

OFICINA DE POSTGRADOS

Tema:

**TÉCNICAS DE MOTIVACIÓN DE INFORMES DE AUDITORÍA Y EXÁMENES
ESPECIALES EN EL SECTOR PÚBLICO**

**Proyecto de investigación previo a la obtención del título de Magister
en Contabilidad y Auditoría con mención en Riesgos Operativos y
Financieros**

Línea de Investigación:

Auditoría y sus Aplicaciones

Autora:

Verónica Cumandá Sarzosa Troya

Director:

Santiago Xavier Flores Brito

Ambato – Ecuador

Enero 2023

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR SEDE AMBATO

HOJA DE APROBACIÓN

Tema:

TÉCNICAS DE MOTIVACIÓN DE INFORMES DE AUDITORÍA Y EXÁMENES ESPECIALES EN EL SECTOR PÚBLICO

Línea de investigación:

Auditoría y sus Aplicaciones

Autora:

Verónica Cumandá Sarzosa Troya

Santiago Xavier Flores Brito, Ing. Mg.

CALIFICADOR

f. _____

Mario Roberto Altamirano Hidalgo, Ing. Mg.

CALIFICADOR

f. _____

Hernán Paúl Ortiz Coloma, Ing. Mg.

CALIFICADOR

f. _____

Juan Carlos Acosta Teneda, P.Ph.D.

OFICINA DE POSGRADOS

f. _____

Hugo Rogelio Altamirano Villarroel, Dr.

SECRETARIO GENERAL PUCESA

f. _____



Pontificia Universidad Católica del Ecuador
SECRETARÍA GENERAL
PROCURADURÍA

Ambato – Ecuador

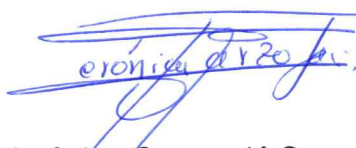
Enero 2023

DECLARACIÓN DE AUTENTICIDAD Y RESPONSABILIDAD

Yo: VERÓNICA CUMANDÁ SARZOSA TROYA, con C.C. 0502976210, autora del trabajo de graduación intitulado: **TÉCNICAS DE MOTIVACIÓN DE INFORMES DE AUDITORÍA Y EXÁMENES ESPECIALES EN EL SECTOR PÚBLICO**, previa a la obtención del título profesional de Magister en Contabilidad y Auditoría con mención en Riesgos Operativos y Financieros, en la escuela de Administración de Empresas.

- 1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.
- 2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE Ambato, el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Ambato, enero 2023



Verónica Cumandá Sarzosa Troya

0502976210

DEDICATORIA

Este trabajo de investigación lo dedicó a Dios, por ser el inspirador y darme fuerza para continuar en el proceso para obtener uno de los anhelos más deseados.

A mi esposo porque con sus consejos y palabras de aliento aportó a que realice mi mayor esfuerzo; a mis hijas que cedieron su tiempo en procura de que alcance mis sueños y metas.

A mis padres por su amor, trabajo, apoyo y sacrificio en todo este proceso, gracias a ustedes logré cumplir mi propósito y a mis hermanos gracias por estar ahí cuando los necesité.

AGRADECIMIENTO

Agradezco a la Pontificia Universidad Católica – Sede Ambato por el espacio profesional educativo brindado; a los docentes y coordinadora de la maestría en Contabilidad y Auditoría con mención en Riesgos Operativos y Financieros, por compartir sus conocimientos y experiencias a lo largo de la preparación del postgrado, de manera especial, al magister Santiago Xavier Flores Brito, tutor de mi proyecto de investigación, quien me guio con su paciencia y rectitud como docente; y a mis compañeros maestrantes por su valioso apoyo y aportes a mi trabajo.

