




La Auditoría como instrumento de medición en la utilización de la Contabilidad Creativa en las empresas.

The Audit as a measuring instrument in the use of Creative Accounting in companies.

Carolina Elizabeth Guachimbosa Santiago¹, Pablo Xavier Garrido Gómez², Eduardo Ramiro Pastas Gutiérrez³

¹Universidad de la Fuerzas Armadas ESPE, ceguachimbosa@espe.edu.ec, Quito, Ecuador

²Universidad Central del Ecuador, pxgarrido@uce.edu.ec, Quito, Ecuador

³Universidad Central del Ecuador, erpastas@uce.edu.ec, Quito, Ecuador

Fecha de recepción: 2023.06.19

Fecha de aceptación: 2023.07.06

Fecha de publicación: 2023.07.10

RESUMEN

La gestión empresarial exige que la información financiera sea razonable, sin embargo, distintos factores motivan a que las empresas utilicen prácticas creativas, como una estrategia o fraude para mejorar la posición financiera. Esta situación complica la labor del auditor al momento de examinar los estados financieros, por cuanto, deben implementar técnicas y procedimientos de Auditoría que permitan mermar el riesgo de no detección de prácticas creativas en la información respecto de la cual se pronuncian en su dictamen. El objetivo de esta investigación es validar un instrumento de medición, que determine la afectación de la Contabilidad Creativa en el proceso de Auditoría. Se realizó una validación de expertos utilizando la metodología Delphi, la encuesta validada se aplicó en una muestra de 150 auditores, los datos se procesaron mediante una evaluación multivariante mediante el Análisis Factorial Confirmatorio (AFC) y el Modelo de Ecuaciones Estructurales. Como resultado se obtuvo un instrumento para medir el comportamiento de la variable Proceso de Auditoría dividida en tres dimensiones Planificación, Ejecución y Resultados y la variable Contabilidad Creativa dividida en dos dimensiones Estrategia y Fraude con 25 reactivos en total, determinándose que la bondad de ajuste, su validez convergente, fiabilidad y confiabilidad se ajustan adecuadamente.

Palabras clave: Auditoría, Contabilidad Creativa, Validación del modelo, Ecuaciones Estructurales.

ABSTRACT

Business management requires that the financial information presented be useful, timely and, above all, reasonable; however, different factors motivate companies to use creative practices, such as a strategy or fraud to improve their financial position. This situation complicates the auditor's work when examining the financial statements, since professionals in this area must implement Audit techniques, tests and procedures that reduce the risk of non-detection of creative practices in financial information regarding the which they pronounce in their opinion.

For this reason, this research seeks to validate a measurement instrument that allows determining how the use of Creative Accounting affects companies in the Audit process. Through an expert validation process using the Delphi methodology, once the instrument was validated it was applied to a sample of 150 auditors, the data collected was subjected to a multivariate evaluation using Confirmatory Factor Analysis (CFA) and the Equation Model structural. As a result, a measurement instrument was obtained to measure the behavior of the Audit Process variable divided into three dimensions Planning, Execution and Results and the Creative Accounting variable divided into two dimensions Strategy and Fraud with 25 items in total, determining that the goodness of fit, its convergent validity, reliability and trustworthiness are adequately adjusted.

Keywords: Audit, Creative Accounting, Validation of the model, Structural Equations.

INTRODUCCIÓN

Una idónea gestión empresarial requiere de una adecuada optimización de recursos, en donde la información financiera se presenta como eje transversal para dicho propósito (Malla, Sotomayor, & Soto, 2020). Esta información, es considerada un aspecto de vital importancia en la toma de decisiones empresariales, no obstante, como instrumento de medición presenta debilidades (Hollander & Morales, 2017), tales como la falta de uniformidad en la valoración de los elementos de los estados financieros, la existencia de normas que no cubren todos los hechos económicos que requieren ser contabilizados o la presencia de normas que permiten distintas alternativas en la valorización contable. Estos últimos autores consideran que a dichas prácticas se las conoce como Contabilidad Creativa, por cuanto se utilizan las posibilidades asociadas con opcionalidad, subjetividad y vacíos de la norma para presentar estados financieros que proyecten una imagen deseada y no necesariamente la que en realidad es.

El término Contabilidad Creativa, es además entendido por algunos autores, Ramírez et al, (2020) como aquel proceso tendiente a modificar la realidad financiera de una empresa, por medio de la utilización de sagaces estrategias para beneficio de determinados usuarios o interesados de los estados financieros. Es también conocido por Bahamondes (2019) como el proceso de manipulación de las cifras contables que genera un importante efecto en el entorno económico de las empresas, es así que en la actualidad, Higueta et al (2021) señalan que todo lo concerniente a Contabilidad Creativa ha cobrado gran relevancia debido al nivel de influencia que ocasiona esta práctica en la conducta ética de los profesionales, afirmación que es ratificada por Rodas y Villamar (2022) cuando señalan que, a pesar de la confianza otorgada por parte de la sociedad al profesional contable y aun cuando existen una gran cantidad de códigos de ética

implementados en las normas, persisten procedimientos antiéticos que coadyuvan a la falsedad de información contable.

