



AUDITORÍA DE GESTIÓN

Enfoque normativo basado en el
desempeño institucional ecuatoriano



Mercedes Anabel Monar Verdezoto
Jenny Esthefanía Basantez Sánchez
Hernán Arturo Rojas Sánchez

ISBN: 978-9907-802-02-3

2026

AUDITORÍA DE GESTIÓN: ENFOQUE NORMATIVO BASADO EN DESEMPEÑO INSTITUCIONAL ECUATORIANO

AUTORES:

MERCEDES ANABEL MONAR VERDEZOTO

JENNY ESTHEFANÍA BASANTEZ SÁNCHEZ

HERNÁN ARTURO ROJAS SÁNCHEZ



Este libro ha sido debidamente examinado y valorado en la modalidad doble par ciego con fin de garantizar la calidad científica.

©Grupo Editorial BLR
Universidad Estatal de Bolívar
Riobamba – Ecuador
Correo: publicaciones@grupoblrl.com
<https://grupoblrl.com/libros-investig>
REPOSITORIO



Monar, M., Basantez, J., Rojas, H. (2026) Auditoría de gestión:
enfoque normativo basado en desempeño institucional ecuatoriano.
Grupo Editorial BLR.

© Mercedes Anabel Monar Verdezoto
Jenny Esthefanía Basantez Sánchez
Hernán Arturo Rojas Sánchez

ISBN: 978-9907-802-02-3

El copyright promueve la libertad de expresión, protege la diversidad de ideas y conocimiento, además apoya la libre expresión. Se prohíbe de manera rigurosa la producción o el almacenamiento de esta publicación, ya sea en su totalidad o en parte, está estrictamente prohibido por ley, incluyendo el diseño de la portada, así como su difusión a través de cualquiera de sus medios, ya sean electrónicos, mecánicos, ópticos, de grabación o incluso de fotocopia, sin permiso de los propietarios de los derechos de autor.

FILIACIONES DE LOS AUTORES

Mercedes Anabel Monar Verdezoto

Universidad Estatal de Bolívar

Correo Electrónico: memonar@ueb.edu.ec

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7963-4636>

Jenny Esthefanía Basantez Sánchez

Universidad Estatal de Bolívar

Correo Electrónico: jebasantez@ueb.edu.ec

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7829-2889>

Hernán Arturo Rojas Sánchez

Universidad Estatal de Bolívar

Correo Electrónico: arojas@ueb.edu.ec

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5357-1585>



PRÓLOGO

En su dimensión normativa y aplicada, la Auditoría de Gestión se ha consolidado como un instrumento fundamental para el fortalecimiento de la eficiencia, la transparencia y la rendición de cuentas en las organizaciones públicas y privadas del Ecuador. En un contexto caracterizado por crecientes exigencias de control, modernización institucional y uso responsable de los recursos, la auditoría de gestión ha evolucionado desde un enfoque tradicional de fiscalización hacia una visión integral orientada al desempeño, a los resultados y a la mejora continua de la gestión. El referido proceso de transformación requiere profesionales que sean capaces de interpretar el marco normativo que regula la auditoría y su aplicación práctica en situaciones reales y complejas.

El libro titulado “*Auditoría de Gestión: Enfoque Normativo aplicado en el Ecuador*” responde a esta necesidad presente en la profesión de la auditoría. La obra en cuestión, a lo largo de los diferentes capítulos sistemáticamente desarrolla el enfoque conceptual y normativo de la auditoría de gestión, sus vinculaciones con la normativa internacional y nacional, así como su aplicación práctica a través de las diferentes fases de la auditoría de gestión.

Dicha obra entrelaza la teoría con la práctica, permitiendo al lector conocer no solo el qué de la auditoría de gestión, sino el cómo en la planificación, ejecución, comunicación de resultados y seguimiento de la auditoría de gestión, todo ello desarrollado en coherencia con la realidad institucional ecuatoriana

El objetivo primordial de este libro consiste en colaborar en la formación de competencias concretas en auditoría de gestión, fomentar la cultura de rendición de cuentas en el desempeño laboral y servir de referencia técnica para la auditora de gestión y de control interno. Está dirigido a estudiantes universitarios, auditores, contadores, administradores, funcionarios públicos, directivos y profesionales de áreas afines, pero también a todas aquellas personas que tengan interés é s en conocer y aplicar la auditoría de gestión como medio de reforzar el desempeño de las organizaciones.

Por último, este libro espera ser un medio de estudio, consulta y reflexión y acompañar a los lectores en la formación académica y en el ejercicio profesional; pero, sobre todo, espera contribuir a fortalecer el ejercicio de la gestión eficiente, transparente y orientada a resultados en las organizaciones ecuatorianas, esto es, colaborar en el desarrollo sostenible y en el buen gobierno.

INDICE

PRÓLOGO	i
INDICE.....	iii
INDICE DE TABLAS.....	vii
INTRODUCCIÓN.....	viii
CAPÍTULO I.....	11
1 FUNDAMENTOS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN Y MARCO NORMATIVO EN EL ECUADOR.....	11
1.1 Evolución histórica de la auditoría de gestión.....	12
1.2 Concepto, naturaleza y alcance de la auditoría de gestión.....	13
1.3 Importancia y objetivos de la auditoría de gestión en organizaciones públicas y privadas.....	16
1.4 Diferencias entre auditoría de gestión, auditoría financiera y auditoría de cumplimiento.....	21
1.5 Marco normativo internacional aplicable.....	25
1.5.1 Normas Internacionales de Auditoría (NIAS).....	25
1.5.2 Enfoque de auditoría basada en riesgo.....	28
1.6 Marco normativo nacional ecuatoriano.....	29
1.6.1 Normas de la Contraloría General del Estado (CGE).....	31
1.6.2 Auditoría gubernamental y control externo.....	33

1.7	Modelos coso aplicables a la auditoría de gestión.....	35
1.7.1	Coso control interno.....	36
1.7.2	Coso ERM (Gestión de riesgos empresariales)	38
1.8	Auditoría de gestión en el contexto del sector público y privado ecuatoriano.....	40
CAPÍTULO II.....		44
2	FASE DE PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN.....	44
2.1	La planificación en la Auditoría de Gestión.....	45
2.2	Conocimiento de la entidad y su entorno organizacional.....	49
2.3	Análisis del marco legal y normativo aplicable a la entidad auditada.....	53
2.4	Identificación de procesos, objetivos estratégicos y operativos	56
2.5	Evaluación preliminar del control interno.....	58
2.5.1	Componentes del COSO Control Interno.....	60
2.6	Identificación y evaluación de riesgos de gestión.....	62
2.6.1	Riesgos estratégicos.....	63
2.6.2	Riesgos operativos.....	64
2.6.3	Riesgos tecnológicos y digitales.....	65
2.7	Definición de objetivos, alcance y criterios de auditoría.....	66
CAPÍTULO III.....		69

3	FASE DE EJECUCIÓN Y MEDICIÓN DEL DESEMPEÑO EN LA AUDITORÍA DE GESTIÓN.....	69
3.1	Inicio de la fase de ejecución de la Auditoría de Gestión.....	70
3.2	Técnicas y procedimientos de auditoría de gestión.....	71
3.3	Obtención y evaluación de la evidencia de auditoría.....	73
3.3.1	Evidencia suficiente, competente y pertinente.....	74
3.4	Evaluación de la eficiencia de la gestión.....	75
3.5	Evaluación de la eficacia en el logro de objetivos.....	76
3.6	Evaluación de la economía en la gestión.....	77
3.7	Evaluación del sistema de control interno en la ejecución.....	78
3.7.1	Aplicación práctica del COSO Control Interno.....	79
3.8	Medición del desempeño organizacional.....	81
3.9	Herramientas de análisis y control de gestión.....	84
3.10	Identificación y estructuración de hallazgos de auditoría de gestión.....	84
3.10.1	Condición, criterio, causa y efecto.....	85
	CAPÍTULO IV.....	88
4	COMUNICACIÓN DE RESULTADOS, SEGUIMIENTO, MEJORA CONTINUA E IMPACTO DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN.....	88
4.1	Comunicación de resultados de la Auditoría de Gestión.....	89
4.1.1	Principios de claridad, objetividad y oportunidad.....	90

4.2	Informe de auditoría de gestión.....	91
4.2.1	Estructura general del informe.....	92
4.2.2	Diferencias entre sector público y privado.....	94
4.3	Conclusiones y recomendaciones de auditoría.....	95
4.4	Planes de acción correctivos y preventivos.....	96
4.4.1	Responsables y plazos de ejecución.....	97
4.5	Seguimiento a las recomendaciones de auditoría.....	98
4.6	Auditoría de Gestión como herramienta de mejora continua	99
4.7	Impacto de la Auditoría de Gestión en la gobernanza.....	10
	0	
4.7.1	Transparencia y rendición de cuentas.....	101
	GLOSARIO.....	103
	BIBLIOGRAFÍA.....	110

INDICE DE TABLAS

Tabla 1. Evolución histórica de la Auditoría de Gestión.....	13
Tabla 2. Comparación de la Auditoría de Gestión en el sector público y privado ecuatoriano.....	43
Tabla 3. Elementos clave de la planificación en la Auditoría de Gestión.....	47
Tabla 4. Componentes del COSO Control Interno y su análisis en la evaluación preliminar.....	62
Tabla 5. Evaluación del control interno en ejecución según el modelo COSO.....	80
Tabla 6. Indicadores de gestión para la medición del desempeño organizacional.....	82

INTRODUCCIÓN

El libro *Auditoría de Gestión: Enfoque Normativo aplicado en el Ecuador* constituye un aporte académico y profesional orientado a explicar, sistematizar y aplicar la Auditoría de Gestión como una herramienta estratégica para la evaluación del desempeño organizacional en el contexto ecuatoriano; también, se fundamenta en una investigación documental, normativa y analítico-crítica, apoyándose tanto en el proceso de revisión de marcos internacionales y nacionales en particular las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), los modelos COSO y la normativa emitida por la Contraloría General del Estado (CGE), integrando también el análisis técnico de procesos, riesgos y resultados de gestión. Su objetivo central consiste en brindar al lector una representación completa de la Auditoría de Gestión, entendida no solo como un instrumento de control, sino también como un vehículo generador de valor e impulsor de la mejora continua, la transparencia y la rendición de cuentas. Dirigido a estudiantes universitarios, docentes, auditores, profesionales de la contabilidad, servidores públicos, directivos y gestores, el libro está pensado para quienes se encuentran interesados en comprender y aplicar la Auditoría de Gestión como un campo de normativas, de prácticas y contextualizado al Ecuador.

El **Capítulo I** titulado “**Fundamentos de la Auditoría de Gestión y Marco Normativo en el Ecuador**”, enfatiza los fundamentos conceptuales, históricos y normativos de la Auditoría de Gestión. En el desarrollo de este capítulo se analiza la evolución de la auditoría,

su naturaleza, alcance e importancia, así como la comparación que en este sentido permite establecerla con la auditoría financiera y de cumplimiento. La metodología de trabajo utilizada en este capítulo se basa en la revisión sistemática de normas internacionales y nacionales, destacando el papel de las NIA, la auditoría basada en riesgos, así como los modelos COSO de control interno y de gestión de riesgos empresariales. Además, se recoge el marco de aplicación de la Auditoría de Gestión en los sectores público y privado ecuatorianos, lo que permite, junto con lo anterior, el contexto normativo e institucional en el que se desarrolla esta práctica profesional.

El Capítulo II denominado **“Fase de Planificación de la Auditoría de Gestión”**, es el inicio del proceso con la finalidad de conseguir un trabajo de auditoría exitoso, y que por su importancia puede considerarse crítica. A partir de un método que armoniza los mecanismos de control interno y los criterios presentes en la CGE, las NIAs y el COSO ERM se estudia el conocimiento de la entidad y su entorno, el estudio del marco legal aplicable, la identificación de los procesos y objetivos institucionales, la realización del conocimiento previo de los procesos y del control interno y la evaluación inicial del control interno y de los riesgos de gestión. El hilo conductor del capítulo consiste en demostrar que una adecuada planificación, diseñada a riesgo y conocimiento de la entidad, facilita la acentuación del esfuerzo en el trabajo de auditoría.

El Capítulo III titulado **“Fase de Ejecución y Medición del Desempeño en la Auditoría de Gestión”**, constituye una

vinculación sistémica entre la aplicación de las técnicas y el procedimiento de auditoría y la evaluación del desempeño organizacional. Este capítulo presenta el desarrollo de los métodos a emplear para y evaluar la evidencia suficiente, competente y pertinente, así como la evaluación de la eficiencia, eficacia y economía en el uso de los recursos. También se enfatiza en la evaluación del sistema de control interno durante la fase de ejecución, a partir de los componentes del modelo COSO, y el uso de indicadores de gestión y herramientas de análisis para la medición de los resultados. El análisis refuerza la consideración de los resultados de auditoría como insumos valiosos y relevantes para identificar debilidades, riesgos y oportunidades de mejora, lo que polariza esta fase como el núcleo analítico de la Auditoría de Gestión.

Finalmente, el **Capítulo IV, “Comunicación de Resultados, Seguimiento, Mejora Continua e Impacto de la Auditoría de Gestión”**, representa la fase de cierre del proceso auditor, en el que se formulan los resultados obtenidos y se los orienta hacia la acción. Este capítulo trata el desarrollo de la estructura y características del informe de auditoría de gestión, diferenciando su aplicación en el sector público y privado, mediante el análisis de la formulación de conclusiones, recomendaciones y planes de acción correctivos y preventivos. También se examina el seguimiento de las recomendaciones como mecanismo central para evaluar la auditoría y su contribución a la mejora continua.

CAPÍTULO I

1 FUNDAMENTOS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN Y MARCO NORMATIVO EN EL ECUADOR

El Capítulo I tiene como propósito establecer los fundamentos conceptuales, históricos y normativos que sustentan la Auditoría de Gestión, con especial énfasis en su aplicación en el contexto ecuatoriano. En este apartado se abordan las principales definiciones teóricas relacionadas con la auditoría de gestión, su naturaleza, alcance e importancia, así como su diferenciación frente a la auditoría financiera y la auditoría de cumplimiento. De la misma manera se presenta el desarrollo histórico, facilitando al lector comprender el nacimiento de este instrumento como respuesta a la exigencia de evaluar no solamente la legalidad y razonabilidad financiera, sino también el rendimiento, la eficiencia, la eficacia y la economía de la gestión de las organizaciones públicas y privadas.

Se basa en una metodología de investigación documental y analítica que toma como base la revisión sistemática de los principales marcos normativos internacionales y nacionales que regulan y orientan la Auditoría de Gestión, en particular las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), la auditoría basada en riesgos, los modelos COSO de Control Interno y de Gestión de Riesgos Empresariales (COSO ERM), así como las normas emitidas por la Contraloría General del Estado (CGE), en el ámbito de la auditoría gubernamental.

1.1 Evolución histórica de la Auditoría de Gestión

La Auditoría de Gestión se desarrolla como una adaptación natural de los enfoques tradicionales de auditoría de tipo financiero y auditoría de cumplimiento. A partir de la segunda mitad del siglo XX, y en particular, con el auge de este y la creciente existencia de organizaciones complejas, empiezan a visibilizarse la necesidad de realizar auditoría í como que superaran la legalidad de las operaciones para adentrarse en la forma en que las mismas eran utilizadas por parte de las instituciones con el fin de conseguir sus objetivos estratégicos (Maldonado & Paredes, 2021). A partir de esta adaptación, se introducen criterios de economía, eficiencia y eficacia como elementos centrales en el control organizacional.

En las últimas décadas, la Auditoría de Gestión ha sufrido una transformación significativa derivada de la gestión por resultados, la administración del sector público moderno y por los modelos de control interno y gestión de riesgos. Autores como García (2022) y López y Zambrano (2020) destacan como la adopción de marcos integrales como COSO ha promovido el carácter preventivo y estratégico de la Auditoría de Gestión al igual que disciplinan del enfoque correctivo que esta ha podido tener. En el contexto latinoamericano, y particularmente en el Ecuador, la Auditoría de Gestión se consolida como un instrumento clave para la transparencia, la rendición de cuentas y la mejora continua, alineándose con las disposiciones de la Contraloría General del Estado y las tendencias internacionales de control gubernamental (Contraloría General del Estado, 2021; Ramírez, 2023).

Tabla 1. Evolución histórica de la Auditoría de Gestión

Etapas	Características principales	Enfoque predominante
Inicial	Control financiero y legal	Cumplimiento
Transición	Evaluación de procesos	Eficiencia
Moderna	Gestión por resultados y riesgos	Valor público y gobernanza

Fuente: *García (2022) y Maldonado y Paredes (2021).*

La Tabla 1 muestra la evolución de la Auditoría de Gestión desde un enfoque inicial centrado en el control del cumplimiento legal y financiero, hacia una visión moderna orientada a la gestión por resultados, el análisis de riesgos y la generación de valor público. Esta evolución refleja el fortalecimiento de la auditoría como herramienta estratégica de gobernanza y mejora del desempeño organizacional

1.2 Concepto, naturaleza y alcance de la Auditoría de Gestión

La Auditoría de Gestión se configura como una disciplina especializada dentro del campo de la auditoría, orientada a evaluar de manera integral el desempeño de las organizaciones, más allá del mero cumplimiento normativo o de la razonabilidad de la información financiera. Los fundamentos de su concepto se han sustentado en la necesidad de examinar el proceso por el cual las organizaciones planifican, organizan, dirigen y controlan la utilización de sus recursos, dentro del objetivo de alcanzar los objetivos de la organización, de tal manera que la organización no sólo sea eficiente, sino que también es eficaz y económica en la utilización de los mencionados recursos. En este sentido se entiende la Auditoría de Gestión como un proceso sistemático, objetivo y documentado, que permite emitir juicios profesionales sobre

la buena calidad de la gestión e incluso realizar recomendaciones para la mejora continua en la organización y la creación de valor público y privado (Maldonado & Paredes, 2021).

Desde una perspectiva actual, el concepto de Auditoría de Gestión evolucionó a una concepción más estratégica (en línea con la gestión por resultados, la gobernanza organizativa y la administración basada en riesgos). García (2022) plantea que esta variedad de auditoría no se reduce a la verificación de hechos o actividades que ya han acontecido, sino que también presenta un enfoque prospectivo al reconocer debilidades estructurales, riesgos futuros y oportunidades de mejora que afectan directamente el alcance de los objetivos institucionales. Con esta modalidad, la Auditoría de Gestión se convierte en una herramienta de utilidad para los tomadores de decisiones gerenciales y la mejora de los sistemas de control interno. La auditoría de gestión posee un carácter totalizador y multidimensional, dado que incluye los aspectos cuantitativos y cualitativos de la gestión.

Contrariamente a otras auditorías, su carácter no se restringe a un área determinada, sino que analiza procesos, estructuras, normas, procedimientos, indicadores y resultados, incluyendo el entorno interno y externo de la organización. López y Zambrano (2020) enfatizan que esta cualidad integral permite evaluar la adecuación entre la planificación estratégica, la ejecución operativa y los resultados conclusivos, convirtiéndose en un mecanismo de retroalimentación para la alta dirección del centro. Junto a esto, la Auditoría de Gestión tiene un carácter evaluativo y propositivo. Es decir, no solo se limita a la

identificación de desviaciones o indisciplinas, sino que realiza una investigación sobre las causas que tienen su origen.

De la misma forma, gestiona recomendaciones orientadas a corregir la situación y a preservarla de futuros quebrantamientos. Al respecto, Ramírez (2023) argumenta que la Auditoría de Gestión contemporánea encuentra su soporte en metodologías de riesgo y en modelos de control interno, como por ejemplo el de COSO, lo que acentúa su condición preventiva y su contribución en la mejora de la gobernanza organizacional. Esta característica propositiva resulta de especial importancia en el ámbito del sector público, donde la Auditoría de Gestión persigue la generación de valor público y el uso responsable de los recursos del Estado.