RESUMEN

Entre los deberes primordiales del Estado está garantizar a sus habitantes el derecho a vivir en una sociedad sin corrupción. Para esto, cuenta con la Contraloría General del Estado, organismo técnico encargado del control de la utilización de los recursos públicos, donde una de sus funciones es determinar responsabilidades administrativas, civiles e indicios de responsabilidad penal, por lo que, sus actos guardarán conformidad con los principios de juridicidad e igualdad, sin realizar interpretaciones arbitrarias. En este sentido, sus resoluciones serán motivadas. El estudio centra su objetivo en diseñar las técnicas de motivación de los hallazgos de auditoría revelados en los informes emitidos por la Contraloría General del Estado para la determinación de responsabilidades administrativas, civiles e indicios de responsabilidad penal y el aseguramiento del control de los recursos públicos, dada la necesidad, de: garantizar el debido proceso, derecho a la defensa y de contar con evidencia suficiente, competente y pertinente que reúna los requisitos formales para la defensa en juicio. La metodología emplea métodos científicos que permiten corroborar los resultados en la práctica de las instituciones públicas, para ello, aplica una investigación descriptiva-explicativa, con el propósito de lograr resultados sustentables y sostenibles en el tiempo. Los resultados se fundamentan en las técnicas de motivación de los hallazgos de auditoría para la Contraloría General del Estado, lo cual contribuye a generar nuevas investigaciones asociadas a factores que mejoran la gestión pública, el control y la toma de decisiones.

Palabras claves: hallazgos de auditoría, responsabilidades, recursos públicos.

ABSTRACT

Among the fundamental duties of the State is to guarantee its inhabitants the right to live in a society without corruption. For this, the society has the Government Accountability Office, GAO (CGE in Spanish) as a technical organization in charge of the control for the public resources use, where one of its functions is to determine administrative or civil responsibilities and penal liability hints, so that it must issue acts in accordance with the principles of legality and equality, without making arbitrary interpretations. In this sense, their resolutions must be sustained. The study focuses its objective on designing the motivation techniques of the audit findings revealed in the reports issued by the GAO (CGE) for the determination of administrative, civil responsibilities and penal liability hints and the assurance of public resources control, given the need of: to guarantee the due process, the right to defense and to have sufficient, competent and pertinent evidence that meets the formal requirements for the defense at trial. The methodology uses scientific methods that allow corroborating the results in the practice of public institutions, for this, it applies a descriptive-explanatory investigation, with the purpose to achieve tenable and sustainable results over time. The results are based on the sustained techniques of the GAO (CGE) audit findings, which contributes to generating new researches associated with factors that can improve the public management, control and decision-making.

Keywords: audit findings, responsibilities, public resources.

ÍNDICE GENERAL DE CONTENIDOS

DECLARACIÓN DE AUTENTICIDAD Y RESPONSABILIDAD	iii
DEDICATORIA.....	iv
AGRADECIMIENTO.....	v
RESUMEN	vi
ABSTRACT	vii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I. ESTADO DEL ARTE Y LA PRÁCTICA	7
1.1. Un acercamiento a la auditoría gubernamental	7
1.2. La motivación de los hallazgos de auditoría	26
CAPÍTULO II. DISEÑO METODOLÓGICO	30
2.1. Metodología de la investigación	30
2.2. Caracterización	32
CAPÍTULO III. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	50
3.1. Resultados de la investigación a partir del estudio realizado	50
3.2. Limitaciones de la motivación de los hallazgos de auditoría.....	64
3.3. Incidencia de la falta de motivación de los hallazgos de auditoría	81
3.4. Técnicas de motivación de informes de auditoría en el sector público	83
CONCLUSIONES.....	86
RECOMENDACIONES	88
BIBLIOGRAFÍA	89
ANEXOS	98

Índice de cuadros

Cuadro 1: Diferencias entre Glosa y Orden de Reintegro	21
Cuadro 2: Expectativas de los grupos de interés	44
Cuadro 3: FODA Contraloría General del Estado	45
Cuadro 4: Comparación de la malla curricular de las Universidades	65