Asimismo, Castro (2021) sostiene que, en el entorno laboral, la práctica de esta actividad se relaciona también con el acatamiento de los mandatos realizados por parte de los Administradores o Superiores, quienes, en consecuencia, son los encargados de adoptar las diferentes decisiones dentro de las organizaciones. Agudelo y Viloría (2017), afirman que, distintas conductas indican el alejamiento del propósito de la profesión de servir al interés público, toda vez que, a través del registro de hechos económicos no permitidos en la ley, por medio del ocultamiento de información financiera que es exigida por los organismos reguladores (Ayala, Almeida, & Benavides, 2020), y en general por la aplicación de la práctica de Contabilidad Creativa; el profesional olvida que la responsabilidad de la fe pública abarca ser un facilitador de confianza en cada acción que desempeña, es decir, al presentar información financiera, al certificarla o al auditarla.

En relación con lo anterior, Castro (2021) determina que la Contabilidad Creativa puede ser concebida desde dos aristas, la primera que la considera como una estrategia para la formulación de datos favorables con respecto al resultado empresarial en la que se hace uso del aprovechamiento de vacíos existentes dentro del propio marco legal (Higuita, Serna, Vallejo, & Chamorro, 2021), y una segunda para disminuir esos resultados en busca de beneficios adicionales que se asimilarían como un fraude en el cual se hace uso de prácticas ilegales caracterizadas por engaño, ocultamiento de información o violación de confianza (De la Torre, 2018). Al respecto, otros investigadores como Encalada, Acosta, Caicedo y Ocampo (2021), coinciden en que no importa la causa por la que se utilice contabilidad creativa, ya sea como estrategia empresarial o para el cometimiento de un fraude, debido a que siempre va a proporcionarse información imperfecta a terceros, no obstante, se hace énfasis en que dichas prácticas desde la perspectiva del fraude, son no éticas y deben interrumpirse, a través de un rol activo por parte del Auditor en el control y detección de estas prácticas fraudulentas. (Vega, Navarro, Cejas, & Colcha, 2021).

En este contexto, Agudelo y Viloría (2017) sostienen que el ejercicio de la profesión en materia de contaduría pública ha sido muchas veces objetado, a causa de la presencia de distintos acontecimientos a lo largo de la historia, Amado y Ariza (2019) ratifican que en estos eventos se ha atentado contra la razón de ser de dicha profesión de emitir fe pública como aporte de

credibilidad respecto a la información financiera de las organizaciones. Bajo esta premisa, Castro (2021) afirma que los grandes casos de fraude y corrupción acaecidos en el entorno mundial contemplan entre otros aspectos, informes presentados y acreditados por importantes firmas de auditoría que no revelaban la situación financiera real de las empresas, sino que por el contrario, mostraron que los Auditores se hallaban coludidos con los Administradores para dar viabilidad a intereses propios, evidenciando información errónea que afectó significativamente a los usuarios de la misma, y que generó también un impacto sustancial a nivel económico y reputacional en el ejercicio de la profesión contable.

Desde dichas instancias, se colige que las partes interesadas o stakeholders de los estados financieros, entre los que constan los Auditores; asumen un riesgo importante al apoyarse de información financiera que pudiera en gran medida derivar de prácticas creativas que formulen datos irreales y poco razonables, para la formación de la opinión por parte del profesional independiente (Higuita, Serna, Vallejo, & Chamorro, 2021). Por ello, Pirela (2021) afirma que, los auditores y asesores gerenciales podrían además evaluar si las cuentas contables representan la imagen fiel, como consecuencia de presiones ejercidas por sus clientes respecto del uso de contabilidad creativa. Así, Rezzoagli (2020) manifiesta que dichas maniobras sobre la información financiera, traen responsabilidades para los Auditores como producto de su profesión en aspectos como la no detección de distorsiones significativas, toda vez que las ambigüedades que pudieran existir en el marco normativo, no los exime de responsabilidad por los daños y perjuicios patrimoniales que la falta de detección o su mal desempeño ocasione a terceros.

