

Experiencias de auditoría integral en el Ecuador

Experiences of comprehensive audit in Ecuador

Jaime Subía Guerra¹
mpgarcia@uce.edu.ec

Recibido: 2017-10-28
Aprobado: 2017-12-16

Resumen

La ejecución de un examen especial de auditoría integral a áreas o procesos misionales o agregadores de valor organizaciones privadas y entidades de servicio público, permitió el diseño y aplicación de una nueva modalidad de auditoría y los resultados evidenciaron su viabilidad y beneficios para los administradores, pues se generaron informes de aseguramiento que incluyeron evaluaciones a los objetivos de información financiera, de cumplimiento legal y de gestión. Además de las ventajas señaladas se generó un modelo de gestión del conocimiento basado en el empoderamiento de las competencias y destrezas de los maestrantes.

Palabras Clave: Auditoría integral, Informe de aseguramiento, riesgos y competencias, Control interno.

Abstract

The execution of a special comprehensive audit examination of mission areas or of processes or value aggregation department in private organizations and public service entities allowed the design and application of a new audit modality. The results showed its viability and benefits for administrators, since insurance reports including evaluations of financial information, legal compliance and management were generated. In addition to the mentioned advantages, a knowledge management model was generated based on the empowerment of the competences and skills of grad students.

Keywords: Comprehensive audit, Assurance, risks, and competencies report, internal control.

1 Economista con un MBA. Docente en la Facultad de Ciencias Administrativas de la Universidad Central del Ecuador.

Introducción

La globalización y la expansión de los mercados generan una mayor perspectiva de crecimiento en las empresas privadas y en entidades públicas cuyo desempeño tiene relación directa o indirecta con los niveles de eficiencia, eficacia y calidad con que aquellas se desempeñan. La gerencia afronta nuevos retos de investigación y desarrollo además de aquellos relacionados con el sostenimiento de los niveles de productividad y rendimiento. La existencia de sólidos sistemas de gestión y de control interno, se fortalecen con un análisis objetivo e independiente, que, al involucrar las principales áreas de negocio, proporcionen a los administradores información esencial para el mejoramiento organizacional.

Disponer de estados financieros auditados no basta. La evaluación del funcionamiento de los sistemas de gestión, de control interno y la observancia de la normativa relacionada con el giro del negocio, constituyen el complemento ideal para las evaluaciones financieras. Lograr consolidar de forma sistematizada los resultados de un análisis integral, al menos de aquellas áreas misionales o agregadoras de valor, es el reto de la auditoría integral.

La experiencia de auditoría y las acciones de control en la República del Ecuador, no evidencian la ejecución de auditorías integrales. En las auditorías generadas por empresas privadas se determina un alto porcentaje de enfoque financiero y en el sector público, el marco legal y normativo no incluye dentro del sistema de control externo, la auditoría integral, siendo un porcentaje casi cercano al 95% de exámenes especiales, cuyo objetivo esencial es auditar el cumplimiento de las disposiciones legales.

Precisamente aquellos criterios que usualmente determinan el enfoque de una auditoría, basados en aspectos cuantitativos y cualitativos como son la materialidad de ciertos rubros o componentes y la relación o impacto directo en la misión de organizaciones públicas y privadas, justifican plenamente un requerimiento adicional de las acciones de control que con respecto a ellos se deban aplicar y de esta forma proporcionar a la gerencia un instrumento de soporte a la gestión, el informe de aseguramiento.