Índice de figuras

Figura 1: Funciones de la auditoría gubernamental	10
Figura 2: Atributos del hallazgo	15
Figura 3: Ciclo del método estadístico.....	31
Figura 4: Mapa de procesos.....	33
Figura 5: Del hallazgo a la determinación de responsabilidades.....	33
Figura 6: Planificación	39
Figura 7: Ejecución.....	40
Figura 8: Trámite de aprobación y envío de documentos	41
Figura 9: Trámite de aprobación y envío de documentos	42
Figura 10: Trámite de aprobación y envío de documentos.....	43
Figura 11: Utilización de recursos para pago de personal.....	47
Figura 12: Servidores que realizan y supervisan auditorías	49
Figura 13: Remuneraciones y adicionales – Auditores y Supervisores	49
Figura 14: Informes aprobados por tipo de auditoría.....	51
Figura 15: Predeterminación de responsabilidades	52
Figura 16: Responsabilidades confirmadas.....	54
Figura 17: Valores recaudados por concepto de responsabilidades	55
Figura 18: Recursos de revisión.....	57
Figura 19: Juicios concluidos en el Tribunal Contencioso Administrativo	59
Figura 20: Estudiantes que desean trabajar en la CGE	72
Figura 21: Estudiantes que conocen las funciones de la CGE.....	73
Figura 22: Auditores informados	74
Figura 23: Correcta tipificación de delitos.....	75
Figura 24: Correcta tipificación de delitos.....	76
Figura 25: Auditores informados	76
Figura 26: Auditores capacitados	77
Figura 27: Unificación de criterios para detectar las deficiencias	78
Figura 28: Periodicidad de reuniones de trabajo	78
Figura 29: Uniformidad en criterios	79
Figura 30: Atributos del hallazgo más complicados de revelar.....	80
Figura 31: Denuncias	81

Índice de tablas

Tabla 1: Presupuesto destinado al pago de personal	47
Tabla 2: Recursos para pago solo personal que realiza auditorías	48
Tabla 3: Informes aprobados por tipo de auditoría	50
Tabla 4: Predeterminación de responsabilidades	52
Tabla 5: Responsabilidades confirmadas	53
Tabla 6: Valores recaudados por concepto de responsabilidades	54
Tabla 7: Montos de responsabilidades confirmados y recaudados	55
Tabla 8: Recursos de revisión	57
Tabla 9: Juicios concluidos en el Tribunal Contencioso Administrativo	59
Tabla 10: Trámite de informes con indicios de responsabilidad penal	63

INTRODUCCIÓN

Las gestiones administrativa y financiera son fuente de la gestión gubernamental; una de sus actividades es el control y su evaluación; la Constitución de la República del Ecuador vigente desde el 2008 impone que las instituciones del Estado y sus servidores públicos ejerzan solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas por la ley; determinado de esa forma su principal motivación.

Le corresponde a la Contraloría General del Estado, dirigir el sistema de control administrativo a través de la auditoría interna, externa y del control interno de las entidades del sector público; determinar responsabilidades administrativas y civiles culposas, e indicios de responsabilidad penal; expedir la normativa para el cumplimiento de sus funciones; y, asesorar a los órganos y entidades del Estado, conforme el artículo 212 de la Constitución de la República de Ecuador (2008)

En función de sus competencias el Estatuto Orgánico del ente de control permite establecer su estructura organizacional, identificar sus procesos: gobernante, agregadores de valor y los de apoyo, conjuntamente con su ámbito de acción, responsabilidades y productos.

Los procesos agregadores de valores son ejecutados, conforme los actos administrativos del debido proceso, por las auditorías internas y externas a través de la ejecución de la auditoría gubernamental la que incluye los exámenes especiales; como resultado, se produce el informe final aprobado y publicado en la página web de la Contraloría General del Estado.

Dado lo expuesto, los informes de auditoría gubernamental contienen comentarios con los cuatro atributos del hallazgo: condición, criterio, causa y efecto, redactados con claridad y objetividad, y debidamente motivados, con sustento en los fundamentos de hecho y de derecho, puesto que, con base a estos la Contraloría General del Estado tiene la potestad exclusiva para determinar responsabilidades administrativas, civiles culposas e indicios de res-

ponsabilidad penal, por medio de evidencia suficiente, competente y pertinente, para generar las predeterminaciones, determinaciones y confirmaciones de las mencionadas responsabilidades.

Sin embargo, de la comparación entre los valores de las responsabilidades confirmadas por 4.775.449.684,78 USD y los montos recaudados por 19.880.984,31 USD se determinó que la Contraloría General del Estado desde el 2018 hasta el 2021 recuperó apenas el 0,42%.