Será necesario entonces que en las etapas que forman parte del proceso de Auditoría Financiera, los profesionales de dicha rama, implementen técnicas, pruebas y procedimientos de Auditoría que permitan mermar el riesgo de no detección de prácticas creativas en la información financiera respecto de la cual se pronuncian en su dictamen. A este tenor, autores como Sola (2019) sostienen que existen algunas formas de manipular cuentas contables que no logran ser detectadas por medio del análisis financiero, siendo imprescindible efectuar un control por parte de los Auditores a través de la revisión de los libros contables de su cliente. De la misma manera Heras, Calle y Moreno (2020), señalan que auditores y profesionales en contabilidad deben cumplir con los procedimientos planificados para reducir el riesgo de detección propio del auditor, y en su caso fortalecer su código ético para no aceptar prácticas de Contabilidad

Creativa y reforzar el control que se lleva a cabo previo a emitir su informe con un dictamen favorable.

En la misma línea de investigación, destaca el aporte efectuado por Pinzón (2022), quien determina que con la finalidad de identificar prácticas creativas contables en el proceso de una auditoría a los estados financieros, el Auditor debe contar con la capacitación idónea, la experticia correspondiente, y respaldar el desarrollo del examen en las bases normativas que sustentan su accionar, argumentación que también ha sido ampliamente analizada por Domínguez (2022) quien en su estudio, además analiza algunos indicios cualitativos y cualitativos que pueden generar sospecha sobre el uso de técnicas de contabilidad creativa y que requieren ser evaluados por los auditores, dentro de lo cual se sugiere considerar los cambios en el Consejo de Administración, las modificaciones en criterios técnicos o estimaciones contables, errores de ejercicios anteriores, poca claridad en la consolidación de filiales, entre otros.

Bajo estas consideraciones, el objetivo de la investigación consiste en validar un instrumento de medición que permita determinar cómo afecta la utilización de la Contabilidad Creativa en el proceso de Auditoría, así mismo, establecer su aplicabilidad, para lo cual se determinará la bondad de ajuste, validez y confiabilidad del modelo propuesto.

En tal sentido, la investigación consta de tres fases, en la primera se presenta la situación de la contabilidad creativa y el proceso de auditoría, sus efectos y consecuencias. En la segunda parte, se explicita la metodología utilizada para validar el instrumento. En la última parte se detalla los resultados, discusión y conclusiones de la investigación.

MATERIALES Y MÉTODOS

La investigación es un estudio no experimental de tipo cualitativo, realizado en una muestra de 150 auditores de la ciudad de Quito, con la finalidad de someter a un proceso de validación de expertos la encuesta para medir las variables Proceso de Auditoría y Contabilidad Creativa. Los criterios para seleccionar los expertos, fueron: Experiencia, reputación, disponibilidad, motivación para participar, imparcialidad y cualidades inherentes, como confianza en sí mismo y adaptabilidad (Skjong & Wentworth, 2000).

Los expertos utilizaron el método Delphi, en el cual cada uno realizó la evaluación de manera individual, y luego recibió los resultados generales por medio de las medianas obtenidas. La

utilización de esta técnica permitió que los expertos mantengan un alto nivel de interacción, hasta reconsiderar su opinión y llegar a un consenso (Van Der Fels-Klerx, Goseens, Saaticamp, & Horst, 2002).

El trabajo de los expertos, quince en total, consistió en el análisis de los 25 reactivos, para su evaluación se utilizaron los siguientes criterios: representatividad, comprensión, interpretación y claridad. Para el caso de la representatividad, se utilizó una escala del 1 al 3, donde: 1 significa nada representativo y 3 muy representativo. Para la comprensión, 1 señala que la pregunta resulta incomprensible y el 3 entendible; en la interpretación en cambio el 1 indica que puede tener varias interpretaciones y el 3 que tiene una única interpretación; por último y con respecto a la claridad el 1 establece nada claro y el 3 conciso (Crespo, D Ambrosio, Racines, & Castillo, 2016).

Los resultados de las validaciones de cada experto después de sus reconsideraciones fueron consolidados, con la finalidad de establecer el puntaje obtenido. Como participaron 15 expertos el puntaje máximo a obtener por cada criterio era de 45 puntos en total 180 puntos por los cuatro criterios. En este sentido, Crespo y Moreta (2017) establecen que cada pregunta debe superar el 75% del puntaje total (180 puntos) para que sean válidas.

Con el instrumento validado se recolectaron datos de la muestra seleccionada, se realizó una evaluación multivariante, mediante el Análisis Factorial Confirmatorio (AFC) y el Modelo de Ecuaciones Estructurales. Los resultados permitieron determinar la bondad de ajuste, validez y confiabilidad del modelo de medición propuesto. También se calculó el alpha de cronbach, validez convergente y fiabilidad compuesta.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

El instrumento inicial consta de 25 reactivos divididos en dos variables Proceso de Auditoría y Contabilidad Creativa. La variable Proceso de Auditoría a su vez está dividida en tres dimensiones: Planificación, Ejecución y Comunicación de Resultados. La variable Contabilidad Creativa se divide en dos dimensiones: Estrategia y Fraude, cada dimensión de las dos variables consta de 5 reactivos, conforme consta en la Tabla 1.