Por su naturaleza, la Auditoría de Gestión es amplia y flexible, ya que permite su aplicación a organizaciones públicas o privadas, programas, proyectos, procesos, unidades administrativas o funciones concretas. Su alcance lo determinará los objetivos de la auditoría, la normativa legal aplicable y la evaluación de riesgos realizada durante la fase de planificación. Para Maldonado y Paredes (2021), esta flexibilidad hace que pueda adaptarse a las características de cada entidad: tamaño, complejidad, sector de actividad y contexto institucional.

En relación con el sector público ecuatoriano, el alcance de la Auditoría de Gestión se cierra con las normas emitidas por la Contraloría General del Estado donde emite lineamientos bajo los cuales evalúan la eficiencia, la eficacia y la economía en el uso de los recursos públicos. Este enfoque impone no sólo lo comprobar la observancia de normas y

procedimientos establecidos, sino también el grado en que las entidades llegan a cumplir su misión institucional y alcanzar resultados sociales. En este sentido, la Auditoría de Gestión se configura en un mecanismo de control externo dirigido a fortalecer la transparencia, la rendición de cuentas y la confianza ciudadana (Contraloría General del Estado, 2021).

En cambio, el alcance de la Auditoría de Gestión en el sector privado incide en cómo evaluar el desempeño organizacional a la luz de un enfoque competitivo y estratégico, así pues, su aplicación permite fijar el ritmo del uso de la eficiencia de los procesos, la efectividad de las estrategias empresariales y la capacidad de la organización para gestionar riesgos y adaptarse a entornos cambiantes.

1.3 Importancia y objetivos de la Auditoría de Gestión en organizaciones públicas y privadas

La Auditoría de Gestión adquiere una importancia creciente en el panorama organizacional actual, caracterizada por dinámicas cambiantes, limitaciones de recursos, mayores exigencias de transparencia y una presión constante por demostrar resultados. A diferencia de los enfoques tradicionales de control, que se centran en la verificación de la aplicación de las normas o en la razonabilidad de la información financiera, la Auditoría de Gestión se centra en evaluar el desempeño total de las organizaciones teniendo en cuenta la forma en que se planifican, ejecutan y controlan las actividades institucionales con el fin de alcanzar las metas estratégicas institucionales (Maldonado & Paredes, 2021).

La importancia que tiene la Auditoría de Gestión en los organismos públicos se relaciona con la necesidad de tratar de asegurar la eficiencia, eficacia y economía en el uso de los recursos públicos, en relación con el cumplimiento de las cargas que impone el Estado. En un contexto como el ecuatoriano se identifica la escasez de recursos para el presupuesto público y la demanda creciente de la ciudadanía que exige rendición de cuentas por parte de las administraciones, la Auditoría de Gestión hace posible conocer si las entidades públicas cumplen con su misión institucional y, por tanto, si son capaces de generar valor público. García (2022), por su parte, sostiene que la Auditoría de Gestión permite complementar una concepción meramente legalista del control, puesto que incluye los análisis de resultados, impactos y calidad de la gestión, atributos que van en la línea del reforzamiento de la administración pública moderna.

Además, la Auditoría de Gestión resulta relevante para la transparencia y la rendición de cuentas por el hecho de proporcionar información objetiva y sistematizada sobre el funcionamiento de una entidad. Gracias a la detección de desviaciones, ineficiencias y debilidades de los procesos, esta auditoría prohíja la implantación de medidas de carácter correctivo y/o de prevención que contribuyan a incrementar la confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas. Desde esta óptica, su importancia no radica exclusivamente en el control posterior, sino en el potencial que tiene para fomentar el aprendizaje organizacional y desplegar una cultura de la mejora continua, ya alineada con los principios de buena gobernanza y responsabilidad social.

En el sector privado, la importancia de la Auditoría de Gestión se manifiesta a través de su contribución al refuerzo de la competitividad y de la sostenibilidad empresarial. Las organizaciones de carácter privado se encuentran y funcionan en mercados intensamente competitivos, donde la eficacia en las operaciones, la calidad de los procesos y la adaptabilidad al cambio constituyen un conjunto de factores críticos de éxito. López y Zambrano (2020) afirman que a partir de la Auditoría de Gestión se puede comprobar la concordancia entre la estrategia de la organización y la ejecución operativa, aportando propuestas de mejora que repercuten de manera directa en la productividad y la rentabilidad convirtiéndose como en una herramienta de apoyo a la alta dirección de la organización para la toma de decisiones estratégicas.

Otra dimensión notable que hace hincapié en la importancia de la Auditoría de Gestión es su capacidad de prevención e incluso su orientación basada en riesgos. Mientras las auditorías están enfocadas en la identificación de errores que ya se han producido, la Auditoría de Gestión incluye la evaluación de los riesgos estratégicos, operativos y tecnológicos que pueden darse en la organización, de modo que permite prevenir estos eventos, o en su caso, adoptar medidas contingentes con tal de reducir su impacto respecto a la consecución de los objetivos establecidos por la institución. Ramírez (2023) indica que este enfoque resulta especialmente importante en organizaciones de gran complejidad, ya que la interdependencia entre los procesos y la exposición de la organización a riesgos de tipo externo requieren introducir mecanismos de control de coche más modernos e incluso anticipatorios.

Desde un punto de vista global, la Auditoría de Gestión también es importante, pues es capaz de encontrar la forma de articular los sistemas de control interno y la gestión por resultados. La Auditoría de Gestión, mediante la evaluación de la efectividad de los controles, la adecuación de los indicadores de rendimiento y la coherencia entre los objetivos y los resultados obtenidos contribuye a la reducción de la brecha entre el planeamiento y la acción. En este sentido, se acaba por erigir como un puente entre el control y la gestión, superando aquella visión tradicional de concebir el control como un freno a la acción administrativa.

El objetivo fundamental de la Auditoría de Gestión es evaluar la eficacia, entendida como el grado en que las organizaciones logran cumplir los objetivos y metas. Este análisis permite encontrar las posiciones que exponen discrepancias entre lo previsto y lo alcanzado, así como las causas consideradas que dan explicación a lo dicho. La eficacia es un concepto esencial de la Auditoría de Gestión, donde en la Administración Pública se vincula a la evaluación del cumplimiento de políticas públicas y de programas institucionales, y es en el ámbito de la actividad privada donde se asocia a la consecución de los objetivos de carácter estratégico y la obtención de rentas o de ingresos. La economía en el uso de los recursos, a sabiendas de que los recursos son limitados y las necesidades sociales son amplias, es un objetivo importante de la gestión de la Auditoría. Está orientado a la adquisición de bienes y servicios en las mejores condiciones de calidad, costo y oportunidad, evitando de esta manera el derroche de recursos y los gastos que no se justifican. En el caso ecuatoriano, donde los recursos son escasos y las necesidades sociales son amplias, también es un objetivo importante en

el ámbito de la gestión pública, aunque no por ello otros objetivos son menos importantes, por ejemplo, la sostenibilidad financiera de las organizaciones privadas (Contraloría General del Estado, 2021).

Pero la Auditoría de Gestión persigue otro objetivo: el de los sistemas de control interno, haciendo referencia a su diseño, su implementación y su funcionamiento. Este objetivo, alineado con los modelos de control interno y gestión de riesgos en la institución, como COSO, determina si los controles son idóneos para mitigar los riesgos al tiempo que ayudan y son soporte del avance de los objetivos institucionales; en este sentido, la Auditoría de Gestión no solo evalúa los resultados, sino que también evalúa los medios, procedimientos y sistemas que los producen.

Un objetivo transversal de la Auditoría de Gestión es la formulación de recomendaciones de mejora continua procedente del análisis de resultados y evidencias, que buscan robustecer, optimizar y facilitar el uso de recursos, disminuir riesgos y permitir el aprendizaje organizacional. García (2022) sostiene que la efectividad de la Auditoría de Gestión no se limita a la identificación de bloqueadores, sino que mide su capacidad en función de los cambios que genera en la organización sobre las evidencias analizadas. Finalmente, la Auditoría de Gestión busca robustecer la gobernanza y la rendición de cuentas a partir del suministro de información objetiva y confiable del desempeño institucional; este objetivo es importante en el sector público donde la Auditoría de Gestión se convierte en un mecanismo central de garantizar la transparencia y el control social, y en el sector privado porque también proporciona mejoras para la confianza de los grupos de interés: inversionistas y clientes (López & Zambrano, 2020).

1.4 Diferencias entre auditoría de gestión, auditoría financiera y auditoría de cumplimiento

La auditoría, como ejercicio profesional, se ha ido transformando lentamente, incluso de manera considerable, debido al incremento de la complejidad de las organizaciones, así como a una creciente demanda de transparencia, control y rendición de cuentas. Una de las consecuencias de esta evolución ha sido el surgimiento de distintos tipos de auditoría, entre ellas la auditoría financiera, la auditoría de cumplimiento o la auditoría de gestión. A pesar de que todas ellas comparten un conjunto de principios de tipo metodológico, aquellas difieren notablemente en sus objetivos, en sus enfoques de trabajo, en su alcance, en los resultados que se persiguen. Comprender todas estas divergencias resulta clave para poder aplicar de la manera correcta cada tipo de auditoría y, especialmente, para evitar confusiones conceptuales que podrían perjudicar la calidad del control y en la evaluación organizacional.

La auditoría financiera representa la más tradicional, más conocida y difundida. El objetivo fundamental que persigue es emitir una opinión profesional acerca de los estados financieros. García (2022) se pronuncia en cuanto a que esta forma de auditoría tiene la intención de comprobar si la información contable hecha es de veracidad aceptable respecto de la posición financiera, los resultados y el flujo de efectivo, tomando como base para ello los principios contables, así como las normas técnico - contables. Por ende, es deliberadamente cuantitativa, a la vez que retrospectiva y evidentemente orientada hacia la figura de los

usuarios externos como son inversionistas, acreedores, organismos de control.

La auditoría de cumplimiento, por su parte, persigue comprobar el grado en que se cumplen las leyes, reglamentos, políticas internas y disposiciones contractuales aplicables a una entidad. Como lo indican Maldonado y Paredes (2021), esta forma de realizar una auditoría permite comprobar si las operaciones y decisiones de la organización se ciñen a la legalidad, a través de la identificación de comunicaciones para incumplimientos y responsabilidades. Es una auditoría que tiene un enfoque totalmente normativo y legalista, siendo muy habitual en el sector público y en el sector privado donde se encuentran entornos muy regulados.

La auditoría de cumplimiento adquiere una especial importancia en el sector público ecuatoriano dado que constituye una herramienta fundamental para garantizar la legalidad de la gestión administrativa y financiera. La Contraloría General del Estado brinda algunas pautas para el desarrollo de este tipo de auditoría, en relación con la revisión del cumplimiento normativo en materia presupuestaria, administrativa y contractual. No obstante, a pesar de que la auditoría de cumplimiento refuerza la legalidad y el control, tiene un corto alcance, en tanto no examina la evaluación de los resultados institucionales, ni el desempeño.

A diferencia de las modalidades precedentes, la auditoría de gestión es una auditora diferenciadora, pues presenta un enfoque holístico y estratégico, que tiene como objetivo evaluar la eficiencia, la eficacia y la economía de la utilización de los recursos por la organización para

alcanzar sus objetivos. De hecho, y como apuntan López y Zambrano (2020), la auditoría de gestión no se limita a revisar cifras financieras, ni a comprobar el cumplimiento formal de las normas, sino que se ocupa de los procedimientos, las estructuras organizacionales, los sistemas de control interno, los indicadores de desempeño y de los resultados obtenidos. Esta especificidad la hace una herramienta fundamental para la mejora de los procesos y la creación del valor de la organización.

Una diferencia destacable que existe entre la auditoría de gestión y la auditoría financiera reside en el hecho de que mientras que la primera tiene un enfoque estrictamente retrospectivo, la auditoría de gestión tiene un enfoque prospectivo dado que identifica riesgos, debilidades y oportunidades de mejora que pueden influir sobre los resultados futuros de la organización. Ramírez (2023) afirma que esta especificidad de la auditoría de gestión le permite ir más allá del mero control, convirtiéndose en un insumo estratégico para la toma de decisiones directivas.

La auditoría de gestión, así mismo, destaca por su faceta diferente a la de la auditoría de cumplimiento desde un punto de vista analítico y propositivo. A pesar de tener en cuenta la justificación normativa como un elemento importante, no se limita a comprobar solo el cumplimiento de las reglas, sino que también es estudiado si las reglas que se han comprobado aportan a la consecución de los objetivos institucionales.

Otra diferencia importante hace referencia a la extensión y los criterios de evaluación. A partir de los principios de la auditoría, la auditoría financiera cuenta con criterios definidos por normas contables y de

auditoría; la de cumplimiento, por disposiciones legales y reglamentarias; mientras que la auditoría de gestión bajo criterios pertinentes genera el espacio de evaluar los objetivos institucionales, los indicadores de desempeño y los estándares de eficiencia misionales, así como los modelos de control interno y de gestión de riesgos (por ejemplo , COSO) , criterio que le otorga a la auditoría de gestión una mayor flexibilidad y adaptabilidad a los diferentes contextos organizacionales.

En el contexto ecuatoriano, la diferenciación de estos tipos de auditoría también cobra una especial relevancia en la medida en que busca comprender el rol de la Contraloría General del Estado y de los auditores internos y externos. La normativa de la CGE otorga a la auditoría de gestión la práctica suficiente para evaluar el desempeño institucional y el uso de los recursos públicos.

De manera un tanto comparativa, se puede manifestar que la auditoría financiera responde en su mayoría a la pregunta ¿El informe financiero es razonable?; la auditoría de cumplimiento en tanto ¿se han cumplido las normas aplicables?; y, la auditoría de gestión, a ¿la organización está logrando cometido proveniente? Esta distinción conceptual permite al lector por ende comprender que esas modalidades no son excluyentes sino complementarias, y que su articulación bien impregnada provoca el fortalecimiento de los sistemas de control y gobernanza organizacional (Contraloría General del Estado, 2021).

1.5 Marco normativo internacional aplicable

La Auditoría de Gestión, si bien tiene sus particularidades según el contexto institucional y el marco normativo de cada país, se apoya en un conjunto de principios, enfoques y estándares de validez internacional, que guía la acción del auditor hacia formas comunes, técnicas y moralmente responsables.

En este sentido, el marco normativo internacional es un referente ineludible para poder albergar calidad, homogeneidad y credibilidad en el trabajo de la auditoría, especialmente en los contextos difícilmente delimitados por la globalización, la complejidad del tipo de organización, así como por la progresiva exigencia de transparencia y rendición de cuentas.

1.5.1 Normas Internacionales de Auditoría (NIAs)

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son el principal conjunto normativo de alcance mundial que regula la práctica profesional de la auditoría. Las NIA emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) tienen por finalidad el establecimiento de los principios básicos y procedimientos fundamentales para la realización de auditorías de alta calidad, promoviendo así la homogeneidad y comparabilidad del trabajo de auditoría en el ámbito internacional. Las NIA están orientadas en general a la auditoría de estados de situación financiera, pero sus principios y sus enfoques se pueden aplicar sin dificultad a la Auditoría de Gestión, en el sentido de que aporta un soporte metodológico para la

planificación, la ejecución, la obtención de evidencia e incluso para la comunicación de resultados (Arens, Elder & Beasley, 2021).

Desde un enfoque conceptual, las NIA establecieron la auditoría de forma independiente, objetiva, crítica y profesional, principios que son básicos en la Auditoría de Gestión. Pérez y Gómez (2022) reconocen que estos principios permiten al auditor realizar una crítica justificada a la gestión organizacional, protegerse de sesgos y asegurar que las conclusiones se fundamenten en pruebas suficientemente verídicas y adecuadas. En este sentido, las NIA constituyen un marco ético y técnico que refuerza la credibilidad de la Auditoría de Gestión.

Uno de los principales aportes de las NIAs a la Auditoría de Gestión es, precisamente, la importancia que estas otorgan a la planificación adecuada de la tarea de auditoría. Normas como la NIA 300 establecen la necesidad de entender la entidad y su entorno, identificar los riesgos importantes y diseñar una estrategia de auditoría que sea congruente con los mismos, en los cuales existen además otros mecanismos de control de riesgo que se manejan a la hora de realizar una auditoría. En la auditoría de gestión, el hecho de comprender los objetivos institucionales, los procesos clave y los factores de riesgo es especialmente importante para evaluar el desempeño de la organización.

También las NIA refuerzan la noción de que la evaluación del control interno es el punto de partida para la planificación y la ejecución de la auditoría. Normas como la NIA 315 y NIA 330 obligan al auditor a identificar y evaluar los riesgos de incorrección material a partir del conocimiento del control interno, y a diseñar respuestas a tales riesgos.

Esto es de especial importancia en la Auditoría de Gestión, dado que permite realizar el análisis de la eficacia de los controles en términos de la eficiencia operacional y el cumplimiento de objetivos estratégicos (Mantilla, 2020).

Otro de los aspectos a destacar es el hecho de que las NIA se ocupan también es de la evidencia de auditoría, que viene dada por la NIA 500. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) exigen que el auditor debe recabar suficientes y adecuados elementos de juicio para fundamentar sus conclusiones, lo que implica aplicar los procedimientos de auditoría correspondientes y tener una perspectiva crítica respecto a la confiabilidad de la información obtenida.

En el ámbito latinoamericano, y particularmente en Ecuador, las NIA han sido adoptadas de forma progresiva y gradual en el ejercicio profesional y en la academia de auditoría, convirtiéndose en el referente que se requiere los auditores en la formación de auditores y en el ejercicio profesional. Sánchez (2021) resalta que la adopción de las NIA ha llevado a elevar los estándares de calidad de la auditoría, llevando a una cultura de planificación, documentación y evaluación basada en el riesgo.

Desde una visión crítica se puede indicar que las NIA no sustituyen los marcos normativos nacionales ni los lineamientos de la Auditoría de Gestión pues sólo los complementan. En su contexto la aplicación de las NIA debería adaptarse correctamente al objeto de evaluación que en la Auditoría de Gestión no sería el conjunto de los estados financieros del Informe Financiero, sino la gestión organizacional. No obstante, su

aportación es incuestionable en lo relativo a rigor metodológico, ética profesional o calidez del trabajo auditor (Arens et al., 2021).

1.5.2 Enfoque de auditoría basada en riesgos

El enfoque de auditoría con riesgo de auditar es una de las grandes transformaciones que se han dado en la práctica moderna de la auditoría. Transmite el énfasis de la auditoría desde la revisión multitudinaria de transacciones hasta la identificación y evaluación de los riesgos que pueden afectar el cumplimiento de los objetivos de las organizaciones. Se basa en la premisa de que como la capacidad de los recursos de auditoría es limitada, ésta debe orientarse preferentemente a aquellas áreas donde se tiene un mayor riesgo de la ocurrencia de acontecimientos adversos que tengan un impacto importante en las organizaciones. En el campo de la Auditoría de Gestión, este enfoque es de gran valor, dado el interés en analizar el rendimiento, la eficiencia y la eficacia de la gestión. Según Torres y Almeida (2020), la auditoría por riesgos supone un cambio de paradigma en lo que se refiere al control, puesto que lleva a adoptar una mentalidad preventiva y estratégica, con la que intentar prevenir la aparición de problemas antes de que se produzcan. En lugar de ir a la búsqueda de errores o infracciones del pasado, dicho enfoque propugnaría plantear el estado de los riesgos estratégicos, operativos, financieros, tecnológicos y reputacionales y estudiar la capacidad de la organización para gestionar adecuadamente esos riesgos.

El enfoque por riesgos está muy relacionado con el campo de los modelos de gestión de riesgos en las organizaciones, sobre todo, con el

COSO ERM, que plantea un modelo que intenta dar respuesta a la identificación, la evaluación y la respuesta a los riesgos que pueden afectar a la generación de valor.