Así como, en los años 2018, 2019 y 2020, del total de 1475 juicios en el Tribunal Contencioso Administrativo interpuestos en contra de la Contraloría General del Estado, el 58% fueron desfavorables para el ente de control; respecto, a los informes con indicios de responsabilidad penal la fiscalía general del Estado recibió de la Contraloría General del Estado 948 de los cuales, 70 se archivaron y de 85 se solicitó el archivo. Lo que quiere decir que la motivación para la confirmación de las responsabilidades no fue suficiente para ser sostenida en juicio, cabe destacar que entre las razones para que los fallos sean desfavorables, también se encuentra la caducidad.

Al respecto, el artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador (2008), señala que, las resoluciones de los poderes públicos se motivarán, de no ser así, los actos administrativos, resoluciones o fallos se considerarán nulos, y se dará lugar a sanciones para los servidores públicos responsables.

La motivación es la relación directa entre los fundamentos de hecho y de derecho, como lo indica el artículo 100 del Código Orgánico Administrativo (2017). En este sentido, se coincide con Pazmiño (2013), quien señala que, la motivación de las resoluciones de poderes públicos y más aún de los órganos jurisdiccionales, constituyen una garantía esencial para evitar la arbitrariedad.

Por su lado las Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental (2007), señalan que el informe producto de una auditoría contiene comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre los hallazgos de importancia

examinados, y sobre las opiniones pertinentes de los funcionarios y otros hechos o circunstancias relevantes que tengan relación; el documento es objetivo, imparcial y constructivo.

Se evidencia la necesidad de adoptar técnicas que permitan contar con hallazgos de auditoría, predeterminaciones, determinaciones y confirmaciones de responsabilidades debidamente motivados, para asegurar el control de los recursos públicos, lo que permite destacar la importancia que tiene este trabajo como medio de consulta y solución futura para los problemas detectados en los señalados actos administrativos.

Con lo cual, el problema científico es ¿Cómo mejorar la motivación de los hallazgos de auditoría revelados en los informes emitidos por la Contraloría General del Estado?, dado lo expuesto, se propone como idea científica a defender la siguiente: las técnicas de motivación de los hallazgos de auditoría, garantizan la determinación y aplicación de las responsabilidades administrativas, civiles e indicios de responsabilidad penal y mejoran los informes emitidos por la Contraloría General del Estado. De esta manera, el objetivo general se centra en diseñar las técnicas de motivación de los hallazgos de auditoría revelados en los informes emitidos por la Contraloría General del Estado para la determinación de responsabilidades administrativas, civiles e indicios de responsabilidad penal y el aseguramiento del control de los recursos públicos.

Por lo tanto, los objetivos específicos que se derivan son:

1. Sustentar teóricamente la motivación de los hallazgos de auditoría a partir del criterio de los autores para su aplicación en el sector público.
2. Diagnosticar las limitaciones que tiene la motivación de los hallazgos de auditoría revelados en los informes emitidos por la Contraloría General del Estado para la determinación de responsabilidades administrativas, civiles e indicios de responsabilidad penal.
3. Identificar la incidencia de la falta de motivación de los hallazgos de auditoría revelados en los informes emitidos por la Contraloría General del Estado para la determinación de responsabilidades administrativas,

civiles e indicios de responsabilidad penal.

La escasez de información en el área técnica de Auditoría Gubernamental con respecto a la motivación de los hallazgos permitió generar el criterio de que el tema propuesto no ha sido expandido a profundidad; en contraposición, en el área técnica del Derecho Administrativo a través de las salas de lo Contencioso Administrativo donde, se tramitaron impugnaciones a las sanciones administrativas y civiles culposas, que originaron pronunciamientos y sentencias en contra o a favor de los informes de auditoría.

Los pronunciamientos de la fiscalía general del Estado, también aportaron en cantidad y características los elementos que afectaron el diagnóstico real del tratamiento de la motivación de los hallazgos de auditoría; razones que obligaron a realizar un proceso investigativo de tipo descriptivo - explicativo, la variable principal es la motivación de hallazgos; luego la aplicación práctica en la división de las fases de una auditoría gubernamental.

