2010- 2020 realizado por Karina Alexandra Buitrón Moreno ha sido orientado y revisado durante su ejecución, así mismo ha sido verificado a través de la herramienta de similitud académica institucional, y cuenta con un porcentaje de coincidencia aceptable. En virtud de ello, y por considerar que el mismo cumple con todos los parámetros establecidos por la Universidad, doy mi aprobación a fin de continuar con el proceso académico correspondiente.

Particular que comunico para los fines pertinentes.

Atentamente,

Director: Mgtr. Karen Stefany Sandoval Mora

C.I.: 1104706310

Correo electrónico: kssandoval1@utpl.edu.ec

Declaración de autoría y cesión de derechos

Yo, Karina Alexandra Buitrón Moreno, declaro y acepto en forma expresa lo siguiente:

Ser autor (a) del Trabajo de Titulación denominado: Análisis de la relación entre el tipo de opinión y cambio de auditor en las empresas de Ecuador: Clasificador Industrial Internacional Uniforme (CIIU) A, C, H. Periodo 2010- 2020, de la carrera de Contabilidad y Auditoría, específicamente de los contenidos comprendidos en: Auditoría financiera y dictamen de auditoría, Metodología, Análisis y discusión de resultados, siendo la Mgtr. Karen Stefany Sandoval Mora, director (a) del presente trabajo; también declaro que la presente investigación no vulnera derechos de terceros ni utiliza fraudulentamente obras preexistentes. Además, ratifico que las ideas, criterios, opiniones, procedimientos y resultados vertidos en el presente trabajo investigativo, son de mi exclusiva responsabilidad. Eximo expresamente a la Universidad Técnica Particular de Loja y a sus representantes legales de posibles reclamos o acciones judiciales o administrativas, en relación a la propiedad intelectual de este trabajo.

Que la presente obra, producto de mis actividades académicas y de investigación, forma parte del patrimonio de la Universidad Técnica Particular de Loja, de conformidad con el artículo 20, literal j), de la Ley Orgánica de Educación Superior; y, artículo 91 del Estatuto Orgánico de la UTPL, que establece: "Forman parte del patrimonio de la Universidad la propiedad intelectual de investigaciones, trabajos científicos o técnicos y tesis de grado que se realicen a través, o con el apoyo financiero, académico o institucional (operativo) de la Universidad", en tal virtud, cedo a favor de la Universidad Técnica Particular de Loja la titularidad de los derechos patrimoniales que me corresponden en calidad de autor/a, de forma incondicional, completa, exclusiva y por todo el tiempo de su vigencia.

La Universidad Técnica Particular de Loja queda facultada para ingresar el presente trabajo al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública, en cumplimiento del artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

.....
Autor: Karina Alexandra Buitrón Moreno

C.I.: 1727109751

Correo electrónico: kabuitron@utpl.edu.ec

Dedicatoria

Dedico esta tesis a mis padres y hermanos, quienes han sido un pilar fundamental en el desarrollo de mi crecimiento estudiantil y profesional.

También quiero dedicar esta tesis a mis profesores, porque con su esmero como educadores aportaron conocimiento y crecimiento a mi vida como estudiante, profesional y ser humano.

A mis compañeros de clases durante toda esta trayectoria estudiantil, a pesar de ser compañeros a distancia compartimos momentos y crecimos juntos.

Dedico esta tesis a mi persona, porque han sido muchas horas de estudio, esfuerzo y sacrificio.

Agradecimiento

Agradezco ante todo a Dios por darme la vida, permitirme ser su hija y darme fuerza para lograr mis objetivos. Le agradezco porque me dio salud y voluntad para estudiar una carrera profesional y culminarla a pesar de los obstáculos.

Agradezco a mis padres y hermanos quienes siempre me apoyaron, a mi padre Pedro que siempre estuvo pendiente de mis estudios, me apoyó económicamente y ante todo me enseñó a no desistir. A mi madre Esperanza, que me enseñó a ser una mujer que lucha por sus sueños a ser libre e independiente, que siempre me impulsó a estudiar a prepararme día a día.

Agradezco a mi hermana Grey, que siempre estuvo para ayudarme con mi crecimiento estudiantil, personal y me apoyó en mi trabajo. A mi hermano Daniel, que también fue parte en mi crecimiento académico y personal, a mi hermano Anderson que siempre me colaboró mientras estudiaba y trabajaba, y en especial a mi hermano Ángel Gabriel que ha sido un pilar en mi familia, le agradezco porque a pesar de ser un niño con síndrome de Down me ha inspirado a ser mejor.

Agradezco a todos mis profesores que fueron partícipes en mi vida como estudiante, y gracias a ellos tengo conocimiento y logré culminar esta meta.

Y un especial agradecimiento a mi directora Karen Sandoval que ha sido un pilar para el desarrollo de mi trabajo y lograr esta meta en mi vida.

Gracias.

Índice de contenido

Carátula	I
Aprobación del director del Trabajo de Titulación	II
Declaración de autoría y cesión de derechos.....	III
Dedicatoria	V
Agradecimiento.....	VI
Resumen	1
Abstract	2
Introducción	3
Capítulo uno.....	5
Auditoría financiera y dictamen de auditoría	5
1.1 Auditoría financiera en la gestión empresarial	5
1.2 Firmas de auditoría y auditores independientes	12
1.3 Tipos de opinión en el informe de auditoría	18
1.4 Marco normativo y regulatorio	23
Capítulo dos	28
Metodología.....	28
2.1. Diseño de investigación.....	28
2.2 Tipo de investigación.....	29
2.3 Población	30
2.4 Técnicas e instrumento de recopilación de información.....	33
2.5 Procesamiento de la información.....	33

Capítulo tres	35
Análisis y discusión de resultados	35
3.1 Análisis de resultados	35
3.1.1. Clasificación de las empresas	35
3.1.2. Tipo de opinión en el informe de auditoría	44
3.1.3. Relación entre el tipo de opinión y cambio de auditor	50
3.2 Discusión de resultados	61
Conclusiones	64
Recomendaciones	65
Referencias	66

Índice de tablas

Tabla 1 Fases de la auditoría financiera.....	8
Tabla 2 Ejecución de la auditoría financiera	11
Tabla 3 Firmas auditoras más reconocidas en Ecuador.....	13
Tabla 4 Características de las firmas auditoras más reconocidas en Ecuador.....	13
Tabla 5 Listado de auditores externos	15
Tabla 6 Requisitos para obtener calificación de auditor externo	15
Tabla 7 Obligaciones del auditor externo	16
Tabla 8 Tipos de opinión en el informe de auditoría según las NIA.....	19
Tabla 9 Clasificación de las empresas en Ecuador por tamaño.....	27
Tabla 10 Información general de las empresas como objeto de estudio.....	32

Índice de figuras

Figura 1 Por sector	36
Figura 2 Por tamaño	37
Figura 3 Por provincia	38
Figura 4 Por año.....	39
Figura 5 Por firma de auditoría en las empresas grandes, CIIU: C y H	40
Figura 6 Por firma de auditoría en las empresas medianas, CIIU: C y H	41
Figura 7 Por firma de auditoría en las empresas pequeñas, CIIU: A, C y H.....	42
Figura 8 Por firma de auditoría en las microempresas, CIIU: A, C y H.....	43
Figura 9 Tipo de opinión en el informe de auditoría por sector	44
Figura 10 Tipo de opinión en el informe de auditoría por tamaño.....	45
Figura 11 Tipo de opinión en el informe de auditoría por provincia	47
Figura 12 Tipo de opinión en el informe de auditoría por año.....	48
Figura 13 Tipo de opinión y cambio de auditor por sector	51
Figura 14 Tipo de opinión y cambio de auditor por tamaño	54
Figura 15 Tipo de opinión y cambio de auditor por provincia	55
Figura 16 Cambio de auditor con el tipo opinión.....	58

Resumen

El informe de auditoría es un documento elaborado por un auditor externo que emite una opinión sobre si los estados financieros de una entidad han sido preparados con un marco de imagen fiel, son razonables y están libres de incorrección material. Además, son de gran importancia tanto para los usuarios actuales como para los futuros inversores. En este sentido, el presente trabajo tuvo como objetivo determinar la relación existente entre el tipo de opinión emitido en el informe de auditoría con el cambio de auditor de las empresas privadas del Ecuador que pertenecen al sector no financiero y cotizan en la Bolsa de Valores de Quito. Por consiguiente, se utilizó un diseño de investigación no experimental de tipo transversal, ya que los informes de auditoría objeto de investigación, se extrajeron en su ambiente natural y sin ningún tipo de manipulación. Además, la investigación fue descriptiva con enfoque cuantitativo y para ello se tuvo varios criterios de validación. Los resultados demostraron que los informes analizados que reportaron tanto opiniones limpias como los que tenían salvedades optan por cambiar de auditor.

Palabras clave: Cambio de auditor, tipo de opinión, informe de auditoría.

Abstract

The audit report is a document prepared by an external auditor that provides an opinion on whether the financial statements of an entity have been prepared in accordance with a true and fair framework, are reasonable, and are free from material misstatement. They are of great importance to both current users and future investors. In this context, the present study aimed to determine the relationship between the type of opinion expressed in the audit report and the change of auditor among private companies in Ecuador belonging to the non-financial sector and listed on the Quito Stock Exchange. Therefore, a non-experimental cross-sectional research design was used, as the audit reports under investigation were extracted in their natural environment without any manipulation. Additionally, the research was descriptive with a quantitative approach, employing various validation criteria. The results demonstrated that among the analyzed reports, those that reported clean opinions as well as those with qualifications opted to change auditors.

Keywords: Change of auditor, type of opinion, audit report.

Introducción

El informe de auditoría es el resultado final del trabajo del auditor, el cual representa el profesionalismo de quien lo elabora. Dentro de este informe se expone el tipo de opinión y recomendaciones según los resultados o hallazgos encontrados durante el proceso de evaluación, con el propósito de aplicar los correctivos o acciones de mejora en caso de ser necesarios.

A partir de este enfoque, el presente trabajo de titulación tuvo por objetivo determinar la relación que existe entre el tipo de opinión emitido en el informe de auditoría con el cambio de auditor en las empresas de Ecuador, durante los periodos 2010 a 2020 de los sectores CIIU A, C, H. Para ello fue necesario caracterizar a las empresas de estudio por sector, tamaño, provincia, año, tipo de opinión y firma de auditoría. Lo que permitió identificar los tipos de opinión emitidos en los informes de auditoría, y además conocer la relación entre el tipo de opinión y cambio de auditor.

Para el alcance y cumplimiento de los objetivos propuestos, se procedió a obtener los informes de auditoría de las empresas seleccionadas como muestra y objeto de estudio. Estos informes fueron extraídos de la página web de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. Posteriormente, procesada la información conforme a las variables seleccionadas, se pudo determinar del 100% de los informes analizados, las compañías que recibieron una opinión limpia o con salvedades. Además, identificar si fueron realizados por las cuatro grandes firmas (Deloitte, EY, KPG, PwC) u otros auditores independientes.

El desarrollo del presente trabajo permitió ampliar los conocimientos sobre auditoría financiera, durante todo el proceso de la formación académica. Sin embargo, surgieron limitantes con el funcionamiento del portal web y manejo de la base de datos.

La metodología utilizada para llevar a cabo el presente estudio, fue un diseño de investigación no experimental y de tipo transversal, con enfoque descriptivo cuantitativo. Este enfoque describió el comportamiento de las empresas estudiadas en relación con el tipo de opinión en el informe de auditoría. Para la recopilación de información, se utilizó la técnica de

investigación documental. En cuanto al procesamiento de información se realizó a través de una matriz en Excel utilizando estadística descriptiva.

En base a la información presentada, el trabajo de investigación se estructura en tres capítulos que son los siguientes:

En el capítulo uno de la investigación se presenta el marco teórico, dividido en cuatro secciones. La primera sección aborda sobre la auditoría en la gestión empresarial donde se define su alcance, importancia y fases. La segunda sección se centra en las firmas de auditoría, que incluye las cuatro grandes y demás auditores independientes.

En la tercera sección del capítulo uno, se expone sobre los tipos de opinión en el informe de auditoría en base a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) 700, 705 y 706. Finalmente, y como cuarta sección se menciona sobre la normativa legal que regula la auditoría externa, el cual considera tanto a entidades regulatorias nacionales como internacionales.

En el capítulo dos se presenta la metodología utilizada para el desarrollo del trabajo. Se plantean temas como el diseño y tipo de investigación. Además, se describe la población y muestra seleccionada. De igual forma se explica sobre las técnicas e instrumentos de recopilación de datos para efectuar el procesamiento y análisis de la información.

En el capítulo tres se aborda el análisis y la discusión de los resultados obtenidos, a partir de la información recopilada durante el desarrollo de la presente investigación. Dicha información se muestra de forma organizada por medio de figuras y tablas, lo cual facilita su visualización y comprensión de datos, con el fin de llegar a un resultado y dar respuesta a los objetivos planteados inicialmente.

Esta investigación se considera significativa porque aporta conocimiento a futuros estudios. Además, permite obtener una visión más amplia sobre como el tipo de opinión emitido en el informe de auditoría puede afectar la confianza de futuros inversores o a su vez fortalecer su credibilidad, transparencia, valoración de la empresa y una percepción de fortaleza del control interno dentro de la organización.

Capítulo uno

Auditoría financiera y dictamen de auditoría

1.1 Auditoría financiera en la gestión empresarial

La auditoría financiera tiene su origen en la edad media, cuando los prestamistas de dinero de esa época adquirieron una importancia significativa en actividades de comercio. Contrataban personas de confianza y así llevaban un registro de todos sus préstamos. En la actualidad, se emplean personas externas para revisar a detalle los registros de sus operaciones empresariales y estos sean asentados de forma adecuada y correcta (Citarella y Insignares, 2021).

Porter y Burton (1983, como se citó en Montes, 2019), menciona que la auditoría financiera es la evaluación de la información financiera por una persona distinta de quien la preparó. Y en base a este examen establecer su veracidad con el único propósito de dar a conocer los resultados y acrecentar su utilidad para el usuario (p. 31).

También, a la auditoría financiera se la define como un examen sistemático de los estados financieros, donde sus registros y transacciones estén relacionados con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), políticas de la institución, y demás requerimientos establecidos por los entes regulatorios (Lara et al., 2019).

La auditoría financiera es efectuada por un profesional en auditoría distinto del que preparó la información contable, con el propósito de juzgar su razonabilidad y aumentar la utilidad que la información posee. Los resultados que presenta dicho auditor brindan confiabilidad en el informe, genera confianza y fe pública de los estados financieros auditados, y por consiguiente, credibilidad de quién los preparó (Blanco, 2015).

En resumen, la auditoría financiera es una revisión sistemática de los registros y operaciones de los estados financieros para determinar si están acorde con los PCGA.

Además, tiene como propósito comprobar su exactitud, integridad y autenticidad. Tanto de sus expedientes o demás documentos administrativos contables que

presentó la dirección. Asimismo, sugerir mejoras contables que proceda y dar un grado de confianza a los usuarios (Ruiz, 2018, p. 11).

En cuanto al objetivo de la auditoría financiera, es expresar una opinión imparcial de un auditor externo independiente sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros por la administración de la entidad (Escalante y Hulett, 2010).

Además, parte de los objetivos de una auditoría financiera es comprobar si la organización se encuentra en base a su objeto social o razón de ser. De igual forma, identificar errores sustanciales que puedan ocurrir. Y a su vez vigilar la existencia de políticas adecuadas y su cumplimiento (Montes et al., 2019).

Otra característica relevante a mencionar de la auditoría financiera es su objeto. Porque evalúa controles financieros y operativos que determinan la razonabilidad de los estados financieros y promueve mejoras en la gestión administrativa (Montes et al., 2019, p. 43).

De igual importancia, es analítica y retrospectiva porque analiza toda la información contable al punto en descomponer el todo en partes con el único fin de revisar y examinar tanto la información financiera histórica como la presente de los estados e informes (Rengifo, 2018, p. 52).

En la auditoría financiera, su importancia radica en que ayuda a la dirección de la auditoría, detecta riesgos de la empresa y vulnerabilidades. Aunque parezca un proceso tedioso, es fundamental para el desarrollo y crecimiento de las empresas. Además, dicho valor de importancia cae también en el contador público, porque enfatiza en la forma de cómo debe proceder en la ejecución del trabajo (Biler, 2017).

La auditoría financiera ha sido de vital importancia para un control razonable de las actividades económicas y la toma de decisiones diarias. En Ecuador, la auditoría financiera se enfoca en principios y normas que garantizan su independencia. Además, juega un papel muy importante en las empresas como el cumplimiento de sus obligaciones con entidades regulatorias, evalúa el control interno de la organización y su funcionamiento (Hurtado et al., 2019).

En las empresas la importancia que tiene la auditoría financiera es el respaldo de la calidad de la información, por tal motivo la comunicación de la administración debe ser clara y precisa manteniendo las buenas relaciones (Citarella y Insignares, 2021).

Asimismo, es importante porque expresa una opinión imparcial por parte de un auditor independiente sobre la razonabilidad de los valores o cifras presentadas por la administración de una entidad; establece bases de confiabilidad; determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría financiera (Escalante y Hulett, 2010).

Además, otra característica de la importancia de la auditoría financiera es su importancia relativa o materialidad, esta debe ser considerada por el auditor, porque tiene relación con el riesgo de auditoría desde el comienzo del plan. Con el propósito de detectar representaciones erróneas de importancia relativa insignificante, que si se acumulan pueden tener un impacto material en los estados financieros (Estupiñán, 2013).

Ahora bien, identificado los objetivos e importancia del enfoque actual para el desarrollo de la auditoría financiera, se determina el alcance de la misma. El alcance expresa el grado de profundidad de los aspectos analizados a auditar, el tiempo de la realización del trabajo y el área de ejecución (Martínez et al., 2013).

El alcance de la auditoría financiera son procedimientos que según las circunstancias se consideran necesarios para lograr el objetivo de la auditoría y para efectuarla serán conforme a las normativas vigentes, organismos competentes, leyes, reglamentos, términos de compromiso entre otros (Manrique, 2019).

Es importante tener en cuenta que el alcance de la auditoría de los estados financieros será determinada por la naturaleza de negociación del cliente y solidez del sistema de control interno (Escalante y Hulett, 2010).

El desarrollo de la auditoría financiera se realiza a través de tres fases, como se detalla a continuación en la tabla 1.

Tabla 1*Fases de la auditoría financiera*

Fases	
Auditoría financiera	Planificación
	Ejecución
	Comunicación de resultados

Nota. Adaptado de *Fases de la auditoría financiera*, por Casierra y Espinoza, 2019.

(<https://bit.ly/3XwM2Hu>).

Como se puede observar en la tabla 1, el primer paso para realizar una auditoría financiera es la planificación. Esta se considera como la primera fase y es esencial porque de ella depende el éxito o fracaso del trabajo. En esta etapa se debe aclarar aspectos como: ¿Dónde se realizará el trabajo?, ¿En cuánto tiempo se va realizar?, ¿Qué pruebas específicas se implementarán para cumplir con los objetivos propuestos?, y, ¿Cuándo se concluirá la auditoría? (Abolacio, 2018).

La fase de planificación es muy importante porque permite una adecuada asignación de recursos y así llegar a niveles altos de eficiencia y eficacia. Esta fase se inicia con la entrega de información legal, escrituras, documentos contables como libros diarios, libros mayores, balances, cuentas de resultados, facilitados por el clientes tanto de los ejercicios anteriores y actual (Pallerola y Monfort, 2015).

Esta fase es un proceso estructurado que define el rumbo de la auditoría a efectuarse en la entidad por medio de la identificación de sus objetivos. Asimismo, la planeación permite implementar una secuencia de tareas de forma organizada y desarrollar estrategias que ayudan a unificar sus directrices corporativas. De igual forma, reduce el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo e identifica problemas potenciales y da soluciones oportunas (Montes et al., 2019, p. 163).

Con una adecuada planificación, el auditor podrá tener un mayor conocimiento de las actividades a realizar e identificar los problemas de manera oportuna. Asimismo, las tareas serán mejor organizadas y así asegurar un trabajo eficiente (Luna et al., 2018, p. 392).