En el ámbito del sector privado, la auditoría basada en riesgos se va integrando, poco a poco a los sistemas de control de gestión y de gobierno corporativo, en la medida en que ayuda a identificar riesgos estratégicos que pueden afectar la competitividad y sostenibilidad de la organización en cuestión. Desde esta perspectiva, la Auditoría de Gestión basada en riesgos analiza tanto el desempeño actual de la organización como la mejora de la capacidad de la organización para afrontar entornos inciertos y cambiantes (Vega, 2022).

Un elemento clave del enfoque de auditoría basado en riesgos es la propia información confiable y las capacidades técnicas necesarias para poder identificar y evaluar adecuadamente los riesgos. Es decir, el uso de herramientas de análisis, indicadores de desempeño y metodologías sistemáticas que permiten al auditor emitir juicios respaldados. La calidad de la auditoría basada en riesgos depende, en gran medida, del nivel de madurez de la gestión organizacional y de la implicación de la alta dirección en la gestión de riesgos (Torres & Almeida, 2020).

1.6 Marco normativo nacional ecuatoriano

La Auditoría de Gestión en el Ecuador se basa en un marco normativo nacional que da respuesta tanto a la estructura constitucional del Estado ecuatoriano como a la estructura de control público y de las disposiciones técnicas que surgen de los entes rectores del control y la auditoría. En contraposición con la forma en que se organiza la

Auditoría de Gestión en otros estados donde su desarrollo exclusivamente se ordena mediante normas profesionales o basadas en estándares que operan de forma voluntaria en la auditoría , en el Ecuador el enfoque jurídico institucional de esta modalidad de auditoría queda bien manifestado en el sector gubernamental , en la medida que va de la mano del control que se lleva a cabo de los recursos del Estado, la rendición de cuentas y la responsabilidad administrativa.

El marco normativo nacional de la Auditoría de Gestión no es un único tipo de norma o un cuerpo legal, sino que se presenta como un sistema articulado entre diferentes normas constitucionales, leyes, reglamentos y disposiciones técnicas, cuyo eje articulador es la Contraloría General del Estado (CGE) como máximo órgano técnico superior de control, las competencias, los procedimientos y las responsabilidades que estructuran este tipo de auditoría , así como también el alcance, el objetivo y la consecuencia jurídica de este auditoría. Por consiguiente, el dominio del marco normativo indicado es obligatorio para poder captar cómo es concebida, realizada y utilizada la Auditoría de Gestión en el contexto ecuatoriano, tanto el sector público, como de manera indirecta el privado, cuando el mismo administra recursos públicos o cuando se relaciona con el Estado.

Desde una postura metodológica, el análisis del marco normativo nacional pone de manifiesto el modelo ecuatoriano de auditoría, el cual se orienta a un control de resultados a partir de un énfasis en la eficiencia, la eficacia y la economía del uso de los recursos públicos. Este marco, además, determina la base legal que legitima la Auditoría de Gestión como un mecanismo de control externo, diferenciándola de las otras

distintas modalidades de auditoría y otorga los efectos vinculantes con respecto a la responsabilidad administrativa y a las recomendaciones de mejora.

1.6.1 Normas de la Contraloría General del Estado (CGE)

Esta función le ha sido atribuida por la Constitución de la República, donde aparece como el órgano técnico que se ocupa de controlar la utilización efectiva de los recursos estatales y de alcanzar las metas que deben cumplir las instituciones del Estado. A partir de lo estipulado en la Constitución, la CGE desarrolla normas técnicas que regulan las distintas modalidades de auditoría, entre ellas, la Auditoría de Gestión, desarrollando un marco operativo y una metodología viable. Las Normas de Auditoría Gubernamental reguladas por la CGE prescriben los principios, criterios y procedimientos que han de observarse en la ejecución de auditorías, en los organismos del sector público; siendo en estas Normas en donde se articulan expresamente junto a los medios propuestos, los conceptos de eficiencia, eficacia y economía como ejes por los que se puede consolidar la revisión de la gestión institucional, derivándose de ello las tendencias internacionales en materia de auditoría de desempeño. Autores como Cárdenas (2021) apuntan que ese enfoque supone una evolución del control tradicional, al abandonar el énfasis exclusivo en la legalidad, y pasar a la evaluación de resultados y del impacto de la gestión pública.

Un aspecto peculiar de las normas que emanan de la CGE es su carácter obligatorio y vinculante en los informes de Auditoría de Gestión en donde tienen efectos jurídicos concretos. Las auditorías de este tipo no

tienen un contenido consultivo, sino que pueden dar como resultado recomendaciones imperativas, determinaciones de responsabilidad administrativa y hasta la declaración de indicios de responsabilidad penal en el caso de irregularidades graves, de lo cual se deduce el requerimiento de una correcta aplicación de las normas, técnica y documentada, que necesita de un buen sustento metodológico a la hora de obtener la evidencia.

El contenido de las normas de la CGE regula incluso en detalle las fases del proceso de auditoría, desde la planificación hasta el seguimiento de las recomendaciones necesarias de acuerdo con los resultados que alcancen las entidades auditadas. En el caso de la Auditoría de Gestión, resalta la necesidad de realizar un estudio exhaustivo de las condiciones que requiere el marco legal aplicable, los objetivos institucionales y los indicadores de desempeño, lo que será posible verificar la relación entre la planificación estratégica y los resultados que se obtuvieron. Según Ponce y Villacís (2022), este cuerpo normativo exalta la práctica de la Auditoría de Gestión en el sector público, ya que disminuye la discrecionalidad y aumenta la comparabilidad de los resultados.

Otra característica que merece ser destacada de las normas de la CGE destaca la relación con los sistemas de administración del Estado, como la planificación, el presupuesto, la contratación pública, la gestión del talento humano, etc. La Auditoría de Gestión no es solo un proceso separado, sino también un mecanismo transversal que analiza el modo en el que estos sistemas se enlazan para alcanzar los objetivos institucionales.

Desde una visión crítica de la experiencia, diferentes estudios han puesto de manifiesto que el principal límite encontrado en la implementación de las normas CGE consiste en la capacidad institucional para ejecutar las sugerencias que surgen de la auditoría de gestión. Andrade (2020) anuncia que, a pesar de que la norma tiene una sólida trayectoria, su éxito se halla vinculado al compromiso de las autoridades, así como a que los propios sistemas para el seguimiento y evaluación garantizan la mejora de la gestión.

1.6.2 Auditoría gubernamental y control externo

La Auditoría de Gestión en el Ecuador forma parte del sistema de auditoría gubernamental, entendido como el conjunto de los diferentes mecanismos a través de los cuales el Estado ejecuta el control externo sobre la gestión de las entidades públicas. Este sistema tiene como propósito el apoyo para que los recursos públicos se utilicen de forma eficiente, eficaz, económica y de acuerdo con los objetivos, contenidos en la planificación nacional y sectorial.

El control externo ejercido por la Contraloría General del Estado se ocupa de la auditoría de las funciones públicas, mientras que el control interno se desarrolla en el marco de las entidades auditadas. Dicha independencia es considerada un aspecto básico para garantizar la credibilidad y objetividad de los informes de Auditoría de Gestión, principalmente en el marco de la valoración de políticas públicas, programas sociales o proyectos de inversión de alto impacto. De acuerdo con Espinosa (2021), esta separación institucional refuerza la rendición

de cuentas y ayuda a prevenir conflictos de intereses en la evaluación de la gestión pública.

La Auditoría Gubernamental, dentro de la que se inscribe la Auditoría de Gestión, incorporando las distintas modalidades de control que van desde la auditoría financiera hasta la auditoría de cumplimiento incluyendo la auditoría de desempeño. La Auditoría de Gestión se caracteriza por estar orientada a los resultados y a la calidad de la gestión, siendo el único mecanismo de control de políticas públicas. Es decir, su objetivo no se limita a detectar irregularidades, sino que trata de analizar si las decisiones y/o acciones institucionales han contribuido al bienestar social y al desarrollo nacional.

Un elemento clave del control externo aplicado en el Ecuador lo constituye su relación específica con la planificación nacional, con los planes de desarrollo y las políticas públicas. En este marco particular, la Auditoría de Gestión examina hasta qué punto se encuentran alineados los objetivos institucionales con los objetivos nacionales y, del mismo modo, si hay concordancia entre la asignación de recursos y los resultados que se han obtenido. A este respecto, Herrera y Molina (2023) indican que esta relación específica refuerza el carácter estratégico que tiene la Auditoría de Gestión y de su contribución a la evaluación del desempeño del Estado en su conjunto.

De igual forma, la Auditoría Gubernamental realiza una función importante en prevención de corrupción y la utilización incorrecta de recursos públicos. Al examinar procesos, controles y resultados, la Auditoría de Gestión permite detectar debilidades estructurales que

pueden permitir malas prácticas o ineficacias. Sin embargo, su contribución va más allá del aspecto sancionador, busca mejoras de gestión y fomenta la cultura de la responsabilidad en las entidades públicas.

En el ámbito del control externo, la Auditoría de Gestión tiene un papel importante en la rendición de cuentas a la ciudadanía y a los órganos legislativos. Los informes de auditoría son insumos relevantes para el control político y social a partir de la información técnica y objetiva que brindan sobre la actuación de las instituciones públicas. En este sentido, la Auditoría de Gestión ayuda a afianzar la democracia y la confianza pública en la gestión pública (Espinosa, 2021).

1.7 Modelos COSO aplicables a la Auditoría de Gestión

Los modelos COSO son uno de los referentes conceptuales y metodológicos del control interno, la gestión de riesgos y la gobernanza organizacional de alto relieve. Su importancia radica en que estos modelos proveen un marco claro para evaluar cómo las organizaciones diseñan, implementan y supervisan sus sistemas de control interno y de gestión de riesgos, ya que estos aspectos afectan de manera directa la eficiencia, eficacia y economía de la gestión. En Ecuador, el uso de los modelos COSO ha ido formando parte simultáneamente del público como del privado; constituyendo una referencia técnica determinante para la planificación y ejecución de auditorías de gestión conforme a las normas internacionales y a la normativa nacional.

Desde una perspectiva histórica y conceptual, el marco conceptual COSO se concibe como una forma de dar respuesta a la necesidad de

robustecer los sistemas de control interno, tras escándalos financieros y fallas de gobernanza a nivel internacional. Con el tiempo ha ido cambiando desde un enfoque centrado en el control contable a un enfoque más integrado donde control interno, gestión de riesgos, estrategia y desempeño está en la misma línea, lo que amplía la capacidad de aplicarlo en Auditoría de Gestión, ya que también permite valorar si la organización logra sus objetivos y crea valor sostenible (Mantilla, 2020).

En la Auditoría de Gestión se utiliza el modelo COSO como referencia a partir de los cuales se analiza la calidad de la gestión organizacional. A diferencia de la base normativa, COSO opera a partir de unos y otros principios, lo que le confiere cierta flexibilidad que le permite la adaptación a contextos institucionales distintos, así como a organizaciones de diferentes tamaños y niveles operativos de madurez; aspecto que aquí cobra especial interés, el Ecuador, donde coexisten entidades públicas y privadas donde la heterogeneidad de las realidades organizacionales es bien patentada.

1.7.1 COSO Control Interno

El modelo COSO de Control Interno es la forma de control interno más popular y utilizado; está, a su vez, orientado a proporcionar una razón de seguridad para el logro de los objetivos relativos a la eficacia y eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de la información y la adecuada regulación legal; lo cual define el control interno como un proceso diseñado e implementado por la alta dirección, el personal y los órganos de gobierno; de modo tal que se potencia la connotación

transversal de este, así como la vinculación con la gestión de la organización. El Control Interno COSO se organiza en cinco componentes que tienen entre sí un alto nivel de interrelación (ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y supervisión) y , en la Auditoría de Gestión, dichos componentes establecieron el marco sobre el que valorar si la organización cuenta con los requisitos suficientes para desarrollar sus procesos desde un enfoque orientado al rendimiento institucional. En términos de Pérez y Ruiz (2021) la utilización del modelo permite detectar zonas de debilidad estructural que inciden sobre el rendimiento institucional, por encima de la simple existencia formal de los procedimientos y de las normas. El ambiente de control es la base del sistema de control interno y guarda relación con la integridad, la ética, la estructura organizativa y las políticas de gestión del personal. En la Auditoría de Gestión este componente es determinante para poder valorar el clima organizativo y la concordancia entre la cultura organizativa y los objetivos institucionales.

La evaluación de los riesgos correspondientes al COSO de Control Interno permite identificar y analizar aquellos riesgos que pueden comprometer el logro de los objetivos. En la Auditoría de Gestión, este componente tiene una relación de interdependencia con el enfoque basado en riesgos, ya que permite priorizar las áreas críticas y, con ello, llevar a cabo los procedimientos de auditoría. En este sentido, los estudios recientes empiezan a corroborar que una adecuada evaluación de los riesgos permite poner en práctica una gestión más proactiva al afectar la asignación de recursos organizacionales (Salazar, 2022).

Las actividades de control incluyen las políticas y los procedimientos planteados para tratar de reducir los riesgos identificados. Dentro de la auditoría, el examen no sólo de estar, también de ser y llegar a ser. La práctica de la auditoría concede valor añadido a los controles o cargas administrativas contradictorias con la gestión operativa (Vega & Torres, 2023) y no sólo de su existencia como se ha comentado anteriormente, sino también por su operatividad como por su validez para los fines de la institución.

A la par de los componentes de información y comunicación, así como de seguimiento, el modelo COSO de los Controles Internos ofrece una importante carga de información útil, confiable, así como el seguimiento que debe realizarse de manera continuada al desempeño y sistema de control de la actividad. El sector público ecuatoriano hace un especial hincapié en los componentes de información y comunicación como de seguimiento, dada la exigencia por su parte de rendir cuentas, de la importancia de la transparencia como del propio componente del seguimiento que se ve de nuevo en las auditorías de la gestión de la Contraloría General del Estado (Vega y Torres, 2023).

1.7.2 COSO ERM (Gestión de Riesgos Empresariales)

El COSO ERM (Enterprise Risk Management) es una variante del modelo de control interno que incluye una visión total de la gestión del riesgo, ligada a los aportes de la organización en relación a los objetivos estratégicos y al rendimiento. Este nuevo modelo de gestión del riesgo suma aportes y extiende el COSO de Control Interno, pues no solo considera la gestión de los riesgos operativos y de cumplimiento, sino

que también considera otra tipología de riesgos como son los estratégicos, financieros, tecnológicos y reputacionales que pueden tener impacto en la creación de valor.

Dicho modelo, en la configuración de la Auditoría de Gestión, ofrece un marco conceptual para considerar cómo está el sistema de gestión del riesgo de la organización, y cómo se va integrando con la planificación estratégica; Morales (2021) pone de manifiesto cómo la aplicación de este modelo el auditor puede analizar si la entidad a la par de identificar sus riesgos, definir respuestas coherentes a los mismos y se monitorea continuamente su impacto en el logro de los resultados institucionales. Así, la Auditoría de Gestión va más allá de la simple revisión de controles parciales y se orienta a la evaluación de la gestión estratégica del riesgo.

Está organizado en una serie de componentes que forman el gobierno, la cultura y la estrategia, el establecimiento de la estrategia, los objetivos y el desempeño, la revisión, la mejora, la información y la comunicación; y, el reporte. Esta estructura organiza a la Auditoría de Gestión para que pueda revisar la coherencia entre la gestión de riesgos y la estrategia organizacional, así como descubrir eventuales brechas que comprometan el desempeño. En el caso de la Administración Pública ecuatoriana, este enfoque es de utilidad para verificar la gestión de proyectos y programas de alto impacto social, donde los riesgos pueden tener serias consecuencias para la ciudadanía (Luna, 2022).

1.8 Auditoría de Gestión en el contexto del sector público y privado ecuatoriano

La Auditoría de Gestión, aunque se fundamenta exactamente en principios y metodologías comunes, va adquiriendo características muy diferentes según el sector donde se produce, muy en particular en el caso de un país como el Ecuador, donde el marco institucional, normativo y organizacional del sector público es muy diferente del sector privado. Estas diferencias no solo se ven reflejadas en los objetivos que la auditoría pretende alcanzar, sino también en su amplitud, en los criterios de evaluación utilizados y en los efectos de la auditoría y sus resultados. Ser consciente de estas particularidades es muy importante para poder aplicar bien la Auditoría de Gestión y para poder interpretar bien los hallazgos y recomendaciones de esta.

La Auditoría de Gestión en el sector público ecuatoriano se concibe como un mecanismo de control externo, orientado a evaluar el uso de los recursos públicos y el cumplimiento de la misión institucional del Estado. Su finalidad principal es comprobar que las entidades públicas hagan uso de los recursos que les han sido asignados de manera eficiente, eficaz y económica, tal como lo establecen los objetivos que se fijan en las decisiones de la planificación nacional y sectorial. En este contexto, la Auditoría de Gestión está asociada a los principios constitucionales de transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad, lo que proporciona a la Auditoría de Gestión un carácter claramente público y social (Contraloría General del Estado, 2020).

Otro rasgo característico de la Auditoría de Gestión en el ámbito del sector público es su marco normativo obligatorio y descentralizado, el cual es liderado por la Contraloría General del Estado. Las auditorías que producen el producto formal bajo este marco normativo contienen informes que pueden derivar en recomendaciones obligatorias y en la determinación de responsabilidades administrativas, por lo que refuerza su carácter en el ámbito del control y la fiscalización. El carácter vinculante de la rendición de cuentas fortalece, a la vez, el proceso de evaluación, aunque sugiere un elevado nivel de rigor técnico y metodológico en la ejecución de dicha auditoría, dado el impacto jurídico administrativo de los resultados de la misma (Herrera y Molina, 2023).

Por otra parte, la Auditoría de Gestión pública tiende a evaluar la actividad institucional desde la perspectiva del valor acciones públicas, esto es, analizar hasta qué punto las del Estado contribuyen al bienestar social o al desarrollo nacional, considerando en este sentido los programas, proyectos y políticas públicas, teniendo en cuenta no solo la ejecución del presupuesto, sino que también los resultados y los impactos derivados. Así, dicha auditoría se transforma en una de las herramientas del proceso de evaluación de políticas públicas y de mejora de la calidad del gasto público.

En el sector privado, la auditoría de gestión se encuentra en un marco de actuación más flexible, más orientado a las normas de autorregulación y a las buenas prácticas en materia de gobierno corporativo, siendo su aplicación principalmente una opción no de decisión que realiza la propia entidad, una recomendación que surge de los accionistas o una

necesidad de mejorar la competitividad y la sostenibilidad de la propia empresa. En esta dimensión de la auditoría de gestión se acentúan los aspectos de eficiencia operativa, la efectividad de las estrategias de empresa y la capacidad de la organización para gestionar los riesgos en entornos cada vez más cambiantes (Luna, 2022).

Un elemento común a las características de la gestión en ambos sectores es la utilización de criterios de eficiencia, eficacia y economía como ejes longitudinales de evaluación de la gestión, si bien la manera como estos criterios suelen interpretarse y aplicarse pueden ser diferentes en función del sector. Así, podemos decir que en el sector público la eficiencia va asociada a la utilización eficiente de los recursos fiscales; la eficacia, al cumplimiento de los objetivos propios de las políticas públicas; y la economía, a la austeridad y racionalidad de la acción pública. En el sector privado, los citados criterios van asociados a la productividad, a la consecución de los objetivos estratégicos y a la rentabilidad empresarial (Paredes, 2021).

En el caso del Ecuador, la convergencia de este enfoque privado y del público se presenta de una forma bien concreta en aquellos espacios de organizaciones privadas que administran recursos públicos o que ejecutan proyectos soportados en recursos financieros del Estado. En ese sentido, la Auditoría de Gestión debe considerar tanto la exigencia normativa del ámbito público, como las buenas prácticas del sector privado, de tal modo que se vuelve necesario un enfoque híbrido con un alto grado de competencia técnica desde el auditor. Según Espinosa (2021), esa convergencia representa uno de los principales retos y, al

mismo tiempo, una oportunidad para reforzar la práctica de la Auditoría de Gestión en el país.