Para la ejecución del presente trabajo, se aplica una investigación descriptiva-explicativa, por cuanto se pretende analizar hechos reales, se define las causas y se evidencia los efectos, para concretar resultados significativos que contribuyan al conocimiento. En este sentido, se coincide con Sabino (1986), al momento que plantea que la investigación de tipo descriptiva trabaja sobre realidades de hechos, y su característica fundamental es la de presentar una interpretación correcta; así como, se acoge el criterio de Arias (2012), quien manifiesta que, la investigación explicativa se encarga de buscar el porqué de los hechos mediante el establecimiento de relaciones causa – efecto.

Según el orden en la investigación científica, primero, se fundamenta la teoría; luego la selección de técnicas o métodos para guiar y sustentar la información con datos cuantitativos y cualitativos; con los que se otorga la validez y rigor científico a los resultados, que se presentaron y a su correspondiente análisis, en este sentido, la investigación adopta técnicas y herramientas que permiten la obtención de datos para el análisis correspondiente, estos son: encuestas, observaciones y estudio de base legal, informes y pronunciamientos emitidos por

la Contraloría General del Estado, Contencioso Administrativo, Fiscalía General del Estado y Corte Constitucional del Ecuador.

El trabajo investigativo, se desarrolla en cinco partes; la primera comprende la introducción y fundamento legal de la motivación de los hallazgos de auditoría revelados en los informes emitidos por la Contraloría General del Estado y se plantea el problema, idea científica a defender, objetivo general y objetivos específicos, que se pretende lograr en la investigación; así como, se especifica los métodos, técnicas y herramientas utilizados para comprobar los principales resultados obtenidos.

La segunda parte la conforma el Capítulo I. Un acercamiento a la Auditoría Gubernamental, en la que se aborda la planificación, hallazgos, evidencias e informe de la Auditoría Gubernamental; así como, el memorando resumen, responsabilidades administrativas civiles culposas e indicios de responsabilidad penal, el debido proceso y la motivación de los hallazgos de auditoría.

La tercera parte, el Capítulo II. Diseño metodológico, en el que se incluye la metodología de la investigación y la caracterización de la motivación de los hallazgos de auditoría, determinación y predeterminación de responsabilidades en el sector público.

En la cuarta parte, en el Capítulo III. Análisis de los resultados de la investigación, en la cual se determinó los resultados de la investigación a partir del estudio realizado, se consideró el recurso de revisión, Juicios en el Tribunal Contencioso Administrativo, caducidad e Indicios de Responsabilidad Penal; además, se identificó las limitaciones de la motivación de los hallazgos de auditoría revelados en los informes emitidos por la Contraloría General del Estado para la determinación de responsabilidades administrativas, civiles e indicios de responsabilidad y la incidencia de la falta de dicha motivación; también, se propusieron las técnicas de motivación de informes de auditoría y exámenes especiales en el sector público.

En la quinta parte, se hace referencia a las conclusiones y recomendaciones generales de la investigación. Las conclusiones resumen las apreciaciones relacionadas con la temática abordada en cada capítulo y los resultados obtenidos. Las recomendaciones dejan entrever las futuras líneas de investigación a ejecutarse para lograr la motivación de los hallazgos de auditoría, predeterminación, determinación y confirmación de responsabilidades.

La investigación se sustenta en las fuentes bibliográficas que han servido para el desarrollo del presente trabajo.

CAPÍTULO I. ESTADO DEL ARTE Y LA PRÁCTICA

1.1. Un acercamiento a la auditoría gubernamental

La auditoría como profesión fue reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862 y desde este año hasta 1905, creció y floreció en Inglaterra, para introducirse en los Estados Unidos hacia 1900, posteriormente en 1921 en dicho país, se reconoció oficialmente a la auditoría gubernamental cuando el Congreso estableció la Oficina General de Contabilidad, Jiménez, A. (2009).

En el Ecuador el 2 de diciembre de 1927, entró en vigencia la Ley Orgánica de Hacienda, publicada en el Registro Oficial N° 448 de 16 de noviembre de 1927, que creó a la Contraloría General de la Nación, como departamento independiente del gobierno, para realizar el control fiscal, compilar cuentas y constituir la oficina central de la contabilidad del Estado; posteriormente, en 1977 al expedirse la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control (LOAFYC), se instauró el sistema de control gubernamental moderno de los recursos públicos, para constituirse en un organismo superior de control de los recursos de las entidades del sector público, con la facultad de observar sus operaciones financieras y administrativas, <https://www.contraloria.gob.ec/lainstitucion/Historia/historiacge>.