Para efectuar la planificación de auditoría financiera se divide en dos etapas. Primero está la planificación preliminar y seguido de la planificación específica. En la primera etapa, la información recolectada de la entidad dispone las tácticas a seguir en el trabajo. En esta sección, la entidad auditora tendrá en claro no solo el giro de negocio o el sistema de control de empleados, sino también el riesgo de la empresa y objeto de examen (Casierra y Espinoza, 2019).

Es importante mencionar que durante la planificación preliminar se desarrolla procedimientos que definen la relación entre el trabajo de auditoría y el cliente. Además, se establece los requerimientos del trabajo y evaluación del cumplimiento de los requisitos éticos. De esta forma, las actividades preliminares aseguran al auditor conservar la independencia en su trabajo, evitar problemas o malos entendidos con la administración que pueda afectar con la continuidad de sus labores (Montes et al., 2019, pp. 163-164).

La segunda etapa de la fase de planificación, es la planificación específica, que consigue estrategias para desarrollar el trabajo de campo. Asimismo, tiene como objetivo principal la evaluación de campo, el uso eficiente de todos los recursos, determinar niveles de riesgo y procedimientos aplicados a cada componente (Calle et al., 2019, p. 34).

La planificación específica se refiere a la evaluación del control interno. Es el enfoque por componente, además utiliza información recolectada en la etapa preliminar, determina áreas y procesos a ser evaluados, establece pruebas para verificar el funcionamiento de los controles diseñados para la empresa, determina el nivel de riesgo control y confianza, y se finaliza con el diseño de los programas de auditoría (Acosta et al., 2015).

Su aplicación efectúa un análisis minucioso de los procedimientos objetos de evaluación. Y su único propósito es determinar los niveles de riesgo en los departamentos, a través de la evaluación el control interno (Veloz et al., 2017).

Asimismo, la planificación específica considera algunos aspectos para identificar las cuentas contables o componentes a auditar como su significatividad, valor e importancia monetaria, variaciones importantes y cuentas directamente relacionadas (Acosta et al., 2015).

En resumen, la planificación específica es uno de los principales productos de la fase de planificación, porque la información obtenida en esta etapa se basa para el desarrollo del programa de auditoría (Montes et al., 2019, p. 87).

Una vez definida y plasmada la fase de planificación, continua la segunda fase, la ejecución. En la fase de ejecución se asigna el personal y número de horas(tiempo) para cada área a revisar. Una vez que se tenga toda la información necesaria, se inicia con la apertura de los papeles de trabajo (Pallerola y Monfort, 2015).

De acuerdo al Manual de la Contraloría General del Estado (2001), la ejecución de auditoría inicia con la aplicación de los programas específicos establecidos en la primera fase. En la fase de ejecución se utiliza el 60% del tiempo a ejecutarse la auditoría, el 50% para identificar hallazgos y determinar conclusiones, y el 10% para la comunicación de resultados (Carrera et al., 2020, pp. 910-911).

En esta segunda fase, el auditor en base a su juicio profesional es quien lleva a término el desarrollo del programa de trabajo previamente definido en la fase preliminar. Con el propósito de obtener evidencia adecuada y suficiente que permita juzgar razonablemente los estados financieros. De este modo, corresponde al auditor asumir la responsabilidad de determinar si la información analizada es razonable. (Quintero, 2017).

En conclusión, la ejecución de la auditoría financiera es el momento de poner en práctica los programas de auditoría que fueron elaborados en base a la experiencia del auditor y el análisis del nivel de riesgo y confianza calculados. Una vez determinado esos aspectos dentro de esta fase, se establece los tipos de pruebas a ejecutarse en los programas de auditoría que pueden ser de control o sustantivas, como se muestra en la tabla 2 a continuación.

Tabla 2*Ejecución de la auditoría financiera*

Ejecución		
Cuestionario de control interno		
Fase II	Nivel de riesgo	Bajo
	Nivel de confianza	Moderado
		Alto
		Pruebas de control <ul style="list-style-type: none"> • Cumplimiento • Doble propósito Pruebas Sustantivas
Programa de auditoría		

Nota. Adaptado de *Ejecución de la auditoría financiera*, por Hernández et al., 2018. (<http://bit.ly/3iOqQxK>).

Como se puede observar en la tabla 2, las pruebas de control se efectúan para obtener seguridad de los controles y si estos han sido operados efectivamente durante el período a examinarse. Dentro de las pruebas de control están las de cumplimiento, que se realizan para verificar el acatamiento de las disposiciones legales. En cambio, las pruebas sustantivas se realizan para recopilar evidencia de auditoría y determinar si las aseveraciones efectuadas en los estados financieros carecen de errores significativos. Dentro de las pruebas sustantivas se aplican pruebas sustantivas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos (Luna et al., 2018).

Una ya vez ya desarrollada la fase de ejecución y determinados los hallazgos, se procede con la última fase de la auditoría financiera que es la comunicación de resultados. Esta fase está dirigida a los funcionarios de la entidad auditada con el único propósito de presentar a los dirigentes o funcionarios la información del examen realizado. Hay que tener en cuenta que, durante esta etapa se realiza una revisión y redacción final del informe que se elabora en el transcurso del examen. Este informe básicamente contiene el dictamen, comentarios, conclusiones y recomendaciones (Ambrosio, 2019).

En conclusión, es vital para las tres fases de la auditoría financiera que el trabajo sea planeado, organizado y documentado. Porque permite distribuir e identificar a cada uno de los miembros del equipo auditor su función. Y así obtener un resultado exitoso en este

examen financiero el cual requiere que todos los auditores se alineen independientemente de la organización que se vaya a auditar (Ramírez, 2017).

Ahora bien, ya conocidas las fases que intervienen en una auditoría financiera, también es importante tener presente quienes están obligados a requerir este tipo de servicio. Actualmente, en Ecuador existen leyes y entes regulatorios que especifican que empresas están obligadas a contratar servicio de auditoría externa.

En la Reforma al Reglamento de Auditoría Externa (2019), se establece que las sociedades de interés público están obligados a someter sus estados financieros al dictamen de auditoría y contratar servicio de auditoría externa, el cual menciona que las empresas serán objeto de auditoría, cuyos montos totales de activos excedan los quinientos mil dólares americanos (Art.1).

Y también como se menciona en la Ley de compañías (2020), las compañías nacionales y las sucursales u otras empresas extranjeras, organizadas como personas jurídicas, mediante resolución emitida por la Supercias contrataran servicio de auditoría financiera y presentaran un informe anual de auditoría externa sobre sus estados financieros, cuando sus activos excedan el monto establecido por esta ley (Art. 318).

1.2 Firmas de auditoría y auditores independientes

La Federación Internacional de Contadores (IFAC), destaca como concepto clave “firma” a una sociedad cualquiera de profesionales de contabilidad indistintamente de su forma jurídica. Del mismo modo, los que componen una firma auditora son los expertos contables que ejercen la auditoría de forma independiente y se responsabilizan sobre la calidad de su trabajo (Rodríguez et al., 2016).

Según datos obtenidos de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (Supercias), en Ecuador existen 282 firmas auditoras de naturaleza jurídica. Cada una de ellas con más años de constitución que otras, pero cuatro de ellas son consideradas como las más importantes y reconocidas en el país. A continuación, en la tabla 3, se detallan cada una de ellas:

Tabla 3*Firmas auditoras más reconocidas en Ecuador*

Empresa	Ubicación	Actividad
Pricewaterhouse Coopers del Ecuador Cía. Ltda.	Pichincha, Quito Guayas, Guayaquil	Servicios de asesoramiento, orientación y asistencia operativa a las empresas y administración pública en materia de: diseño de métodos o procedimientos contables, programas de contabilidad de costos y procedimientos.
Deloitte & Touche Ecuador Cía. Ltda.	Pichincha, Quito	Otras actividades de auditoría.
Ernst & Young Ecuador E&Y Cía. Ltda.	Pichincha, Quito	Otras actividades de contabilidad, teneduría de libros y auditoría; Consultoría fiscal (procesamiento de nómina, etc.)
K.P.M.G. del Ecuador Cía. Ltda.	Guayas, Guayaquil	Servicios de asesoramiento, orientación y asistencia operativa a las empresas y a administración pública en materia de: Diseño de métodos o Procedimientos contables, programas, etc.

Nota. Adaptado de *Firmas auditoras más reconocidas en Ecuador*, por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, 2022, (<http://bit.ly/3womqRf>).

Estás cuatro firmas auditoras son consideradas como las más grandes en el Ecuador tienen distintas actividades y están enfocadas a la auditoría financiera. A continuación, se detalla algunas características de estas empresas.

Tabla 4*Características de las firmas auditoras más reconocidas en Ecuador*

Empresa	Característica
Pricewaterhouse Coopers del Ecuador Cía. Ltda.,	Es una firma presente en más de 155 países y con más 327.000 personas que laboran en tan prestigiada compañía con enfoque en la Industria. Su principal propósito es construir confianza en la sociedad y resolver problemas importantes (PricewaterhouseCoopers, 2016).

Deloitte & Touche Ecuador Cía. Ltda.	De la misma forma, es una firma auditora líder en servicios profesionales enfocada en las áreas de auditoría impuestos, servicios legales, servicios financieros, asesoría en riesgos y consultoría, de acuerdo con la naturaleza y características específicas de sus clientes. Su especialidad por industrias son las de consumo, energía, recursos industriales, servicios financieros, gobierno, salud y tecnología (Deloitte, 2022).
Ernst & Young Ecuador E&Y Cía. Ltda.	En sus servicios de auditoría financiera brindan servicio de análisis forenses. Su equipo ofrece un trabajo de calidad basado en el análisis, independencia, integridad, objetividad y escepticismo profesional. Además, promueven un valor sostenible a largo plazo para los stakeholders (Ernst & Young, 2022).
K.P.M.G. del Ecuador Cía. Ltda.	Es una empresa que opera en más de 144 países de todo el mundo. Ofrece servicios de auditoría, asesorías de impuestos entre otros. Su especialidad por industrias es servicios financieros, manufactura, consumidor minorista, energía, recursos renovables, infraestructura entre otros (KPMG, 2022).

Nota. Adaptado de *Características de las firmas auditoras más reconocidas en Ecuador*, por Pricewaterhouse Coopers, 2016, (<http://bit.ly/3GUMwQJ>), Deloitte, 2022, (<http://bit.ly/3ZUSGM>), Ernst & Young, 2022, (<https://go.ey.com/3iVWtp4>), KPMG, 2022, (<https://bit.ly/3Jerxea>).

A la presente fecha, según datos de la Supercias en Ecuador, se registra la existencia de numerosas firmas de auditoría y auditores independientes con una totalidad de 1338 entre sociedades jurídicas y personas naturales. Estos son denominados auditores independientes en base a la información recopilada del listado de auditores (Supercias, 2022). A continuación, se detalla la cantidad existente de cada uno de ellos en la siguiente tabla.

Tabla 5*Listado de auditores externos*

Firmas Auditoras	Cantidad Existente
Sociedades Anónimas	139
Sociedades por Acciones Simplificadas	20
Compañías Limitadas	123
Personas Naturales	1056

Nota. Adaptado de *Listado de auditores externos*, por la Superintendencia de Compañías, Valores y seguros. 2022 (<http://bit.ly/3womqRf>).

Para ejercer el cargo de auditor independiente, la Ley de Compañías (2020), menciona en el párrafo tres los requisitos para ser un auditor, el cual debe ser calificado primero por la Superperías y constar en el registro de acuerdo con la resolución expedida. (Art. 318).

La Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2016), mediante Resolución No SCVS-INC-DNCDN-2016-011, sección II, art.5. Establece los requisitos para obtener la calificación de auditor externo, que continuación se detalla en la siguiente tabla.

Tabla 6*Requisitos para obtener calificación de auditor externo*

	Requisitos
Auditor Externo	<ul style="list-style-type: none"> a) Título de tercer nivel, CPA, ingeniero comercial, economista. b) Presentación de documentación de experiencia comprobada en auditorías externas no menor a tres años. c) Presentar hoja de vida de la persona natural interesada y del personal de apoyo. d) Copia del título de propiedad o contrato de arrendamiento donde se presentará el servicio de auditoría. e) Declaración en la solicitud que no se encuentra comprendido en ninguna de las prohibiciones o inhabilidades.

Nota. Adaptado de *Requisitos para obtener calificación de auditor externo*, por Reglamento sobre Auditoría Externa, 2016, Art. 5, (<https://bit.ly/3iTdnEN>).

Los auditores independientes son de gran relevancia porque ayudan a mantener la integridad y la eficiencia de los estados financieros presentados a las instituciones financieras

para soporte de préstamos parciales y a los accionistas con fines de financiación (Blanco, 2015, p. 6).

El auditor debe considerar que el ejercicio del mismo conlleva prohibiciones y el riesgo de incumplimiento trae consigo sanciones (Lara et al., 2019).

La Ley de Compañías (2020), menciona que está prohibido a los auditores ser parte de la administración de la entidad auditada, representar a los socios o accionistas, delegar el ejercicio de su cargo y representar en la Junta General cuando la firma fuere una compañía. Todas estas disposiciones se aplican tanto a la compañía como a sus administradores (Art. 329).

Dado un escenario de los requisitos y prohibiciones de un auditor externo, también es necesario tener presente sus obligaciones al momento de ejercer la profesión. En el Reglamento de Auditoría Externa (2016), menciona las obligaciones de un auditor externo. Como se presenta en la siguiente figura.

Tabla 7

Obligaciones del auditor externo

-
- a) Realizar examen de auditoría con sujeción a las NIA.
 - b) Examinar las operaciones de la compañía si se reflejan en la contabilidad.
 - c) Evaluar los sistemas de control interno.
 - d) Verificar si en la preparación de los estados financieros se aplicaron las NIIF.
 - e) Utilizar técnicas y procedimientos establecidos en las NIA.
 - f) Asegurarse de emplear equipo de trabajo calificado.
 - g) Cumplir las condiciones del contrato de prestación de servicios.
 - h) Informar a las autoridades competentes.
 - i) Verificar el cumplimiento de las políticas conforme a la normativa aplicable.
 - j) Informar al organismo de control cuando la compañía auditada no cumple con los reportes establecidos.
 - k) Mantener en custodia los papeles de trabajo y demás documentación por al menos 7 años.
 - l) Comparecer a la Junta General que fuere convocado.
 - m) Presentar a la Supercias copia del informe, anexos e información adicional hasta 8 días después de su presentación en el ente auditado.

Nota. Adaptado de *Obligaciones del auditor externo*, por Reglamento sobre Auditoría Externa, 2016,

Art. 13, (<https://bit.ly/3iTdnEN>).

Otro punto importante que un auditor independiente debe tener en cuenta son las causales de retiro. El Reglamento de Auditoría Externa (2016), establece que, si incumple con sus obligaciones sin causa justificada, la SuperCIAS a juicio o por la falta de idoneidad tendrá como consecuencia el retiro definitivo de la calificación como auditor externo, tanto de las personas naturales como jurídicas (Art. 22).

Además de las obligaciones de un auditor independiente y las causales de descalificación, se tiene también sus objetivos al momento de poner en práctica la profesión y su principal punto de aplicación son las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). La NIA que trata sobre los objetivos globales de un auditor en la realización de la auditoría, es la NIA 200, cuyo propósito es obtener seguridad razonable acerca de los informes financieros auditados y en su conjunto estar libre de incorrección material, emitir un informe y verificar si cumple con todos los requerimientos contenidos en esta norma (NIA 200, 2018, párr. 11-12).

Los objetivos globales del auditor independiente apreciados en la NIA 200, aborda sobre las responsabilidades al momento de realizar una auditoría de los estados financieros. Una descripción de su naturaleza y alcance ayuda al profesional de auditoría alcanzar dichos objetivos. La NIA 200 tiene como finalidad ayudar al auditor a alcanzar una seguridad razonable, aplicar su juicio profesional y mantener un escepticismo profesional independiente, durante todas las fases de auditoría (IASB, 2018).

En conclusión, la NIA 200 trata sobre los requerimientos éticos que un auditor debe cumplir, incluidos los relativos a la independencia. En este sentido, como se mencionó en el párrafo anterior el auditor planificará y ejecutará con escepticismo y juicio profesional la auditoría de los estados financieros. Además, otro de los objetivos globales del auditor que muestra esta norma, es reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y obtener evidencia suficiente y adecuada (NIA 200, párr. 14-17).

Otro factor relevante a tener en cuenta en la implementación de las Normas Internacionales de Auditoría es la NIA 210. Esta norma se enfoca en las responsabilidades del auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la administración y el objetivo

que persigue el auditor al aceptar o continuar el trabajo de auditoría, siempre y cuando se haya acordado la premisa que la auditoría se va a efectuar (Hernández et al., 2018).

En la NIA 210, los auditores mantienen una actitud autónoma durante el proceso de auditoría, puesto que deben desempeñarse dentro del marco de legalidad y su autonomía depende del alcance establecido en el acuerdo del contrato. En el apartado 9 de la NIA 210 se establecen los términos acordados del encargo de auditoría (IAASB, 2018).

Al mismo tiempo, en el apartado 10 de esta norma se tipifica los términos del encargo de auditoría que constan en una carta de compromiso. Y así los auditores reconocen el rol que desempeñan en el contrato. Aunado a esto, en el apartado 7 de esta norma también se comenta que en caso que la dirección circunscriba en la propuesta del encargo una imposición de limitación al alcance del trabajo del auditor, este considerará denegar la opinión sobre los estados financieros y el mismo no aceptará dicho encargo con limitaciones. Además, dentro de esta NIA se establece que los auditores no deben tener limitaciones o restricciones y tener acceso a toda información (Ruza et al., 2019).

1.3 Tipos de opinión en el informe de auditoría

Una auditoría financiera es realizada por una firma de auditores externos cuyo análisis y estudio se enfoca en los estados financieros, con el fin de emitir una opinión sobre la razonabilidad de sus saldos y el cumplimiento de las normativas contables aplicables, mediante un informe de auditoría (Tapia et al., 2019).

La opinión del auditor según las NIA, será emitida al momento de auditar los estados financieros de una empresa. Las NIA brindan al auditor pautas para escoger el tipo de opinión adecuado por cada uno de los casos a enfrentarse y así garantizar la independencia y juicio profesional. Los tipos de opiniones que establecen estas normas se dividen en dos grupos: opinión no modificada detallada en la NIA 700 y opinión modificada regulada en la NIA 705. Por lo tanto, los distintos tipos de opiniones pueden llevar párrafos de énfasis o de otros asuntos, según los parámetros establecidos en la NIA 706 (Arroyo, 2012). A continuación, en la tabla 8 se detalla los tipos de opinión de acuerdo a las NIA en el informe de auditoría.

Tabla 8*Tipos de opinión en el informe de auditoría según las NIA*

Tipos de opinión en el informe de auditoría			
NIA 700	Opinión no modificada	Limpia sin salvedades	Los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes la situación financiera de XXX...
		Con salvedades (excepto por)	
NIA 705	Opinión modificada	Desfavorable (adversa) Denegación (abstención)	En nuestra opinión los estados financieros presentan razonablemente excepto por...
NIA 706	Párrafo de énfasis Otros asuntos		

Nota. Adaptado de *Tipos de opinión en el informe de auditoría según las NIA*, por Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, IAASB, 2018, (<https://bit.ly/43dZGID>).

La NIA 700, tiene como propósito guiar al auditor al momento de formar una opinión en la emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros y la responsabilidad que conlleva. Esta norma establece guías, lineamientos, contenidos del dictamen, estructura y contenido del informe de auditoría (Ramírez y Reina, 2013).

La NIA 700, además de emitir una opinión busca alcanzar un equilibrio entre la congruencia y la comparabilidad de los informes de auditoría. Del mismo modo, esta norma establece los requisitos que contiene el dictamen del auditor. Por lo tanto, esta NIA expresa que la opinión sobre los estados financieros se expresará por medio de un informe escrito que describe la base de su juicio (Escalante, 2016).

Como objetivo de la NIA 700, el auditor formará una opinión basada en la evaluación de las conclusiones extraídas de la auditoría de los estados financieros, y de esta manera expresar una opinión clara mediante el informe escrito (IAASB, 2018).

En esta norma el auditor analizará y evaluará los hallazgos encontrados de las pruebas y procedimientos de auditoría aplicados, y en consecuencia establecerá conclusiones procedentes de los elementos de juicio de la evidencia obtenida del examen y así expresar una opinión sobre los estados financieros (Escalante, 2016).