El Consejo de Estándares Internacionales de Auditoría y Servicios de Aseguramiento – IAASB reconoce que si bien la auditoría de estados financieros tradicionalmente ha sido el servicio que define a la profesión, ahora existe la necesidad de orientar un amplio rango de servicios de seguridad como paso importante en el posicionamiento de la profesión para asumir los cambios del futuro. (Blanco Luna, 2006, pág. XIV)

La Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento – IAASB – reconoce que si bien la auditoría de estados financieros, tradicionalmente ha sido el servicio que define a la profesión, actualmente existe la necesidad de orientar un amplio rango de servicios de seguridad como paso importante en el posicionamiento de la profesión contable con el fin de asumir los cambios del futuro. Esta demanda creciente de seguridad sobre una amplia variedad de temáticas crea la necesidad de normas profesionales, si internacionalmente la profesión desea presentar sus credenciales como “proveedor de seguridad” de base amplia. (Blanco Luna, 2012, pág. XV)

Desafortunadamente, en muchos lugares de nuestra sociedad, incluyendo la academia y la mayoría de burocracias, se reconoce el prestigio solamente a quienes estudian cuidadosamente algún aspecto de un problema, si bien la discusión del cuadro general se relega a los cocteles Ahora, quien ocupa el nivel más alto de una organización, trátase de la cabeza del gobierno de un CEO, tiene que actuar como teniendo en cuenta todos los aspectos de una situación, incluyendo las interacciones entre ellos, las cuales a menudo son fuertes. Sin embargo, no es fácil para quien ocupa el nivel más alto tener una mirada cruda del total si alguien en la organización está preocupado solamente por un punto de vista parcial. (Bell, 2008)

Ahora bien, asumir los retos investigativos necesarios para generar un producto diferente y con enfoque holista, requiere esfuerzos alineados a Políticas de Estado y sobre todo que asuman con frontalidad un camino alternativo en lo relacionado a auditoría.

Considerando la participación directa en el diseño y ejecución de la Maestría de Auditoría Integral, desarrollada por la Universidad Técnica Particular de Loja en el período 2010 – 2015, se la justificó como una alternativa de control externo para organizaciones privadas y públicas, fundamentada en que la sinergia generada al reunir los propósitos de cada una de las auditorías: financiera, de gestión, de cumplimiento legal y de control interno, nos permitirá obtener sugerencias más eficaces a los gestores y evitar un enfoque parcial sobre aspectos relevantes de la organización.

Cambiar los paradigmas tradicionales de la auditoría y propender a modelos integrales de control alineados con los aspectos principales de la gestión, que proporcionen a su vez informes de aseguramiento que sustenten las decisiones gerenciales, constituyen el motivante esencial para el proyecto.

Este estudio, basado en el análisis de 128 exámenes de auditoría integral, realizados como parte del proceso de graduación de los maestrantes de auditoría integral, proporciona importante información con respecto a la viabilidad y utilidad de esta alternativa de control externo, más aún si se considera que las referidas evaluaciones fueron enfocadas a áreas misionales o agregadoras de valor.

La utilidad de este estudio se orienta a empresas de auditoría, entidades públicas que forman parte de la Función de Transparencia y Control Social, investigadores de temas de auditoría y control y estudiantes de carreras relacionadas, pues se exponen elementos experimentales que demuestran los beneficios de la auditoría integral y son útiles para probar la flexibilidad de su metodología.

Viabilidad de la auditoría integral. Experiencia ecuatoriana

La investigación se centró en dos aspectos fundamentales, la definición teórica y metodológica de la auditoría integral y el análisis de resultados que servirán para las conclusiones finales.

Definición teórica y metodológica de la auditoría integral.

Como parte de las investigaciones referidas, se recopiló toda la información relacionada con la auditoría integral, su proceso y potenciales beneficios, lo cual definió los aspectos esenciales y necesarios previos al inicio de la ejecución de la auditoría. Esta actividad incluyó todos los pasos y fases del proceso de auditoría, desde la planificación hasta la emisión del informe.

La información disponible con respecto a la base conceptual y metodológica de la auditoría integral, referenciada esencialmente con bibliografía y fuentes de información de otros países, concluye en la importancia de la auditoría integral y sus múltiples beneficios, pese a lo cual la experiencia previa en este tipo de auditoría en Ecuador es nula.