La Contraloría General del Estado es parte de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores y de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores, entidades autónomas, independientes y apolíticas; la primera establecida para proporcionar apoyo mutuo, fomentar el intercambio de ideas, conocimientos y experiencias, proporcionar normas de fiscalización de alta calidad y fomentar el desarrollo de capacidades y la mejora continua del desempeño; y, la segunda cumple funciones de investigación científica especializada, desarrollar tareas de estudio, capacitación, especialización, asesoría y asistencia técnica para fomentar el desarrollo y perfeccionamiento de sus miembros, Plan Estratégico Institucional 2018 – 2022.

La auditoría gubernamental consiste en un sistema integrado de asesoría, asistencia y prevención de riesgos que incluye el examen y evaluación críticos de las acciones y obras de los administradores de los recursos públicos, artículo 18 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002).

En un sentido más amplio la auditoría gubernamental es un examen objetivo, sistemático, independiente, constructivo y selectivo de evidencias, efectuadas a la gestión institucional en el manejo de los recursos públicos, con el objeto de determinar la razonabilidad de la información, el grado de cumplimiento de los objetivos y metas así como respecto de la adquisición, protección y empleo de los recursos humanos, materiales, financieros, tecnológicos, ecológicos y de tiempo y, si estos, fueron administrados con eficiencia, efectividad, economía, eficacia y transparencia; se caracteriza por ser objetiva, sistemática, profesional, selectiva, imparcial, integral y recurrente, Peña, G. (2003).

Objetiva: porque se fundamenta en la revisión de hechos reales, sustentados en evidencias obtenidas de manera independiente y comprobada.

Sistemática: debido a que la ejecución de la auditoría gubernamental es planificada y se basa en las normas y el código de ética de la profesión.

Profesional: porque es ejecutada por profesionales que cuentan con un perfil específico, según el tipo de auditoría y examen especial.

Selectiva: su ejecución se basa en la selección de pruebas, técnicamente sustentadas.

Imparcial: se ejecuta con criterio imparcial, sin conflicto de intereses.

Integral: porque se enfoca en la revisión de las actividades operativas, administrativas y/o financieras conforme al alcance y objetivos de las órdenes de trabajo.

Recurrente: porque se ejecuta en forma periódica.

Lo expuesto coincide con el criterio de Franklin (2013), quien define a la auditoría pública como una herramienta fundamental del sistema integral de control y evaluación de la gestión pública, permite conocer la forma en que funcionan las instituciones públicas. Por medio de las auditorías que efectúan las diversas instancias de fiscalización, se obtienen los hechos que conllevan a medir el grado

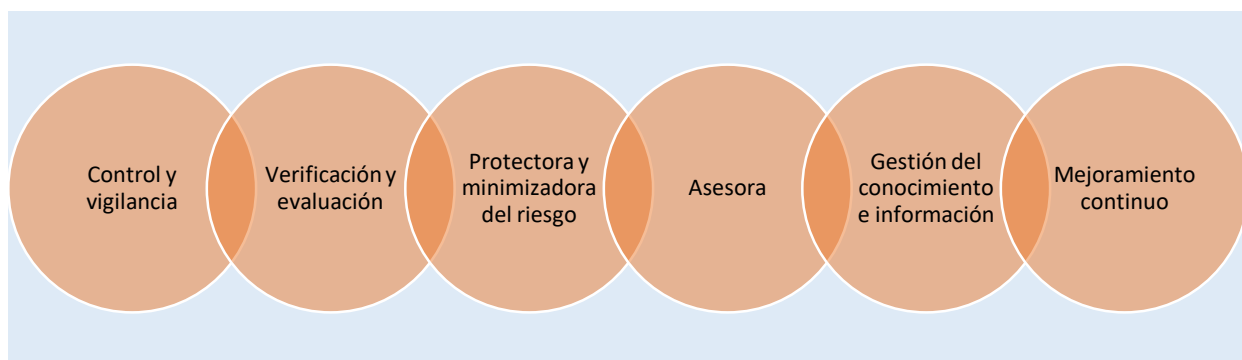
de eficiencia, eficacia y economía con que se han administrado los recursos humanos, materiales y presupuestarios, así como el cumplimiento de sus metas, objetivos y marco legal aplicable.