En los apartados 10 y 11 de la NIA 700, de la formación de la opinión, el auditor emitirá su dictamen si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos materiales. De esta manera, determinará si ha obtenido una seguridad razonable y están libres de incorrección material debido al fraude o error (IAASB, 2018).

Asimismo, según la NIA 700 se manifiesta que para expresar una opinión no modificada o favorable en el dictamen del auditor se indicará que los estados financieros se han presentado con un marco de referencia razonable y se han elaborado en todos los aspectos materiales (párr. 25-26).

De acuerdo con la NIA 700, los apartados del 20 al 52 expresan los elementos principales para emitir una opinión y presentar el dictamen por medio del informe de auditoría, que contendrá:

- a) Un título que indique que corresponde a un auditor independiente.
- b) Un destinatario específico en función a los requerimientos del encargo.
- c) Opinión del auditor, la cual debe ser calificada si la información financiera se presenta de forma razonable, además identifica y manifiesta que los estados financieros fueron sujetos de revisión o auditados. La opinión del auditor corresponde a la primera parte del informe de auditoría.
- d) Fundamento de la opinión, el cual está incluido dentro del informe de auditoría. Este manifiesta que, el informe de auditoría se elaboró de acuerdo con las NIA y que la evidencia obtenida es suficiente y adecuada. Además, contiene una declaración sobre la independencia del auditor de la entidad auditada.
- e) Declaración de responsabilidad de la dirección con los estados financieros. En este apartado del informe, se expresa el compromiso de la administración con la preparación de los estados financieros. El cual utiliza un marco de información

financiera aplicable, y de un control interno que considere necesario para su preparación. Además, declara estar libre de incorrecciones materiales por causa de fraudes o errores. También, identifica a los responsables del proceso de la información financiera.

- f) Declaración de responsabilidad del auditor al momento de auditar los estados financieros, en este apartado se manifiesta los objetivos del auditor al momento de emitir el informe de auditoría. Dar seguridad razonable que toda la información está libre de incorrección material y contenga la opinión del auditor. Dentro de esta sección el auditor expresa que aplicó su juicio y escepticismo profesional durante todo el proceso de auditoría.
- g) Nombre del socio del encargo
- h) Firma del auditor
- i) Dirección del auditor, en esta sección se indica el lugar de jurisdicción donde ejerce el auditor
- j) Fecha del informe de auditoría, indica al usuario hasta cuándo consideró el impacto de los hechos y transacciones hasta la presente fecha que hayan ocurrido (IAASB, 2018).

En resumen, si el auditor determina en el informe de auditoría conforme a los lineamientos de la NIA 700, que los estados financieros auditados cumplen razonablemente y están libres de incorrección se emitirá una “opinión limpia” en virtud del marco de referencia de información financiera aplicable. Para ello, incluirá en el informe de auditoría, en la sección de opinión, un párrafo titulado “Fundamento de la opinión” utilizando la redacción “presenta razonablemente” (Arroyo, 2012).

Dentro de la opinión del auditor también se tiene la opinión modificada el cual se encuentra en la NIA 705, tal como se observó en la figura 5. Este tipo de opinión se denomina “opinión modificada o con salvedades” emitido en el informe de auditoría por un auditor independiente. La NIA 705 trata sobre la estructura y el contenido del informe al momento de expresar una opinión modificada (Tapia et al., 2019).

La NIA 705 tiene como objetivo expresar una opinión modificada con claridad sobre los estados financieros. En esta norma se identifican tres tipos de opinión:

- a) Opinión con salvedades,
- b) Opinión desfavorable(adversa)
- c) Denegación (abstención).

La naturaleza que origina la opinión modificada, es cuando los estados financieros presentan incorrecciones materiales o la imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada (IAASB, 2018).

Una opinión modificada implica que hay una salvedad o una circunstancia significativa para el auditor en el efecto de su opinión. De igual forma, presenta limitaciones al alcance e incumplimiento de criterios contables o principios. De ahí nacen las opiniones “con salvedades”, desfavorables” o “denegadas” (Azkue, 2014).

La opinión con salvedades se expresa cuando a pesar de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor está de acuerdo con los saldos de la información financiera revisada y concluye que los errores individuales o de forma segregada son materiales, pero no generalizados (Tapia et al., 2019).

En el apartado 17 de la NIA 705, declara cuando un auditor expresa una opinión con salvedades por una incorrección material en los estados financieros. Este manifestará que el tipo de opinión se debe a la imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada. Por lo tanto, utilizará para la opinión modificada la frase “excepto por” para referirse a los posibles efectos de la cuestión (IAASB, 2018).

Como segundo tipo de opinión modifica que menciona la NIA 705, se refiere a cuando el auditor emite una opinión desfavorable o adversa. Tal como se explica en los apartados 18 (a) y (b) de esta NIA. Este tipo de opinión se da cuando los estados financieros no reflejan de manera razonable todos los aspectos materiales relevantes, o cuando el informe de conformidad con un marco de cumplimiento no ha sido preparado según el marco de información financiera correspondiente. En otras palabras, aunque se haya obtenido

suficiente y adecuada evidencia de auditoría, los hallazgos ya sean individuales o en conjunto, serán considerados materiales o generalizados (IAASB, 2018).

Y como tercer tipo de opinión manifestado en la NIA 705, es la denegación de opinión o abstención. Esto ocurre cuando el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sirva de base para fundamentar su dictamen. En tal caso, se concluye que los efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas podrían ser materiales y generalizadas, por lo tanto, se abstiene de opinar (López y Minguillón, 2016).

Cuando el auditor haya formado su opinión y considere necesario llamar la atención de un asunto, lo hará a través de un párrafo adicional definido en la NIA 706. Este párrafo se conoce como "párrafo de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el dictamen del auditor independiente". El párrafo de énfasis que se incluye en el dictamen del auditor hace referencia a un tema que se ha presentado y revelado adecuadamente en los estados financieros y que, a juicio del auditor es fundamental para que los usuarios puedan comprenderlos (Arroyo, 2012).

El párrafo de énfasis que se menciona en la NIA 706, solo se aplica si se cuenta con evidencia suficiente. Se debe tener en cuenta que, no se recomienda el uso generalizado de un párrafo de énfasis, con el fin de no hacer perder la importancia al lector y este no sustituye a una opinión modificada si así lo exigen los hallazgos de auditoría. (Arroyo, 2012).

La NIA 706, una vez formada la opinión del auditor sobre los estados financieros tiene como objetivo llamar la atención de los usuarios si considera a su juicio hacerlo por medio de una comunicación clara en dicho informe de auditoría. Según esta norma, si se incluye un párrafo de énfasis en el informe se ubicará en una sección separada con el título adecuado el término de "Énfasis", y solo debe referirse a la información presentada o revelada en los estados financieros (IAASB, 2018).

1.4 Marco normativo y regulatorio

Las NIA son el marco normativo internacional que rigen las actividades de auditoría financiera. Las NIA son un conjunto de estándares emitidos por el *International Auditing and*

Assurance Standards Board (IASB), que presenta el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados, publicado con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IASB, 2018).

De igual manera, los trabajos de auditoría financiera serán ejecutados de acuerdo a directrices establecidas en las NIA, las cuales son indispensables para el ejercicio autónomo de la profesión. Las NIA son significativas porque otorgan un alto nivel de seguridad razonable y suministran al auditor una metodología estructurada para una adecuada ejecución de la auditoría de los estados financieros (Cruz et al., 2013).

En cuanto a las NIA, como primer orden se tiene la NIA 200, que define el ámbito de aplicación de estas normas, y el objetivo global del auditor independiente en la realización de una auditoría financiera. La NIA 210, por su parte aborda sobre los acuerdos de los términos del trabajo de auditoría (Grisanti, 2014).

En la NIA 200, en el apartado 18 manifiesta para la realización de una auditoría de conformidad con las NIA. El auditor cumplirá con todas las NIA y estas serán aplicables cuando estén en vigor y concurren a las circunstancias (IASB, 2018).

Por otra parte, dentro de la NIA 210 se establecen los acuerdos de los términos del encargo de auditoría y como afecta a la entidad cuando se limita el alcance de la misma. En el apartado 7 de esta norma, dice si la dirección del gobierno de la entidad impone una limitación al alcance del trabajo del auditor, este no aceptará el encargo de auditoría y tendrá que denegar la opinión, salvo caso contrario sea obligado por disposiciones legales (IASB, 2018).

Como segundo orden se tiene la NIA 700, NIA 705 y NIA 706. Tienen como propósito presentar orientaciones y directrices en la formación de un dictamen u opinión y la estructura del informe del informe de auditoría sobre los estados financieros y en caso de ser necesario si respectivo párrafo de énfasis (IASB, 2018).

Una vez ya conocidas las normativas internacionales, es importante tener cuenta las normativas nacionales, las cuales para un mayor sustento se respaldan en un marco legal.

En Ecuador, la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros es uno de los entes que regula las actividades de auditoría externa (Supercias, 2022).

La Supercias, es un organismo técnico con administración autónoma y económica que vigila y controla a las organizaciones, sus actividades, funcionamiento y liquidación. Su misión a parte de vigilar es promover el mercado de valores, tanto de sector societario como de seguros mediante sistemas de regulación y servicios pues contribuye al desarrollo confiable y transparente del país (Supercias, 2022).

Además, la Supercias regula las operaciones financieras de las empresas emite la Ley de compañías publicada en el Registro Oficial No. 312 el 05 de noviembre de 1999 y modificada el 29 de diciembre de 2017. La Ley de Compañías en su sección IX considera sobre la Auditoría externa que expresa y regula las actividades de los auditores externos, sus obligaciones, limitaciones y prohibiciones (Supercias, 2020).

En el artículo 318, de la Ley de compañías destaca que las compañías nacionales o extranjeras dentro de territorio ecuatoriano cuyos activos excedan los montos establecidos por las resoluciones que fije la Supercias, deberán contar con un informe anual de auditoría externa sobre sus estados financieros y presentar de forma obligatoria (Supercias, 2020).

Igualmente, en el artículo 321 se establece el plazo para contratar auditores externos el cual es noventa días antes de la fecha de cierre del ejercicio económico. Asimismo, informará a la Supercias la fecha de contratación de la persona natural o jurídica a efectuar las actividades de auditoría, el nombre, la razón social o denominación dentro del plazo de treinta días (Supercias, 2020).

Otro aspecto regulatorio en las actividades de auditoría financiera se encuentra en el Reglamento sobre Auditoría Externa publicada en la Resolución No. SCVS-INC-DNCDN-2016-01, que menciona sobre los montos que deben exceder las empresas para presentar de forma obligatoria los informes de auditoría (Supercias, 2016).

En el artículo dos, del Reglamento sobre Auditoría Externa menciona que las empresas, tales como: compañías nacionales de economía mixta y anónimas, empresas extranjeras y sus sucursales establecidas en Ecuador, cuyos activos excedan los cien mil

dólares y también las empresas cuyos activos excedan los quinientos mil dólares como las compañías anónimas en comandita por acciones y las sociedades de interés público. Serán obligadas a presentar el informe de auditoría (Supercias, 2016).

En el año 2021 mediante resolución No. SCVS-INC-DNCDN-2021-0012, la Supercias reformó el Reglamento sobre Auditoría Externa. En el cual expresa, según el artículo catorce, la limitación de contratar una misma firma auditora por más de cinco años consecutivos para realizar actividades de auditoría externa en una empresa calificada, o por más de tres años consecutivos en empresas de interés público (Supercias, 2021).

Asimismo, mediante Registro Oficial No.1076 la Supercias emitió la resolución SCVS-INC-DNCDN- 2020-0013, que aprueba las Normas Ecuatorianas para el Buen Gobierno Corporativo. Estas normas proveen mecanismos de protección hacia los intereses de las compañías y su adopción brinda seguridad, asegura sanas prácticas corporativas, alinea los intereses que confluyen entre las empresas, preserva y optimiza el valor de la misma. Además, articula de forma eficiente y eficaz las relaciones de los stakeholders (Supercias, 2020).

La sección 5.3 de las Normas Ecuatorianas para el Buen Gobierno Corporativo establece en el sistema de control interno no podrán fungir como auditores aquellas personas que posean participación accionaria en la empresa o cualquier tipo de interés. En cuanto al control externo, la evaluación de la razonabilidad de los estados financieros será llevada a cabo por un auditor independiente de la compañía. Además, ninguna firma de auditoría podrá realizar una auditoría externa del mismo sujeto de auditoría por más de 5 años consecutivos. (Supercias, 2020).

Para concluir se tiene la clasificación de las empresas del Ecuador. Mediante Decreto Ejecutivo 757 y publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 450 el 17 de mayo de 2011 se emite el Reglamento de Inversiones del Código Orgánico de la Producción para el desarrollo empresarial se consideran a las empresas de acuerdo a sus categorías como microempresa, pequeña empresa y mediana empresa (Art, 106).

Por otra parte, la Supercias según el ranking empresarial clasifica a las compañías conforme a su tamaño, sector o provincia (Supercias, 2022). A continuación, se detalla a las empresas por su tamaño.

Tabla 9

Clasificación de las empresas en Ecuador por tamaño

Tamaño de la empresa	Cantidad de Empresas (%)	Posición del Ranking en base al tamaño
Grande	3.7%	Más de 200 trabajadores o ingresos superiores a los \$5'000.001,00
Mediana	8.2%	Entre 50 a 199 trabajadores o ingresos entre \$1'000.001,00 y \$5'000.000,00
Pequeña	24.4%	Entre 10 a 49 trabajadores o ingresos entre \$100.001,00 y \$1'000.000,00
Microempresa	63.7%	Entre 1 a 9 trabajadores o ingresos menores a \$100.000,00

Nota. Adaptado de *Clasificación de las empresas en Ecuador por tamaño*, por Ranking Empresarial de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, 2022, (<https://bit.ly/43rRzSN>).

Capítulo dos

Metodología

2.1. Diseño de investigación

Para el desarrollo del presente trabajo, se utilizó un diseño de investigación no experimental de tipo transversal. Según Rodríguez (2020), los diseños de investigación no experimental son aquellos que observan y analizan fenómenos y cómo se generan en su contexto natural al tomar en cuenta el problema planteado. Este tipo de estudio se efectúa sin manipular deliberadamente las variables generando un efecto sobre otras, no se tiene control directo ni se pueden influenciar porque ya sucedieron. Así mismo, no genera situaciones, sino que observa las existentes.

Por consiguiente, el diseño de investigación utilizado en el presente trabajo fue no experimental, porque los informes de auditoría de las empresas, que son objeto de investigación, se extrajeron sin ningún tipo de manipulación en su ambiente natural de la página web de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros para su respectivo análisis.

Dichos informes de auditoría fueron descargados por cada uno de los períodos de estudio. Para la obtención de la información necesaria, se procedió a leer todo el contenido de los informes, así se extrajeron las siguientes variables: sector, tamaño, provincia, año, género del gerente, tipo de opinión y firma de auditoría. Posteriormente, se realizó el respectivo análisis y se determinó la relación que existe entre el tipo de opinión y el cambio de auditor.

También se tomó en consideración que los informes de auditoría estuvieran elaborados conforme a los lineamientos establecidos a través de la NIA 700 y NIA 705. Cabe recalcar que todas estas características mencionadas hicieron que el diseño de investigación de este estudio fuera no experimental. Además, toda la información utilizada se mantiene como pública y se la usó con fines académicos; el contenido extraído no fue manipulado ni tergiversado.

Así mismo, el presente trabajo de investigación es de tipo transversal porque cumple con las características que manifiesta Gómez et al. (2016), al mencionar que los estudios transversales describen las características y cualidades de una persona o población en un determinado momento, denominados también estudios de prevalencia.

En este sentido, el desarrollo de este trabajo cumple con las características de ser transversal, porque la recolección de toda la información para su análisis se realizó dentro de un periodo de tiempo que comprendió entre el 2010 a 2020. En este trabajo se puede observar el comportamiento de las empresas estudiadas y la relación del cambio de auditor con el tipo de opinión emitido en el informe de auditoría en función del sector, tamaño, firma de auditoría, provincia y año.

2.2 Tipo de investigación

El tipo de investigación utilizada en este trabajo fue descriptivo con un enfoque cuantitativo porque, de acuerdo con Monroy y Nava (2018), un estudio descriptivo trabaja sobre realidades de hecho y que la presentación de una interpretación correcta es su característica fundamental. De igual forma, la investigación descriptiva es considerada como tal, porque está guiada por la definición, formulación de hipótesis y los supuestos en que se basan. Además, se soporta mediante la selección de técnicas de recolección de datos (pp. 104-105).

Por tanto, el tipo de investigación del presente estudio se centró en una investigación descriptiva, porque se describió mediante información verídica el comportamiento de cada una de las empresas frente a un tipo de opinión modificada o no modificada, dentro de un espacio y tiempo delimitado. Una vez procesada toda la información sin modificación alguna de los datos recolectados se emitió un análisis e interpretación de los resultados.

Por consiguiente, fue necesario partir de la identificación del tipo de opinión emitido en los informes de auditoría, seguido del análisis del comportamiento con base en los años de estudio, que pudo o no haber cambiado de auditor después de emitir una opinión con salvedades, en el periodo del 2010 al 2020, ya que, al final de la ejecución del trabajo con los

datos reales obtenidos, sirvió para determinar la relación existente entre el tipo de opinión emitido en los informes de auditoría de las empresas de Ecuador frente al cambio de auditor.

Esta investigación también fue considerada con enfoque cuantitativo porque, según Hernández et al. (2014), un método cuantitativo es aquel que utiliza y recopila datos con base en una medición numérica y análisis estadístico y establece pautas de comportamiento para probar hipótesis.

De esta manera, el trabajo se ajusta a las características anteriormente descritas porque la información recopilada de los informes de auditoría de las empresas (objeto de estudio), como el tipo de opinión, el nombre de la firma auditora, la caracterización por sector, el tamaño, la provincia y el año permitieron, para su observación, hacer uso de mediciones numéricas y análisis estadísticos mediante gráficas de pastel y barras. Así, finalmente, determinar y demostrar el comportamiento del tipo de opinión frente al cambio de auditor.

2.3 Población

Galindo (2020) define a la población, o también llamada universo, al conjunto de todos los casos que concuerdan con una serie de especificaciones o características (p. 24). En general, cualquier estudio de investigación selecciona y especifica una población de estudio.

A partir de una selección de muestra de dicha población, se generaliza o extrapola los resultados hacia el resto de la población. La población de estudio es el conjunto de casos definidos, limitados y accesibles que son referencia para la elección de una muestra. Además, en la población, para su conveniencia, se debe identificar desde los objetivos de estudio (Arias et al., 2016).

En esta investigación se seleccionó como población de estudio a las empresas privadas del sector no financiero de Ecuador que emiten en la Bolsa de Valores de Quito y que están activas y obligadas a presentar informes de auditoría de forma consecutiva a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. Cabe recalcar que el criterio de validación de estas empresas tiene fechas de constitución en un periodo vigente igual o mayor a diez años.

Primero, se recopiló información general de las empresas, como razón social y RUC. Igualmente, se verificó el expediente de cada empresa tal cual consta en la Supercias. En este expediente data: el Sector de Producción la provincia donde desarrolla su actividad económica, el género del gerente, el tipo de opinión y si es limpia o con salvedades (de ser modificada se analizaría cuáles fueron las bases de la opinión), y la firma de auditoría. Esta última destaca las cuatro grandes firmas de auditoría externa y demás auditores independientes, en el caso que se procediera cualquiera de estas a contratar. También se observó en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) el clasificador de cada empresa que identifica el nivel, la división y el grupo de dichas empresas. Asimismo, en el Ranking Empresarial se encontró el tamaño de la empresa.

Segundo, a partir de las variables anteriormente mencionadas, se realizó una muestra en conjunto que permitió determinar el tamaño de cada empresa, el sector al que pertenecen, si se encuentran activas actualmente, si presentan los informes de auditoría de forma oportuna, con qué frecuencia cambian de auditor o se mantienen con el mismo, y su reacción al recibir una opinión modificada.