La Auditoría Integral es el proceso de obtener y evaluar objetivamente en un período determinado, evidencia relativa a la información financiera, estructura de control interno, el cumplimiento de las leyes pertinentes y la conducción ordenada en el logro de las metas y objetivos propuestos; con el propósito de informar sobre el grado de correspondencia entre la temática y los criterios o indicadores establecidos para la

evaluación. (Blanco Luna, Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral, 2006, pág. 1)

Este concepto fue ratificado por el autor en la segunda edición del texto, correspondiente al año 2012 y guarda conformidad con la conceptualización del informe COSO, cuyo modelo de sistema de control interno es ampliamente divulgado y sirve de base para reglamentación del sector privado y público. De hecho, las normas de control interno emitidas por la Contraloría General del Estado en el año 2009, tienen como fundamento de estructura y contenido dicho modelo.

“El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente según las directrices marcadas por la administración”

De acuerdo a lo anterior, los objetivos básicos son:

- Proteger los activos y salvaguardar los bienes de la institución
- Verificar la razonabilidad y confiabilidad de los informes contables y administrativos
- Promover la adhesión a las políticas administrativas establecidas
- Lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados. (Estupiñán Gaitán, 2009)

A su vez, la norma de control interno 100-02, establece:

El control interno de las entidades, organismos del sector público y personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos para alcanzar la misión institucional, deberá contribuir al cumplimiento de los siguientes objetivos:

- Promover la eficiencia, eficacia y economía de las operaciones bajo principios éticos y de transparencia
- Garantizar la confiabilidad, integridad y oportunidad de la información
- Cumplir con las disposiciones legales y la normativa de la entidad para otorgar bienes y servicios públicos de calidad

- Proteger y conservar el patrimonio público contra pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal. (Contraloría General del Esatdo , 2009)

En párrafos anteriores referimos que el modelo COSO, sirvió de referencia para la normativa de control interno en el sector público ecuatoriano. La comparación entre las dos citas nos permite evidenciarlo. Adicionalmente la estructura de los componentes de control interno referidos en COSO, son utilizados como grupos de normas de control interno.

Pero no debemos perder la orientación de esta investigación. Con estos antecedentes lo que se pretende es dejar en claro que existen diversidad de objetivos que se generan en una organización, los mismos que para su consecución siguen procesos con características y actividades de control diferentes, lo cual es obvio, pues su propósito es diferente.

Es de entenderse que los objetivos en las organizaciones no siempre son financieros. Un área debe tener involucrados objetivos financieros, de cumplimiento normativo y de gestión. Son diferentes aristas sobre las cuales se pueden realizar evaluaciones, análisis y auditorías con enfoque diferente.

Existe una relación directa entre el control interno y el control externo. El primero, involucra actividades, procedimientos, procesos, estructura y objetivos que serán evaluados posteriormente por medio de la auditoría. Queda claro que una evaluación integral de dichos objetivos proporcionará al gestor una opinión completa para la toma de decisiones. Dicha opinión requiere la participación de múltiples especialidades en el equipo auditor para garantizar resultados técnicos y evidencia certera de las potenciales observaciones y sus recomendaciones.

La Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado señala, dentro de los tipos de acciones de control que realiza, las auditorías financieras y de gestión, y los exámenes especiales, cuyos objetivos están relacionados precisamente a la evaluación de los objetivos señalados y que tienen que ver con información contable y financiera, cumplimiento de metas y objetivos y la evaluación de la observancia de las disposiciones normativas, en su orden. Esta breve descripción enlaza los objetivos que se propone el control interno con la orientación que tienen estas auditorías. Sin embargo, no se considera la ejecución de auditorías integrales, cuya viabilidad y beneficios, serán presentados en este estudio.

El objetivo principal de una auditoría financiera es dictaminar los estados financieros de

una organización privada o pública. Su evaluación se orienta hacia la veracidad, integridad y correcta valuación de dicha información.

La auditoría de gestión tiene como propósito esencial determinar la eficiencia, eficacia y calidad con que se han gestionado los recursos en una empresa o institución. Además, y con respecto a servicios de tipo social o público (Torres M., Subía J., Mantilla D., Becerra E., 2016) puede incluir temas como la efectividad y equidad. Estos elementos considerados como el impacto de proyectos sociales y la justicia distributiva.