Tabla 1. Instrumento de medición inicial

CODIGO	REACTIVO
VARIABLE:	PROCESO DE AUDITORÍA
DIMENSIÓN:	PLANIFICACIÓN
P1	Considera que los auditores pueden y deben determinar en la etapa de planificación si la empresa utilizó o no prácticas de contabilidad creativa.
P2	Cree que la utilización de la Contabilidad Creativa por parte de la empresa examinada afecta significativamente en el proceso de planificación de la auditoría.
P3	Considera que la utilización de la Contabilidad Creativa por parte de los funcionarios afecta el Riesgo Inherente de la empresa auditada.
P4	Considera que la evaluación de control interno debe detectar el uso de la Contabilidad Creativa por parte de la empresa auditada.
P5	Considera que puede existir alguna afectación en el cálculo de la materialidad, que el auditor tome en cuenta o no, si la empresa utiliza prácticas creativas.
DIMENSIÓN:	EJECUCIÓN
J1	Cree usted que los auditores deben establecer como política permanente que, en el tamaño, alcance y profundidad de las pruebas de auditoría, se utilice procedimientos alternativos para detectar prácticas creativas.
J2	Cree que la tecnología y los sistemas de información pueden ayudar a los auditores a detectar prácticas de contabilidad creativa en las empresas.
J3	Considera que la revisión de transacciones inusuales que aprovechan las opcionalidades, subjetividades y vacíos legales, merecen ser considerados como un hallazgo de Auditoría.
J4	Afecta en la ejecución de la auditoría que las empresas no revelen en sus notas explicativas, o revelen de forma imprecisa o inconsistente las políticas utilizadas.
J5	Considera que la intencionalidad que existe al incurrir en este tipo de prácticas creativas, dificulta la detección por parte de los auditores.
DIMENSIÓN:	COMUNICACIÓN DE RESULTADOS
C1	Considera que el Auditor debe revelar en el informe de auditoría si la empresa auditada está aplicando prácticas creativas para preparar sus estados financieros.
C2	Considera que el Auditor debe garantizar en sus informes de auditoría que la empresa no utiliza prácticas creativas.
C3	Considera que, si el Auditor no detecta que la empresa utiliza prácticas creativas, cuando en la realidad si lo hace, este hecho ocasionaría que el dictamen de auditoría sea razonable, y que los stakeholders tomen decisiones sin ningún riesgo.
C4	Si bien es cierto, la Contabilidad Creativa genera información distorsionada, sin embargo, son prácticas que aprovechan vacíos legales, es decir no incumplen con la normativa legal vigente. En este contexto, considera que el auditor debe emitir un informe con salvedades o negativo cuando se den estas circunstancias.
C5	Cree que la contabilidad creativa puede afectar a la relación entre el auditor y la empresa auditada, incluso con respecto a la continuidad del trabajo de auditoría.
VARIABLE:	CONTABILIDAD CREATIVA
DIMENSIÓN:	ESTRATEGIA

E1	Considera que la necesidad de presentar información útil, veraz y oportuna a los diferentes stakeholders para una adecuada toma de decisiones ocasiona que los gerentes busquen estrategias para mejorar la situación de la empresa.
E2	Piensa que la utilización de los artificios que aprovechan los vacíos existentes en la normativa legal y, al no diferir con lo establecido en las normas legales, adquieren cierta legalidad, por lo tanto, puede ser considerada como una estrategia.
E3	Usted cree que la manipulación intencionada de la realidad de una empresa con la finalidad de presentar información financiera óptima que refleje el cumplimiento de los objetivos así no hayan sido cumplidos, es una estrategia.
E4	Considera que el uso de la Contabilidad Creativa proviene de la alta dirección de la empresa, por cuanto, los directivos aprovechan la discrecionalidad al momento de elegir un criterio contable.
E5	Considera que la contabilidad creativa es una estrategia de gestión contable, debido a la limitación y debilidad de los métodos de control y la permisividad de la normativa legal.
DIMENSIÓN: FRAUDE	
F1	Considera que la contabilidad creativa es una manipulación de la información con el fin de mejorar o empeorar la situación de una empresa. El propósito de esta manipulación es presentar otro tipo de información distinta a la “original y natural”.
F2	Cree usted que las presiones de los potenciales inversores para tratar de influenciar en la formación del precio de las acciones en el mercado de valores, por cuanto, toda empresa que cotiza en el mercado bursátil debe presentar información financiera cuantiosa sin importar la forma y las prácticas que utilice para el efecto.
F3	Considera que el objetivo de la Contabilidad Creativa es conseguir nuevas fuentes de financiamiento, obtener un incremento en las acciones y, por ende, recibir propuestas más generosas en cuanto a la venta de acciones.
F4	Considera que la utilización de la Contabilidad Creativa permite eliminar o disimular los comportamientos atípicos de los resultados, haciendo más estable o menos volátil en el tiempo el desempeño empresarial y dando a terceros una sensación de estabilidad y seguridad.
F5	La Contabilidad Creativa permite la presentación de información financiera fraudulenta y, por otro lado, la apropiación indebida de activos.