Por consiguiente, la muestra de estudio extraída fueron las empresas pertenecientes al sector CIIU A, C, H, compuesta por las siguientes compañías; El Refugio Forestal Home Forest, Cubiertas del Ecuador (KUBIEC S.A.), Compañía Protectores Químicos para el Campo S.A. (DUPOCSA), Absorpelsa Papeles Absorbentes S.A., Aditivos y Alimentos S.A. (ADILISA), Ingenio Azucarero del Norte Compañía de Economía Mixta (IANCEM) y Aeropuertos Ecológicos de Galápagos S.A. (ECOGAL). A continuación, se detalla la información de cada una de ellas en la siguiente tabla.

Tabla 10

Información general de las empresas como objeto de estudio

Sector	Provincia	Tamaño	CIU Nivel 1	Sección	CIUU Nivel 6
Agrícola, ganadero, pesquero, maderero	Guayas	Microempresa	A	Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca	A0210.01
Construcción	Pichincha	Grande	C	Industrias manufactureras	C2410.25
Industrial	Guayas	Grande	C	Industrias manufactureras	C2021.01
Comercial	Pichincha	Grande	C	Industrias manufactureras	C1709.11
Comercial	Guayas	Grande	C	Industrias manufactureras	C1080.02
Industrial	Imbabura	Grande	C	Industrias manufactureras	C1072.02
Servicios	Guayas	Grande	H	Transporte y almacenamiento	H5223.01

Nota. Adaptado de “*Información general de las empresas como objeto de estudio.* por Ranking Empresarial de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, 2022, (<https://bit.ly/43rRzSN>).

Tercero, se procedió con la descarga de los informes de auditoría externa por cada uno de los años de los objetos de estudio, y se identificó qué firmas de auditoría o auditores independientes realizaron el examen de auditoría a las empresas tomadas como muestra. También se dio prioridad a aquellas cuatro grandes firmas de auditoría si fueron contratadas. Estas son: Deloitte, Pricewaterhouse Coopers del Ecuador (PwC), Ernst & Young Ecuador (EY), K.P.M.G. del Ecuador (KPMG), también a los auditores independientes tales como Baker Tilly Ecuador Cía. Ltda., Campos & Asociados Cía. Ltda., PKF Ecuador & Co. C.L., Pharos Auditores Externos Cía. Ltda., entre otras.

Finalmente, se observó a detalle los informes de auditoría, se identificó el tipo de opinión, si es no modificada (sin salvedades) o modificada (con salvedades) y, de ser el caso, las bases para opinión con salvedades.

2.4 Técnicas e instrumento de recopilación de información

En cuanto a las técnicas de recopilación de información, son medios que sirven para obtener y clasificar datos. Una de las más comunes es la técnica de análisis documental que consiste en la búsqueda de información, que pueden ser libros, revistas electrónicas y documentos de cualquier índole que estén localizados en archivos públicos y la Internet, cuyo fin se centra en el hallazgo de datos del tema de estudio elegido (Martínez, 2012).

La técnica utilizada para el procesamiento de datos fue documental que consistía en la lectura y análisis de los informes de auditoría. Tal información extraída se originaba del portal web de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. A partir de esta información, se cumplió con la consecución de los objetivos de la investigación, con objeto de analizar los informes de auditoría sobre el tipo de opinión frente al cambio de auditor.

2.5 Procesamiento de la información

En cuanto al procesamiento de información de los datos recogidos, su análisis cuantitativo se apoyó en la estadística descriptiva. Según Niño (2011), la estadística descriptiva formula recomendaciones y resume la información recopilada de la investigación para su análisis de forma clara y sencilla mediante cuadros, gráficas, tablas o figuras. Como prioridad, se tiene presente los objetivos del estudio y la identificación de sus escalas de medición, en este caso cuantitativas que se apoyan principalmente en la estadística descriptiva.

En cuanto a lo expuesto, para el procesamiento de información, en esta investigación se aplicó la estadística descriptiva, porque la información procesada de las variables recolectadas se procesó en una matriz de Microsoft Excel, que permitió reunir todas las variables de análisis.

Las variables de análisis que se colocaron en la matriz fueron las siguientes:

1. El género del gerente que aportó a la presente investigación, si su cambio guarda relación con el cambio de auditor o no.
2. La identificación de las cuatro grandes firmas de auditoría, si fueron contratadas

por la muestra de empresas estudiadas o, en su mayoría, contrataban auditores independientes.

3. El tipo de opinión que emitían las empresas, si era no modificada o modificada y, de ser el caso, cuál fue la base para la opinión con salvedades.

En tercer lugar, se ubicó la variable si las empresas cambian de auditor o no, esta aportó a la investigación si el cambio era preferente a una de las cuatro grandes firmas u optaba por otras firmas de auditores independientes. Toda la información de las variables recolectadas dio paso al cumplimiento de objetivos, y para su presentación se utilizaron tablas, gráficos de barras y pastel que representan la medición de los resultados en porciones.

Capítulo tres

Análisis y discusión de resultados

3.1 Análisis de resultados

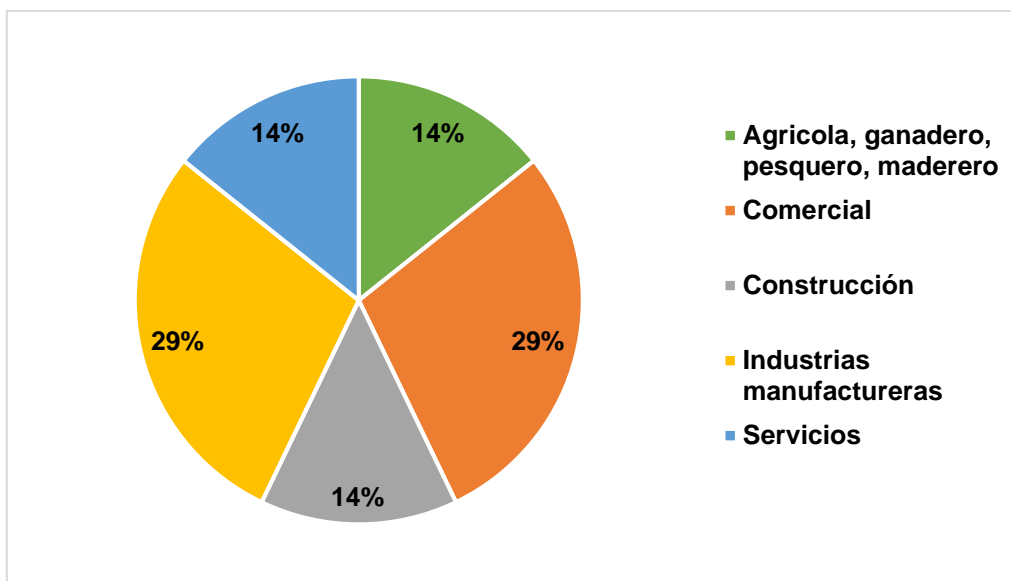
Para el desarrollo del presente capítulo, se exponen los resultados obtenidos del análisis de la relación entre el tipo de opinión emitido en el informe de auditoría con el cambio de auditor en las empresas de Ecuador, de acuerdo al clasificador CIU de las categorías A, C, H, que corresponde a las actividades económicas de los sectores agrícola, industrial, comercial, construcción y servicios de los periodos 2010 a 2020.

En este sentido, los resultados se describen en primer lugar a través de la clasificación de las empresas que contratan firmas auditoras. Estas se clasifican de acuerdo al sector, como agrícola, industrial, comercial, construcción y servicios; del mismo modo, por su tamaño, como grandes, medianas, pequeñas y microempresas; de igual forma, por provincia, de las cuales se seleccionaron tres de ellas de la población de estudio, como Guayas, Imbabura y Pichincha; también, por firma auditora del cual se toma de referencia a las más reconocidas, como Deloitte, EY, KPMG, PwC y demás firmas independientes.

En segundo lugar, y en respuesta al objetivo general y objetivos específicos, se encuentran los tipos de opinión que emiten las firmas auditoras en los informes de auditoría en base a la identificación de las variables de objeto de estudio. Por consiguiente, la obtención de la información reflejó como resultado la relación que existe entre el tipo de opinión y cambio de auditor, seguido con la determinación del porcentaje de empresas en Ecuador que cambian de auditor conforme la opinión recibida en el informe de auditoría o cambian conforme a lo establecido según las leyes vigentes.

3.1.1. Clasificación de las empresas

Como se observa en la figura 6 se muestra el porcentaje total de empresas consideradas objeto de estudio, de acuerdo al clasificador CIU de los sectores agrícola, comercial, construcción, industrial y de servicios, que contratan firmas de auditoría.

Figura 1*Por sector*

Según los resultados obtenidos, se observa en la figura 1 a las empresas objeto de investigación clasificadas por sector en forma porcentual y que son objeto de auditoría financiera. En el 29 % se encuentran ubicadas las compañías del sector comercial, mientras que otro 29% pertenece a las industrias manufactureras y el 14% restante entre los sectores agrícola, construcción y servicios. Estos resultados indican que las empresas de los sectores comercial e industrial son más susceptibles a ser objeto de auditoría.

En el Ecuador, uno de los principales sectores que generan fuentes de ingresos a las empresas pertenecen al sector comercial. Estas se dedican a la compra y venta tanto formal como informal de productos y su comercio es interno y externo (Gamboa et al., 2017).

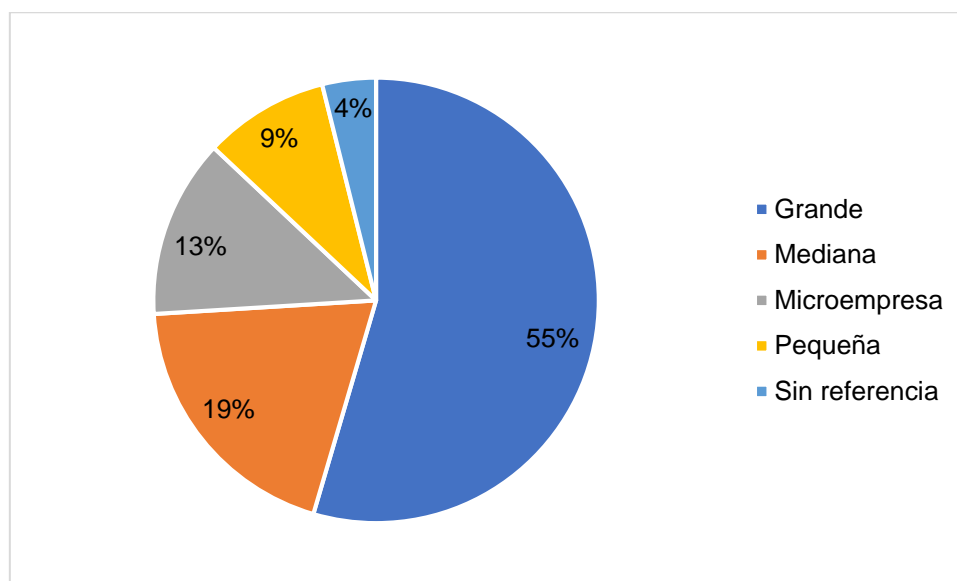
Según Gamboa et al. (2017), conocer el sector al que pertenece una empresa permite determinar el modelo de auditoría en base a la necesidad de la compañía, y así evaluar la razonabilidad de sus estados financieros (pp. 784-785).

Otro de los sectores representativos son las Industrias manufactureras, como se observa en la figura 6, estas abarcan un 29% del total de la muestra estudiada. Resultados que se complementan con lo dicho por Garzón (2016, como se citó en Piedra et al., 2021, p.215) las industrias manufactureras son representativas en el Ecuador, porque su aporte ocupa un lugar significativo en el crecimiento de la economía y se caracteriza porque involucra

el uso de recursos naturales, tecnología y mano de obra.

Figura 2

Por tamaño



En la figura 2 se muestra la clasificación de las empresas en porcentajes de acuerdo a su tamaño, las cuales por disposición de normativas y leyes vigentes están obligadas a presentar el informe de auditoría, realizaron sus operaciones económicas durante los años 2010 a 2020, y se encuentran activas.

La información que presenta la figura 2 corresponde a las empresas tomadas como muestra de estudio. Las compañías grandes son las más representativas con un 55%, seguido de las medianas con un 19%, las microempresas con un 13%, las pequeñas con un 9% y un 4% no fueron categorizadas al no encontrarse en el ranking empresarial.

Los resultados obtenidos de la caracterización de las empresas por tamaño se complementan con lo dicho en el Reglamento de Inversiones del Código de la Producción (2011), que clasifica por tamaño a las empresas de acuerdo a sus niveles de ingresos. Se considera pequeña empresa aquella que tiene ingresos anuales entre trescientos mil y un millón de dólares, mediana empresa cuando sus ingresos son de un millón a cinco millones de dólares y grande cuando sus ingresos superan los cinco millones de dólares al año.

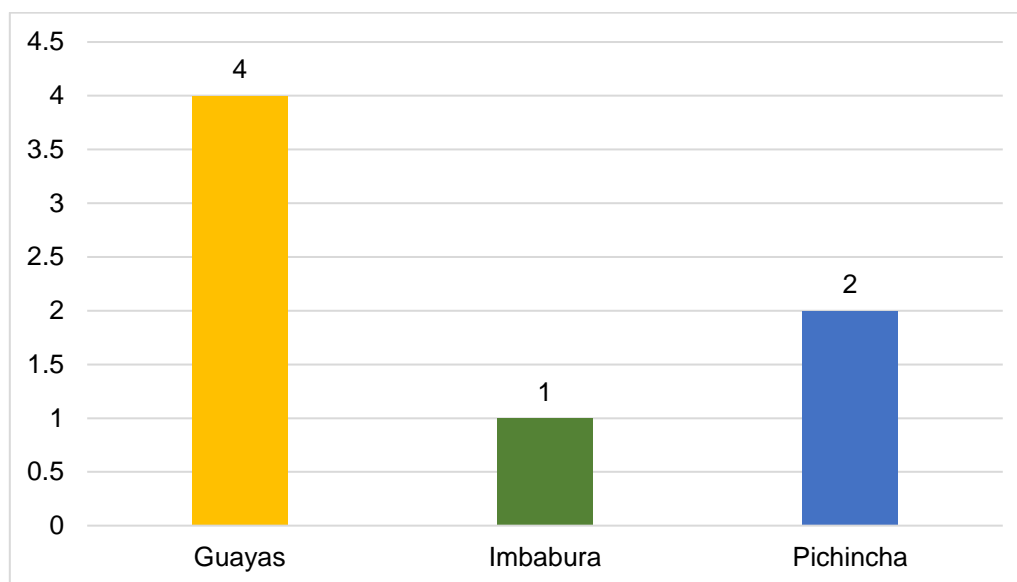
El análisis de la información de las empresas estudiadas se extiende por un periodo de once años. Durante este lapso, el tamaño de las compañías variaba en función del

aumento o disminución de sus ingresos brutos, lo que resultaba en una categorización anual periódica.

En otras palabras, una empresa podía ser considerada pequeña en un año o grande en otro, y así sucesivamente. Sin embargo, todas estas empresas estaban obligadas a presentar informes de auditoría ante las Supercias. El 4% de las empresas que no fueron categorizadas son aquellas que, en un año determinado no se les asignó un tamaño que refleja el ranking empresarial de la plataforma virtual de las Supercias, pero aun así presentaron informes de auditoría.

Figura 3

Por provincia



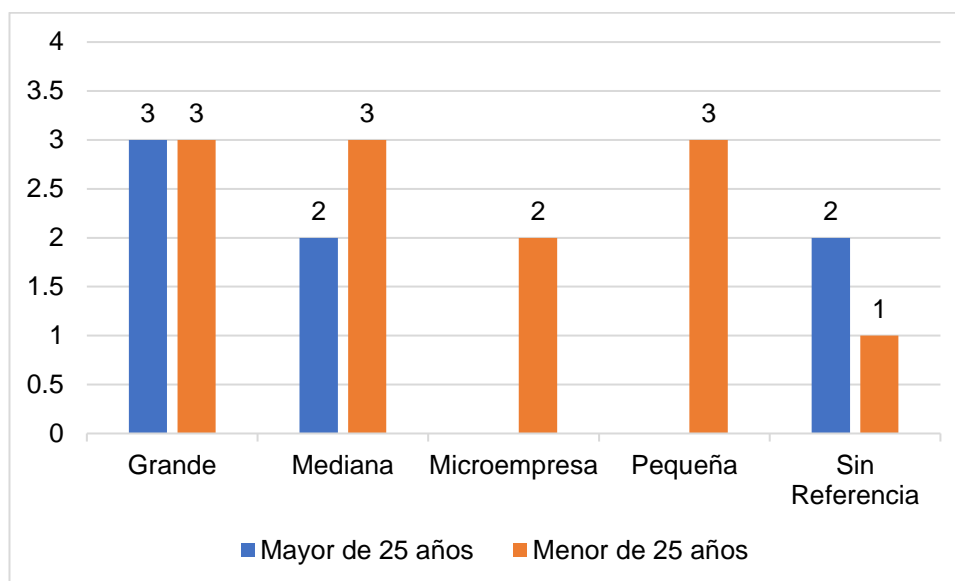
En la figura 3 se muestra las provincias donde se eligieron a las empresas que entregan el informe de auditoría ante la Supercias. Además, realizan sus actividades económicas en el Ecuador y estuvieron activas durante los años 2010 y 2020. Las provincias elegidas son: Guayas, Imbabura y Pichincha.

La información que se observa en la figura 3, de las 7 empresas tomadas como muestra, la provincia del Guayas tiene el mayor número de compañías que contratan servicios de auditoría externa y presentan el informe de auditoría. Seguido por las empresas ubicadas en la provincia de Pichincha y en menor concentración las empresas de la provincia de Imbabura.

Según datos del Banco Central del Ecuador (2020), las provincias del Guayas y Pichincha son las que tienen mayor producción y número de empresas. Esta información permite conocer la participación de cada una de ellas, en las actividades económicas del país y su estructura productiva.

Figura 4

Por año



En la figura 4 se muestra a las empresas tomadas como objeto de investigación, clasificadas por año de constitución y su periodo de análisis comprende desde el año 2010 hasta el 2020 y de acuerdo a su tamaño.

De las siete empresas estudiadas, tres de ellas tienen más de 25 años en el mercado y su tamaño ha ido variando a través del tiempo, como se observa en la figura 4. Asimismo, estas compañías grandes en mayor número fueron quienes contrataron servicio de auditoría externa a entidades auditoras independientes y así recibir una opinión en el informe de auditoría, según la razonabilidad de sus estados financieros.

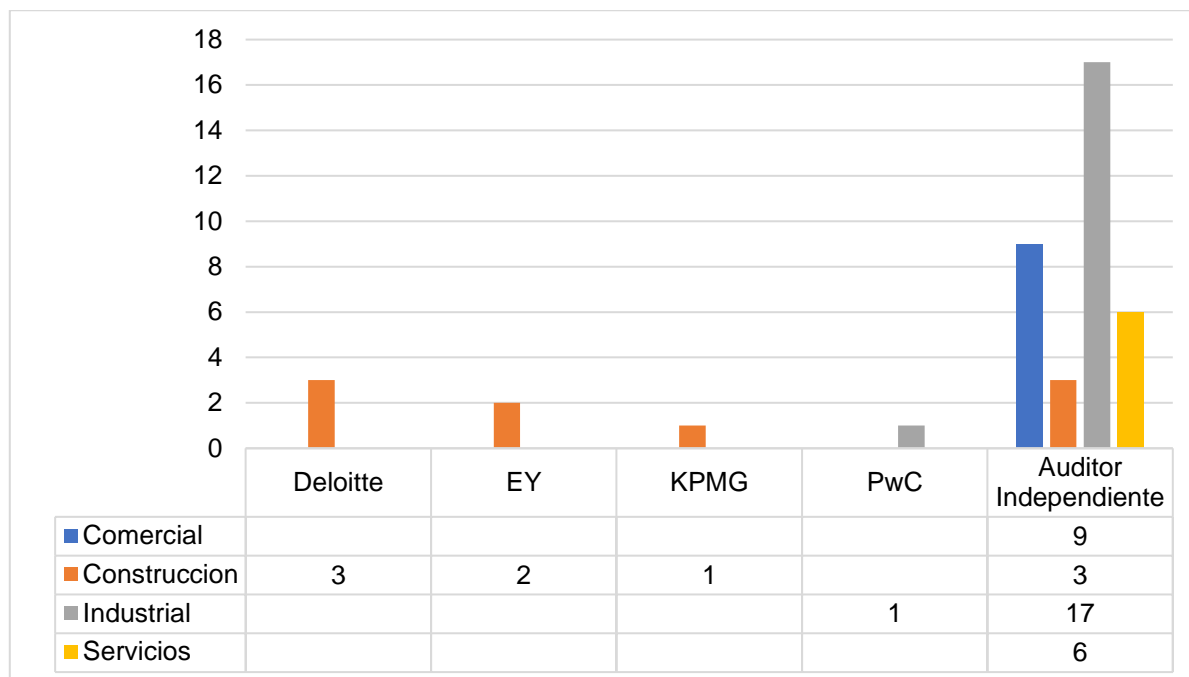
De la misma manera, cuatro de las empresas tomadas como muestra tienen menos de 25 años en el mercado. Y su tamaño ha variado conforme al nivel de sus ingresos y han sido objeto de auditoría externa.