Tabla 2. Comparación de la Auditoría de Gestión en el sector público y privado ecuatoriano

Aspecto	Sector público			Sector privado
Marco normativo	Normativa	CGE	y	Buenas prácticas y gobierno corporativo
Carácter	Obligatorio y vinculante			Estratégico y consultivo
Finalidad	Valor público y rendición de cuentas			Competitividad y sostenibilidad
Impacto de resultados	Administrativo y legal			Gerencial y estratégico

Fuente: (Paredes, 2021)

En la Tabla 2 se presentan los rasgos más significativos entre la auditoría de gestión en las entidades del sector público y en las entidades del sector privado ecuatoriano, con un marco normativo adecuado, que les otorga un carácter de obligatoriedad o carácter estratégico, la finalidad que persiguen y el tipo de efecto que se expresa en sus resultados.

CAPÍTULO II

2 FASE DE PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

En el Capítulo II se desarrolla de forma ordenada la fase de planificación de la Auditoría de Gestión, que es considerada el inicio y uno de los hitos más fundamentales del proceso de auditaje. Precisamente en esta fase es donde se señala los fundamentos conceptuales, técnicos y metodológicos que soportan la auditoría, clarificando el alcance, los objetivos, los criterios y el enfoque asociado, de la mano del conocimiento en profundidad de la entidad a auditar y su entorno. La planificación adecuada permite al auditor centrar sus esfuerzos en las dimensiones de mayor importancia y riesgo, generando la producción de resultados que sean válidos, relevantes y coherentes con los objetivos institucionales.

La manera de abordar el capítulo se articula en base a una metodología analítica, normativa y, fundamentada también, en las directrices de la Contraloría General del Estado (CGE), las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) y los principios del modelo COSO ERM, que integra el enfoque de auditoría basada en riesgos como hilo conductor. Una vez fijada esta base se llevan a cabo las siguientes acciones clave: se lleva a cabo el conocimiento de la entidad y su contexto organizativo, el análisis del marco normativo aplicable, la identificación de los procesos y los objetivos estratégicos, así como, la evaluación preliminar del control interno y de los riesgos de la gestión. Este recorrido metodológico establece la articulación de la normativa con la práctica

profesional de forma que el auditor va fortaleciendo su criterio técnico a partir de la primera fase del trabajo.

La idea central del Capítulo II es destacar que la planificación no constituye una etapa meramente formal o administrativa, sino un proceso estratégico que condiciona la calidad, profundidad y efectividad de la Auditoría de Gestión. En este sentido, se enfatiza que una planificación deficiente puede limitar el alcance del análisis y reducir el valor de los resultados, mientras que una planificación rigurosa, basada en riesgos y en el conocimiento integral de la organización, contribuye a una evaluación más objetiva del desempeño y a la formulación de recomendaciones orientadas a la mejora continua. Por ello, este capítulo se convierte en un eslabón fundamental que conecta el marco conceptual y normativo desarrollado en el Capítulo I con la ejecución práctica de la auditoría, que será abordada en los capítulos subsiguientes.

2.1 La planificación en la Auditoría de Gestión

La planificación constituye la fase inicial y estratégica de la Auditoría de Gestión, en tanto permite definir con claridad el enfoque, los objetivos, el alcance y los criterios que guiarán el proceso auditor. A diferencia de una concepción meramente formal, la planificación en este tipo de auditoría implica un ejercicio analítico y reflexivo mediante el cual el auditor comprende la entidad, su entorno y los factores que inciden en su desempeño. En este sentido, la planificación no solo organiza el trabajo, sino que determina la calidad, pertinencia y utilidad de los resultados que se obtendrán a lo largo de la auditoría (Mantilla, 2020).

Desde el punto de vista técnico la planificación en la Auditoría de Gestión puede ser entendido el proceso por el cual el auditor establece la base técnica del trabajo auditado; este proceso requiere del juicio profesional, y del uso de técnicas de análisis que permiten llevar la auditoría hacia los aspectos más relevantes de la gestión. Pérez y Ruiz (2021) indican que el proceso de una correcta planificación permite al auditor orientar su labor ante la valoración del desempeño de la organización, evitando, así, las revisiones extensas.

Para el caso ecuatoriano, la planificación tiene un perfil normativo muy relevante, ya que constituye también una exigencia formal en las auditorías gubernamentales objeto de la regulación de los entes de control, de acuerdo a las Normas de Auditoría Gubernamental que señalan que toda auditoría parte de una planificación documentada, que debe estar basada en el conocimiento de la entidad, en el análisis del marco normativo que la regulación y en una revisión de los riesgos significativos. Esta forma normativa apoya la planificación como un proceso técnico necesario para garantizar la objetividad y la homogeneidad mantenida en el trabajo auditor (Contraloría General del Estado, 2022).

Uno de los principales aportes de la planificación en la Auditoría de Gestión, lo constituye la orientación del trabajo auditor hacia los objetivos institucionales. La Auditoría de Gestión con enfoque evaluativo, indistinto de las auditorías financieras o la auditoría de cumplimiento que orientan su interés a las cifras o a las normas que las regulan, sino que se centra en el cumplimiento de la misión y el logro de los objetivos estratégicos de la entidad. Es por ello por lo que la

planificación se debe basar en el análisis de misión, visión, objetivos estratégicos y planes operativos, lo cual permitirá al auditor formular criterios de evaluación soportados por el rendimiento esperado.

La planificación también supone una incorporación progresiva del enfoque de auditoría centrado en los riesgos dado que permite priorizar aquellos procesos de las áreas que tienen una mayor probabilidad de comprometer el logro de los objetivos de la institución. Según Vega (2022), este enfoque permite optimizar el uso de los recursos de auditoría irrumpiendo con las revisiones generales para centrados en aquellas que son claves, estratégicas o de alto impacto; así la planificación se convierte en el espacio donde se toma la decisión respecto a qué riesgos se van a evaluar y en qué profundidad.

Durante la fase de planificación, el auditor establecerá con claridad el alcance de la auditoría, esto es, delimitará los procesos, áreas, períodos y unidades organizacionales sobre los que se va a hacer la auditoría. Un alcance inadecuado puede dar lugar a auditorías muy extensas o, por el contrario, demasiado acotadas que restan valor a la tarea. El alcance de la auditoría debe atender a los objetivos de la misma y a los riesgos que se han identificado, a la vez que se busca el equilibrio entre cobertura y profundidad.

Tabla 3. Elementos clave de la planificación en la Auditoría de Gestión

Elemento	Descripción	Contribución al proceso auditor
Conocimiento de la entidad	Análisis de misión, objetivos, estructura y entorno	Comprensión integral de la gestión

Identificación de riesgos	de	Evaluación de riesgos estratégicos y operativos	Priorización de áreas críticas
Definición de objetivos	de	Determinación de lo que se evaluará	Enfoque claro y pertinente
Determinación del alcance	del	Delimitación de procesos y períodos	Coherencia y viabilidad
Asignación de recursos	de	Tiempo, equipo y competencias requeridas	Eficiencia del trabajo auditor
Elaboración del plan		Diseño del enfoque y programas de auditoría	Calidad y consistencia de resultados

***Fuente:** Elaboración propia con base en Mantilla (2020) y Contraloría General del Estado (2022).*

La Tabla 3 pone de manifiesto que la planificación en la auditoría de gestión se apoya en los elementos que garantizan un proceso ordenado y eficaz. Por un lado, el conocimiento de la entidad y la identificación de riesgos permitirán conocer la gestión, así como otorgar prioridad a los aspectos críticos. Por otro lado, la definición de objetivos y el alcance fijarán el enfoque y concreción de la auditoría para garantizar su viabilidad. Finalmente, la buena asignación de recursos y la confección del plan revitalizarán la eficacia del trabajo de auditoría y la calidad de los resultados obtenidos.

La planificación tiene, además, una función relevante en la asignación eficaz de los recursos humanos y materiales. En este espacio se hace la elección del equipo auditor, las competencias que se requieren y los plazos que se estiman para cada actividad. Una planificación adecuada evita retrasos, reprocesos y dificultades para obtener evidencia a la hora de hacer el informe, aspectos clave que son los que contribuirán a que

el informe garantice la calidad. Herrera y Molina (2023) aclaran que una planificación correcta optimiza los recursos que se destinan a los controles institucionales, sobre todo en la Administración pública.

Desde la perspectiva metodológica, la planificación tiene soporte en métodos de revisión documental, las entrevistas preliminares, el análisis inicial de auditorías anteriores y la evaluación inicial del control interno. Estos métodos permiten al auditor contar con una visión inicial de la entidad y redireccionar la auditoría según la información que va obteniendo. En esta línea, la planificación no será un proceso estático, sino que es un proceso dinámico que va modificándose a medida que se conoce más de la entidad.

Finalmente, cabe insistir en que la planificación en la Auditoría de Gestión tenga un carácter preventivo y estratégico, puesto que al hacer visibles las debilidades, los riesgos y las áreas de mejora desde el primer momento, la auditoría puede contribuir no sólo al control posterior, sino también al fortalecimiento de la gestión organizativa y a la mejora continua. Esta visión refuerza el carácter de la Auditoría de Gestión como una herramienta auxiliar para la toma de decisiones y para la gobernanza institucional, tanto en entes organizativos públicos como privados en Ecuador (Vega, 2022).

2.2 Conocimiento de la entidad y su entorno organizacional

El conocimiento de la entidad como de su entorno organizacional es un requisito fundamental en la etapa de planificación de la Auditoría de Gestión, ya que posibilita al auditor comprender el contexto en el que se desarrollan las actividades que le son propias a la institución y se toman

las decisiones de gestión. Este conocimiento previo es necesario para llevar a cabo la adecuada interpretación de los resultados de la auditoría, la detección de puntos críticos o la elaboración de juicios profesionales. En el caso de la Auditoría de Gestión, el conocimiento de la entidad no sólo se entiende en términos de la revisión estructural o documental, sino que quiere hacerse una idea completa de la lógica del funcionamiento de la entidad y de los factores que determinan su desempeño (Mantilla, 2020).

Desde el punto de vista de la metodología, el conocimiento de la entidad involucra el análisis de su naturaleza jurídica, misión, visión, objetivos estratégicos, estructura organizativa, procesos críticos y de su sistema de control interno. El presente estudio permite contextualizar la administración y determinar si las decisiones tomadas por la administración se encuentran alineadas a los ejes institucionales. Para el sector público ecuatoriano es relevante porque las entidades deben actuar en coherencia con lo que establece la Constitución, la planificación nacional y el conjunto de políticas públicas vigentes, lo que determina a su vez sus objetivos y los procesos operativos (Contraloría General del Estado, 2022).

El entorno organizacional que interviene en la gestión institucional está conformado por una serie de factores internos y externos que inciden en esta. Los factores internos son la estructura de gobierno, la cultura organizacional, la gestión del talento humano, los recursos tecnológicos y la gestión de los procesos operativos y administrativos. Los factores externos son el marco legal y regulatorio, el entorno económico, social y político, los vínculos interorganizacionales y con los grupos de interés.

La identificación y análisis de estos factores le permite al auditor conocer las limitaciones, oportunidades y amenazas que presenta la organización en el cumplimiento de sus objetivos (Herrera & Molina, 2023).

En la Auditoría de Gestión, el análisis del entorno externo es especialmente relevante para evaluar la efectividad real de la gestión, ya que en muchas ocasiones el desempeño institucional se ve condicionado por factores que no dependen de la organización. Los cambios normativos, limitaciones presupuestarias, crisis económicas o demandas sociales que emergen pueden afectar de manera importante los productos de la gestión. Un buen análisis del entorno permite al auditor diferenciar entre fallas atribuibles a la gestión y fallas atribuibles al entorno, contribuyendo a una mayor objetividad del juicio profesional.

Uno de los elementos importantes que constituyen el conocimiento de la entidad, es la determinación de los procesos estratégicos, misionales y de apoyo, ya que tales procesos son el objeto de evaluación en la Auditoría de Gestión. El auditor debe conocer cómo se interrelacionan los procesos, qué recursos se utilizan y qué resultados se obtienen, permitiéndole así la detección de ineficiencias, duplicidades, cuellos de botella y riesgos operativos. El conocimiento de los procesos permite definir el alcance de la auditoría y seleccionar procedimientos de buena práctica para evaluar el desempeño institucional (Paredes, 2021).

El conocimiento de la entidad también implica el examen de la cultura organizacional y el estilo de dirección, estos dos aspectos están interrelacionados directamente con la manera de llevar a cabo las

políticas y los procesos ejecutados, valores institucionales, las prácticas informales y los niveles de compromiso del personal o los canales de comunicación interna condicionan el rendimiento de los controles y de los sistemas de control. Por ello, la Auditoría de Gestión incorpora técnicas cualitativas, como entrevistas y la observación directa para captar esas dimensiones intangibles de la gestión (Espinosa, 2021).

Con la óptica de ser una auditoría de riesgos, el conocimiento de la entidad y de su entorno organizativo sirve para descubrir los riesgos de dichas características, el estratégico y el operativo que pueden amenazar el cumplimiento de los objetivos institucionales. Los riesgos son la base para la planificación de la auditoría y para priorizar las áreas críticas. Un conocimiento superficial de la entidad puede llevar a que se subestimen riesgos relevantes o a que el trabajo auditor defina mala adecuación en áreas críticas, de este modo, el valor añadido de la auditoría se reduce (Vega, 2022).

La obtención del conocimiento de la entidad se apoya en diversas fuentes de información, entre las que se incluyen documentos institucionales, normativa aplicable, informes de auditorías anteriores, indicadores de desempeño y entrevistas con directivos y personal clave. La triangulación de estas fuentes fortalece la objetividad del análisis y permite al auditor construir una visión integral y confiable de la organización.

2.3 Análisis del marco legal y normativo aplicable a la entidad auditada

El análisis del marco legal y normativo existente para la entidad auditada forma, tal y como se evidenció en la fase de la planificación de la Auditoría de Gestión, parte del procedimiento indicado, dado que estableció los límites y obligaciones que determinarán, el desarrollo de la actuación institucional. El análisis del marco legal y normativo existente aporta al auditor la posibilidad de identificar el marco jurídico en el que se desarrollan los procesos de gestión y, por tanto, determinar si las decisiones de gestión administrativa y operativa se corresponden con criterios de eficiencia y eficacia o con el marco jurídico vigente. El marco de la Auditoría de Gestión, el marco legal y normativo, no se considera como algo aislado, sino como un elemento que influye directamente en el desarrollo organizacional y en el cumplimiento de las metas institucionales.

Desde una perspectiva del marco metodológico, el análisis normativo permite identificar los criterios de auditoría, representación legal y técnica frente a la cual se evaluará la gestión. Una diferencia de la auditoría de cumplimiento, en la que el objetivo principal es constatar la exhaustiva observancia de normas, en la auditoría de gestión el marco legal se convierte en un apoyo para poder contextualizar la gestión y determinar si las normas vigentes dificultan o ayudan al logro de resultados. En palabras de Romero (2021), este marco previene una visión estrictamente legalista del control y permite estudiar la gestión globalmente.

El marco legal del que se sirve una entidad auditada en el contexto ecuatoriano es un marco en el que el orden legal está organizado jerárquicamente, desde la Constitución de la República en el máximo nivel hasta las leyes orgánicas, las leyes ordinarias, los reglamentos, las normas técnicas y las normas internas de carácter administrativo. Este entramado regula la declaración de competencias de las instituciones, los procedimientos administrativos, los sistemas de control y describe las responsabilidades asignadas a los servidores públicos y a los directivos. Por lo tanto, el auditor debe identificar y examinar las normas que se relacionan directamente con la naturaleza, funciones y objetivos propios de la entidad objeto de la auditoría.

La Constitución de la República del Ecuador, como nivel normativo superior, recoge una serie de principios fundamentales, que inciden de forma directa en la Auditoría de Gestión, tales como la eficiencia, eficacia, calidad, transparencia y rendición de cuentas en la administración pública; fijando la dirección del accionar de las entidades del Estado y sirviendo de criterios generales para una evaluación de la gestión institucional. En este mismo sentido, la auditoría de gestión no solo llega a ratificar el cumplimiento de normas específicas, sino también la correspondencia de la gestión con los principios constitucionales que limitan la función estatal (Asamblea Nacional, 2021).

En un segundo nivel se ubican los tipos de leyes: orgánicas y ordinarias, que regulan los aspectos concretos de la gestión pública y de la gestión privada, como son la administración financiera, la contratación pública, la planificación, el control interno y la gestión del talento humano. Estas

normas son las que fijan los procedimientos obligatorios y establecen las responsabilidades de las autoridades y de los servidores, por lo que son un elemento fundamental también para el análisis de la gestión. En la planificación de la Auditoría de Gestión, el auditor debe averiguar qué leyes de este tipo son aplicables a la entidad auditada y de qué manera afectan a sus procesos y resultados.

Un componente normativo de especial relevancia en el Ecuador es la normativa emitida por la Contraloría General del Estado, puesto que incluye la normativa de la auditoría gubernamental y del control de la gestión de los recursos públicos. Estas disposiciones establecen los lineamientos técnicos para la puesta en práctica de auditorías, define también el que tienen las entidades auditadas en relación con el control interno, la información y la rendición de cuentas. Desde la óptica de la Auditoría de Gestión, dicho marco donde se determinará la eficiencia, eficacia y economía de la gestión pública (Contraloría General del Estado, 2022).

Más allá del marco legal externo también el auditor debe tener en cuenta el marco normativo interno de la entidad auditada, es decir: normas, estatutos, reglamentos, manuales de proceso, políticas y procedimientos internos, dichas normativa pone en práctica las disposiciones legales y dan cuenta de la manera en cómo la entidad ha diseñado su sistema de gestión y control. El examen de una disposición normativa permite conocer la correspondencia entre la norma interna y la norma superior y permite valorizar si la normativa resulta como una regulación que orienta la gestión de lo institucional.

El análisis de la norma no consiste en conocer las normas aplicables, sino en difundir, así como también en su grado de ejecución y su grado de caracterización. Si bien, son normas que sí se encuentran formalizadas, pero no en el acto, pueden generar ineficiencias de un costo elevado, pero siguen existiendo como vanas. En esta línea, el auditor examina si las leyes o las normas que se van incorporando son las que están inmersas en el procedimiento y si están orientadas hacia el logro de los objetivos institucionales (Pazmiño & Cevallos, 2022).

2.4 Identificación de procesos, objetivos estratégicos y operativos

La identificación de procesos, objetivos estratégicos y operativos constituye el componente principal de la planificación de la Auditoría de Gestión, porque de este modo el auditor conoce la forma en que la organización convierte los insumos en resultados y la vinculación de estos últimos con la misión de la institución. En esta fase, el auditor establece la trazabilidad que pretende la entidad (objetivos), como lo ejecuta (procesos), lo cual resulta esencial para evaluar la eficiencia, la eficacia y la economía de la gestión.

Desde un punto de vista técnico, los procesos podrán ser definidos como concatenaciones de actividades interrelacionadas que generan valor y permiten conseguir los objetivos. En este tipo de auditoría, la identificación de procesos no se limita a enunciarlos, sino a conocer la finalidad de estos, los responsables de su ejecución, los recursos asignados, sus controles y los resultados esperados. Dicha comprensión le da al auditor las herramientas para elegir aquellos procesos críticos, evidenciar los cuellos de botella y priorizar las áreas donde el impacto

en el desempeño de la organización sea más palpable (Mantilla, 2020). La identificación de procesos en el sector público ecuatoriano debe ir de la mano con los instrumentos de planificación que las instituciones y el país en su conjunto realizan, y se señala, principalmente, por el Plan Nacional de Desarrollo, el PEI y los POAs. Se entiende que dicha identificación es clave en cuanto a la verificación de la alineación entre la planificación y la ejecución de procesos, y para demostrar que los recursos públicos manejados en una determinada institución pública logran el resultado final previsto. En el sector privado, las lógicas de la identificación de procesos son equiparables a la estrategia corporativa; competitividad; sostenibilidad del negocio (Luna, 2022). Los objetivos estratégicos describen aquellos fines de mediano y de largo plazo que guían la actuación institucional, mientras que los objetivos operativos se convierten en fines bajo metas concretas, ajustadas, medibles y de corto plazo. Para la Auditoría de Gestión, esta diferenciación es fundamental, a partir de ella podrá averiguar si las actividades diarias contribuyen al valor de los resultados planificados. Herrera y Molina (2023) destacan que la falta de la buena articulación entre ambos niveles de objetivos es una de las causas del bajo rendimiento de las organizaciones públicas.