La validación de los expertos dejó como resultado que los 25 reactivos constantes en la encuesta inicial, superaron el límite mínimo establecido del 75% señalado por Crespo y Moreta (2017). Los mismos se presentan en la tabla 2.

Tabla 2.- Resultados validación de expertos.

Variable	Dimensi ón	Reacti vos	Representati vidad	Compr ensión	Interpret ación	Clari dad	Total	Ópti mo	Calific ación
Proceso de Auditoría	Planific ación	P1	43	41	39	43	166	180	92,22%
		P2	38	42	43	39	162	180	90,00%
		P3	39	39	42	38	158	180	87,78%

	P4	43	43	42	41	169	180	93,89%	
	P5	36	42	38	36	152	180	84,44%	
Ejecución	J1	36	34	38	36	144	180	80,00%	
	J2	42	43	39	40	164	180	91,11%	
	J3	41	39	36	35	151	180	83,89%	
	J4	43	40	39	42	164	180	91,11%	
	J5	38	36	39	41	154	180	85,56%	
Resultados	C1	40	39	36	36	151	180	83,89%	
	C2	38	41	39	38	156	180	86,67%	
	C3	39	38	38	40	155	180	86,11%	
	C4	40	41	42	39	162	180	90,00%	
	C5	42	43	41	40	166	180	92,22%	
Contabilidad Creativa	Estrategia	E1	36	38	36	35	145	180	80,56%
		E2	38	39	40	39	156	180	86,67%
		E3	41	40	39	39	159	180	88,33%
		E4	42	43	43	41	169	180	93,89%
		E5	39	40	37	39	155	180	86,11%
	Fraude	F1	41	39	40	39	159	180	88,33%
		F2	39	38	38	36	151	180	83,89%
		F3	38	38	37	39	152	180	84,44%
		F4	39	36	36	38	149	180	82,78%
		F5	40	41	38	39	158	180	87,78%

Realizado el proceso cualitativo de validación de la encuesta, se determinó la reflectividad de los datos, de esta manera se establece si es o no procedente la utilización del análisis factorial confirmatorio (AFC) y del modelo de ecuaciones estructurales. La tabla 3 presenta los resultados del Alfa de Cronbach.