Resultados que se complementan según el Ranking empresarial de las Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2022), que expresa el tamaño de las

empresas de acuerdo con sus ingresos. De la misma forma, en el Reglamento de Auditoría Externa (2019), establece que serán objeto de auditoría las empresas cuyos montos de activos totales sean superiores a quinientos mil dólares.

Figura 5

Por firma de auditoría en las empresas grandes, CIU: C y H



En la figura 5 se observa a las empresas grandes de los sectores CIU C y H tomadas como muestra, que contrataron diferentes firmas auditoras para realizar sus respectivos informes de auditoría. El cual siendo las más reconocidas la firma auditora Deloitte, EY, KPMG y PwC.

Las empresas grandes del CIU C del sector construcción contrataron los servicios de las firmas auditoras Deloitte, EY y KPMG. La firma Deloitte se contrató por 3 años continuos, EY por 2 años y KPMG por un año. Dentro del sector industrial la firma PwC fue contratada por una sola vez por parte de las empresas grandes.

Como se observa en la figura 5 las empresas grandes de los sectores comercial, construcción e industrial las firmas auditoras más contratadas para realizar una auditoría externa ha sido para los auditores independientes que participaron por 35 ocasiones.

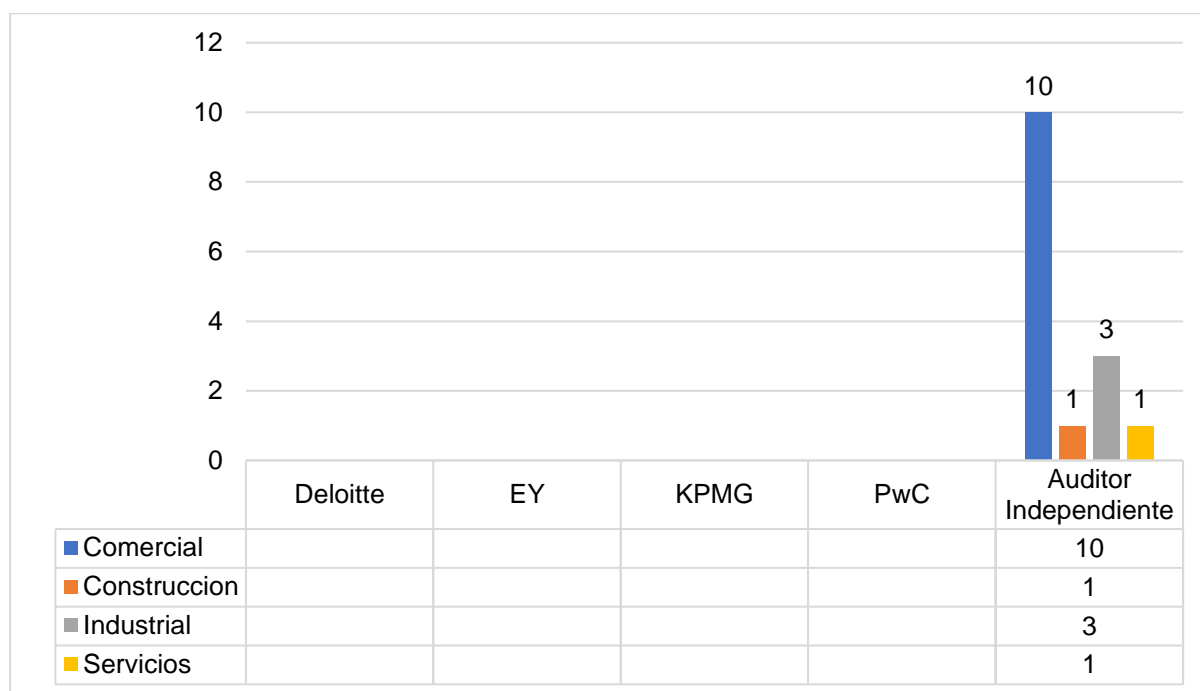
El resultado obtenido demuestra que, la mayor parte de las empresas grandes de

todos los sectores estudiados, prefieren contratar firmas auditoras independientes, mientras en menor proporción optan por contratar a las firmas más reconocidas.

Según Palmarose (1986, como se citó en Hallak y Silva, 2012), la relación del tamaño de la empresa es un factor importante al momento de contratar una firma de auditoría, dado que esta tiene que realizar mayor esfuerzo para analizar la empresa.

Figura 6

Por firma de auditoría en las empresas medianas, CIU: C y H

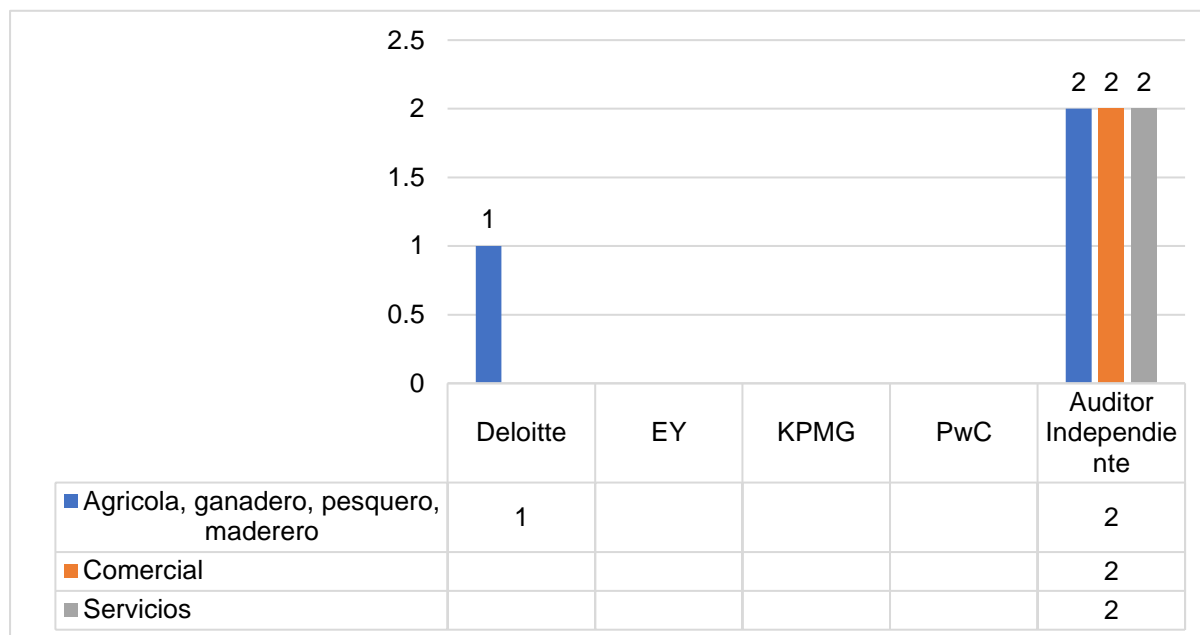


En la figura 6 se puede observar que las firmas auditoras independientes tuvieron mayor contratación por parte de las empresas medianas que pertenecen al sector comercial, de construcción, industrial, de servicios y fueron contratadas en 15 ocasiones. A diferencia de las 4 firmas más grandes de auditoría sin ninguna contratación.

Es importante mencionar cuando una empresa contrata firmas de auditorías reconocidas se convierten en interés para los clientes contratantes e indica que su contabilidad ha sido examinada por profesionales capacitados (Santana et al., 2016).

Figura 7

Por firma de auditoría en las empresas pequeñas, CIU: A, C y H

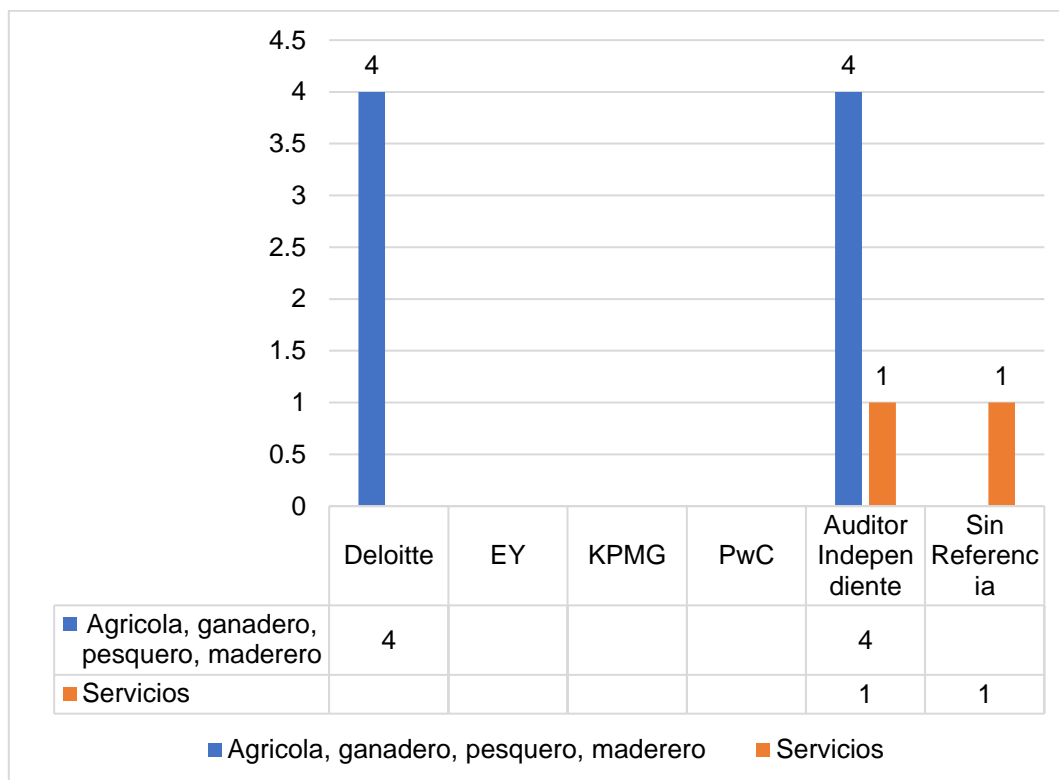


En la figura 7 se puede apreciar que las pequeñas empresas del sector CIU A, C y H, durante todo el periodo de estudio contrataron servicios de auditoría externa con el fin de cumplir con los entes reguladores y presentar el informe de auditoría. En cuanto al sector agrícola (CIU A), se destacó por haber contratado el mayor número de firmas auditoras, tales como Deloitte una de los cuatro grandes y dos de auditores independientes. Asimismo, en los sectores comercial (CIU C) y de servicios (CIU H), las empresas contrataron principalmente a firmas de auditores independientes.

Como resultado, se observa en la figura 7 que la mayoría de empresas pequeñas de la muestra estudiada prefieren contratar firmas de auditores independientes y en menor cuantía a las más reconocidas. Resultado que se complementa según información obtenida del listado de auditores independientes registrados en la Supercias (2022), el cual expresa la existencia de 282 firmas auditoras, por tal motivo las empresas tienen libertad de escoger la que más se ajuste a sus necesidades.

Figura 8

Por firma de auditoría en las microempresas, CIIU: A, C y H



Se muestra en la figura 8 que las microempresas del sector agrícola (CIIU A), contrataron a la firma auditora Deloitte de las 4 grandes y mismo número a firmas de auditores independientes.

Además, podemos observar que las microempresas del sector servicios (CIIU C), contrató por una ocasión firmas de auditores independientes y una de ellas no presentó el informe de auditoría a la Supercias, por lo que se desconoce si han contratado o no alguna firma auditora. Estos resultados no afectan al objetivo principal de la investigación, ya que dicho suceso se evidencia en una escala menor.

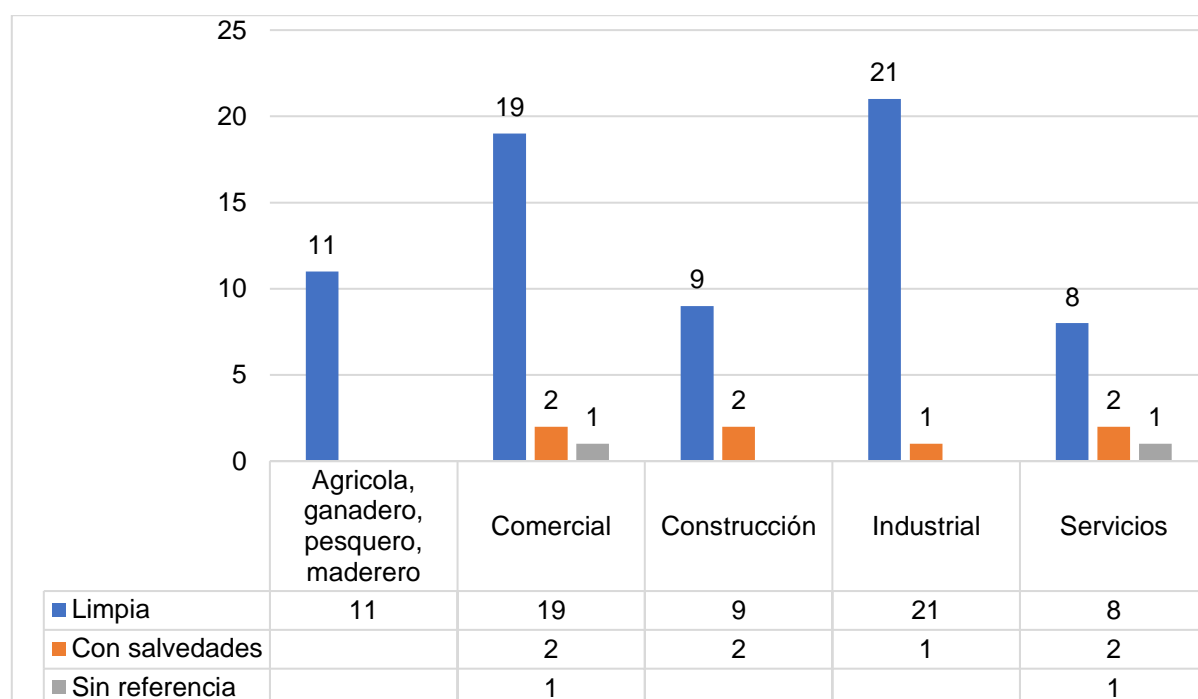
Aguilar y Diaz (2014) mencionan que las empresas al tener una mayor calidad en la auditoría, esta le permite determinar el comportamiento diferenciado de las demás firmas auditoras y a su vez presenta la reputación e independencia del auditor. Además, una menor probabilidad de cometer fallos al momento del examen que el resto de auditores independientes (p. 24).

3.1.2. Tipo de opinión en el informe de auditoría

Otro punto de análisis para el desarrollo de la presente investigación y dar respuesta al objetivo específico 2, consiste en identificar los tipos de opinión emitidos por las firmas auditoras en los informes de auditoría de las empresas seleccionadas como muestra de estudio, categorizadas por sector, tamaño, provincia y año.

Figura 9

Tipo de opinión en el informe de auditoría por sector



La figura 9 muestra que, de las siete empresas estudiadas de todos los sectores, durante el período de investigación de los setenta y siete informes presentados, sesenta y ocho fueron de opiniones limpias en sus informes de auditoría. Esto significa que cuando un auditor examina los estados financieros, no encuentra errores relevantes y éstos presentan un marco de imagen razonable. Por lo tanto, se emite una opinión limpia al elaborar el informe.

Estos resultados se complementan con la NIA 700 elaborado por la IAASB (2018), que establece los aspectos claves a tener en cuenta al momento de elaborar el informe de auditoría, formar una opinión y determinar si es no modificada.

Se puede observar en la figura 9, los sectores que presentan la mayor cantidad de opiniones limpias pertenecen al sector comercial e industrial, seguido por el sector agrícola,

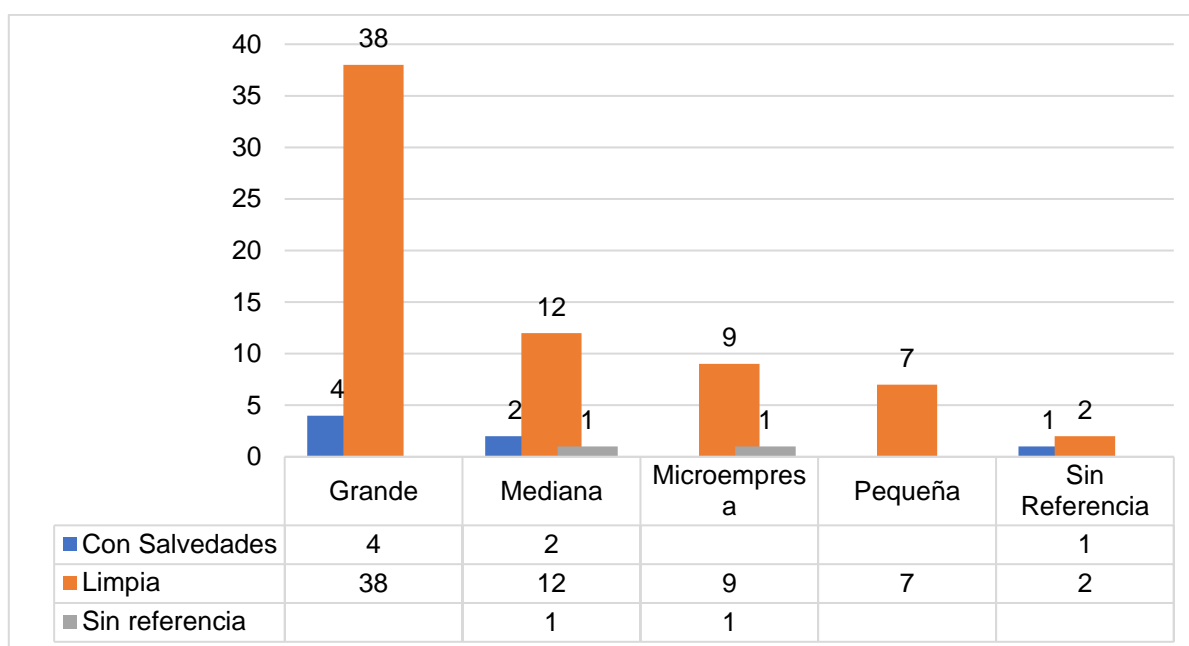
sector de construcción y de servicios.

Asimismo, la figura 9 muestra los sectores que presentaron opiniones con salvedades u opiniones modificadas en los informes de auditoría. Además, se identifica que las opiniones con salvedades fueron menores a comparación de las opiniones limpias. De los cinco sectores estudiados, cuatro recibieron una opinión modificada, excepto el sector agrícola, que siempre tuvo una opinión limpia durante todo el periodo de estudio. Resultados que se complementan conforme a la NIA 705, que expresa cuando un auditor emite una opinión con salvedades al encontrar errores materiales en los estados financieros por falta de evidencia suficiente y adecuada.

Otro resultado importante a mencionar y no menos relevante es la presencia de ciertas compañías del sector comercial y de servicios que no presentaron el informe de auditoría a la Supercias y otro no se pudo visualizar. Por tal motivo, se los catalogó como sin referencia.

Figura 10

Tipo de opinión en el informe de auditoría por tamaño



La información que se observa en la figura 10 corresponde a las empresas tomadas como muestra de estudio, clasificadas según su tamaño. De esta manera, se pudo determinar en qué tipo de empresas predominaron las opiniones limpias o con salvedades emitidos en sus informes de auditoría.