La metodología de la identificación suele fundamentarse en la utilización de mapas de procesos, cadenas de valor y matrices de alineación estratégica que hacen el ejercicio de mapear con claridad y precisión la relación existente entre procesos y objetivos. De este modo, cuando planificamos la auditoría, esta metodología nos ayuda a delimitar el alcance y seleccionar los procesos misionales y estratégicos y de apoyo que serán objeto de la evaluación, así como identificar

dependencias de interprocesos y riesgos en relación con la coordinación institucional.

Desde la auditoría basada en riesgos, órgano que determina la posibilidad del suceso, es particular la identificación de procesos y objetivos de una forma más eficiente facilita la detección de riesgos estratégicos y operacionales. Los procesos críticos con grados altos en determinaciones de los objetivos institucionales ya normalmente se concentran en la determinación de los mayores riesgos y posteriormente realiza una revisión más extensa al respecto, lo que aumenta el uso de recursos de auditoría y la relevancia de los hallazgos y sus recomendaciones (Vega, 2022)

2.5 Evaluación preliminar del control interno

La evaluación preliminar del control interno es parte del proceso de planificación de la Auditoría de Gestión, que proporciona al auditor la base para establecer un juicio inicial sobre la capacidad del auditor para dirigir, controlar y supervisar sus procesos en función del logro de los objetivos institucionales. El auditor no se preocupa en esta etapa por llegar a conclusiones definitivas, sino que el objetivo es determinar el sentido del trabajo del auditor, el alcance y los procesos o ámbitos más susceptibles de exposición al riesgo. En la Auditoría de Gestión, el control interno se concibe como instrumento facilitador del desempeño.

Desde una consideración técnica, la evaluación preliminar significa conocer la manera en que ha sido concebido el diseño del sistema de control interno, así como la praxis en la aplicación, y permite realizar una detección de fortalezas y debilidades y de las brechas entre lo que

formalmente está establecido y lo que efectivamente es ejecutado. Este primer análisis permite determinar el grado de confianza que le otorgamos a los controles existentes y decidir sobre la naturaleza, la oportunidad y la extensión de los procedimientos de auditoría que se deberán llevar a cabo a cabo más adelante. Mantilla (2020) defiende que una buena evaluación, temprana y documentada del control interno hace más eficaz el trabajo del auditor y logra que la calidad de los resultados auditados se incremente.

La evaluación preliminar del control interno tiene particular énfasis en el Ecuador, dentro del sector público, puesto que la Contraloría General del Estado requiere que las auditorías consideren el control interno como un aspecto básico en la planificación y ejecución de la auditoría. Las Normas de Auditoría Gubernamental indican que el auditor debe revisar el sistema de control interno para encaminar la auditoría a las áreas críticas de la gestión y a la optimización del uso de los recursos de control. Este requisito afianza aún más la imperiosa necesidad de llevar a cabo una evaluación sistemática y técnicamente fundamentada del control interno desde el primer paso del proceso auditor (Contraloría General del Estado, 2022).

De gran relevancia en el marco de la presente evaluación resulta ser la identificación de controles clave, que, de acuerdo con lo que establece el propio modelo, son aquellos controles que, en caso de fallar, pueden dar lugar a un impacto grande en el rendimiento, en la utilización de recursos o en el logro de los objetivos. Reconociendo tales controles desde la planificación, el auditor es capaz de dirigir su atención hacia ciertas áreas de revisión y determinar si es necesario contar con la

profundidad en pruebas de control o realizar la auditoría centrándose en procedimientos dirigidos a resultados. La priorización de las áreas de revisión es, tal y como indican Herrera y Molina (2023), una contribución al desarrollo de una auditoría de gestión focalizada.

2.5.1 Componentes del COSO Control Interno

La evaluación preliminar del control interno, por su parte, encuentra su articulación metodológica a partir del modelo COSO de Control Interno, el cual proporciona un marco integrado para analizar la forma en que una organización establece, desarrolla y supervisa sus controles. Este modelo de control interno, extendido a nivel internacional y utilizado como norma técnica en el Ecuador, está compuesto por cinco componentes entrelazados, de los que depende en su conjunto para determinar la capacidad del sistema de control interno y su contribución al logro de las metas institucionales.

Los componentes bajo un orden, destaca el ambiente de control que es la base del sistema de control interno y reflejo de la cultura organizativa, de los valores éticos, de la estructura organizativa y de las políticas de gestión de los recursos humanos. En la valoración preliminar, el auditor comprueba si la entidad promueve principios de integridad, de responsabilidad y de competencia y si la estructura organizativa favorece la rendición de cuentas. Un ambiente de control bajo incrementa el riesgo de ineficiencias y desviaciones en la gestión y, a la vez, puede poner en riesgo la efectividad del resto de los componentes (Pérez & Ruiz, 2021)

La evaluación de riesgos permite identificar y analizar todos los factores que pueden influir en el logro de los objetivos que tiene la entidad. Este componente de la Auditoría de la Gestión se encuentra directamente asociado con el enfoque de auditoría puesto que permite identificar los aspectos estratégicos y operativos desde la planificación (Vega, 2022).

Las actividades de control son las políticas y procedimientos establecidos para tratar de reducir los riesgos previamente identificados. Se valora la existencia, aplicación y funcionamiento de los controles clave o relevantes, tales como autorizaciones, segregación de funciones, conciliaciones, revisiones, entre otras.

El componente de información y comunicación de la auditoría de la gestión hace referencia a la calidad, oportunidad y confiabilidad de la información que se utiliza para la toma de decisiones y el control de la gestión. En esta fase previa, el auditor comprueba que la entidad auditada tiene sistemas de información apropiados, verificar si la comunicación interna permite que la información relevante sea viabilizada a los responsables de los procesos.

Por último, la supervisión y monitoreo es el componente que incluye los mecanismos que tiene cada organización para evaluar el funcionamiento del control interno y aplicar acciones correctivas cuando se identifican las desviaciones. En esta evaluación preliminar, el auditor revisa si existen procesos formales de seguimiento, autoevaluación y mejora continua (Herrera & Molina, 2023).

Tabla 4. Componentes del COSO Control Interno y su análisis en la evaluación preliminar

Componente COSO	Aspectos evaluados	Relevancia para la Auditoría de Gestión
Ambiente de control	Ética, estructura, políticas de personal	Cultura y responsabilidad
Evaluación de riesgos	Identificación y análisis de riesgos	Priorización de áreas críticas
Actividades de control	Procedimientos y controles clave	Eficiencia y mitigación de riesgos
Información y comunicación	Sistemas y flujos de información	Soporte a decisiones y control
Supervisión	Monitoreo y acciones correctivas	Mejora continua del desempeño

Fuente: *Elaboración propia con base en Mantilla (2020) y Contraloría General del Estado (2022).*

La Tabla 4 pone de manifiesto que estos componentes del COSO aportan mayor rigor a la evaluación del control interno final al promover cultura ética, priorizar riesgos, asegurar controles eficaces, ayudar a la toma de decisiones e insistir en la mejora continua del desempeño en la auditoría de gestión.

2.6 Identificación y evaluación de riesgos de gestión

La identificación y evaluación de riesgos de gestión constituye un eje transversal de la planificación de la Auditoría de Gestión, ya que permite al auditor centrar su análisis en todos los factores que podrán ser determinantes en la consecución de los objetivos de la institución. En definitiva, el riesgo de gestión es la probabilidad de que eventos internos o externos retrasen, impidan o distorsionen la consecución de los

objetivos estratégicos y operativos, provocando efectos negativos en el desempeño de la organización.

La identificación de riesgos implica reconocer los eventos que puedan afectar la gestión, mientras que la evaluación permite analizar la probabilidad de ocurrencia y la magnitud que dicho evento pudiera tener en relación con el logro de los objetivos institucionales. Esta evaluación permite priorizar riesgos y conducir el alcance y procedimientos de la auditoría hacia las áreas de mayor relevancia. Mantilla (2020) sostiene que la auditoría de gestión basada en riesgos mejora la eficacia del control al evitar revisión global y centrar las energías en los aspectos más relevantes de la gestión.

En el caso ecuatoriano, la identificación y evaluación de los riesgos de la gestión cobra especial importancia tanto en el ámbito público como en el privado, como consecuencia de las características de un marco normativo complejo, restricciones presupuestarias, un entorno económico variable y una digitalización creciente de los procesos. (CGE, 2022).

2.6.1 Riesgos estratégicos

El riesgo estratégico incluye los riesgos que determinan la capacidad de la organización en el cumplimiento de las metas que se ha propuesto a largo plazo y la misión institucional. Los riesgos derivados de la inadecuada toma de decisiones estratégicas, de una planificación ineficaz o de la descompensación de la forma estratégica y el entorno que rodea a la entidad que constituye la fuente de los riesgos estratégicos que son objeto del análisis ya que su análisis es fundamental para

verificar la conveniencia y concordancia de la dirección de la entidad auditada.

Algunas de las principales fuentes de riesgos estratégicos son los cambios experimentados en el entorno político, económico y social, las variaciones en la normativa y el sistema regulador, en los objetivos estratégicos y la debilidad en los sistemas de gobernanza. En el sector público del Ecuador, la manifestación de los riesgos estratégicos se presenta en aquellas ocasiones en que hay una falta de alineación entre los planos institucionales y las políticas públicas nacionales, lo que repercute en la eficiencia de los programas estatales y de sus proyectos (Herrera & Molina, 2023).

Desde una perspectiva de auditoría basada en riesgos, los riesgos estratégicos suelen tener una alta magnitud, aunque con una probabilidad a la que también puede ser un punto diferente en función del caso. La Auditoría de Gestión les otorga, por lo tanto, una necesidad de análisis significativo, ya que la Auditoría de Gestión analiza como los riesgos estratégicos son inciertos y afecta la totalidad del resultado de la entidad, así como de su sostenibilidad. Vega (2022) puntualiza que si se efectúa una correcta identificación de los riesgos estratégicos a los cuales se enfrenta la auditoría se favorece que aporte propuestas de un gran valor, dirigidas a la mejora de la gobernanza y la administración institucional.

2.6.2 Riesgos operativos

Los riesgos operativos son aquellos que están relacionados con fallas o deficiencias en los procesos internos, sistemas de control, uso de los

recursos y la propia ejecución del trabajo cotidiano del ente. Los riesgos operativos inciden directamente en la eficiencia y la eficacia de la gestión y se traducen en retrasos, errores, duplicaciones, derroche de recursos y bajo rendimiento operacional. Se constituyen en una de las principales temáticas a analizar debido al impacto que ejercen sobre los resultados de la institución.

Las fuentes de los riesgos operativos son, entre otras, los procesos mal diseñados, controles internos insuficientes, escaso nivel de capacitación del personal, debilidades en la supervisión y problemas en la coordinación interdepartamental. En el contexto del estado ecuatoriano, los niveles de riesgo que se mencionan pueden exacerbarse por una normativa rígida, por una alta tasa de rotación del personal y por escasez de recursos. Por tanto, hay que tener una consideración particular de los procesos críticos (Paredes, 2021).

En la labor del examen, los riesgos operativos suelen tener un nivel de probabilidad elevado, aunque, en función del proceso afectado, pueden tener un impacto distinto. Por tal razón, el auditor debe atender preferentemente aquellos riesgos que corresponden a los procesos misionales y estratégicos, pues pueden tener una marcada implicancia en su cumplimiento. Como dice Mantilla (2020), la valoración de los riesgos operativos también permite establecer recomendaciones en pro de mejorar o fortalecer los procesos o el control interno correspondiente.

2.6.3 *Riesgos tecnológicos y digitales*

Los riesgos tecnológicos o digitales han ido cobrando protagonismo en la Auditoría de Gestión como consecuencia de la digitalización y del uso

intensivo de las tecnologías de la información en los procesos para la organización. Estos riesgos están relacionados con la dependencia de sistemas con ordenadores, la seguridad de la información, la continuidad de los servicios digitales y la seguridad de los datos, los cuales están directamente relacionados con la eficiencia, la confiabilidad y la transparencia de la gestión.

La digitalización de los procesos administrativos y de los servicios públicos en el marco ecuatoriano dio lugar a nuevas oportunidades de eficiencia, pero a la vez el espacio a incrementar la exposición a riesgos tecnológicos (fallas sistemas vulnerables, ciberataques, pérdida de información, accesos no autorizados, entre otros). Desde la posición de la auditoría, los riesgos tecnológicos no son puramente técnicos, sino que por el contrario son estratégicos y operativos (Espinosa, 2021).

2.7 Definición de objetivos, alcance y criterios de auditoría

Establecer los objetivos, el alcance y los criterios de auditoría demarca la importancia dentro de la planificación de la Auditoría de Gestión, dado que proporciona precisión al plantear la finalidad del trabajo auditor y delimitar de manera exacta el objeto de evaluación. Se trata de una definición que actúa como un marco rector que garantiza la coherencia entre los procedimientos de auditoría, la obtención de evidencias y las conclusiones, lo cual conformará la planificación y la ejecución de la auditoría.

Los objetivos deben ser específicos, bien definidos y acordes a los objetivos institucionales, a diferencia de los objetivos genéricos, a partir de ellos la auditoría genera información útil para la toma de decisiones.

En el sector público ecuatoriano los objetivos suelen referirse al cumplimiento de las metas institucionales y al uso de los recursos públicos, siguiendo los niveles de la Contraloría General del Estado (Contraloría General del Estado, 2022).

El alcance de la auditoría determina los procesos, áreas, plazos y unidades organizacionales que son objeto de evaluación. Una definición apropiada de alcanzar el objetivo impide auditorías muy amplias o auditorías restrictivas que limitarían la utilidad de los resultados. En palabras de Mantilla (2020), llegar a un alcance adecuado contribuye a optimizar los recursos de auditoría y mejorar el resultado del mismo (lo que eventualmente se traduce en un mejor informe).

Los criterios de auditoría son, pues, aquellos referentes en los que se basa la evaluación de la gestión de la entidad. En la Auditoría de Gestión los criterios de auditoría pueden derivar de la legalidad y la normativa, de las metas institucionales, de los indicadores de desempeño, de las buenas prácticas de gestión o de los modelos de referencia como COSO

Con ello se nutre la evaluación de un contexto y se soporta técnicamente la misma (Herrera y Molina, 2023):

“La redacción del plan y de los programas de auditoría de gestión da por concluida la parte operativa de la fase de planificación, dado que se produce la conversión del análisis inicial (conocimiento de la entidad, marco normativo, procesos, control interno y riesgos) en un documento técnico ejecutable. Mientras que el plan de auditoría establece la estrategia general del trabajo, los programas son responsables de implementar los procedimientos a aplicar en la práctica”.

Los programas de auditoría de gestión desagregan el plan en procedimientos concretos, especificando qué se va a revisar, cómo se obtendrá la evidencia, quién será el responsable y qué resultados se espera obtener. A diferencia de los programas rígidos, los de la auditoría de gestión deben ser flexibles y adaptables al contexto y a las evidencias que se van corroborando, y el juicio profesional del auditor debe ser el eje rector. Mantilla (2020) sostiene que los programas alineados a riesgos y resultados incrementan la adecuación de los hallazgos, así como la utilidad de las recomendaciones.

CAPÍTULO III

3 FASE DE EJECUCIÓN Y MEDICIÓN DEL DESEMPEÑO EN LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

El Capítulo III aborda la fase de ejecución de la Auditoría de Gestión, momento en el cual se materializa el trabajo planificado y se obtiene la evidencia necesaria para evaluar el desempeño organizacional. En esta etapa, el auditor aplica las técnicas y procedimientos definidos en la planificación, analiza la información recopilada y valora la gestión institucional en términos de eficiencia, eficacia y economía. La ejecución constituye, por tanto, el núcleo operativo de la auditoría y el espacio donde se contrastan los objetivos institucionales con los resultados efectivamente alcanzados.

El capítulo en mención tiene como base un enfoque metodológico centrado en los resultados, combinando criterios de auditoría, control interno y medición del desempeño. Se analizan aspectos fundamentales como la obtención y evaluación de la evidencia de auditoría, la aplicación del sistema de control interno en la etapa de ejecución y el uso de indicadores de gestión como instrumentos para evaluar el desempeño. Esta perspectiva posibilita al auditor a ir más allá de la simple revisión descriptiva, pues le permite canalizar un análisis crítico de la gestión bajo el marco normativo del Ecuador.

La idea central del Capítulo III es demostrar que la ejecución de la Auditoría de Gestión no se limita a la verificación de actividades, sino que constituye un proceso analítico que permite identificar debilidades, oportunidades de mejora y buenas prácticas en la gestión organizacional.

En este sentido, la medición del desempeño se presenta como un elemento articulador que conecta la evidencia obtenida con los objetivos institucionales, facilitando la identificación de hallazgos relevantes y la formulación de conclusiones técnicamente sustentadas. Este capítulo, por tanto, sirve de puente entre la fase de planificación desarrollada en el Capítulo II y la comunicación de resultados y seguimiento que serán abordados en el capítulo siguiente.

3.1 Inicio de la fase de ejecución de la Auditoría de Gestión

El inicio de la fase de ejecución de la Auditoría de Gestión marca el tránsito desde la planificación hacia la aplicación práctica de los procedimientos de auditoría, conforme a los objetivos, alcance y criterios previamente definidos. En esta etapa, el auditor pone en marcha el plan de auditoría aprobado, organiza el trabajo de campo y comienza la obtención sistemática de evidencia, asegurando que las actividades se desarrollen de manera ordenada, objetiva y conforme a la normativa aplicable. La correcta apertura de la ejecución resulta determinante para la calidad del proceso auditor y para la consistencia de los resultados que se obtendrán.

Bajo esta óptica, la etapa de ejecución debe respetar los principios de independencia, objetividad y debido cuidado profesional. La CGE (2022) asevera que " la ejecución de la auditoría es el proceso que consiste en implementar los procedimientos que se había planificado para conseguir la evidencia suficiente y competente que dé consistencia a las conclusiones del auditor " (p. 34). Esta disposición es importante ya que la ejecución no es un hecho fortuito, sino que supone un proceso técnico

que requiere de una fuerte disciplina metodológica y una adecuada coordinación con la entidad auditada.

En términos operativos, el inicio de la ejecución incluye actividades como la comunicación formal, la certificación del acceso a la información, la validación de los responsables de los procesos y la programación pormenorizada del trabajo. Mantilla (2020) postula que una ejecución ordenada desde su inicio " ayuda a emplear mejor los recursos de auditoría y afianzar la confiabilidad de la evidencia " (p. 92).

Asimismo, el auditor debe mantener una actitud profesional y analítica desde el inicio de la ejecución, verificando que las condiciones reales de la entidad no difieran sustancialmente de las consideradas en la planificación. Cuando se identifican cambios relevantes en el entorno, en los procesos o en los riesgos, el auditor puede ajustar los procedimientos, sin perder coherencia con los objetivos definidos. Este criterio refuerza la idea de que la ejecución de la Auditoría de Gestión es un proceso dinámico, orientado a resultados y sustentado en el juicio profesional.

3.2 Técnicas y procedimientos de auditoría de gestión

Las técnicas y procedimientos de auditoría de gestión son los medios utilizados por el auditor para obtener la evidencia necesaria para emitir un juicio sobre el desempeño de la organización. En la fase de ejecución, las distintas técnicas de auditoría se implementan de forma sistemática y alineadas con los objetivos y el alcance establecido en la fase de planificación, pudiendo abarcar la gestión de una manera global.