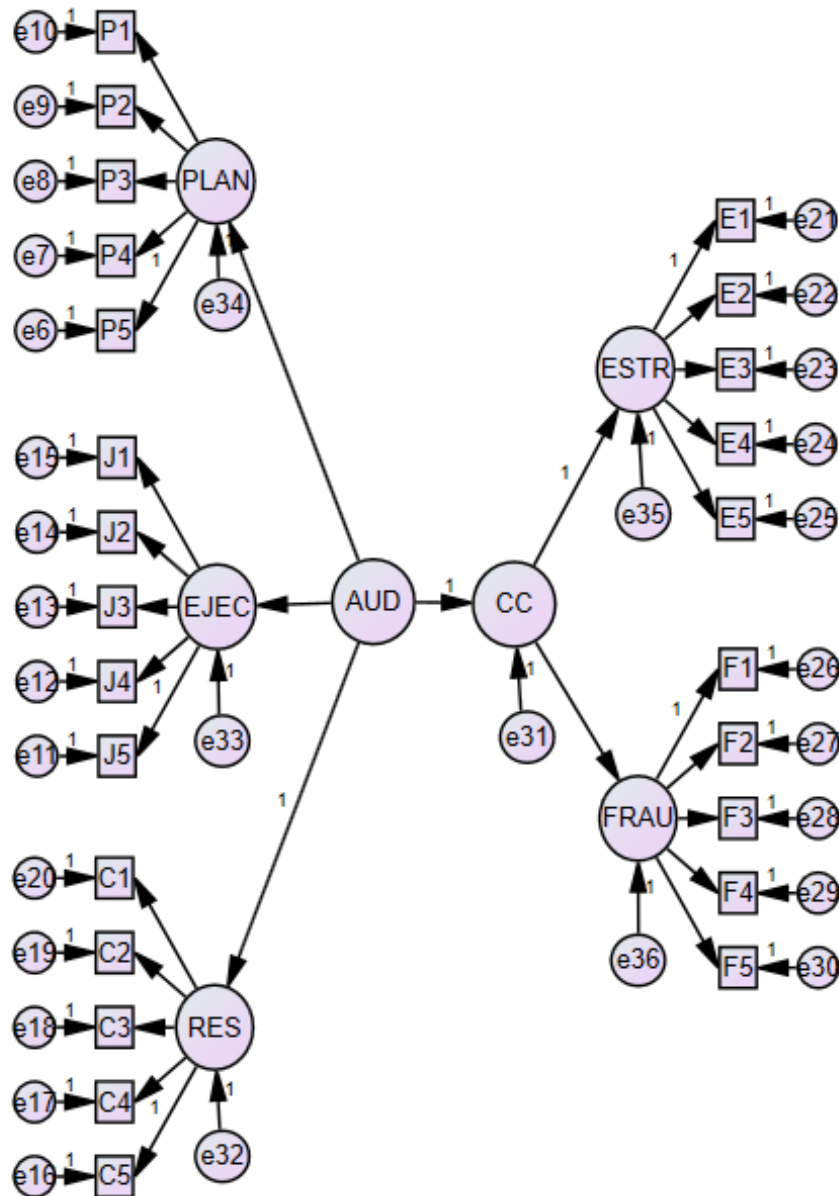
Tabla 3.- Alfa de Cronbach

Ítem de la Escala	Alfa de Cronbach si el elemento se ha suprimido
P1	0,695
P2	0,692
P3	0,698
P4	0,690
P5	0,700
J1	0,704
J2	0,697
J3	0,690
J4	0,682

J5	0,700
C1	0,681
C2	0,684
C3	0,689
C4	0,688
C5	0,689
E1	0,706
E2	0,693
E3	0,697
E4	0,692
E5	0,692
F1	0,705
F2	0,698
F3	0,696
F4	0,689
F5	0,691
Alfa de la Escala	0,702

Los datos evidencian el carácter reflectivo de los ítems, por cuanto, la fiabilidad de la escala medida por el indicador Alfa de Cronbach supera el valor aceptable establecido por Luque (1997) de 0.70. Por lo tanto, se estableció el siguiente modelo de medición de las variables Proceso de Auditoría y Contabilidad Creativa, ilustrado en la figura 1.

Fig. 1.- Modelo de medición de las variables Proceso de Auditoría y Contabilidad Creativa.



Mediante un test de normalidad multivariante, se analizó el modelo a fin de establecer el método más conveniente que permita la mejor estimación del modelo. Como resultado se obtuvo que el coeficiente crítico del valor z de la kurtosis es de 1.37 y no supera el valor de (+/-) 1.96 (Hair, Anderson, Tatham, & William, 1995). Por cuanto, la distribución multivariante es normal, debido a que existe un nivel de significación de 0.05 se establece como método de estimación el de Máxima Verosimilitud (ML).

Los resultados del análisis factorial y el modelo de ecuaciones estructurales mediante el método de estimación de Máxima Verosimilitud (ML), permitieron determinar la validez convergente y la fiabilidad del instrumento. Se utilizó como indicadores las cargas estandarizadas y el

coeficiente crítico para determinar la validez convergente y el indicador R^2 para la fiabilidad. los datos se citan en la tabla 4.

Tabla 4.- Análisis de validez convergente y fiabilidad

Reactivos	Dimensiones	Cargas Estandarizadas	C.R.	R^2
P5	Planificación	0,671	2,846	0,450
P4	Planificación	0,763	3,684	0,582
P3	Planificación	0,798	3,431	0,637
P2	Planificación	0,702	3,618	0,493
P1	Planificación	0,646	3,496	0,417
J5	Ejecución	0,711	3,378	0,506
J4	Ejecución	0,739	3,723	0,546
J3	Ejecución	0,817	3,625	0,667
J2	Ejecución	0,794	2,412	0,630
J1	Ejecución	0,708	3,009	0,501
C5	Resultados	0,738	3,489	0,545
C4	Resultados	0,726	2,803	0,527
C3	Resultados	0,704	3,009	0,496
C2	Resultados	0,699	2,964	0,489
C1	Resultados	0,722	3,057	0,521
E1	Estrategia	0,751	2,976	0,564
E2	Estrategia	0,873	2,488	0,762
E3	Estrategia	0,723	2,166	0,523
E4	Estrategia	0,725	2,629	0,526
E5	Estrategia	0,737	2,805	0,543
F1	Fraude	0,865	3,127	0,748
F2	Fraude	0,858	2,531	0,736
F3	Fraude	0,743	2,256	0,552
F4	Fraude	0,728	2,148	0,530
F5	Fraude	0,738	2,137	0,545

Como se observa, las cargas estandarizadas son superiores a 0.40 y el coeficiente crítico está por encima del valor de 1.96, superando el criterio de Hair et all (1995). Esta situación permite señalar que para un nivel de significación de 0.05 los datos son significativamente distintos de cero, confirmando la validez convergente del instrumento de medición. Con relación a la fiabilidad los resultados del indicador R^2 superan el 0.50 establecido por Sharma (1996), confirmando que la proporción de la varianza que cada indicador tiene en común con la variable latente que se está midiendo es aceptable.