Además, pueden efectuarse exámenes de auditoría que tengan un enfoque estrictamente relacionado con el cumplimiento de disposiciones legales, pues como se señaló, todas las áreas organizacionales tienen involucrados objetivos que observan las disposiciones normativas tanto en el sector privado y con mayor énfasis en el sector público.

Con todos los beneficios de la auditoría en sus diferentes enfoques, plasmados en sus particulares objetivos, cabe la reflexión con respecto a la utilidad que podría generar una acción de control que integre dichos propósitos y que propicie reportes de aseguramiento.

“La Auditoría Integral está basada en un enfoque interdisciplinario, que comprende aspectos generales, financieros, administrativos, operacionales, informáticos, entre otros lo cual goza de aceptación en las organizaciones”. (Sotomayor, 2008, pág. 20).

El nuevo rol de las entidades públicas y privadas, ha evolucionado las herramientas con las que cuentan para el ejercicio de sus actividades y por lo tanto su control también ha sufrido algunas transformaciones especialmente en la auditoría, lo que ha motivado a que se incursione en nuevos enfoques mediante la Auditoría Integral, la cual es utilizada como un instrumento que enfrenta las innovaciones gerenciales y administrativas garantizando la prevención y detección de desviaciones o deficiencias de la gestión administrativa referentes a la eficiencia y eficacia en el uso de los recursos y logros (sic) de metas y objetivos, así como la suficiencia y confiabilidad en las cifras que reflejan los estados financieros, revisando el cumplimiento de las leyes y regulaciones que rigen en el país conforme al proceso realizado. (Torres M., Subía J., Mantilla D., Becerra E., 2016)

Como todo proceso de auditoría, ésta se somete a fases sistematizadas que incluyen la planificación, ejecución y comunicación de resultados, enfocando todos los esfuerzos a un componente que al ser analizado desde dife-

rentes perspectivas nos permite obtener una interpretación segura con respecto a su gestión. Uno de los requisitos para la aprobación de los proyectos de investigación constituye la obligatoriedad de que los componentes escogidos para ser auditados, constituyan áreas, procesos o rubros directamente relacionados con la misión y materialmente significativos.

La concepción de la auditoría integral es diferente a la suma de los objetivos de cada auditoría que la conforma, pues el aprovechamiento de los recursos mediante la evaluación de la información financiera, los resultados operativos, cumplimiento legal y del sistema de control interno, mucho más si enfocamos el estudio a las áreas misionales de cualquier organización, permitirá que las acciones de control sean más eficientes y eficaces.

... el desarrollo, evolución y modernización de las organizaciones o entidades; cualquiera sea su tipo o clase, privadas o públicas que se ha producido en un mundo cambiante casi permanentemente por los efectos de la evolución tecnológica, la investigación científica, el incremento vertiginoso del conocimiento, la depuración y perfeccionamiento de los sistemas de información, la internacionalización de los mercados y el fenómeno de la globalización que parece no tener límite, han generado una diversificación de operaciones que realizan y abarcan tales organizaciones y entidades, así como la aparición de corrientes empresariales, institucionales y de gobierno relativas a niveles de calidad, altos rendimientos y competitividad

Esta situación ha hecho que la actividad del contador público, también se haga más compleja no sólo durante el desarrollo de su intervención como auditor, sino en el momento de redactar su informe, el mismo que debe responder a una gran diversidad de situaciones y a una amplia gama de finalidades". (Rozas Flores, s.f.)

Esta cita, es determinante en la integración de los equipos de auditoría integral ya que es necesaria la participación de personal especializado en los temas auditados.

Este enfoque implica un análisis top-down de la empresa, enfatiza el conocimiento estructural y organizativo de la misma, comprensión total del negocio y en entorno empresarial, antes que las transacciones internas como lo hace la auditoría financiera tradicional. Hablar a las empresas de una auditoría financiera es actualmente un anacronismo, pues como se comentó al principio, esta era la función principal al inicio del siglo XX. (Caicedo, s.f.)