Bajo un enfoque específicamente metodológico, las técnicas de auditoría se relacionan con los métodos generales de obtención de evidencias, mientras que los procedimientos se relacionan con la aplicación de tales técnicas a partir de situaciones específicas. Al respecto, la Contraloría General del Estado (2022) propone que “los procedimientos de auditoría deben ser diseñados conforme los objetivos y riesgos identificados para permitir la obtención de evidencia suficiente y competente” (p. 41), lo que pone de manifiesto que los procedimientos deben ser escogidos correctamente y hacer referencia a la realidad de la entidad auditada.

Se emplea una serie de técnicas, entre ellas la revisión documental, la observación directa, la entrevista, el análisis comparativo o los procedimientos analíticos. Estas técnicas sirven al auditor para tratar de entender cómo se llevan a cabo los procesos, cómo se utilizan los recursos, qué resultados se obtienen. Su aplicación en combinación mejora la triangulación de la información y la confiabilidad de la evidencia que se alcanza.

Por otro lado, los procedimientos nacen de estas técnicas y se ajusta a los procesos y riesgos que se producen en la entidad. Así, por ejemplo, el procedimiento puede ser evaluar el rendimiento, contrastar la conclusión de los resultados reales con los proyectados o valorar la racionalidad en el uso de los recursos de un proceso en concreto. Mantilla (2020) señala que “los procedimientos por resultados permiten no sólo detectar desviaciones, sino también detectar mejoras en la gestión”, lo que otorga una funcionalidad propositiva a la auditoría de la gestión.

En el caso ecuatoriano, la normativa de la Contraloría General del Estado pone de manifiesto que la evidencia tiene que ser suficiente y confiable para evidenciar los resultados de la auditoría y que deben evitarse las inferencias que se basan en información incompleta o no verificable. En este sentido, se expresa que “la evidencia obtenida tenderá a buscar que avalar adecuadamente los hallazgos y las conclusiones propias del auditor” (Contraloría General del Estado, 2022, p. 52).

3.3 Obtención y evaluación de la evidencia de auditoría

La obtención y evaluación de la evidencia de auditoría es un componente esencial de la fase de ejecución de la Auditoría de Gestión, pues constituye la base técnica que sustenta los hallazgos, conclusiones y recomendaciones. En este tipo de auditoría, la evidencia no se limita a registros financieros, sino que abarca información operativa, indicadores de desempeño, resultados de procesos, entrevistas y observación directa, permitiendo evaluar la gestión en términos de eficiencia, eficacia y economía. La calidad del trabajo auditor depende, en gran medida, de la rigurosidad con la que se obtiene y evalúa dicha evidencia (Mantilla, 2020).

La valoración de la evidencia requiere, no sólo un análisis de su relevancia, confiabilidad y adecuación a los criterios definidos dentro de la planificación, sino que en la Auditoría de Gestión persigue la triangulación de la procedencia de la evidencia, es decir, formar parte de la evidencia la documental, la testimonial y la analítica, en un intento de poder luchar contra la falta de objetividad del juicio profesional. Para

Pérez y Ruiz (2021), evaluar la evidencia es un paso que permite reducir el riesgo ante conclusiones erradas.

3.3.1 *Evidencia suficiente, competente y pertinente*

La evidencia de auditoría debe disponer simultáneamente de las características de suficiencia, competencia y pertinencia que constituyen los criterios que permiten valorar su calidad: la suficiencia está más relacionada con la cantidad de la evidencia que se obtiene y la capacidad para que la misma sea un respaldo razonable de los hallazgos; la competencia tiene que ver con la confiabilidad y la validez de la evidencia y la pertinencia hace que la evidencia mantenga una relación con los objetivos y los criterios de la auditoría. Esta serie de características va a cobrar un mayor protagonismo dado el carácter diverso de las fuentes y el enfoque integral del análisis del rendimiento (Herrera & Molina, 2023).

La adecuada identificación y valoración de estas características posibilita al auditor poder justificar técnicamente las conclusiones manifestadas y emitir recomendaciones orientadas a la mejora de la gestión. Igualmente, la evidencia documentada en los papeles de trabajo también permite ver un tipo de trazabilidad del proceso auditor y facilitar la supervisión y revisión del trabajo ejercido. Así lo resaltan Herrera y Molina (2023), ya que una evidencia bien evaluada incrementa la transparencia en el procedimiento y la utilidad de la Auditoría de Gestión en la toma de decisiones.

3.4 Evaluación de la eficiencia de la gestión

El análisis de la eficiencia en la gestión forma parte esencial de la auditoría, dado que examina la relación entre los recursos utilizados y el producto o resultado final de la organización en cuestión. Desde este punto de vista, la eficiencia contribuirá a establecer hasta qué punto los procesos institucionales se desarrollen utilizando la menor e indispensable cantidad de recursos disponibles ya sean humanos, financieros, materiales o técnicos sin menoscabo de la calidad ni de los objetivos que establece la organización.

De hecho, en la legislación ecuatoriana se reconoce la relevancia de esta idea cuando afirma que la auditoría de gestión debe verificar el uso de los recursos en relación con los logros. En este sentido, la Contraloría General del Estado señala que:

" La auditoría de gestión examina la eficiencia, la eficacia y la economía que las entidades administran recursos públicos, estableciendo si los procesos se llevan a cabo de forma óptima y si los logros se establecieron con relación razonable a los recursos utilizados" (Contraloría General del Estado, 2022, p. 18).

Tal definición pone de manifiesto el hecho de evaluar la eficiencia no se constituye en una actividad aislada, sino que forma parte del análisis global de la práctica institucional.

3.5 Evaluación de la eficacia en el logro de objetivos

Conceptualmente, la eficacia es la capacidad de la institución para cumplir con los resultados, y se encuentra directamente relacionada con la gestión por resultados tanto en el ámbito del sector público como del privado en Latinoamérica. Según García (2021), la evaluación de la eficacia busca identificar las discrepancias entre lo previsto y lo concreto, las explicaciones que subyacen al cumplimiento parcial o total de los objetivos, producto del cual surge información valiosa a la hora de tomar decisiones correctivas y gestar estratégico.

La evaluación de la eficacia se relaciona con la Auditoría de Gestión, cuya definición establece la revisión de los objetivos y si estos son coherentes con la misión institucional bajo parámetros de indicadores que permitan contrarrestar su estado de cumplimiento; el auditor se pregunta si los objetivos son claros, alcanzables, medibles y si los resultados que se reportan se alinean, de forma razonable, con el desempeño que tiene lugar dentro de la organización. Este análisis reviste particular importancia en el sector público de Ecuador, dado que el objetivo institucional está orientado hacia la obtención de valor público y a la rendición de cuentas de las instituciones (Luna & Espinoza, 2022).

El análisis de la eficacia no solamente consiste en la cuantificación del grado de cumplimiento de los objetivos, sino que además tiene por objetivo la posibilidad de identificar determinantes internos y externos en la obtención de resultados. En este sentido, el auditor revisa aspectos como la coherencia de la planificación, la capacidad institucional, la

distribución de responsabilidades o la existencia de mecanismos de seguimiento. Tal y como evidencian Torres y Ramírez (2023), la efectividad que se deriva de este análisis tiene más sentido cuando se orienta a la comprensión de las causas a través de la evaluación de la eficacia y no al mero hecho de la medicación de resultados.

3.6 Evaluación de la economía en la gestión

La economía es entendida como la evaluación de procesos de adquisición y utilización de los recursos en las condiciones óptimas en cuanto a costo, calidad y oportunidad, sin llegar a comprometer el funcionamiento y cumplimiento de los objetivos institucionales.

En el contexto del control gubernamental, la economía es uno de los criterios básicos para una administración pública eficaz de los recursos públicos. En efecto, “la economía hace referencia a la adquisición de los recursos al menor precio posible, manteniendo la calidad necesaria” (INTOSAI, 2021, 12). Esto implica que, en este contexto, el menor precio no puede ser considerado en forma aislada, sino que tiene que equilibrarse con el tema de la calidad y de la utilidad del bien y/o servicio adquirido.

La Auditoría de Gestión examina la economía, sostenida en la evaluación de procesos como: la planificación de adquisiciones, la selección de proveedores, las modalidades de contratación o la gestión presupuestaria, entre otros. En el caso del Ecuador, esto es de suma importancia a causa de la sujeción de las entidades públicas a normas de contratación y a restricciones presupuestarias, lo que requiere justificaciones correctamente formalizadas tanto en lo técnico como en

lo económico. En palabras de Gómez (2022), la evaluación de la economía permite vislumbrar prácticas específicas que dan lugar a sobre costos, adquisiciones innecesarias o decisiones que no producen valor añadido en la gestión institucional.

En relación a lo anterior, la Contraloría General del Estado sostiene que: “La auditoría de gestión examina la economía con la que se administran los recursos verificando si las adquisiciones y las contrataciones se producen dentro de un esquema que aseguran, racionalidad del gasto, calidad y oportunidad si se vinculan a los objetivos institucionales” (Contraloría General del Estado, 2022, p. 21).

3.7 Evaluación del sistema de control interno en la ejecución

La evaluación del sistema de control interno durante la determinación de la fase de ejecución de la Auditoría de Gestión permite comprobar si los controles diseñados y evaluados de forma previa funcionan a satisfacción en la práctica y si, con ello, contribuyen a los objetivos institucionales. En esta fase el auditor establece un juego de contrastación entre el control interno concebido y el control interno activado, asentando la base para identificar desviaciones, debilidades y oportunidades de mejora que inciden y afectan el rendimiento organizacional. La ejecución evaluativa de la misma proporciona evidencias empíricas sobre si existen controles reales que mitigan riesgos o no.

Dicha evaluación tiene la finalidad de comprobar los controles clave; si funcionan a lo largo del tiempo; si son coherentes con el proceso crítico del que forman parte y con las recomendaciones, Mantilla (2020) señala

que la auditoría de la gestión se obtiene mayor utilidad en relación con la evaluación de la ejecución del control interno, ya que apertura la posibilidad de identificar la distancia existente entre la norma interna y la práctica de la gestión en el día a día. Para este fin, la evaluación de la ejecución se convierte en el momento como tal en la que se puede dar validez de que la evaluación de la ejecución establece el aporte del control interno a la eficiencia, la eficacia y la economía de las gestiones.

En el contexto ecuatoriano, la normativa de control gubernamental establece que el auditor debe evaluar el control interno como parte integral de la ejecución de la auditoría, con el fin de sustentar adecuadamente los hallazgos y conclusiones. Esta evaluación no se limita a verificar la existencia formal de controles, sino que examina su aplicación efectiva, su capacidad preventiva y correctiva, y su impacto en los resultados institucionales (Contraloría General del Estado, 2022). Asimismo, la evaluación del control interno durante la ejecución permite ajustar procedimientos y profundizar el análisis en áreas de mayor riesgo (INTOSAI, 2021).

3.7.1 Aplicación práctica del COSO Control Interno

La aplicación práctica del modelo COSO de Control Interno constituye el principal referente técnico para la evaluación del control interno en la fase de ejecución. Este modelo permite analizar de manera integrada cómo los cinco componentes del control interno operan en los procesos reales de la organización y cómo contribuyen al logro de los objetivos institucionales. En la Auditoría de Gestión, el COSO no se aplica de

forma teórica, sino como una herramienta para evaluar la efectividad funcional de los controles.

Durante la ejecución, el auditor examina cada uno de los componentes del COSO en relación con los procesos auditados; debe evaluar el ambiente de control que favorece una cultura de control, verificar que los riesgos sean conocidos y gestionados de forma oportuna, corroborar que las actividades de control se ejecutan de acuerdo con lo previsto, comprobar que la información es veraz y oportuna, y establecer la existencia de mecanismos de supervisión y mejora continua.

Tabla 5. Evaluación del control interno en ejecución según el modelo COSO

Componente COSO	Enfoque de evaluación en la ejecución	Relación con la gestión
Ambiente de control	Comportamiento ético y responsabilidades reales	Cultura y liderazgo
Evaluación de riesgos	Gestión de riesgos en la operación	Prevención de desviaciones
Actividades de control	Aplicación efectiva de controles clave	Eficiencia operativa
Información y comunicación	Uso de información para decisiones	Calidad del desempeño
Supervisión	Seguimiento y acciones correctivas	Mejora continua

Fuente: Elaboración propia con base en Mantilla (2020) e INTOSAI (2021).

Tal y como se aprecia en la Tabla 5, en la ejecución de la auditoría de gestión, los componentes del modelo COSO se revisan mediante un planteamiento práctico y operativo. El ambiente de control y la evaluación de riesgos permiten observar la cultura, el liderazgo y la prevención de desviaciones; las actividades de control y la información y comunicación aportan una garantía de eficiencia operativa y de calidad

en el desempeño y, por último, la supervisión da cabida al seguimiento permanente y a la mejora continua de la gestión.

3.8 Medición del desempeño organizacional

La medición del desempeño organizacional permite valorar objetivamente cómo el ente transforma los recursos disponibles en los resultados concretos y el grado de cumplimiento de los objetivos institucionales. Mediante la medición de los resultados, el auditor puede decidir si la gestión valor o no, si su comportamiento se corresponde con las prioridades estratégicas, así como si los resultados alcanzados son, efectivamente, los que se había previsto. En este sentido, dicha medición actúa como un elemento de enlace entre la evidencia obtenida y el juicio global de la gestión.

Además, se sustenta en el uso de indicadores de gestión, que permiten cuantificar y analizar distintos aspectos de la organización. A partir de tales indicadores se posibilita la comparación entre los objetivos y los resultados, la identificación de las desviaciones que puedan presentarse y la evaluación del impacto que tuvieron las decisiones tomadas por la alta dirección. Tal y como puntualiza Amat (2021): “los indicadores de gestión son herramientas básicas para realizar la evaluación del desempeño y contribuir en la toma de decisiones de la organización” (p. 44), lo que subraya la importancia de estos en el proceso de la auditoría.

En las instituciones del sector público y privado ecuatoriano está íntimamente ligada a la aplicación de modelos de gestión por resultados orientados no solo a la mejora de la eficacia de la acción institucional,

sino también a fortalecer la rendición de cuentas. En este sentido, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe expresa:

“La gestión por resultados implica la utilización de sistemas de medición del desempeño que permiten el vínculo entre los insumos utilizados, los productos y el rendimiento obtenido, permitiendo de este modo la evaluación de la acción pública y el deseo de mejora” (CEPAL, 2020, p. 67).

La Auditoría de Gestión también enfatiza la importancia de la medición del desempeño en su procedimiento de evaluación de las instituciones y lo han puesto de manifiesto los organismos internacionales de control. En este sentido, la INTOSAI indica:

“La auditoría utiliza indicadores para evaluar la economía, la eficiencia y la eficacia de las operaciones y para ofrecer información objetiva explícita que sustenta conclusiones y recomendaciones para la mejora de la misma” (INTOSAI, 2021, p. 29).

Tabla 6. Indicadores de gestión para la medición del desempeño organizacional

Dimensión	Indicador	Fórmula	Interpretación
Eficiencia	Índice de eficiencia operativa	$\frac{\text{Resultados obtenidos}}{\text{Recursos utilizados}}$	Mide el aprovechamiento de los recursos
Eficacia	Cumplimiento de objetivos	$\frac{(\text{Resultados alcanzados} / \text{Metas previstas}) \times 100}{}$	Determina el grado de logro de objetivos
Economía	Variación del costo	$\frac{(\text{Costo real} - \text{Costo presupuestado})}{\text{Costo presupuestado}}$	Evalúa racionalidad del gasto

Productividad	Productividad del proceso	Unidades producidas / Tiempo o recursos	Analiza rendimiento del proceso
Calidad	Nivel de calidad del servicio	Servicios conformes / Total de servicios	Mide satisfacción y cumplimiento de estándares

***Fuente:** Elaboración propia con base en CEPAL (2020) e INTOSAI (2021).*

En la Tabla 6 se evidencia que los indicadores de gestión son los que permiten medir de forma integral el rendimiento organizacional en términos de las dimensiones más representativas de la gestión , como eficiencia, eficacia, economía, productividad o calidad, espacios que relacionan resultados con recursos, metas, costos o tiempos, de tal manera que permiten valorar el uso racional de recursos y el cumplimiento de objetivos ; además, permiten una fácil identificación de desviaciones así como la posibilidad de mejoras en los procesos en cuestión. En suma, los indicadores de gestión son aquellos que contribuyen a la toma de decisiones y a potenciar la gestión institucional.

La interpretación de estos indicadores permite al auditor desviar cualquier indicativo relevante, analizar sus causas e impactos sobre el desempeño institucional, así como también la medición del desempeño que conlleva a formular recomendaciones de cómo mejorar procesos, alcanzar la planificación y optimizar la utilización de los recursos, ya que la medición no se entiende como un fin en sí mismo, sino que es el medio que ayuda a alcanzar la mejora continua de la gestión.

3.9 Herramientas de análisis y control de gestión

Las herramientas de análisis y el control de gestión permiten al auditor interpretar la información generada en el momento de la ejecución y convertirla para tomar decisiones que, de algún modo, ayuden a evaluar el desempeño organizativo. Estas herramientas permiten la identificación de tendencias, desviaciones, relaciones causa - efecto y se analiza el resultado de manera objetiva. Su empleo puede ayudar a estructurar el juicio profesional del auditor, así como evidenciar los hallazgos mediante la evidencia analítica.

Desde una óptica aplicada, el control de gestión se nutre de la utilización de instrumentos como análisis comparativos, cuadros de mando, indicadores clave de rendimiento o KPI, las herramientas de seguimiento de objetivos. Kaplan y Norton (2020) hacen hincapié en la afirmación de que, gracias a estas herramientas, se puede vincular la estrategia a la operación facilitando así la evaluación sistemática del rendimiento y la alineación de las acciones institucionales con los objetivos propuestos. En el contexto de la auditoría, su uso da mayor fortaleza a la coherencia que debe existir entre la planificación, la ejecución y los resultados alcanzados.

3.10 Identificación y estructuración de hallazgos de auditoría de gestión

La selección y la estructuración de los resultados es de gran importancia dentro de la fase de ejecución de la Auditoría de la Gestión, pues permite transformar la evidencia que se va obteniendo en resultados medibles y comunicables. Un hallazgo de auditoría representa una situación que ha

sido identificada durante la realización de la evaluación de la gestión y pone de manifiesto desviaciones, debilidades o prácticas que pueden ser objeto de mejora con relación a los objetivos institucionales.

Desde el punto de vista de la metodología, la identificación de los resultados requiere que el auditor ejerza la suficiente revisión del juicio profesional para seleccionar los hechos con mayor impacto en la eficiencia, eficacia y economía de la gestión. Rojas (2022) hace eco que los hallazgos bien definidos permiten centrar las recomendaciones y mejorar la utilidad práctica del informe de auditoría.

La adecuada sistematización de los resultados favorece la interpretación de los resultados por parte de los usuarios de la auditoría y también favorece la credibilidad del trabajo de auditoría. En este contexto, el examen potencializa la formulación para resultados; es decir, una formulación que sea clara, objetiva y orientada hacia los resultados; y en consecuencia, evitar descripciones excesivas que castiguen la interpretación de las conclusiones. Arens, Elder y Beasley (2021) ponen de manifiesto que la clara formulación de los hallazgos constituye un elemento que contribuye a una auditoría que produzca valor y facilite el progreso en la gestión.

3.10.1 Condición, criterio, causa y efecto

La condición, el criterio, la causa y el efecto son el esquema o dispositivo metodológico más comúnmente utilizado para formular resultados, ya que genera espacio para presentar de manera lógica y ordenada la situación identificada y las implicaciones del caso. También permite al auditor aclarar no sólo la situación que existe en su

organización, sino también ofrecer la explicación del porqué sucede y las consecuencias de lo que ocurre para la gestión de la organización.