Por último, se calcularon los indicadores de ajuste global, ajuste incremental y de parsimonia, los mismos que se detallan en la tabla 5.

Tabla 5.- Bondad de Ajuste del Modelo Propuesto.

Bondad de Ajuste	Modelo AUD-CC	Niveles de Aceptación	Autor
Medidas Absolutas de Ajuste			
Chi cuadrado	312,630		
Grados de Libertad	270,000		
Nivel de Significación	0,030	Valores inferiores a 0,05	Bollen & Long, 1993
Parametro de no Centralidad (NCP)	2,108	Valor más próximo a cero	Jöreskog y Sörbom, 1986
Indice de Bondad de Ajuste (GFI)	0,863	Valor mas próximo a 1	Jöreskog y Sörbom, 1986
Residuo cuadrado medio de la raíz (RMSR)	0,014	Valor más próximo a cero	Jöreskog y Sörbom, 1986
Error de aproximación cuadrático medio (RMSEA)	0,069	Valores inferiores a 0,08	Steiger, 1990
Medidas de ajuste incremental			
Indice de Bondad de Ajuste (AGFI)	0,836	Superior a 0,90	Jöreskog y Sörbom, 1986; Hair et all.,1999
Indice de Ajuste Normado (NFI)	0,888	Superior a 0,90	Bentler, 1990
Indice de Ajuste incremental (IFI)	0,823	Valor mas próximo a 1	Bollen, 1989
indice de Ajuste Comparativo (CFI)	0,798	Valor mas próximo a 1	Bentler, 1990
Medidas de ajuste de parsimonia			
Chi Cuadrado Normada (CMIN/DF)	1,703	Valores entre 1 y o hasta 5	Jöreskog y Sörbom, 1986

Los indicadores de ajuste global del modelo, determinan el nivel de significación de los datos, el estadístico Chi cuadrado que al ser mayor a 0,05, demuestra que entre la matriz de datos observados y la matriz reproducida por el modelo no existen diferencias significativas, resultado confirmado con el NCP. El indicador RMSR muestra la medida de los residuos, mientras más próximo es a cero es un indicador que afirma la bondad de ajuste en este caso el resultado es de 0.014, el mismo que es reafirmado por el RMSEA cuyo valor no excede del 0.08 (Steiger, 1990).

Las medidas de ajuste incremental, NFI (0,88), IFI (0,82), CFI (0,79) presentan valores cercanos a 0.90. En cuanto a los indicadores de parsimonia el indicador CMIN/DF tiene el valor

de 1,186 ajustado al intervalo entre 1 y 2 recomendado por Joreskog y Sorbom (1986) que ratifica que el ajuste del modelo es apropiado.

CONCLUSIONES

La presente investigación permitió validar de forma cualitativa y cuantitativa el instrumento de medición que permitirá medir el comportamiento de la variable Proceso de Auditoría dividido en tres dimensiones Planificación, Ejecución y Resultados y la variable Contabilidad Creativa dividida en dos dimensiones Estrategia y Fraude con 25 reactivos en total. Los resultados obtenidos establecen que la bondad de ajuste, validez convergente, fiabilidad y consistencia interna del modelo de medida propuesto son apropiados.

Este instrumento permitirá como una investigación futura, identificar si la práctica de Contabilidad Creativa dificulta o no el proceso de una Auditoría Financiera, y de así corresponder, determinar en qué fase de dicho examen, se generaría el mayor impacto de su aplicación. Evidenciando el grado de correlación o incidencia de estas prácticas en el desarrollo de una Auditoría Financiera, por medio del análisis específico de cada una de las fases de dicho examen.

REFERENCIAS

- Agudelo, M. V., & Vilorio O., N. (2017). La dignidad humana y el bien común como valores del profesional de la Contabilidad. *Actualidad Contable FACES*, 20(35), 5-25.
- Amado, M. I., & Ariza, E. D. (2019). La crisis de la ética de los contadores bajo gobiernos corruptos. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 7(14), 183-202.
- Ayala, A. D., Almeida, K. S., & Benavides, I. E. (2020). Independencia del contador público y su incidencia en la práctica profesional. *Publicando*, 7(24), 80-97.
- Bahamondes, M. E. (2019). Revisión teórica sobre las motivaciones para la manipulación del Beneficio Contable en las organizaciones. *Iberoamerican Business Journal*, 2(2), 37-54.
- Castro, Y. C. (2021). Contabilidad Creativa, una puerta abierta a la Corrupción: Aproximación a partir de la percepción de tres profesionales en Contaduría de la Universidad Nacional de Colombia, Sede Bogotá. *Apuntes Contables*(27), 11-31.
- Crespo, G., & Moreta, M. (2017). Cómo medir la estrategia y planificación en las PYMES del sector de concesionarios de vehículos del Distrito Metropolitano de Quito. *Yura relaciones internacionales*, 1-22.