Precisamente el enfoque de auditoría basada en riesgos se desarrolló con suficiencia en la Maestría de Auditoría Integral y además de diseñar pruebas de auditoría en función de los riesgos propios de una acción de control, se expuso la metodología para identificación de riesgos corporativos, lo cual constituye un importante aporte en la verificación de aquellos eventos que podrían afectar el logro de los objetivos y por ende la continuidad empresarial. Por supuesto que esta evaluación involucra, no sólo los objetivos de información financiera; se complementan con los operativos y el cumplimiento de disposiciones normativas.

Son precisamente las investigaciones efectuadas por los maestrantes que, con base en los elementos cognitivos, procedimentales y actitudinales desarrollados a lo largo de la Maestría, las que nos permitirán responder las siguientes preguntas de investigación:

1. ¿Es viable la ejecución de exámenes de auditoría integral en organizaciones privadas y de servicio público en Ecuador?
2. ¿Cuáles son los beneficios principales de la ejecución de exámenes de auditoría integral?
3. ¿Qué recomendaciones, con respecto a su viabilidad, surgen de la ejecución de exámenes de auditoría integral?

Las variables utilizadas en esta investigación son las siguientes:

- Variable independiente: auditoría integral
- Variable interviniente: organizaciones auditadas
- Variable dependiente: recomendaciones acerca de la viabilidad de la auditoría integral.

Análisis de resultados

Según la siguiente tabla, entre las empresas privadas y las cooperativas, estas últimas, cuya naturaleza jurídica también es privada pero que por sus características especiales se las agrupó por separado, se alcanza un porcentaje acumulado del 60%, siendo el resto de organizaciones auditadas, entidades de derecho público, las cuales junto a los Gobiernos Autónomos Descentralizados, de naturaleza jurídica también pública, alcanzan el restante 40%, lo cual nos permite una conclusión inicial.

Tabla: Organizaciones Auditadas.

Tipo de organización	Número	Porcentaje
Empresas privadas	49	38%
Cooperativas	28	22%
Entidades públicas	27	21%
Gobiernos autónomos descentralizados	24	19%
Total	128	100%

Fuente: Tesis presentadas por los maestrantes UTPL

Elaboración: autor

Al constituir los exámenes de auditoría integral una alternativa de control externo diferente, es más viable su aplicación en organizaciones privadas, pues su funcionamiento está sometido a un marco regulatorio y legal con un mayor grado de flexibilidad. El Derecho Público es más restrictivo, se puede actuar únicamente según lo que la ley manda, prohíbe o permite. Además, como se señaló, los tipos de auditorías con enfoque gubernamental y definidos en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, no incluyen la auditoría integral. Adicionalmente, el acceso a la información tiene mayores dificultades en el sector público que en el privado. No toda la información se transparenta y su acceso requiere autorizaciones de nivel superior, lo cual fue un requisito previo para el proceso de graduación.

Es evidente la mayor facilidad de efectuar acciones de control alternativas en organizaciones privadas, lo cual no impide su ejecución en entidades y empresas públicas.

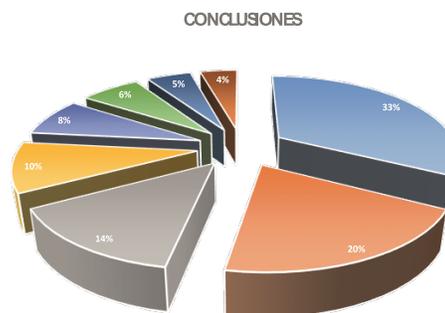
La evidencia de que las acciones de control gubernamental, frecuentemente incluyen objetivos conjuntos, como la verificación del cumplimiento de disposiciones legales, la evaluación de la eficiencia y eficacia de la gestión y la veracidad de las cifras relacionadas con determinados componentes financieros, hacen prever que si bien la auditoría integral no está legalmente reconocida, la aplicación de procedimientos de auditoría para lograr los objetivos señalados, se orientan en cierta forma hacia una evaluación integral.