De acuerdo con la información recopilada y presentada en la figura 10, se determina que prácticamente casi todas las empresas de distintos tamaños tomadas como muestra de estudio, recibieron una opinión limpia en sus informes de auditoría y menor cuantía una opinión con salvedades. De acuerdo a López y Minguillón (2016), el principal objetivo de recibir una opinión en sus estados financieros es aumentar el grado de confianza ante los usuarios y expresar al auditor que los estados financieros fueron preparados en todos los aspectos materiales y obtener seguridad razonable.

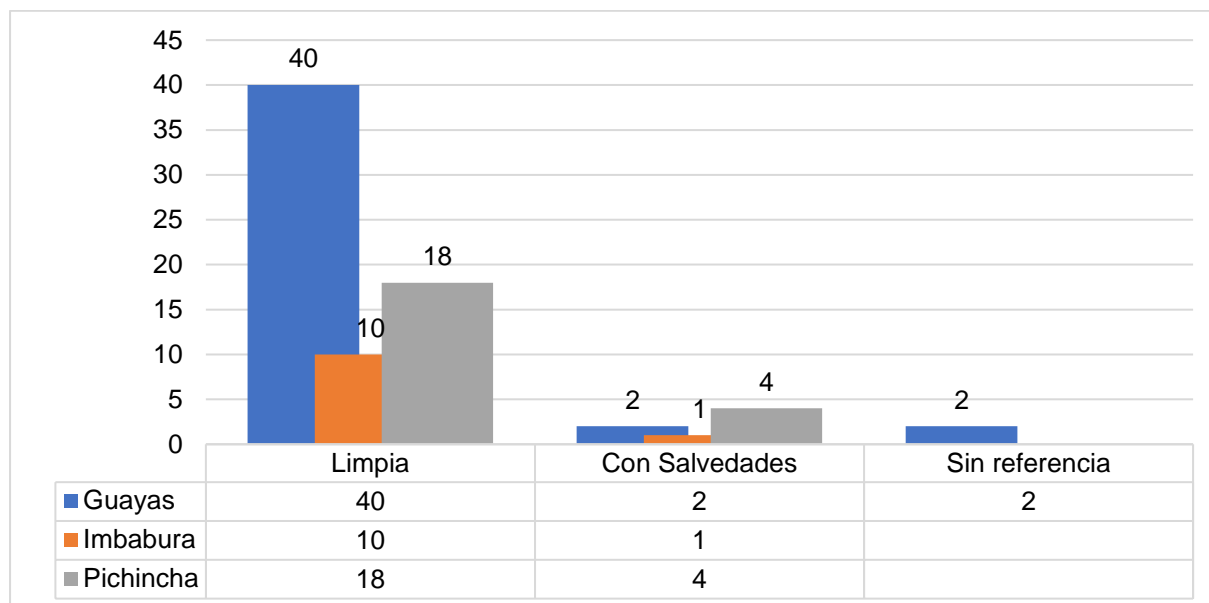
Se observa también en la figura 10 que las empresas grandes, fueron las que recibieron la mayoría de veces una opinión limpia en el informe de auditoría y de la misma forma opiniones con salvedades. Por otro lado, las empresas pequeñas y microempresas durante todo el periodo de estudio únicamente recibieron opiniones limpias.

También se muestra que una pequeña parte de las empresas objeto de estudio no reflejó su tamaño, la cual esta información se evidencia en el ranking empresarial de la Supercias, sin embargo, presentaron el informe de auditoría con la emisión del tipo de opinión. A diferencia de las empresas medianas y microempresas, cuyo tamaño si se identificó, pero ciertas empresas no presentaron el informe de auditoría.

Como se mencionó en gráficas anteriores de las empresas estudiadas, se pudo notar que su tamaño se modifica en función de sus ingresos, tal motivo permitió a la Supercias la categorización según su tamaño anualmente, pero en ciertos casos no se podía observar, y al siguiente período ya se manifestaba.

Figura 11

Tipo de opinión en el informe de auditoría por provincia



La información que se muestra en la figura 11 responde en parte al objetivo específico dos, el cual consiste en identificar el tipo de opinión emitido en el informe de auditoría por provincia. Se puede observar que la mayoría de las empresas en las provincias del Guayas, Imbabura y Pichincha recibieron una opinión limpia. Información que se complementan con lo dicho por Escalante (2017), estos resultados se obtienen cuando los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos importantes la situación financiera de la empresa, y es coherente con lo mencionado en la NIA 700. Además, de emitir una opinión no modificada alcanza un equilibrio entre la congruencia y comparabilidad en los informes de auditoría.

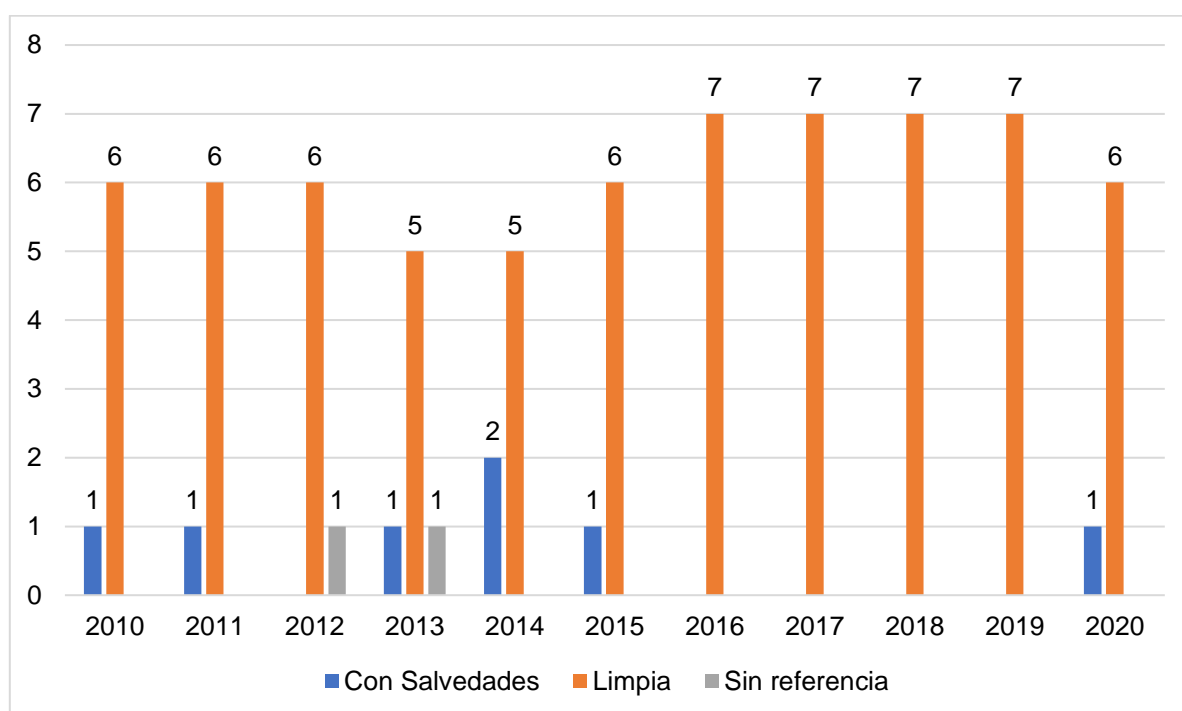
También se identificó que dentro de las tres provincias existieron pocas empresas que recibieron en su informe de auditoría una opinión con salvedades. Como se observa en la figura 11 de los setenta y siete informes analizados la provincia de Pichincha presentó cuatro opiniones con salvedades o modificadas, seguido de las empresas ubicadas en la provincia del Guayas y la provincia de Imbabura, quien fue la que menos opiniones calificadas recibió.

Otro punto importante a mencionar dentro del presente análisis, es la presencia de

un pequeño número de empresas ubicadas en la provincia del Guayas que no recibieron calificación. El motivo que originó esta situación se debe al incumplimiento por parte de estas empresas en relación con la entidad reguladora, ya que no presentaron el informe de auditoría correspondiente, sino que aportaron otro tipo de información como las notas a los estados financieros. Asimismo, una compañía subió el archivo al portal web de las Supercias, pero no se pudo visualizar en el momento de la descarga.

Figura 12

Tipo de opinión en el informe de auditoría por año



A continuación, en la figura 12 se muestra los tipos opinión emitidos en los informes de auditoría de las empresas de Ecuador tomadas como muestra, durante los años 2010 al 2020. Este periodo de tiempo permitió la recopilación de datos y, de este modo, dar respuesta del objetivo específico 2.

Como se puede observar en la figura 12, durante los períodos 2010 a 2020 la mayor parte de las empresas seleccionadas para el desarrollo de la presente investigación recibieron un tipo de opinión limpia en sus informes de auditoría, a excepción de los años 2010, 2011, 2013, 2014, 2015 y 2020, en los cuales existieron pocos casos de compañías que recibieron opiniones con salvedades.

Otro aspecto importante del análisis de la figura 12 muestra que, durante los años 2012 y 2013 de las empresas estudiadas, dos de ellas no presentaron el informe de auditoría a la Supercias. Por ese motivo, no se pudo visualizar el tipo de opinión. A pesar de haber transcurrido bastante tiempo, los documentos que se cargaron de manera incorrecta aún no han sido enmendados hasta el momento.

En los años que se emitió una opinión con salvedades, es porque se presentó razonablemente la situación financiera de la empresa, pero se detectaron errores materiales no generalizados. Además, el auditor emitió esta opinión basándose en la NIA 705, la cual establece las pautas para la emisión de una opinión modificada en el informe de auditoría.

Cada opinión con salvedades reflejada en el informe de auditoría se sustentó con una base para opiniones. En el año 2010, una de las empresas estudiadas recibió este tipo de opinión por no cumplir con los PCGA, el cual menciona que las operaciones de leasing o arrendamiento financiero se contabilizarán y presentarán conforme a su sustancia económica y no solo en su forma legal, lo que se considera una salvedad. Otro tipo de opinión calificada que se evidenció fue en el año 2011, según la base para la opinión calificada se debe a la ausencia del registro contable de la provisión para cuentas incobrables.

Asimismo, en el año 2013 la base para una opinión calificada fue la entrega de un anticipo a un proveedor extranjero, seguido de esto se declara en quiebra sin evidenciar la recuperabilidad del dinero. Además, se observó en el rubro de inventario la inexistencia de un análisis de naturaleza y valoración.

En el año 2014, según los resultados de la figura 12, se observa que dos empresas recibieron opiniones con salvedades. La base para la opinión calificada se basó en que una de las empresas no implementó el proceso de homologación contable en su sistema de información, y así ajustar su sistema contable al plan de cuentas. Asimismo, la otra empresa su base de opinión se originó por la falta de registros individuales que permitan el control del costo y depreciación acumulada de su propiedad planta y equipo. Además, no disponía del acta de la Junta de Accionistas, entre otras novedades.

En la figura 12 correspondiente al año 2015, se muestra que una de las empresas

estudiadas recibió una opinión calificada similar a la del año anterior en cuanto a la adaptación de su sistema contable al plan de cuentas. Asimismo, en el año 2020 sólo una compañía presentó una opinión con salvedades en su informe, debido a su incumplimiento de la NIIF 9, la cual establece que las pérdidas crediticias deben ser reconocidas en el resultado del periodo.

Como se observa en la figura 12 todas estas opiniones con salvedades de los años mencionados, fueron emitidos por auditores externos contratados sin relación alguna con la administración, como lo indica el Reglamento de Auditoría Externa (2016, Art. 5), el cual establece los requisitos para ser calificado como auditor externo, y en base a las NIA que definen el tipo de opinión a emitir en el informe. Estos resultados se complementan con lo dicho en la NIA 705 elaborada por las IAASB (2018), que menciona que los estados financieros presentan razonablemente excepto por los hallazgos encontrados.

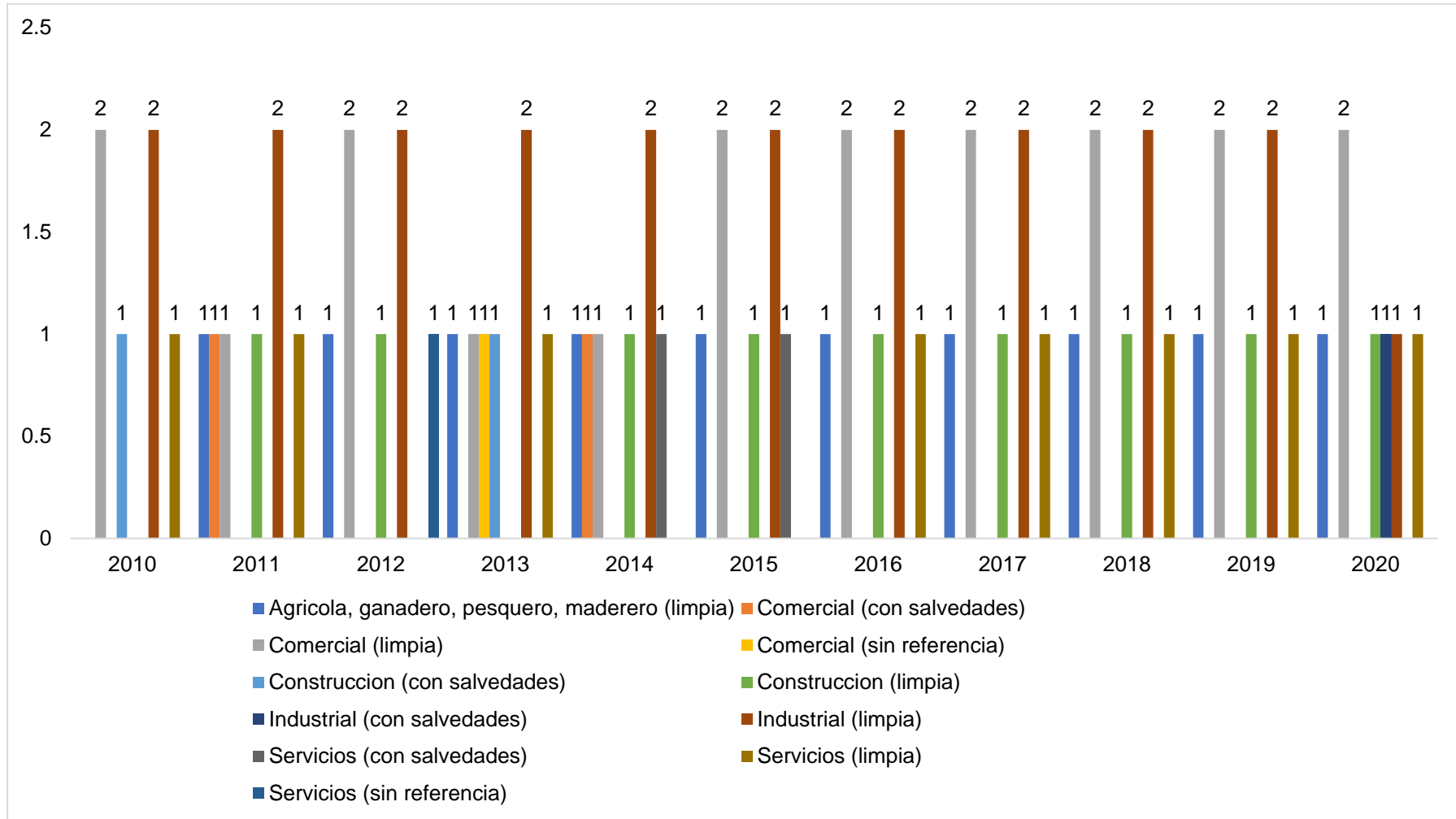
Como resultado del análisis de la figura 12, durante todo el periodo de estudio las opiniones limpias son más representativas que las opiniones modificadas, puesto que, de los setenta y siete informes estudiados, tan solo siete presentaron opiniones modificadas.

3.1.3. Relación entre el tipo de opinión y cambio de auditor

Las siguientes figuras dan respuesta al objetivo específico tres, sobre la relación que existe entre el cambio de auditor después de emitir una opinión con salvedades. En este sentido, se demuestra si el cambio de auditor se efectuó por recibir una opinión modificada o intervinieron otras variables. Para lograr esto, se clasificó las opiniones emitidas en el informe de auditoría de las empresas de Ecuador tomadas como muestra, según su sector, tamaño y provincia.

Figura 13

Tipo de opinión y cambio de auditor por sector



La información presentada en la figura 13 muestra que, de las siete compañías seleccionadas para llevar a cabo el desarrollo del presente trabajo, se identificó que la empresa del sector agrícola El Refugio Forestal S.A. siempre recibió una opinión limpia en sus once informes de auditoría entre los años 2010 a 2020.

Asimismo, en el sector comercial la empresa Absorpelsa Papeles Absorbentes S.A. en la mayoría de sus informes de auditoría se emitió opiniones limpias. En el año 2011, la opinión que recibió esta empresa expuso que los estados financieros presentaron efectos negativos, porque la compañía no registró ningún valor por cuentas incobrables.

De la misma forma, en el año 2014 el tipo de opinión modificada emitido en el informe de auditoría de la empresa Absorpelsa Papeles Absorbentes S.A. manifestó que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera de la empresa. Se tiene como fundamento para la base de opinión, que la empresa no dispone de registros individuales que permitan el control del costo y de la depreciación acumulada de su propiedad, plata y equipo; además no cuenta con registros individuales conciliados de las principales cuentas, tales como cuentas por cobrar, cuentas por pagar y aportes a futuras capitalizaciones; y no dispone del acta de la junta de accionistas.

En el año 2013 la empresa comercial Aditivos y Alimentos S.A., no recibió ningún tipo opinión, suceso generado por no contratar una firma auditora y así cumplir con sus obligaciones ante la Supercias. El cual establece según en el Reglamento de Auditoría Externa (2019), las empresas sujetas a contratar servicios de auditoría externa están obligadas a someter sus estados financieros a un dictamen de auditoría. Además, en la Ley de Compañías (2020), también se menciona sobre la presentación anual de auditoría externa sobre sus estados financieros (Art. 318).

La compañía Protectores Químicos para el Campo S.A. que pertenece al sector industrial, durante los años 2010 a 2019 recibió opiniones limpias, mientras que en el año 2020 obtuvo en el informe de auditoría un tipo de opinión modificada. Esta salvedad encontrada tiene como fundamento que el saldo de otras cuentas por cobrar se encuentra vencida, debido a estos aspectos no fue posible establecer el grado de recuperación

En el sector construcción la empresa Cubiertas del Ecuador S.A. recibió un tipo de opinión con salvedades en su informe de auditoría en los años 2010 y 2013. En el año 2010, la opinión calificada se debió a la existencia de pasivos no registrados en relación a sus operaciones de leasing. Este hecho incumple con uno de los principios de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), que establece que las operaciones de leasing o arrendamientos financieros se contabilizarán de acuerdo con su sustancia y realidad financiera, y no solo en su forma legal. De igual forma, la compañía no presentó estados financieros consolidados con las subsidiarias.