La condición hace referencia a la situación real que se observa en el trabajo de auditoría y que, además, está fundamentada en la evidencia obtenida. Muestra la situación actual del proceso, actividad o resultado evaluado y debe ser presentado con criterio y objetivamente demostrable, la condición responde a la pregunta: ¿qué es lo que sucede, ha sucedido o sucederá á en la realidad?

El criterio es el parámetro de referencia frente al cual se puede llevar a cabo la evaluación de la condición, puede corresponder a normas legales, políticas institucionales, objetivos organizacionales, serie de indicadores de gestión o buenas prácticas, el criterio responde a la pregunta: ¿Qué debe ocurrir?, y es que el criterio es, precisamente, el que permite determinar si existe alguna reducción importante en la gestión.

La causa refiere a los motivos que originan la diferencia entre la condición y el criterio, pueden provenir tanto a nivel externo como interno frente al hecho que se evalúa e impide que las recomendaciones proporcionen un mero tratamiento de los síntomas del problema, este elemento responde a la pregunta: ¿por qué sucede la situación detectada?

El efecto explica las consecuencias que resultan o podrían resultar de la desviación detectada, tiene que ver en términos de efectos en los objetivos, en el uso de los recursos, en la calidad de los resultados; el efecto da respuesta a la pregunta: ¿Qué consecuencias genera esta

situación?, y nos permite establecer la escala de la importancia del hallazgo y la prioridad de tal hallazgo dentro del informe de auditoría.

CAPÍTULO IV

4 COMUNICACIÓN DE RESULTADOS, SEGUIMIENTO, MEJORA CONTINUA E IMPACTO DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

El Capítulo IV discierne la forma de organizar, analizar y comunicar formalmente los resultados obtenidos en la labor del examen. Este epígrafe representa el cierre técnico de la auditoría y es la instancia donde el trabajo realizado cobra el sentido práctico que servirá para formular conclusiones referidas a recomendaciones y a propuestas de mejora para obtener un fortalecimiento de la gestión organizacional

Se resalta los elementos de la comunicación de resultados, prestando especial atención al informe de auditoría de gestión como principal elemento de rendición de cuentas, además de hacer hincapié también en el proceso de seguimiento a las recomendaciones, entendido este último como el mecanismo necesario para que las observaciones indicadas se conviertan en acciones concretas que sean sostenibles. Desde esta perspectiva, la Auditoría de Gestión no se considera únicamente una técnica de control, sino que se considera como un soporte continuo para el perfeccionamiento del desempeño institucional.

Finalmente, el capítulo analiza los efectos de la Auditoría de Gestión sobre la gobernanza, la transparencia y la creación de valor público y organizacional, poniendo de manifiesto el papel que tiene la auditoría como un medio estratégico para garantizar la toma de decisiones, la mejora o perfeccionamiento continuo y el fortalecimiento de la confianza en la gestión, en un contexto ecuatoriano que se va

caracterizando por crecientes exigencias de eficiencia, responsabilidad y resultados.

4.1 Comunicación de resultados de la Auditoría de Gestión

La comunicación de resultados es un momento fundamental de la Auditoría de Gestión, dado que es el procedimiento que utiliza para la transmisión de los resultados, conclusiones y recomendaciones que emerjan de la ejecución y son puestas en conocimiento por los responsables de la auditoría, las autoridades investigadas y los demás usuarios del informe. Una comunicación adecuada posibilitará que los resultados de la auditoría sean comprendidos, analizados y utilizados como insumos para la toma de decisiones, potenciando, por ende, el efecto del proceso auditor en la gestión de la organización.

En la Auditoría de Gestión la comunicación de resultados no se agota en la mera presentación formal del informe, sino que requiere de un proceso estructurado de transmisión clara y objetiva de la información, orientado a facilitar la comprensión del desempeño institucional que se puede llegar a conseguir. Este proceso tiene especial importancia en el sector público ecuatoriano, dado que la comunicación de resultados está relacionada con la rendición de cuentas, la transparencia y la responsabilidad en el uso de los recursos. Una mala comunicación puede limitar el efecto de la auditoría, incluso cuando las técnicas del auditor hayan sido realizadas correctamente.

Dicho componente debe tener en cuenta el perfil de los protagonistas del informe, el contexto institucional y la propia naturaleza de los hallazgos. El auditor debe "traducir" los aspectos técnicos de la auditoría,

utilizando un lenguaje comprensible, sin renunciar a la exigencia técnica y a la precisión, con la finalidad de que se acepten por la entidad auditada, y las recomendaciones se puedan implementar. Una buena comunicación de los resultados de la Auditoría de Gestión, como apuntan López y Medina (2021), incrementa las probabilidades de que las recomendaciones sean implementadas y aumenta la utilidad de la Auditoría de Gestión.

4.1.1 Principios de claridad, objetividad y oportunidad

La comunicación de los resultados de la Auditoría de Gestión debe sustentarse en principios técnicos que hagan viable y creíble toda la comunicación de los resultados del proceso auditado. Entre estos principios, cabe destacar la claridad, la objetividad y la oportunidad, principios que marcan la forma y el momento en el que se suman los resultados del proceso auditor. El principio de claridad señala que la información en el informe de análisis debe ser comprensible, ordenada y precisa. Los hallazgos deben ser presentados de forma lógica, evitando ambigüedad en la información y tecnicismos que dificultan la exposición de los hallazgos, ya que la claridad permite a los destinatarios del informe comprender la naturaleza de los problemas, así como las recomendaciones de acción para poder llevarlas a cabo.

La objetividad implica que los hallazgos expuestos en el informe se encuentran motivados en una referencia únicamente a una evidencia suficiente y verificable, sin estar contaminada por juicios de valor. La auditoría de gestión debe presentar independencia y neutralidad de exposiciones sobre los hallazgos. Al respecto se añade el principio de:

"El informe de auditoría debe ser una reflexión objetiva de los resultados alcanzados en el examen practicado, principalmente basado en la suficiente y competente evidencia obtenida y evitando valoraciones del auditor que no estén debidamente fundamentadas" (INTOSAI, 2020, p. 45).

Este criterio hace énfasis en la importancia de que la comunicación de resultados mantenga la credibilidad del proceso auditor. El principio de oportunidad hace referencia al momento en el que se comunica el resultado de la auditoría. La comunicación de forma oportuna hace posible poner en práctica las recomendaciones cuando todavía se puede llevar a cabo algún tipo de corrección de las desviaciones detectadas evitando así que se produzcan consecuencias no deseadas. Pérez (2022), considera que la oportunidad de la comunicación aumenta el valor de la auditoría, ya que permite a la administración adoptar decisiones correctivas de forma temprana y efectiva.

4.2 Informe de auditoría de gestión

El informe de auditoría de gestión es el producto final al que se da lugar a partir del proceso auditado y es el principal medio con que se comunica de forma sistemática los resultados de la auditoría logrados durante la fase de planificación y ejecución. La calidad del informe determina, en gran medida, la utilidad de la auditoría de gestión orientada a la toma de decisiones, la rendición de cuentas y la mejora del desempeño organizacional. El informe de la auditoría de gestión debe ir más allá de la simple descripción de hechos para mostrar un análisis de los resultados de forma clara, fundamentado en evidencia suficiente y que

favorezca los resultados. Para ello, el informe debe poder ser claro, objetivo y coherente, y debe establecer una relación directamente técnica entre los objetivos de la auditoría, los hallazgos identificados y las recomendaciones formuladas. Esto exige un rigor metodológico y capacidad de síntesis que permita a los destinatarios del informe entender los problemas detectados y las acciones necesarias para corregirlos.

4.2.1 Estructura general del informe

La estructura del informe de la auditoría de gestión se atiene a criterios técnicos que buscan garantizar el orden, la claridad y la trazabilidad entre la evidencia que se ha podido obtener y las conclusiones que se obtienen. Un informe de auditoría bien estructurado facilita la lectura de los resultados y asegura la credibilidad del trabajo de auditoría, tal y como sucede cuando el mismo es utilizado por las autoridades, por las personas con un puesto directivo o por los organismos de control.

En líneas generales, la estructura del informe debe contener secciones bien diferenciadas que permitan la identificación del alcance del trabajo realizado, los resultados obtenidos y las recomendaciones indicadas. En este sentido, la INTOSAI sostiene que:

“El informe de auditoría de gestión debe describir claramente los objetivos del examen, alcance, metodología aplicada, derivaciones relevantes y las conclusiones, de manera que los usuarios puedan comprender los resultados y aplicarlos en la mejora de la gestión” (INTOSAI, 2021, p. 57). Esta especificación nos indica que es

necesario contar con una estructura lógica y firmemente orientada a los resultados.

En el ámbito del control gubernamental ecuatoriano, la estructura del informe también responde a lineamientos normativos que buscan estandarizar la presentación de los resultados. En este sentido, se señala que:

“El informe de auditoría debe contener una exposición ordenada de los antecedentes, el alcance del examen, los hallazgos debidamente sustentados, las conclusiones y las recomendaciones, constituyéndose en un instrumento técnico para la toma de decisiones y la rendición de cuentas” (Contraloría General del Estado, 2022, p. 64).

Con base en estos criterios, a continuación, se presenta un esquema referencial de la estructura del informe de auditoría de gestión:

Esquema básico del informe de auditoría de gestión

- (i) **Portada:** Identificación de la entidad auditada, tipo de auditoría y período examinado.
- (ii) **Índice:** Relación ordenada de contenidos.
- (iii) **Introducción:** Antecedentes, justificación y objetivos de la auditoría.
- (iv) **Alcance y metodología:** Procesos evaluados, período examinado y técnicas aplicadas.
- (v) **Resultados y hallazgos:** Presentación estructurada de hallazgos (condición, criterio, causa y efecto).

(vi) Conclusiones: Síntesis del análisis realizado y valoración del desempeño.

(vii) Recomendaciones: Propuestas de mejora orientadas a resultados.

(viii) Anexos: Información complementaria y soporte técnico.

Dicha estructura permite mantener la coherencia interna del informe y que los resultados de la auditoría sean presentados de una manera comprensible y que resulte útil para los diferentes usuarios.

4.2.2 Diferencias entre sector público y privado

Considerando una similitud en la concepción estructural del informe tanto de carácter público como privado, se producen diferencias significativas en cuanto a su enfoque y su contenido. En el sector público, el informe se orienta a responder a la rendición de cuentas, al cumplimiento de los objetivos institucionales y también al uso que se hace de los recursos públicos, adaptándose a las exigencias normativas y en función de un mayor escrutinio social.

En el sector privado, el informe de auditoría de gestión por su parte generalmente se orienta a la eficiencia operativa, hacia la competitividad y hacia la creación del valor, adaptando su señalamiento y su contenido a las necesidades de la alta dirección y de los propietarios. En este sentido, García (2022) apunta que, mientras en el sector público el informe tiene una función de control y de transparencia, en el sector privado el informe de auditoría de gestión se percibe como una herramienta estratégica para la mejora del desempeño y para la toma de decisiones de tipo gerencial.

4.3 Conclusiones y recomendaciones de auditoría

Las conclusiones y recomendaciones constituyen la representación integradora de la Auditoría de Gestión, dado que condensan el grado de análisis que se desprende de la propia ejecución, puesto que transforman los resultados obtenidos en juicios profesionales y recomendaciones de mejoras. Las conclusiones muestran la opinión global del auditor respecto del comportamiento de la entidad, en la que se establece si se han cumplido los objetivos y el uso de los recursos ha sido eficaz, la eficacia de los procesos y la solidez del sistema de control interno. Por lo tanto, las conclusiones han de ser claras, coherentes y directamente relacionadas con la auditoría.

Las conclusiones de la auditoría no deben limitarse a reiterar los hallazgos, sino que han de integrar la información obtenida para dar una visión en conjunto del estado de la gestión institucional. Cuando se encuentran bien construidas permiten a los responsables de la entidad conocer las principales fortalezas y debilidades en su forma de gestionar y el impacto que tienen en el grado de cumplimiento de los resultados previstos. En la Auditoría de Gestión, las conclusiones tienen una especial importancia por el hecho de que guían la toma de decisiones estratégicas y la priorización de las acciones de mejora.

Las recomendaciones de auditoría son consideraciones concretas que persiguen corregir las causas que generan las desviaciones detectadas y propician el desarrollo organizacional; deben ser factibles, en el momento adecuado y adaptadas a la realidad institucional, evitando formulaciones genéricas o difíciles de que sean implementadas. En la

Auditoría de Gestión, las recomendaciones se generan con una lógica preventiva y de mejora continua, tendiente a cambios sostenibles en los procesos y en la forma de gestionar.

Desde la metodología de las recomendaciones, la calidad de las conclusiones determina el valor añadido del trabajo de auditoría. Según Rojas (2022), una auditoría de gestión genera mayor rendimiento cuando se establecen recomendaciones para resolver las causas de los problemas y no solo para evidenciar los problemas derivados de la mala gestión. Este tipo de recomendaciones enfatizan el papel de la auditoría como herramienta de apoyo a la administración y no solo como un instrumento de control.

4.4 Planes de acción correctivos y preventivos

Los planos de acción correctivos y preventivos son la técnica principal que permite transformar las recomendaciones obtenidas en auditoría de gestión en acciones de mejora. Los planes de acción permiten cerrar el círculo de la auditoría evitando que los resultados obtenidos sean solamente una observación potencial que no cambie los procesos, el control interno y la gestión institucional. De este modo, permiten establecer el vínculo operativo entre la auditoría y la mejora en el rendimiento organizacional.

Desde una perspectiva técnica, un plan de acción correctiva está orientado a revertir las causas que provocaron que se produjeran desviaciones, mientras que un plan preventivo tiene como propósito impedir que se repitan problemas similares en el futuro. Ambos tipos de planes son complementarios y están en sintonía con una visión

contemporánea de la Auditoría de Gestión que subraya la mejora continua en lugar del control meramente sancionador. Tal como se hace eco de la literatura especializada, " los planes de acción constituyen una herramienta que resulta fundamental para que las recomendaciones de auditoría se transfieran en mejoras en la gestión " (Morales, 2021, p. 38).

La elaboración de estos planes de acción requiere la definición clara de las acciones a ejecutar, de los recursos indispensables, de los responsables y de los plazos, como también de los mecanismos de seguimiento que permitirán comprobar que efectivamente se llevan a cabo. En el entorno del sector público ecuatoriano, los planes de acción tienen un significado destacado, dada su relación con la rendición de cuentas y el control posterior; mientras que, el " sector privado " los conecta inmediatamente con la eficiencia del sistema operativo y con la sostenibilidad del ejercicio de la gestión.

4.4.1 Responsables y plazos de ejecución

La designación de responsables y los plazos de ejecución son un componente fundamental para la eficacia de los planes de acción. Sin responsables con nombres y apellidos, los correctivos y/o preventivos se diluyen, se aplazan y pasan a engrosar la lista de cosas pendientes a nivel de entidad; por tanto, su efecto mitigador del impacto de la auditoría se verifica. El establecimiento de responsabilidades permite la fijación de compromisos que, sin duda, favorecerán el seguimiento posterior por los auditores y la alta dirección. En tal sentido, la planificación temporal puede ser un elemento determinante del éxito de los plenos de acción: se ha manifestado que:

" La eficacia de los planes de acción asociados a la auditoría depende, en gran medida de la claridad y concreción con que se determina las personas responsables de cada una de sus acciones y de la razonabilidad de los plazos fijados para llevarlas a cabo " (Banco Interamericano de Desarrollo, 2020, p. 74).

4.5 Seguimiento a las recomendaciones de auditoría

El seguimiento a las recomendaciones de auditoría es una etapa básica para el logro de cambios reales y perdurables en la auditoría. Mediante el seguimiento se determina el cumplimiento de las acciones correctivas y preventivas definidas en los planes de acción, ya que permite conocer no únicamente un nivel general, sino el cumplimiento de las recomendaciones propició la modificación de las causas que dieron origen a los hallazgos y si las mejoras propuestas han sido incorporadas a la gestión institucional.

Desde lo práctico, el seguimiento consiste en revisar periódicamente el estado de avance de acciones definidas, contrastar lo alcanzado con el plazo establecido y observar cómo les está afectado las dificultades que se van generando. El seguimiento no debe ser visto como una actividad punitiva, sino como una actividad de apoyo a la gestión que va a facilitar aplicar las recomendaciones y por otra parte va a ayudar a consolidar la rendición de cuentas de lo que se hace internamente. La realización de un seguimiento continuo en el tiempo nos facilita de una forma temprana el poder detectar por anticipado la planificación y poder aplicar medidas para suplir los problemas.

El seguimiento recalca la importancia permisible de evaluar el impacto de la auditoría como proceso en la práctica de la organización. Un seguimiento sistemático facilitará el hecho de poder consolidar con frecuencia la cultura de la mejora continua y el aprendizaje en la organización (González, 2021).

4.6 Auditoría de Gestión como herramienta de mejora continua

La Auditoría de Gestión adquiere un formato de herramienta de mejora continua cuando sus resultados son integrados sistemáticamente en la metodología de planificación, en el control, en los procedimientos para tomar decisiones en la organización. Desde este punto de vista, la auditoría deja de ser un ejercicio aislado o periódico y se convierte en un instrumento permanente de aprendizaje organizacional, dirigido a incrementar el rendimiento, hacer un apropiado uso de los recursos y la calidad de los resultados institucionales. La mejora continua establece un proceso cíclico en el cual la evaluación, la retroalimentación o el reconocimiento de las desviaciones pasan a formar parte de la gestión de forma habitual.

Desde un punto de vista metodológico, la Auditoría de Gestión contribuirá a la mejora continua en el momento en que sirve para poner en evidencia las causas estructurales de las problemáticas, proponiendo recomendaciones y promoviendo la puesta en práctica de planes de acción correctivos y preventivos. Pérez (2022) opina que la auditoría de gestión es capaz de generar mayor valor cuando se integra a los sistemas de gestión y control interno en la medida que permite a las organizaciones utilizar las conclusiones de la auditoría para rediseñar

procesos, incrementar las capacidades e impedir que se repitan los errores cometidos. Este punto de vista subraya que el objetivo de la auditoría no es únicamente examinar y evaluar el pasado, sino el hecho de contribuir en el desempeño.

La importancia de la auditoría como herramienta para la mejora continua también fomenta una cultura de rendimiento y de control responsable. En efecto, al proporcionar información objetiva y oportuna sobre el desempeño, la auditoría no solo apoya la adopción de prácticas de autoevaluación y de seguimiento continuo, sino también a los sistemas de planeación en el proceso de toma de decisiones: “ La auditoría de gestión contribuye al fortalecimiento del propósito de la mejora continua al proporcionar un discurso y una retroalimentación sistemática sobre la eficacia y la eficiencia en la gestión” (ISO, 2020, p. 9).

4.7 Impacto de la Auditoría de Gestión en la gobernanza

La Auditoría de Gestión ejerce una influencia directa y notable en la gobernanza organizativa, ya que ayuda a fortalecer los mecanismos de dirección, control y supervisión de organizaciones públicas y privadas. La evaluación sistemática del desempeño establecido por la gestión será objeto de la auditoría ofreciendo información objetiva acerca del grado en el que la gestión se alineó con los objetivos estratégicos. Es el aporte de información en tiempo que permite a los órganos de gobierno tomar decisiones. La Auditoría de Gestión se convierte en un instrumento relevante para la mejora de la calidad de la gobernanza orientada a resultados. Desde una postura aplicada, la gobernanza se ve reforzada

cuando la Auditoría de Gestión denota debilidades en los procesos y evaluando la eficiencia del control interno, sugiere recomendaciones para la mejora del funcionamiento institucional. Aguilar (2022) sostiene que la auditoría de gestión apoya a la gobernanza en la medida en que la velocidad a la que se completa la Auditoría de Gestión permite disminuir las asimetrías de información entre directivos, administradores y órganos de control, permitiendo una mayor consonancia de la planificación, ejecución y evaluación de la gestión. Este apoyo se percibe con mayor énfasis en las instituciones con estructuras complejas donde la toma de decisiones debe fundarse en información confiable y oportuna.