Conclusiones

Con respecto a las conclusiones (ver gráfico 1), las más relevantes son la viabilidad de los exámenes de auditoría integral y sus beneficios en las áreas evaluadas; otro aspecto constituye la generación de un modelo de control que aprovecha los recursos para el logro de los objetivos; éstas representan un 77% del total.

Las restantes relacionan la contribución del modelo, en la generación de acciones correctivas para mitigar los riesgos.

Gráfico 1: Conclusiones



Fuente: exámenes especiales realizados por maestrantes UTPL

Elaboración: autor

Es importante añadir, que la fase de comunicación de resultados de los exámenes de auditoría integral, exigió planes de implementación de recomendaciones homologados con los gestores relacionados con las áreas y procesos auditados, por lo que el informe de auditoría integral o de aseguramiento, proporcionó acciones de mejora.

Otro elemento que debe ser resaltado es que se reconoce a la auditoría integral como una eficaz herramienta para mitigación de riesgos, lo cual es comprensible. Usualmente los mapas de riesgo a nivel institucional o empresarial se orientan por tipos de objetivo diferenciados, es decir se identifican eventos negativos para objetivos y metas cuyos procesos tienen orientaciones específicas (financieras u operativas). En el caso de la auditoría integral, se diseñan procedimientos de auditoría para todos los propósitos del sistema de control interno, esto es financiero, de cumplimiento legal, de gestión y de control interno, lo cual involucra una gama de riesgos de diferente naturaleza y por lo tanto un tratamiento más amplio de los mismos.

Para completar, es de suma importancia dejar constancia de que un proyecto de este tipo, genera vínculos directos con la sociedad, que como se refirió en la tabla 1, incluye entidades públicas y organizaciones del sector privado. Los beneficios que se logran son muchos, pero en especial para efectos de este estudio, la aplicación de la mayor parte de contenidos académicos en ejercicios reales y con resultados evidenciables proporciona eficacia a los modelos académicos.

Recomendaciones

Existe consenso en las siguientes **recomendaciones**, que se encuentran descritas en el gráfico 2.

Gráfico 2: Recomendaciones



Fuente: exámenes especiales realizados por maestrantes
Elaboración: autor

Un 36% de los maestrantes recomienda que la ejecución de la auditoría integral se extienda a todas las áreas, sugerencia que tiene directa relación con la segunda en importancia que menciona la preparación de equipos multidisciplinarios. Ambas alcanzan un 70% del total.

Aunque con menos frecuencia, sugieren realizar convenios con las organizaciones auditadas para generar el compromiso de entrega oportuna de la información y que para su ejecución se disponga de una estructura claramente definida con reglamentos orgánicos funcionales actualizados.

La sugerencia de aplicación de los indicadores de gestión debe analizarse con profundidad. La necesidad de que las organizaciones dispongan de indicadores que midan su desempeño en todas las áreas de la organización es un elemento fundamental de evaluación. Los modelos de gobierno por resultados y las disposiciones normativas que fomentan la transparencia y difusión de resultados en el sector público, fomentan esta cultura de seguimiento y evaluación.

En Ecuador, la Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información publicada en el Registro Oficial Suplemento 337 del 18 de Mayo de 2004, (Congreso Nacional, 2004), establece la obligatoriedad de difundir por parte de todas las entidades que presten servicios públicos o que administren recursos públicos, información con respecto, entre otros temas, a su estructura y normativa, remuneraciones, servicios y productos que genera, presupuesto, resultados de auditorías, contratos celebrados, metas e indicadores de gestión. Esta ley de jerarquía superior, se complementa con sistemas informáticos creados para seguimiento de procesos, generación de reportes y evaluación de indicadores de gestión como son Gobierno por Resultados y Quipux. Las matrices utilizadas para evaluar el cumplimiento de estas disposiciones, utilizadas por la Secretaría Nacional de la Administración Pública, incluyen los criterios referidos además de la interacción con la ciudadanía. Estas características están relacionadas con el modelo de Gobierno Abierto, y coinciden con las recomendaciones señaladas en función al requerimiento de indicadores de gestión para medir el desempeño interno y externo de las organizaciones.