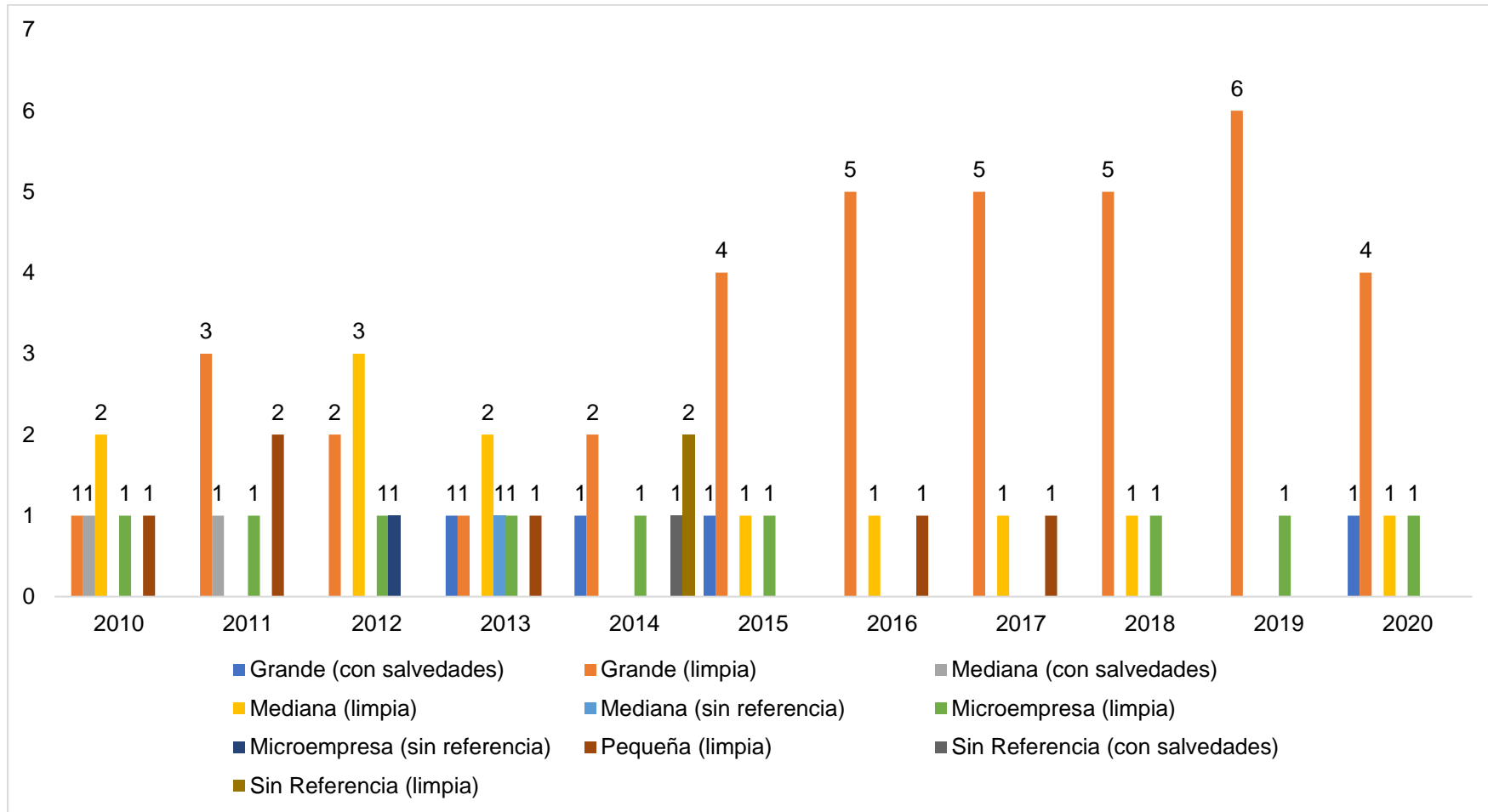
En el año 2013, la compañía Cubiertas del Ecuador S.A. recibió en el informe de auditoría una opinión calificada, puesto que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera de la empresa. Asuntos que tuvo como base de opinión calificada a la imposibilidad de evaluar la razonabilidad del rubro de inventarios en proceso, ya que existían órdenes de producción sin análisis de su naturaleza y valoración.

Como se puede observar en la figura 13, en el sector de servicios, a lo largo de todo el periodo de estudio predominaron las opiniones limpias, excepto en los años 2014 y 2015. Durante dichos años, la compañía de servicios Aeropuertos Ecológicos de Galápagos S.A. recibió una opinión con salvedades en los informes de auditoría. En el 2014 la base para el fundamento de opinión fue en que la empresa no había implementado el proceso de homologación contable en su sistema de información, según resolución CNV-002-2014 publicada en el registro Oficial suplemento No. 223, y de la misma forma en el 2015.

En el año 2012, la compañía Aeropuertos Ecológicos de Galápagos S.A. no presentó ante la Supercias el informe de auditoría, lo cual implicó que no se obtuviera una opinión emitida por parte de una firma auditora o un auditor independiente

Figura 14

Tipo de opinión y cambio de auditor por tamaño



La información de la figura 14 muestra que, de las siete empresas tomadas para el desarrollo de la presente investigación en el año 2010, la mayor parte de opiniones limpias emitidas en los informes de auditoría fue en las empresas grandes, pequeñas y medianas. Para ese entonces la empresa Cubiertas Del Ecuador S.A. considerada mediana según el ranking empresarial de la Supercias presentó un tipo de opinión modificada y a pesar de ello no cambia de auditor.

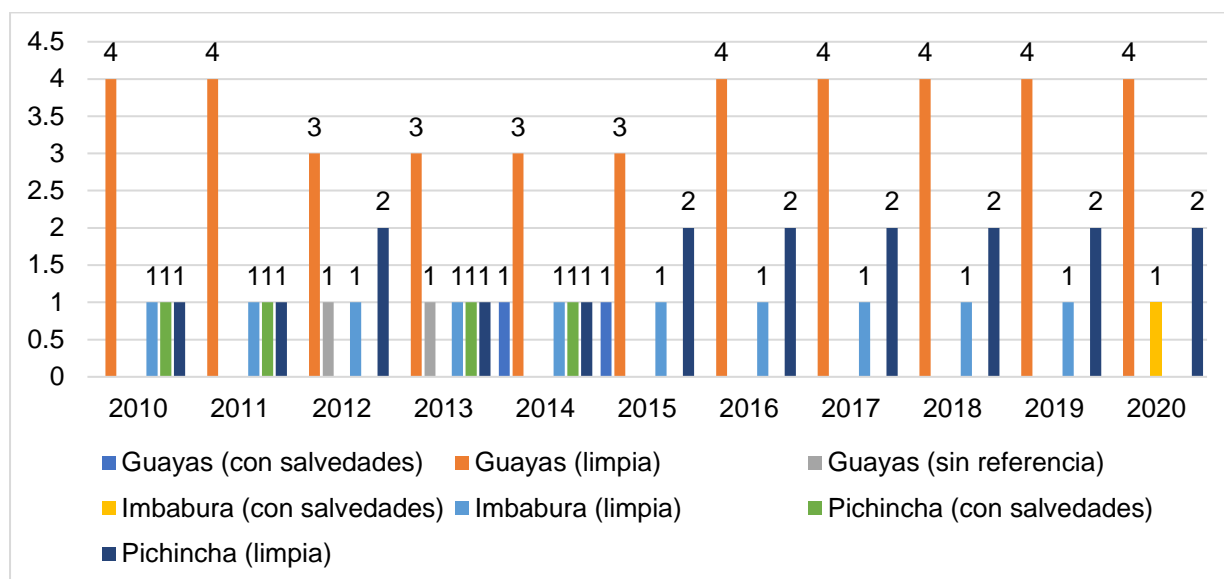
En los años 2013, 2014, 2015 y 2020 las empresas Cubiertas Del Ecuador S.A., Aeropuertos Ecológicos de Galápagos S. A., y la empresa Ingenio Azucarero del Norte Compañía de Economía Mixta, consideradas de tamaño grande recibieron un tipo de opinión con salvedades en el informe de auditoría. Las dos primeras empresas si cambiaron de auditor al recibir una opinión modificada y la tercera no cambió.

En el año 2020 la empresa Ingenio Azucarero del Norte Compañía de Economía Mixta, como base para el fundamento de la opinión con salvedades expresa que la empresa presenta razonablemente los estados financieros, excepto por el saldo de la cuenta por cobrar clientes se encuentra vencida. Debido a este aspecto, no fue posible establecer el grado de recuperación de las cuentas por cobrar vencidas y, por lo tanto, no se pudo determinar el saldo de la provisión por deterioro de esta cuenta. Todo esto incumple con lo mencionado en la NIIF 9 de los instrumentos financieros, la cual establece que una entidad debe reconocer el importe de las pérdidas crediticias en el resultado del período. Además, la administración debe realizar gestiones de cobro y llevar a cabo un estudio integral para la recuperación de estas cuentas vencidas.

La figura 14 nos muestra que la mayor parte de empresas medianas presentaron opiniones limpias en el informe de auditoría. Asimismo, las pequeñas empresas y las microempresas también recibieron opiniones limpias. A pesar de ellos, no cambian de auditor, mientras que otras si decidieron hacerlo.

Figura 15

Tipo de opinión y cambio de auditor por provincia



Como se observa en la figura 15, de las tres provincias tomadas como muestra de estudio durante los periodos 2010 a 2020. La provincia del Guayas cuenta con cuatro compañías, dos en la provincia de Pichincha y una en la provincia de Imbabura. Las empresas ubicadas en la provincia del Guayas fueron las que mayor cantidad de opiniones limpias evidenciaron, a excepción del año 2012 la empresa Aeropuertos Ecológicos De Galápagos S. A. perteneciente a esta provincia, no presentó el informe de auditoría y tampoco realizó un cambio de auditor.

Durante los años 2014 y 2015 la empresa Aeropuertos Ecológicos de Galápagos S. A. ubicada en la provincia del Guayas presentó un tipo de opinión con salvedades en el informe de auditoría y como consecuencia cambia de auditor. Por otro lado, en el 2013 la empresa Aditivos y Alimentos S.A., ubicada en la misma provincia a pesar de no presentar el informe de auditoría, no cambia de auditor.

En la figura 15 se puede observar que, en la provincia de Pichincha las empresas Absorpelsa Papeles Absorbentes S.A. de los veintidós informes de auditoría estudiados, solo 4 recibieron un tipo de opinión con salvedades emitidos entre los años 2010, 2011, 2013 y 2014. De igual forma en la provincia de Imbabura de los once informes, solo uno tuvo una opinión modificada que tuvo lugar en el 2020.

Para Aguilar y Ruiz (2000, como se citó en Toscano, 2010) las empresas al recibir una

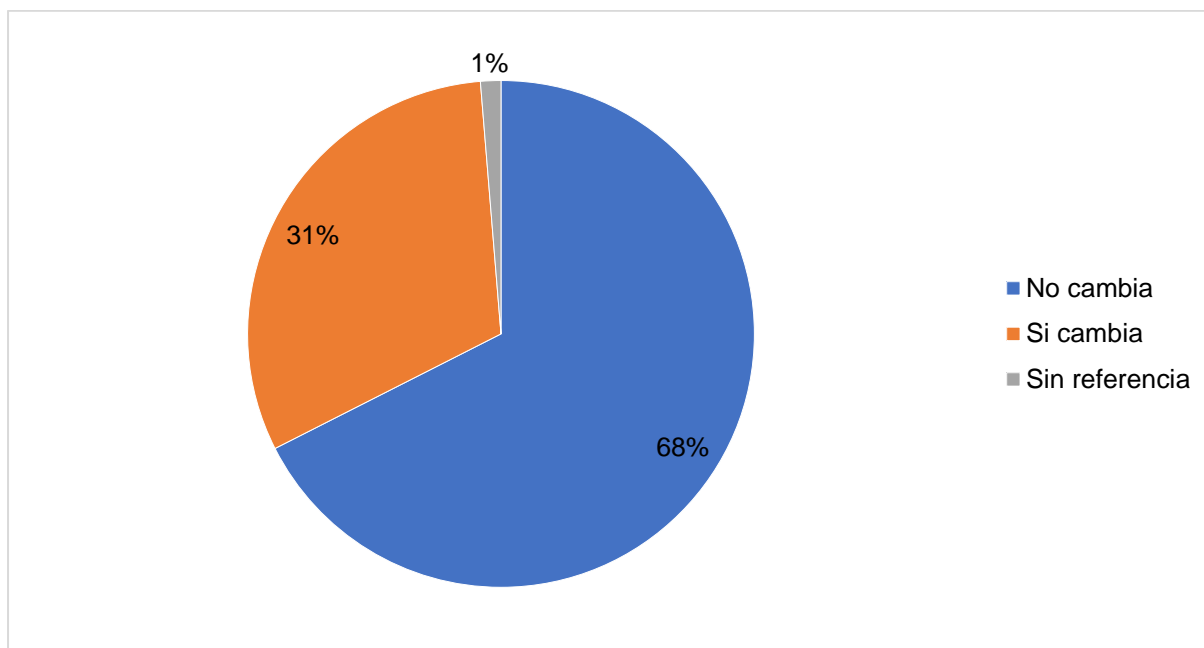
opinión modificada o con salvedades y cambian de auditor por parte de una firma grande y reconocida, optan por contratar auditores independientes con menos experiencia. Motivo que da como resultado recibir opiniones limpias y así mejorar la probabilidad de mantener una imagen limpia ante los entes reguladores e inversionistas (p. 9).

En este análisis de variables por sector, tamaño y provincia sirvió de base para determinar el tipo de opinión emitido en los informes de auditoría dentro de los años de estudio, se identificó las opiniones con salvedades y limpias, siendo en casi en su totalidad sin salvedades. Las que se identificaron con tipo de opinión modificada o con salvedades fue en menor cuantía de la totalidad de los informes de auditoría estudiado. Dando como resultado el identificar qué tipo de opinión emiten las empresas y si estas dependen del sector, provincia o tamaño, y en qué año cuales fueron las que presentaron mayor opinión con salvedades.

Una vez ya obtenido toda la información general del análisis de variables tanto de firmas auditoras que contrataron las empresas en el Ecuador tomadas como muestra y categorizadas por sector conforme al CIIU correspondiente de la actividad económica que realiza, también por el tamaño, la provincia y año de las cuales estaban vigentes y además también del tipo de opinión emitido en el informe de auditoría por sector, tamaño y provincia se da respuesta al objetivo general de la investigación es determinar la relación que existe entre el tipo de opinión emitido en el informe de auditoría con el cambio de auditor en las empresas de Ecuador. Resultado que se reflejan en la siguiente gráfica el cuál expresa en porcentajes si las empresas cambian de auditor en relación al tipo de opinión emitido en el informe de auditoría.

Figura 16

Cambio de auditor con el tipo opinión



Como se observa en la figura 16, el 68% de las empresas tomadas como muestra de estudio no cambiaron de auditor, a pesar de obtener la mayoría de opiniones limpias y en menor cuantía con salvedades. De igual forma, un 31% si cambia de auditor a pesar de haber recibido opiniones limpias y otras dentro de ese porcentaje que recibieron opiniones con salvedades cambian de auditor. También se observa que el 1% de la muestra estudiada representa a una empresa tomada de la muestra que no presentó el informe ni tampoco se tiene evidencia si contrató una firma auditora y se desconoce si cambio de auditor en el año 2012.

En base al porcentaje de los resultados encontrados que se tomaron de las siete empresas objeto de estudio, se pudo determinar la relación entre el tipo de opinión emitida en el informe de auditoría con el cambio de auditor. Se observa en la empresa "Aditivos y Alimentos S.A." durante los tres primeros años de estudio recibió en el informe una opinión limpia sin cambiar de auditor para el año siguiente no presentó el informe ni tampoco contrató servicio de auditoría externa, seguido volvió a contratar a la misma firma auditora por dos años más, cumpliéndose lo establecido en la Reforma al Reglamento de Auditoría Externa emitido por la Supercias (2021), que ninguna firma auditora calificada podrá prestar servicios

a la misma empresa por más de cinco años seguidos. Una vez cumplido el plazo cambiara de auditor.

La misma empresa se mantuvo tres años con una nueva firma auditora, el cual recibió en sus informes tipos de opiniones limpias, pero a pesar de los resultados cambia de auditor y se mantiene por dos años sin cambiar de auditor.

Otra de las empresas que se estudió el comportamiento de los tipos de opinión y el cambio de auditor fue la empresa Absorpelsa Papeles Absorventes S.A, en ella se evidencia que durante el primer año de investigación la empresa recibe una opinión limpia y aun así cambio de auditor, para el siguiente año en el informe de auditoría recibe una opinión con salvedades y cambia de auditor, manteniéndose dos años con la nueva firma auditora y con opiniones limpias, seguido de los dos años al posterior cambia de auditor y recibe una opinión modificada y se mantiene tres años con el mismo auditor, al siguiente año cambia de auditor y recibe una opinión limpia y aun así decide cambiar de auditor manteniéndose tres años con el mismo y todos esos años con opiniones limpias.

Así mismo, dentro del porcentaje de las empresas que cambiaron y no cambiaron de auditor en relación con el tipo de opinión fue la empresa Aeropuertos Ecológicos De Galápagos S. A., los primeros cuatro años la empresa se mantuvo con el mismo auditor y en el cuarto año recibe una opinión con salvedades y cambia de auditor, para los próximos tres años recibe una opinión calificada al inicio y no cambia de auditor, pero en el tercer año a pesar de recibir una opinión limpia decide cambiar de auditor, al siguiente año contrata una nueva firma auditora, recibe una opinión limpia y nuevamente cambia de auditor. Para los últimos dos años de estudio la empresa se mantiene con el mismo auditor y con opiniones limpias en el informe.

La empresa Dupocsa Protectores Químicos Para El Campo S. A., como parte de las empresas objeto de estudio también se evidenció que durante los tres primeros años de estudio y con opiniones limpias no cambia de auditor. Para el cuarto año cambia de auditor y se mantiene con el mismo por dos años, cumplidos esos dos periodos decide cambiar de auditor a pesar de tener una opinión limpia en el informe, para el siguiente periodo de estudio

de la presente investigación cambia de auditor y para el siguiente vuelve a cambiar de auditor a una de las cuatro firmas más reconocidas en el Ecuador, para el siguiente año cambia de auditor, contratando al anterior que estuvo por dos años consecutivos que es un auditor independiente, se mantiene por dos años más y vuelve a cambia de auditor. Cabe mencionar que durante todo el periodo de estudio la presente empresa siempre recibió opiniones limpias en el informe de auditoría.

Otra empresa que forma parte de estudio para el desarrollo del presente trabajo de titulación es la empresa tomada como muestra siendo base de referencia, la empresa Cubiertas Del Ecuador S.A., en el cual se evidencia que durante el primer año recibe una opinión con salvedades y no cambia de auditor manteniéndose en total por cuatro años con la misma firma y el último año recibe una opinión con salvedades y cambia de auditor, contratando por tres años consecutivos a una de las cuatro grandes firmas reconocidas en el Ecuador, al siguiente año cambia de auditor a pesar de no tener opiniones con salvedades por otra de las cuatro grandes firmas, se mantiene por tres años y al siguiente cambia de auditor por otra firma reconocida.

Se tiene también como muestra de estudio a la compañía El Refugio Forestal S.A., cabe mencionar que durante todos los años de estudio la empresa siempre recibió en sus informes de auditoría un tipo de opinión limpia y aun así decide cambiar de auditor. Durante cinco años se mantuvo con una de las cuatro grandes firmas de auditoría y así cumplir con sus obligaciones. El cual la Supercias (2021) menciona el tiempo de duración con una misma firma auditora. Al cumplir el tiempo establecido de contratación de una misma firma, esta cambia de auditor y se mantiene por tres años, después cambia y se mantiene un año y al siguiente año cambia de auditor y por dos años sigue con la misma firma, todo dentro del periodo de investigación.

Y como última empresa estudiada se tiene a la compañía el “Ingenio Azucarero el Norte Compañía de Economía Mixta”, durante los primeros cinco años se mantiene con la misma firma auditora, al siguiente año cambia de auditor y se mantiene un año, al siguiente año cambia de auditor y vuelve a contratar por tres años consecutivos a la misma firma que

estuvo por cinco años, pasado los tres años decide cambiar de auditor y este nuevo en el segundo año le emite un tipo de con salvedades en el informe de auditoría.

Toda la información presentada está enmarcada dentro de la figura 16, siendo como referencia el porcentaje de empresas que cambian de auditor en la emisión de un tipo de opinión limpia o con salvedades y si en base a esa opinión cambia o no de auditor. Y como se pudo observar de la muestra de empresas de todos los años estudiados el cambio de auditor en su mayoría es por otro tipo de variable, se observó en algunas por el cumplimiento del periodo de contratación y la mayoría se mantiene dos o tres años consecutivos con la misma y cambia. De las siete empresas estudiadas solo tres cambian de auditor al recibir una opinión con salvedades de los setenta y siete informes de auditoría durante los periodos 2010 a 2020.

3.2 Discusión de resultados

A partir de todas las evidencias encontradas de las empresas en el Ecuador tomadas como objeto de estudio, según el Clasificador Industrial Internacional Uniforme (CIIU) de los sectores A, C, H. Durante los Periodos 2010- 2020 con la intención de determinar “la relación que existe entre el tipo de opinión emitido en el informe de auditoría con el cambio de auditor” dio motivación al presente trabajo.