- Crespo, G., D Ambrosio, G., Racines, A., & Castillo, L. (2016). Como medir la percepción de responsabilidad social empresarial en la industria de gaseosas. *Yura Relaciones Internacionales*, 1-18.
- De la Torre, M. (2018). Gestión del riesgo organizacional de fraude y el rol de Auditoría Interna. *Contabilidad y Negocios*, 13(25), 57-69.
- Domínguez, I. (2022). La Contabilidad Creativa: Usos, efectos, herramientas para su detección y posibles soluciones. Sevilla, España: Universidad de Sevilla.
- Encalada, G., Acosta, M., Caicedo, D., & Ocampo, W. (2021). La contabilidad creativa y su importancia en la gestión de la información financiera. *FIPCAEC*, 6(3), 173-189.
- Hair, J., Anderson, R., Tatham, R., & William, C. (1995). *Multivariate Data Analysis with Readings* (5 Edición ed.). London: Prentice Hall Inc.
- Heras, E., Calle, Ó., & Moreno, V. (2020). Prácticas contables creativas en los estados financieros y la prevención de fraudes fiscales en Ecuador. *Revista Arbitrada Interdisciplinaria KOINONIA*, 5(4), 388-417.
- Higuita, M., Serna, M. I., Vallejo, L., & Chamorro, C. (2021). Riesgos tributarios, penales y financieros en los contadores públicos y en las empresas por desarrollar una Contabilidad Creativa. *En Contexto*, 9(15), 67-89.
- Hollander, R., & Morales, F. (2017). Una mirada al fenómeno de la Contabilidad Creativa desde las NIIF y las NICSP. *Revista Perspectiva Empresarial*, 4(1), 85-94.
- Joreskog, K., & Sorbom, D. (1986). *Lisrel VII, Analysis of Linear Structural Relationship by Maximun Likelihood and Leasat Square Methods*. Moresville: Scientific Software Inc.
- Luque, T. (1997). *Investigación de Marketing*. Barcelona: Ariel.
- Malla, P., Sotomayor, K., & Soto, C. (2020). Factores que inciden en la manipulación de la información financiera en las microempresas comerciales. Caso Ciudad de Machala. *593 Digital Publisher CEIT*, 5(6-1), 157-165.
- Pinzón, J. (11 de Julio de 2022). La percepción del Auditor independiente acerca de la Contabilidad Creativa y su incidencia en el proceso de Auditoría. Sangolquí, Pichincha, Ecuador: Universidad de las Fuerzas Armadas ESPE.
- Pirela, W. (2021). Contabilidad Creativa: Principales causas que motivan su uso en las empresas del Municipio San Francisco del Estado Zulia, Venezuela. *Compendium*, 24(46), 1-13.

- Ramírez, A., Berrones, A., & Ramírez, R. (2020). Análisis de la contabilidad creativa como estrategia de fraude en las Cooperativas de Ahorro y Crédito. *Dominio de las Ciencias*, 6(3), 821-831.
- Rezzoagli, B. A. (2020). Fraude contable y corrupción. Reflexiones en torno a la responsabilidad civil del auditor de estados financieros. *Ciencias Económicas*, 17(02), 201-215.
- Rodas, F., & Villamar, W. (2022). La ética en la práctica contable. Su influencia en una buena gestión. *FIPCAEC*, 7(1), 506-524.
- Sharma, S. (1996). *Applied Multivariate Techniques*. New York: John Wiley & Sons.
- Skjong, R., & Wentworth, B. (2000). *Expert Judgement and risk perception*.
- Solá, J. L. (2019). Evaluación literaria sobre contabilidad creativa aplicada a las NIIF. *Podium*(35), 23-42.
- Steiger, J. (1990). Structural Model Evaluation and Modification: And Internal Estimation Approach. *Multivariate Behavioral Research*, 25, 173-180.
- Van Der Fels-Klerx, I., Goseens, L., Saaticamp, H., & Horst, S. (2002). Elicitation of quantitative data from a heterogeneous Expert Panel: Formal process and application in animal health. *Risk Analysis*, 22(1), 67-81.
- Vega, V., Navarro, M., Cejas, M., & Colcha, R. (2021). Contabilidad creativa: Perspectivas jurídicas y empresariales a partir de los procesos de información. *Revista venezolana de Gerencia*, 26(5), 737-754.