La auditoría gubernamental, en la opinión de Dextre, J. (2016), es el examen objetivo y crítico de carácter integral de las actividades del Estado, del uso de los bienes y recursos públicos, que se expresan en información financiera y presupuestaria, de la gestión sus resultados y del cumplimiento de las normas que la rigen con el propósito de expresar una opinión profesional y recomendar acciones correctivas.

Conforme consta en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 100 (2019), la auditoría del sector público ayuda a crear las condiciones adecuadas y a fortalecer la expectativa de que las entidades del sector y los servidores públicos desempeñarán sus funciones de manera eficaz, eficiente y ética, y de acuerdo con las leyes y reglamentos aplicables.

En tal sentido, la auditoría gubernamental proporciona a todos los relacionados e interesados en el área, información técnica, independiente, objetiva y confiable respecto al control, aplicación, seguimiento y resultados de las políticas, programas, operaciones administrativas y financieras gubernamentales, lo que contribuye a una buena gobernanza.

La auditoría gubernamental tiene seis funciones que, según Montilla, O. y Herrera, L. (2006), son:

Figura 1: Funciones de la auditoría gubernamental

Fuente: Montilla, O. y Herrera, L. (2006)
Elaboración propia

La Contraloría General del Estado es el organismo técnico encargado del control de la utilización de los recursos estatales y la consecución de los objetivos de las instituciones del Estado y de las personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos, sus funciones son: dirigir el sistema de control administrativo, que se compone de auditoría interna, auditoría externa y del control interno, dentro del ámbito de su gestión, comprende la determinación de responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal; expide la normativa para el cumplimiento de sus funciones y asesora a los órganos y entidades del Estado, como lo refieren los artículos 204, 211 y 212 de la Constitución de la República del Ecuador (2008).

El ente de control cuenta con personalidad jurídica y autonomía administrativa, financiera, presupuestaria y organizativa; es el responsable de llevar a cabo el control externo mediante la auditoría gubernamental y el examen especial, se utilizan normas nacionales e internacionales y técnicas de auditoría, Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002). Además, es parte de la Función de Transparencia y Control Social a partir del año 2008.

De este modo, según lo establecen los artículos 212 número 3 de la Constitución de la República del Ecuador, 7 número 5, 31 número 22 y 95 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002), a esta institución le corresponde dictar regulaciones y normativa para llevar a cabo la auditoría gubernamental, la determinación de responsabilidades, el control administrativo de bienes del sector público; y, para el cumplimiento de sus funciones.

La Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002) y Peña, G. (2003), clasifican a la auditoría gubernamental de la siguiente manera:

Examen Especial: verifica, estudia y evalúa aspectos limitados o de una parte de las actividades relativas a la gestión financiera, administrativa, operativa y medio ambiental, con posterioridad a su ejecución.

Auditoría financiera: corresponde al análisis de la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros de una institución pública, ente contable, programa o proyecto respecto a un período determinado.

Auditoría de gestión: examina y evalúa los resultados originalmente esperados y medidos de acuerdo con los indicadores institucionales y de desempeño pertinentes, se utiliza criterios de eficiencia, efectividad y economía respecto al empleo de los recursos humanos, materiales, financieros, ambientales, tecnológicos y de tiempo; así como, el cumplimiento de las atribuciones, objetivos y metas institucionales.

Auditoría de aspectos ambientales: comprende el análisis de los procedimientos de realización y aprobación de los estudios y evaluaciones de impacto ambiental en los términos establecidos en la normativa que rige sobre la materia.

Auditoría de obras públicas o de ingeniería: evalúa la administración de las obras en construcción, la gestión de los contratistas, el manejo de la contratación pública, la eficacia de los sistemas de mantenimiento, el cumplimiento de las cláusulas contractuales y los resultados físicos, que se obtengan en el programa o proyecto específico sometido a examen.