El cual demostró que de las siete empresas estudiadas y de los setenta y siete informes de auditoría analizados, solo tres empresas cambiaron de auditor al recibir un tipo de opinión con salvedades. Estos resultados guardan relación y contrastan con lo que sostienen Heliodoro et al., (2016) y Alves et al., (2017), quienes señalan que la emisión de una opinión calificada puede llevar a un cambio de auditor debido a que la administración esperaba un informe limpio y no señalarían o descubrirían posibles errores o fraudes.

Por otro lado, el desarrollo de la investigación también apuntó a caracterizar las empresas de estudio por sector, tamaño, provincia, año, tipo de opinión y firma auditora, cuyos resultados demostraron que, de la muestra tomada de la población de estudio, la mayor parte de empresas estudiadas se encuentran en la provincia del Guayas, que corresponden a los sectores agrícola, comercial, industrial y de servicios, y su año de constitución está entre

los diez años. De estas empresas investigadas solo tres contrataron una firma auditora reconocida, y las demás indistintamente del tamaño contrataron firmas de auditores independientes.

De la misma forma, en este estudio se pudo identificar los tipos de opinión que emiten las firmas auditoras por sector, tamaño, provincia y año. El cual dio como resultado que las empresas grandes del sector industrial el 41.18% emitieron en sus informes de auditoría opiniones limpias durante los años 2016 a 2019. Es decir, estas empresas tienen un control interno fuerte.

De la misma forma, un 9% de la totalidad de los informes de auditoría estudiados, fueron con salvedades, cuyo sustento para recibir tales opiniones se debe al incumplimiento con las Normas Internacionales de Información Financiera y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Asimismo, la reacción de las empresas al contratar una firma auditora reconocida y al recibir una opinión con salvedades hizo que cambiaran de auditor a una firma más pequeña, y al recibir nuevamente una opinión modificada la empresa cambió de auditor. Como se puede apreciar en la investigación de Heliodoro et al., (2016) el auditor al encontrar las irregularidades y plasmarlas en el informe de auditoría genera incertidumbre a la administración de la entidad y trata de eliminar la posibilidad que un auditor emita un informe con salvedades ya que dicho informe puede tener un impacto negativo para la empresa y por ende se genera un cambio constante de auditor.

En base a lo mencionado del párrafo anterior también se identificó que las empresas a pesar de tener un tipo de opinión limpia emitido en sus informes de auditoría mantenían la misma firma auditora de dos a tres años y luego efectuaban un cambio de auditor y muy pocas se mantenían por cinco años. Alves et al.,(2017) mencionó que el inductor al cambio de auditor es acreditado a la experiencia que tiene la firma auditora y también con lo comentado por (Heliodoro et al., 2016) el cambio de auditor es consecuencia del comportamiento intencional de las empresas con el fin de evitar opiniones con salvedades y no mostrar una imagen negativa a los accionistas.

Otro punto a mencionar de este estudio es establecer la relación entre el cambio de auditor después de emitir una opinión con salvedades por sector, tamaño, provincia y año. Resultados que evidenciaron que las empresas grandes son las que efectuaron más cambios de auditor, y en gran parte el tipo de opinión era limpia, y así mismo, estas empresas son las que más tienden a contratar firmas auditoras reconocidas y se mantienen entre un periodo de tres a cinco años. Resultados que guardan relación con lo hallado por Khasharmeh (2015), que argumenta que las empresas utilizan un cambio de auditor a factores relacionados con el cliente y puede ser por el tamaño de la empresa o la condición financiera. En contraste con lo que menciona García y Argiles (2013), que la probabilidad de una calificación de opinión modificada y cambio de auditor suele ser en mayor parte para las empresas pequeñas.

Sin embargo, al observar el comportamiento de las pequeñas empresas de estudio, durante todo el periodo de investigación ninguna cambio de auditor por el tipo opinión emitido en el informe de auditoría, pero si había un cambio de auditor constante a pesar de recibir opiniones limpias en el informe.

De la misma forma las empresas grandes son las que mayormente se mantienen cumpliendo el tiempo establecido de contratación del servicio de auditoría externa, según las leyes emitidas por los entes regulatorios. Esto acorde a los resultados de la investigación de Alves et al., (2017) comenta que las empresas tienden a mantenerse por mayor tiempo con una firma auditora, con el fin de generar confianza a los inversionistas y no cambiar de auditor debido al alto coste del pago del servicio con el fin de generar controles y confianza.

Conclusiones

A partir de los resultados obtenidos de la presente investigación, se determina que, del 68% de las empresas tomadas como muestra y correspondientes a los sectores A, C y H, no existe relación entre el cambio de auditor al recibir una opinión con salvedades en el informe de auditoría y el 31% restante si cambia de auditor al recibir una opinión modificada.

Asimismo, las empresas de estudio caracterizadas según el sector como agrícola, comercial, construcción, industrial y servicios. De la misma forma, ubicadas en las provincias del Guayas, Imbabura y Pichincha, y clasificadas por tamaño como grandes, medianas, microempresas y pequeñas. Se observó que, las opiniones limpias predominan en los informes de auditoría, y en pequeñas ocasiones opiniones con salvedades. El cual las opiniones limpias sobresalen en las empresas grandes que pertenecen a los sectores comercial e industrial y estas optan por contratar firmas de auditores independientes, a diferencia de las cuatro grandes firmas que tiene una menor participación.

De la misma forma, en base a los resultados obtenidos las empresas de los sectores C y H ubicadas en las provincias de Pichincha y Guayas, si presentaron relación entre el cambio de auditor al recibir una opinión con salvedades en el informe de auditoría en los años 2011, 2013 y 2014. A diferencia del sector A, que realizó un cambio de auditor a pesar de obtener opiniones limpias y el periodo máximo de contrato de las firmas auditoras en cada una de estas compañías fue de dos a tres años.

Recomendaciones

Las empresas deben cumplir con sus obligaciones a tiempo, como presentar el informe de auditoría ante los entes regulatorios y así evitar sanciones que repercutan la imagen de la misma. Y las firmas que se contraten para recibir la opinión de auditoría en dicho informe sean auditores profesionales que trabajen con juicio y escepticismo profesional, aunado a esto la experiencia.

Se recomienda que las empresas revisen la información cargada al portal web de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros referente al informe de auditoría y este sea el correcto y visible para el público, como los inversionistas. Y así evitar sanciones económicas o penales.

Las empresas que reciban una opinión con salvedades solucionen los hallazgos encontrados y no cambien de auditor por este tipo de inconsistencias, el cual demuestra una imagen limpia, buena gestión de los administradores y razonabilidad de toda su información financiera.

Referencias

- Abolacio, M. (2018). *Planificación de la auditoría* (1a ed.). IC Editorial. <https://bit.ly/3kxn8c6>
- Acosta Padilla, C. P., Benavides Echeverría, I. E., y Lozada Orejuela, M. C. (2015). *Auditoría Integral aplicada al sector público* (1ª ed.). Universidad de las Fuerzas Armadas. <https://bit.ly/3YL8oWG>
- Alves Dantas, J., Theodoriz Barreto, I., y Matos de Carvalho, P. R. (2017). Relatório com modificação de opinião: risco para o auditor? *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 14(33), 140-157. <http://bit.ly/3Hc9hQ7>
- Ambrosio, V. A. (2019). *Auditoría Práctica de Estados Financieros* (5a ed.). Lessa.
- Arias Gómez, J., Miranda Novales, M. G. Y Villasís Keever, M. A. (2016). El protocolo de investigación III: La población de estudio. *Revista Alergia México*, 63(2), 201-206. <https://bit.ly/3qvihne>
- Arroyo Chacón, J. I. (2012). Tipos de opiniones que puede emitir un auditor en una auditoría de Estados Financieros. *Revista Gestión Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas*. 9, 52-70. <https://bit.ly/3kwizjv>
- Azkue Irigoyen, I. (19 de febrero de 2014). Cambios en la comunicación de las incertidumbres en el informe de auditoría. *Revista de Dirección y Administración de Empresas*, 20, 75-78. <https://bit.ly/42umn5q>
- Banco Central del Ecuador. (28 de febrero de 2024). *El 53,3% de la producción nacional se genera en Guayas y Pichincha*. <https://bit.ly/3XkgI73>
- Biler Reyes, S. A. (2017). Auditoria. Elementos esenciales. *Dominio de las Ciencias*, 3(1), 138-151. <http://bit.ly/3xetamo>
- Blanco Luna, Y. (2015). *Auditoría integral: Normas y procedimientos*. Ecoe Ediciones.
- Calle Calle, A. I., Narváez Zurita, C. I., y Erazo Álvarez, J. C. (30 de septiembre de 2019). Auditoria en prevención de riesgos laborales y salud ocupacional: Procedimiento sistémico aplicado a la empresa Jasetrón. *Revista Arbitrada Interdisciplinaria Koinonía*, 4(2), 25-55. <https://bit.ly/3xouxzj>

- Carrera, J. S., Bedor, D. D., y Borja, E. I. (2020). Auditoría financiera para el control interno en los procesos departamentales de una empresa. *Polo del Conocimiento: Revista científico profesional*, 5(3), 903-921. <http://bit.ly/3y5wlnv>
- Casierra, G. S., y Espinoza, D. (30 de junio de 2019). Importancia de la fase I (etapa de planificación) en el proceso de auditoría a los estados financieros. *Pro Sciences: Revista de Producción, Ciencias e Investigación*, 3(23), 25-30. <https://bit.ly/3xwm2hu>
- Citarella Espinoza, M. C., y Insignares Blanco, E. (1 de diciembre 2021). La auditoría financiera y su proyección en la rentabilidad de las empresas. *Ad-Gnosis*, 10(10), 141-149. <http://bit.ly/3iyimmzs>
- Cruz Ramírez, D., Pérez Castañeda, S. S., y Moreno Uribe, P. H. (2013). Beneficios y problemáticas en la aplicación de Normas Internacionales de Auditoría en México. *Quipukamayoc*, 21(40), 95-99. <http://bit.ly/3GY8G4C>
- Deloitte. (2022). *Acerca de Deloitte Ecuador*. <http://bit.ly/3zushgm>
- Escalante Duque, P. P. (2016). La formación de la opinión del auditor y su dictamen bajo la NIA 700. *Gestión y Desarrollo Libre*, 1(2), 51-64. <https://bit.ly/3xresew>
- Escalante D., Pedro P., y Hulett R., Neyi L. (2010). Importancia de la auditoría de estados financieros para las Pyme's: Una revisión documental. *Actualidad Contable Faces*, 13(20), 19-28. <http://bit.ly/3ko5swe>
- Ernst & Young. (2022). *Auditoría y Finanzas*. <https://go.ey.com/3ivwtp4>
- Estupiñán, R. (2013). *Papeles de trabajo en la auditoría financiera: (Documentación) con base en las NAI – Normas de Aseguramiento de la Información* (3a ed.). Ecoe Ediciones.
- Galindo Domínguez, H. (2020). *Estadística para no estadísticos: Una guía básica sobre la metodología cuantitativa de trabajos académicos* (1a ed.). Área de Innovación y Desarrollo, S.L. <https://bit.ly/3nhurqy>
- Gamboa, J. E., Ortega, X. F., Valderrama, E. F., y Jiménez, S. R. (2017). Auditoría financiera en el sector comercial y su incidencia en la toma de decisiones. *Revista Publicando*, 4(11), 776-789. <https://bit.ly/45rH4QU>

- García, J. Y Argilés, J. (2013). Audit firm tenure and qualified opinions: new evidence from Spain. *Revista de Contabilidad*, 16(2), 118- 125. <https://bit.ly/3cgtqxr>
- Gómez, R., Almonacid Fierro, A., Arruda, M., Cossio Bolaños, M., Luarte Rocha, C. Y Urra Albornoz, C. (20 de junio de 2016). Enfoque teórico del crecimiento físico de niños y adolescentes. *Revista Española de Nutrición Humana y Dietética*, 20(3), 244-253. <https://bit.ly/3OZ2i2q>
- Grisanti, A. (2014). Responsabilidad del contador público en el ejercicio independiente de su profesión. *Actualidad Contable Faces*, 17(29), 18-48. <http://bit.ly/3isuokz>
- Hallak, R. T. P., y Silva, A. L. C. (2012). Determinantes das despesas com serviços de auditoria e consultoria prestados pelo auditor independente no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23, 223-231. <https://bit.ly/3VGLsIM>
- Heliodoro, P. A., Carreira, F. A., & Lopes, M. M. (2016). The change of auditor: The Portuguese case. *Revista de Contabilidad*, 19(2), 181-186. <https://bit.ly/3djszsp>
- Hernández Aros, L., Flórez Guzmán, M., Arias Ramírez, C., y Angarita Romero, B. (2018). Auditoría tributaria de impuestos nacionales: Análisis a partir de las pruebas sustantivas y pruebas de cumplimiento. *Pensamiento Republicano*, 87-103. <http://bit.ly/3ioqqxk>
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C. Y Baptista Lucio, P. (2014). *Definiciones de los enfoques cuantitativo y cualitativo, sus similitudes y diferencias* (6a ed.). McGraw Hill Education.
- Hurtado García, K. Del R., Oña Sinchiguano, B. E., Sandoval Cuji, M. M., Recalde Pacheco, M. C., y Scrich Vázquez, A. J. (22 de abril de 2019). Referentes conceptuales acerca de la influencia de la Auditoría Financiera en la gestión de las medianas empresas industriales del Ecuador. *Revista Espacios*, 40(13), 4. <http://bit.ly/3j5ulre>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2018). *NIA 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (Vol. 1)*. <http://bit.ly/3kwcbssy>

- International Auditing and Assurance Standards Board. (2018). *NIA 210 Acuerdos de los Términos del Encargo de Auditoría (Vol. 1)*. <http://bit.ly/3kwcbisy>.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2018). *NIA 700 Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros (Vol. 1)*. <http://bit.ly/3kwcbisy>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2018). *NIA 705 Opinión modificada en el informe de auditoría emitida por un auditor independiente (Vol. 1)*. <http://bit.ly/3kwcbisy>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2018). *NIA 706 Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente (Vol. 1)*. <http://bit.ly/3kwcbisy>
- Khasharmeh, H. A. (2015). Determinants of auditor switching in Bahraini's listed companies in an empirical study. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 3(11), 73-99. <https://bit.ly/3jizwqg>
- KPMG. (27 de junio de 2022). *Who we are KPMG*. <https://bit.ly/3Jerxea>
- Lara, E., Brucil, G., y Saráuz, V. (2019). *Auditoría Financiera*. Editorial UTN. <http://bit.ly/3Hn7usY>
- Luna Yerovi, G. A., Arízaga Vera, F. E., y Zambrano Sánchez, R. M. (2018). La auditoría financiera, una herramienta imprescindible para las empresas. *Revista Publicando*. 5(14) (2), 386-399. <https://bit.ly/3MZID14>
- López Hernández, A. M., y Minguillón Roy, A. (2016). El informe de auditoría financiera en el marco de las normas internacionales de auditoría del sector público. *Auditoría pública*, 68, 9-18. <http://bit.ly/3ixciey>
- Manrique, J. M. (2019). *Introducción a la auditoría (1a ed.)*. Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote. <http://bit.ly/3kwhvpr>
- Martínez Ruíz, H. (2012). *Metodología de la investigación*. Cengage Learning Editores. <https://bit.ly/45qsopa>

- Martínez, Y. A., Blanco Alfonso, B., y Loy Marichal, L. (2013). Propuesta del Sistema de Acciones para la implementación de la Auditoría con Informática. *Revista de Arquitectura e Ingeniería*, 7(2), 1-13. <http://bit.ly/3j9wko7>
- Monroy, M. Y Nava, N. (2018). *Metodología de la investigación* (1a ed.). Grupo Editorial Éxodo. <https://bit.ly/3mvahuw>
- Montes, C. A., Montilla, O. De J., y Vallejo, C.A. (2019). *Auditoría financiera bajo estándares internacionales: Papeles de trabajo* (1a ed.). Alfaomega.
- Niño, V. M. (2011). *Metodología de la Investigación: Diseño y ejecución* (1a ed.). Ediciones de la U. <https://bit.ly/3izmkpg>
- Pallerola Comamala, J., y Monfort Aguilar, E. (2015). *Auditoría*. RA-MA Editorial. <https://bit.ly/3wjfj2c>
- Piedra, M. A., Dutto, M., y Stimolo, M. I. (2021). Análisis de la eficiencia en el uso de recursos de las empresas del sector industrial manufacturero de Ecuador. *SaberEs*, 13(2), 213-238. <https://bit.ly/3x9eCqC>
- Presidencia de la República del Ecuador (2011, 17 de mayo). *Reglamento De Inversiones Del Código Orgánico De La Producción*. Registro Oficial del Gobierno del Ecuador N° 450. <https://bit.ly/3wjdcfj>
- Pricewaterhousecoopers. (2016). *¿Quiénes somos? Pwc*. <http://bit.ly/3gumwqj>
- Quintero Bazán, M. E. (2017). Materialidad en la auditoría financiera: Estándares internacionales y juicio profesional. *Visión Gerencial*, 2, 324-335. <http://bit.ly/3dssk9f>
- Ramírez, A. C. (2017). *Auditoría Integral* (1a ed). AREANDINA. Fondo editorial Areandino. <http://bit.ly/3irnyd4>
- Ramírez, M., y Reina Bohórquez, J. (2013). Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia. *Universidad del Valle*, 29(50), 177-195. <http://bit.ly/3wusuxs>
- Rengifo Lozano, R. (2018). La auditoría y los niveles de evasión tributaria. *Quipukamayoc*, 25(49), 51-57. <http://bit.ly/3D552Ve>

- Rodríguez García, D. M., García Montaña, C. A., y Ruiz Torres, J. C. (27 de diciembre de 2016). La auditoría y su control de calidad: Una mirada desde las normas de aseguramiento de la información en Colombia. *Contexto*, (5), 63-74. <https://bit.ly/3ztrtil>
- Rodríguez Sánchez, Y. (2020). *Metodología de la investigación. Enfoque por competencias DGB*. Klik Soluciones Educativas S.A. de C.V. <https://bit.ly/3WBYULR>
- Ruiz Alvarado, P. I. (2018). Auditoría integral a los procesos administrativos y financieros de pyme. Experiencias en el caso cooperativa de ahorro y crédito “El sol de los Andes” (Ecuador). *Killkana sociales: Revista de Investigación Científica*, 2(1), 9-16. <http://bit.ly/3itbkc7>
- Ruza, W., Valderrama, Y., y Leal, E. (2019). Elementos de la confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor. *Cuadernos de Contabilidad*, 20(49), 80-96. <http://bit.ly/3wlpmxz>
- Santana, A. G., Bezerra, F. A., Teixeira, S. A., y Cunha, P. R. da. (2016). Auditoria independente e a qualidade da informação na divulgação das demonstrações contábeis: estudo comparativo entre empresas brasileiras auditadas pelas big four e não big four. *Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ*, 19(3), 70-87. <https://bit.ly/4c2tCp9>
- Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. (2019, 30 de octubre). *Reforma al Reglamento de Auditoría Externa*. Registro Oficial del Gobierno del Ecuador N°71. <https://bit.ly/3Xrmxap>
- Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. (2020, 10 de diciembre). *Ley de Compañías*. Registro Oficial del Gobierno del Ecuador N° 347. <https://bit.ly/3wsoqh2>
- Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. (2020). *Resolución N° SCVS-INC-DNCDN-2020-0013 apruébense las “Normas Ecuatorianas para el Buen Gobierno Corporativo”*. Registro Oficial del Gobierno del Ecuador N° 1076. <https://bit.ly/3wsoqh2>

- Tapia, C, Mendoza, S., Castillo, S., y Guevara, E. (2019). *Fundamentos de auditoría. Aplicación práctica de las Normas Internacionales de Auditoría* (1a ed.). IMCP.
<http://bit.ly/3Hpjz0N>
- Toscano, J. A. (2010). El cambio de auditor en la Bolsa Mexicana de Valores. *NovaRua*, 1(1), 9. <https://bit.ly/4ceIjNq>
- Veloz Navarrete, F., Vargas Ulloa, D., y Villa Maura, C. (2017). Modelo de auditoría integral para pequeñas Cooperativas de Ahorro y Crédito ecuatorianas. *Revista Ciencia Unemi*, 10(23), 49-56. <http://bit.ly/3irotld>