Análisis y conclusiones finales

La investigación se orientó a evaluar la posibilidad de implementar la auditoría integral en entidades y empresas públicas y organizaciones privadas que nos permitan generar un informe que sustente las decisiones gerenciales.

Las conclusiones fueron positivas:

- La generación de un verdadero sistema de gestión del conocimiento, pues las experiencias obtenidas de la ejecución de un proceso de auditoría real compartido entre el estudiante y los directores de tesis, permite el aprovechamiento de las mejores prácticas y la vivencia de lecciones aprendidas, pues los procedimientos de revisión y sugerencias planteadas por los directores y los tutores encargados de la revisión de los proyectos de graduación, permitieron el aprovechamiento de la experiencia de los docentes y la aplicación real de los elementos cognitivos, procedimentales e incluso actitudinales.
- Son precisamente aquellas experiencias obtenidas de la ejecución real de una auditoría, que implica la relación directa con el gestor, la comunicación de resultados y la aceptación homologada

de resultados, las que permiten al maestrante el enriquecimiento profesional y el perfeccionamiento de las competencias y destrezas obligatorias para la profesión y les permitirá enfrentar con mayor suficiencia los retos del mercado laboral.

- La ejecución del proceso completo de auditoría integral que involucra las fases de planificación, ejecución e informe, garantizó el componente práctico de la maestría y la adopción de todas las herramientas desarrolladas en su contenido como son, entre otras:
 - Matrices de riesgos
 - Informes de planificación
 - Programas de trabajo
 - Archivo de papeles de trabajo
 - Redacción de hallazgos y estructuración del informe.
- Las conclusiones y recomendaciones ratifican la hipótesis planteada en los proyectos de investigación, pues salvo aquellos aspectos que se podrían considerar negativos pero que son comunes a todo proceso de control, se alcanzaron los objetivos individuales de cada auditoría y la emisión de un informe de aseguramiento.
- Por último, es urgente la necesidad de legalizar la auditoría integral como una alternativa de control externo eficaz y que brinda mayor seguridad al gestor público y privado. Es importante que las organizaciones que aglutinan a los Contadores y Auditores, y la Contraloría General del Estado como Organización Superior de Control, propongan las reformas normativas para afianzar a la Auditoría Integral dentro de las alternativas de control externo vigentes en el país. Sus beneficios son evidentes y saludables para los diferentes modelos de gestión.

Bibliografía

- Bell, T. P. (2008). *Auditoría Basada en Riesgos*. Bogotá : ECOE EDICIONES.
- Blanco Luna, Y. (2003). *Normas y Procedimientos de la Auditoría Integra* . Bogota: ECOE Ediciones.
- (2006). *Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral*. Bogota: ECOE Ediciones.
- Blanco Luna, Y. (2012). *Auditoría integral. Normas y procedimientos*. Bogotá: ECOE EDICIONES.
- Congreso Nacional, E. (2004). Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información. Quito, Ecuador: Registro Oficial, 18 mayo 2004.
- Contraloría General del Estado (2009). Normas de Control Interno para la entidades. organismos del sector público y personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos. Quito: Registro Oficial 87, 14 diciembre 2009.
- Estupiñán Gaitán, R. (2009). *Control Interno y Fraudes con base en los ciclos transaccionales. Análisis del informe COSO I y II*. Bogotá : ECOE EDICIONES.
- Sotomayor, A. A. (2008). *Auditoría Administrativa*. México: McGraw-Hill Interamericana.
- Torres M., Subía J., Mantilla D., Becerra E. (2016). *Auditoría Integral* . Quito: S.E.