4.7.1 Transparencia y rendición de cuentas

La transparencia y rendición de cuentas son partes fundamentales de la gobernanza moderna y constituye el espacio de impacto de la Auditoría de Gestión. La transparencia implica mostrar con información disponible, accesible y que sea clara, verídica y comprensible sobre la gestión y el consumo de los recursos, mientras que la rendición de cuentas obliga a las autoridades y directivos a explicar y a justificar sus decisiones y resultados ante los órganos de control y la sociedad.

La Auditoría de Gestión estimula tales principios, por medio de informes que se fundamentan en la evidencia, se puede evaluar de forma objetiva el rendimiento institucional, pues por mediación de una comunicación clara de los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones; la auditoría genera caminos de visibilidad de la gestión y puede propiciar una cultura de rendición de cuentas por los

resultados alcanzados, en el sector público como su contribución a la mejora de la confianza ciudadana y a la legitimidad de la acción del Estado; y en el sector privado como camino que contribuye a lograr la confianza de los accionistas y de otros grupos de interés (OCDE, 2021).

GLOSARIO

Acción correctiva: Acción establecida que está orientada a eliminar la causa de una desviación o hallazgo advertidos en la auditoría, que busca corregir una situación existente y evitar que vuelva a presentarse en los procesos de la propia institución.

Acción preventiva: Conjunto de acciones programadas que se enfocan en anticipar riesgos y prevenir la aparición de desviaciones que puedan tener lugar en el futuro, para poder reforzar así la gestión previo al problema.

Alcance de auditoría: Delimitación y extensión de los procesos, áreas, actividades y períodos que se van a revisar en el marco de la auditoría, definido en la fase de planificación y ajustado según los riesgos detectados.

Auditor: Profesional con una determinada formación técnica y ética, que se encarga de realizar la auditoría, de aplicar procedimientos específicos y emitir las conclusiones necesarias sobre la base de pruebas suficientes y competentes.

Auditoría basada en riesgos: Enfoque metodológico que da más peso a la revisión de aquellas áreas que están más expuestas al riesgo, de forma que se permite hacer uso eficiente de los recursos de auditoría y, como consecuencia, generar un mayor impacto del trabajo realizado.

Auditoría de la gestión: Proceso sistemático para la evaluación del rendimiento organizacional que pondera los recursos utilizados, la calidad de los procesos y el cumplimiento de las metas institucionales.

Auditoría de cuentas: Examen independiente que tiene como fin contrastar la razonabilidad de los estados financieros de acuerdo con los principios contables y las normas de auditoría aplicables.

Causa: Faceta del hallazgo que hace mención u alude originariamente a la desviación que permite detectar los elementos internos o externos que han dado lugar a una situación que contraviene el criterio establecido para su examen.

Claridad: Principio de la comunicación de resultados que exige la presentación muy clara, estructurada y precisa, facilitando la lectura del mismo a los usuarios que han elaborado el informe.

Condición: Situación real observada durante la auditoría, avalada en evidencia objetiva, que muestra cómo se desarrolla un proceso o actividad en la práctica.

Control interno: Conjunto de políticas, procedimientos y actividades definidas e instauradas por la administración para facilitar la satisfacción y entrega de la razón de ser del logro de los objetivos institucionales.

COSO Control Interno: Marco internacional que establece el control interno a partir de cinco componentes interrelacionados, en donde se tendrá como eje para formar el juicio del diseño y funcionamiento del control interno.

COSO ERM: Modelo de gestión de riesgo empresarial integral requiere, detectar, evaluar y gestionar sistemáticamente los riesgos estratégicos, operativos y financieros.

Criterio: Parámetro de comparación que establece cómo debería hacerse una actividad, sobre la base de normas legales, políticas internas, objetivos institucionales o buenas prácticas.

Desempeño organizacional: Conjunto de acciones, procesos y decisiones que desarrolla una entidad para alcanzar los objetivos estratégicos y operativos.

Economía: Principio que orienta la auditoría de gestión en el sentido de que los recursos se han de adquirir y usar al menor costo posible, manteniendo los niveles de calidad requeridos.

Eficacia: Capacidad de la organización para lograr los objetivos y metas previstas.

Eficiencia: Relación entre recursos utilizados y resultados obtenidos orientada a maximizar el rendimiento y a minimizar el desperdicio de recursos.

Efecto: Efecto real o potencial de una desviación identificada que puede afectar negativamente a los resultados, al uso de recursos o al logro de los objetivos.

Evidencia de auditoría: Información recabada en el transcurso de la auditoría que justifica los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones, la cual debe ser suficiente, competente y pertinente.

Gestión por resultados: Filosofía de gestión que da prioridad al logro de resultados medibles y contrastables, interconectando la planificación, ejecución y evaluación del trabajo institucional.

Gobernabilidad o Diferenciador: Proceso a través de cual son gobernadas, controladas y supervisadas las organizaciones, incluidos los mecanismos utilizados para la toma de decisión y de rendición de cuentas.

Hallazgo en auditoría: Lo que ha sido hallado que representa una situación relevante en el proceso de auditoría, que se ha estructurado en condición, criterio, causa - efecto y que permite, de este modo, poder llegar a conclusiones y recomendaciones.

Indicadores de gestión: Medidas cuantitativas o cualitativas que permiten evaluar el grado de cumplimiento de procesos, actividades y/u objetivos institucionales.

Informe de auditoría: Documento que formaliza la comunicación de los resultados del proceso auditor, en el que se incluye el alcance, la metodología, los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones.

Juicio profesional: Capacidad que tiene el auditor de tomar decisiones bien fundamentadas a partir de su conocimiento, su experiencia, así como de la capacidad de crítica de la evidencia obtenida.

Materialidad: el modo a partir del cual se determina el grado de importancia de un hallazgo o una situación determinada. Es la importancia relativa que presenta un hallazgo o información que arroja

una información tangible en el desarrollo de la auditoría y la aplicación en la toma de decisiones.

Mejora continua: Proceso permanente a través del cual se evalúa y mejora la gestión, con el objetivo de mejorar la eficiencia, eficacia y calidad de los resultados.

Metodología de auditoría: Conjunto estructurado de enfoques, técnicas y procedimientos para planificar, desarrollar y comunicar los resultados de la auditoría.

Objetividad: Principio que exige imparcialidad, independencia y ausencia de sesgos en el análisis y comunicación de los resultados de la auditoría.

Objetivos de auditoría: Propósitos específicos que proporcionan dirección al trabajo auditor y determinan el alcance, enfoque y criterios de la evaluación.

Oportunidad: Principio que implica comunicar los resultados de la auditoría en el momento adecuado para facilitar la adopción de acciones correctivas eficaces.

Papeles de trabajo: Documentos que apoyan el trabajo que se hace por parte del auditor, poniendo de manifiesto la aplicación de procedimientos y la obtención de evidencia.

Plan de auditoría: Documento que recoge el conjunto de actividades, recursos, cronograma y enfoque que se aplicará en la ejecución de la auditoría de gestión.

Plan de acción: Conjunto de acciones que acuerda llevar a cabo para poner en práctica las recomendaciones de auditoría y que incluye responsables, plazos y mecanismos de seguimiento.

Rendición de cuentas: Obligación de rendir cuentas informando, explicando y justificando cuál ha sido el resultado de la acción de gestión ante los órganos de control y ante la sociedad.

Riesgo: Evento u condición incierta que permite que se interponga de manera negativa el logro de los objetivos institucionales.

Riesgo estratégico: Riesgo que guarda relación con las decisiones de alto nivel, las cuales condicionan la orientación, la sostenibilidad y el posicionamiento de la institución.

Riesgo operativo: Riesgo que se vincula con errores o fallos en los procesos, las personas, los sistemas o los controles que condicionan el desempeño diario.

Seguimiento de recomendaciones: Proceso de verificación de la aplicación y la idoneidad de las medidas correctivas y preventivas derivadas de la auditoría.

Sistema de control: Conjunto de mecanismos y procedimientos que permiten supervisar, evaluar y mejorar el funcionamiento de los objetivos institucionales.

Transparencia: Principio que garantiza el acceso a una información clara, veraz y verificable sobre la gestión y la utilización de los recursos.

Valor público: Beneficio que ofrecen las instituciones públicas a la sociedad mediante una gestión eficiente, eficaz, transparente y responsable.

BIBLIOGRAFÍA

- Aguilar, L. (2022). Gobernanza pública y auditoría de gestión. *Revista Iberoamericana de Administración y Control*, 14(1), 21–39. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es>
- Andrade, P. (2022). Retos y perspectivas de la auditoría de gestión en el sector público ecuatoriano. 13(2), 55–73.. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es>
- Andrade, R. (2020). Control gubernamental y auditoría de gestión en el sector público ecuatoriano. (R. d. Administrativas, Ed.) 12(2), 45–63. Obtenido de <https://revistas.espm.edu.ec/index.php/rad>
- Arens, A., Elder, R., & Beasley, M. (2021). *Auditoría y servicios de aseguramiento: Un enfoque integral*. Pearson Educación.
- Banco Interamericano de Desarrollo. (2022). Gestión por resultados y seguimiento de planes de acción. Obtenido de <https://www.iadb.org>
- Cárdenas, M. (2021). Auditoría de desempeño y modernización del control público en América Latina. 9(1), 23–41. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es>
- CEPAL. (2020). Gestión por resultados en el sector público. Naciones Unidas. Obtenido de <https://www.cepal.org>
- CEPAL. (2021). *Fortalecimiento de los sistemas de control y evaluación de la gestión pública*. Obtenido de <https://www.cepal.org>
- Contraloría General del Estado. (2022). *Normas de auditoría gubernamental..* Obtenido de <https://www.contraloria.gob.ec>

- Espinosa, L. (2021). Análisis institucional y auditoría de gestión en el sector público ecuatoriano. *10*(2), 55–73. Obtenido de <https://revistas.uasb.edu.ec>
- Espinosa, L. (2021). El control externo y la rendición de cuentas en el Estado ecuatoriano. (R. D. Sociedad, Ed.) *15*(3), 77–95. Obtenido de <https://revistas.uasb.edu.ec>
- García, J. (2022). Auditoría de gestión y control interno en organizaciones públicas. *10*(2), 45–62. doi:<https://doi.org/10.35683/ricg.v10i2.145>
- García, M. (2021). Gestión por resultados y evaluación de la eficacia institucional.. *15*(2), 45–63. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es>
- Gómez, A. (2022). Economía del gasto público y auditoría de gestión. (R. I. Público, Ed.) *9*(2), 61–80. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es>
- Hernández, J., & Muñoz, L. (2022). Herramientas de control de gestión y toma de decisiones en organizaciones públicas.. (R. L. Gestión, Ed.) *11*(1), 59–76. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es>
- Herrera, J., & Molina, P. (2023). Auditoría de gestión y evaluación de políticas públicas en el Ecuador. *6*(1), 101–120. Obtenido de <https://scielo.org>
- INTOSAI. (2021). Auditoría de desempeño: principios y directrices. Obtenido de <https://www.intosai.org>
- INTOSAI. (2021). Guía para la auditoría de desempeño. Obtenido de <https://www.intosai.org>
- ISO. (2020). ISO 9001: Sistemas de gestión de la calidad – Fundamentos y vocabulario. Obtenido de <https://www.iso.org>

- Kaplan, R., & Norton, D. P. (2020). El cuadro de mando integral: The balanced scorecard. *Gestión 2000*.. Obtenido de <https://www.gestion2000.com>
- López, M., & Zambrano, A. (2020). La auditoría de gestión como herramienta de evaluación del desempeño institucional. 5(4), 112–129. Obtenido de <https://fipcaec.com/index.php/fipcaec/article/view/302>
- López, R., & Medina, S. (2021). Comunicación de resultados y efectividad de la auditoría de gestión. *Revista Iberoamericana de Auditoría*. 7(2), 63–81. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es>
- Luna, R. (2022). Gestión de riesgos y desempeño organizacional bajo el enfoque COSO ERM. 14(2), 65–84. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es>
- Luna, R., & Espinoza, C. (2022). Evaluación del desempeño y eficacia en organizaciones públicas latinoamericanas. 8(1), 77–95. Obtenido de <https://revistas.flacsoandes.edu.ec>
- Maldonado, P., & Paredes, L. (2021). Auditoría de gestión y administración pública orientada a resultados. *Revista Economía y Administración*, 8(1), 77-94. Obtenido de <https://revistas.uta.edu.ec/erevista/index.php/economia>
- Mantilla, S. A. (2020). *Auditoría basada en riesgos y control interno COSO*.. Ecoe Ediciones.
- Morales, C. (2021). Planes de acción y mejora continua en auditoría de gestión. 9(1), 29–46. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es>
- Morales, F. (2021). Auditoría basada en riesgos en el sector público latinoamericano. 3(55), 89–110.

- OECD. (2021). Public governance, accountability and transparency. Obtenido de <https://www.oecd.org>
- OECD. (2022). Performance budgeting and management in public sector. Obtenido de <https://www.oecd.org>
- Paredes, M. (2021). Gestión por resultados y análisis institucional en auditoría de gestión. *13*(1), 33–51. Obtenido de <https://revistas.espm.edu.ec>
- Pérez, L., & Gómez, R. (2022). Normas internacionales de auditoría y su aplicación en auditorías de desempeño. *18*(2), 33–52.
- Pérez, L., & Ruiz, M. (2021). Control interno y auditoría de gestión en el sector público. (R. C. Auditoría, Ed.) *17*(2), 89–108.
- Ponce, D., & Villacís, S. (2022). Normativa de la Contraloría General del Estado y auditoría de gestión. *19*(2), 58–76. Obtenido de <https://revistas.uce.edu.ec>
- Ramírez, C. (2023). *Auditoría de gestión basada en riesgos en el sector público ecuatoriano*. Tesis de maestría, Universidad Central del Ecuador.. Obtenido de <http://www.dspace.uce.edu.ec>
- Rojas, F. (2022). Hallazgos y recomendaciones en la auditoría de gestión.. *5*(2), 41–58. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es>
- Romero, J. (2021). Análisis normativo y control de la gestión pública. *9*(2), 77–96. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es>
- Sánchez, J. (2021). La adopción de las NIAs en América Latina: avances y desafíos. *9*(1), 15–34.
- Torres, J., & Ramírez, P. (2023). Auditoría de gestión y evaluación del cumplimiento de objetivos. *6*(1), 29–48. Obtenido de <https://scielo.org>

- Torres, M., & Almeida, P. (2020). Auditoría basada en riesgos y gestión estratégica. (R. I. Gestión, Ed.) 7(2), 101–120.
- Vega, D. (2022). Gestión de riesgos y auditoría de gestión en organizaciones complejas. 14(1), 57–76.
- Vega, D., & Torres, M. (2023). COSO y auditoría de desempeño en entidades públicas ecuatorianas.. (R. G. Pública, Ed.) 11(1), 23. Obtenido de <https://revistas.uasb.edu.ec>
- Villacís, S. (2023). Auditoría de gestión y cumplimiento normativo en entidades estatales. 20(1), 29–48. Obtenido de <https://revistas.uce.edu.ec>



Auditoría de gestión: enfoque normativo basado en desempeño institucional ecuatoriano, se publicó en el mes de febrero de 2026.

ISBN: 978-9907-802-02-3

**Grupo Editorial BLR
Ecuador
Cel: +593 98 320 4362
[https://grupoblir.com/
publicaciones@grupoblir.com](https://grupoblir.com/publicaciones@grupoblir.com)**

BIOGRAFÍA DE LOS AUTORES

Mercedes Anabel Monar Verdezoto:

Ingeniera en Contabilidad y Auditoría, Magíster en Agropecuaria con mención en Agronegocios y Magíster en Contabilidad y Auditoría con mención en Riesgos Financieros. Se desempeña como docente e investigadora en la Universidad Estatal de Bolívar y es Coordinadora de la carrera de Contabilidad y Auditoría en modalidad híbrida y en línea.

Su trayectoria incluye una amplia participación en proyectos de investigación, procesos de Transformando sus publicaciones en referencias mundiales vinculación, dirección de trabajos de titulación y un rol activo en aseguramiento de la calidad, además de ejercer como Secretaria AD-HOC de la Asamblea del Sistema de Educación Superior (ASESEC).

Ha publicado artículos en revistas nacionales e internacionales y cuenta con múltiples certificaciones en políticas públicas, calidad educativa, inteligencia artificial, docencia universitaria y gestión académica, consolidando un perfil académico integral orientado a la excelencia y al fortalecimiento de la educación superior.

Jenny Esthefania Basantez Sánchez:

Docente contratada por la Universidad Estatal de Bolívar desde el 2012 hasta la presente fecha, ejerciendo la Docencia en la Facultad de Ciencias Administrativas, Gestión Empresarial e Informática, Extensión Universitaria San Miguel de Bolívar. En la actualidad bajo la modalidad de servicios profesionales en la Unidad de Nivelación de la referida Universidad.

Hernán Arturo Rojas Sánchez:

El Dr. Hernán Arturo Rojas Sánchez es Rector de la Universidad Estatal de Bolívar y uno de los referentes nacionales en gestión universitaria, calidad educativa e innovación académica. Es Doctor en Ciencias Económicas por la Universidad de La Habana y posee los títulos de Magíster en Gerencia Educativa, Ingeniero Comercial y Licenciado en Contabilidad y Auditoría. Cuenta con formación especializada en evaluación de la calidad de la educación superior, diseño de proyectos, gestión y planificación educativa, y

ha participado en capacitaciones de alto nivel relacionadas con aseguramiento de la calidad, neurociencias educativas y congresos internacionales de ciencia, tecnología e innovación. En su trayectoria institucional ha desempeñado funciones estratégicas, entre ellas: Rector de la UEB durante dos periodos, Presidente de la Asamblea del Sistema de Educación Superior Ecuatoriano, Director de la Escuela de Gestión Empresarial y Director del Centro de Investigación de la Facultad de Ciencias Administrativas. Su producción académica incluye libros, capítulos y artículos científicos indexados en SCOPUS, ERIHPLUS, LATINDEX y DOAJ, además de proyectos de investigación en áreas como economía local, talento humano, desarrollo territorial, innovación educativa y soberanía alimentaria. El Dr. Rojas Sánchez destaca por su liderazgo comprometido con el fortalecimiento institucional, la calidad universitaria y la transformación del sistema de educación superior del Ecuador.

REALIDAD NACIONAL Y DIVERSIDAD CULTURAL DEL ECUADOR: REGIONALISMO, ECOLOGÍA Y SOCIEDAD

Estimado lector, el libro "Realidad Nacional y Diversidad Cultural del Ecuador: Regionalismo, Ecología y Sociedad" se presenta como una brújula analítica indispensable para comprender al Ecuador como un complejo laboratorio social y ecológico de inmensa diversidad.

La obra convoca a la reflexión crítica sobre tres ejes fundamentales y constantemente interconectados. Se analiza el Regionalismo como una poderosa fuerza histórica y cultural que ha moldeado identidades y nutrido tensiones internas del proyecto de nación. Luego, se aborda la Ecología Política, cuestionando de forma crítica la gestión de la biodiversidad y el conflicto que surge entre el principio ancestral del Sumak Kawsay (Buen Vivir) y las presiones del desarrollo contemporáneo.

Finalmente, se explora la Sociedad y su Plurinacionalidad, destacando cómo el legado y las luchas de los pueblos indígenas, afroecuatorianos y montubios están transformando la concepción misma de Estado y ciudadanía. Nacido del diálogo universitario, el texto busca equipar al lector con las herramientas conceptuales para interpretar la realidad nacional con agudeza y cultivar una ciudadanía activamente comprometida con el porvenir de la nación.

Agradecemos a todos los lectores que se acercan a esta obra con ánimo de aprender, aplicar y transformar.



Grupo Editorial BLR
Ecuador
Cel: +593 98 320 4362
[https://grupobl.com/
publicaciones@grupobl.com](https://grupobl.com/publicaciones@grupobl.com)

ISBN: 978-9907-802-02-3