Esta clasificación es compartida por Torres M., Subía J., Mantilla D. y Becerra E. (2017); no obstante, los autores incluyen en esta lista a la auditoría forense, la que se origina en la ejecución de labores de auditoría para detectar fraudes financieros significativos o para profundizar sobre ellos.

Por su parte la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 100, establece tres tipos de auditoría gubernamental, así:

Auditoría financiera: su enfoque es similar al referido por la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002) y Peña, G. (2003).

Auditoría de desempeño: se enfoca en determinar si las intervenciones, programas e instituciones se desempeñan en conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen áreas de mejora. El desempeño, se examina contra los criterios adecuados; por ende, conlleva el análisis de las causas de las desviaciones de estos criterios u otros problemas, por ello este tipo de auditoría cumple la misma función que la auditoría de gestión.

Auditoría de cumplimiento: determina si un asunto en particular cumple con las regulaciones, reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos o los principios, por lo que este tipo de auditoría tiene el mismo enfoque que el examen especial, auditoría ambiental e ingeniería.

La auditoría gubernamental inicia con la emisión de la orden de trabajo por parte de los responsables de las Unidades Administrativas de Control, quienes la suscriben; en este documento constan los objetivos, alcance, período, nómina del personal que conforma el equipo de auditoría y tiempo estimado para la ejecución de la acción de control.

El proceso de la auditoría gubernamental comprende tres fases que son: planificación, ejecución del trabajo y comunicación de resultados, son consecutivas y se interrelacionan, por lo que el cometimiento de errores en la primera afecta en el desarrollo de la siguiente lo mismo sucede con las acciones acertadas. Cada una de estas incluyen actividades específicas a cumplir, como se detalla:

Fase I: Planificación

- Conocimiento general de la institución a ser auditada (ubicación, objetivos, estructura orgánica, servidores relacionados, base legal de creación, principales disposiciones legales y reglamentarias que la rigen, recursos humanos y financieros, principales actividades y operaciones, tecnología informática).
- Establecimiento de puntos de interés.
- Evaluación de control interno.
- Calificación del riesgo de auditoría.
- Enfoque de la auditoría por componente.
- Plan de muestreo.
- Establecimiento de los procedimientos de auditoría los que se presentan mediante los programas específicos a aplicarse en la siguiente fase.
- Distribución del tiempo y actividades al equipo de auditoría, asignados en la orden de trabajo.
- Establecimiento de las fechas en las que se cumplirán las siguientes fases.

Fase II: Ejecución del trabajo

- Aplicación de procedimientos de auditoría.
- Obtención de evidencia suficiente, pertinente, competente y adecuada.
- Elaboración de papeles de trabajo.
- Establecimiento de hallazgos significativos relacionados con las áreas y componentes considerados como críticos.
- Determinación de los atributos del hallazgo condición, criterio, causa y efecto.

Fase III: Comunicación de resultados

- Las deficiencias y desviaciones detectadas son de conocimiento de los servidores relacionados.
- Redacción y revisión final del borrador del informe.

Como una guía para la realización del referido proceso, Peña, G. (2003), establece los siguientes porcentajes estimados de tiempo, con relación al número de días/hombres programados: planificación 30%, ejecución 50% y comunicación de resultados 20%, estos son susceptibles de variación en función

de las características y particularidades del examen y conocimiento acumulado de la entidad a auditarse.

El Hallazgo de Auditoría

Los hallazgos de auditoría se refieren a posibles deficiencias o irregularidades identificadas como resultado de la aplicación de procedimientos de auditoría Peña, G. (2002). En el mismo sentido Dextre, J. (2016), los conceptualiza como las diferencias de auditoría, errores y desviaciones al marco normativo o criterios, que se aplican de acuerdo con la naturaleza de la auditoría gubernamental; también, comprende las limitaciones que pudieran presentarse.

Se concuerda con Bernal, F. (2008) quien enfatiza sobre la necesidad de someter el hallazgo a un análisis crítico para encontrar posibles fallas y un razonamiento lógico al relacionar hechos y situaciones o al evaluar sus efectos.

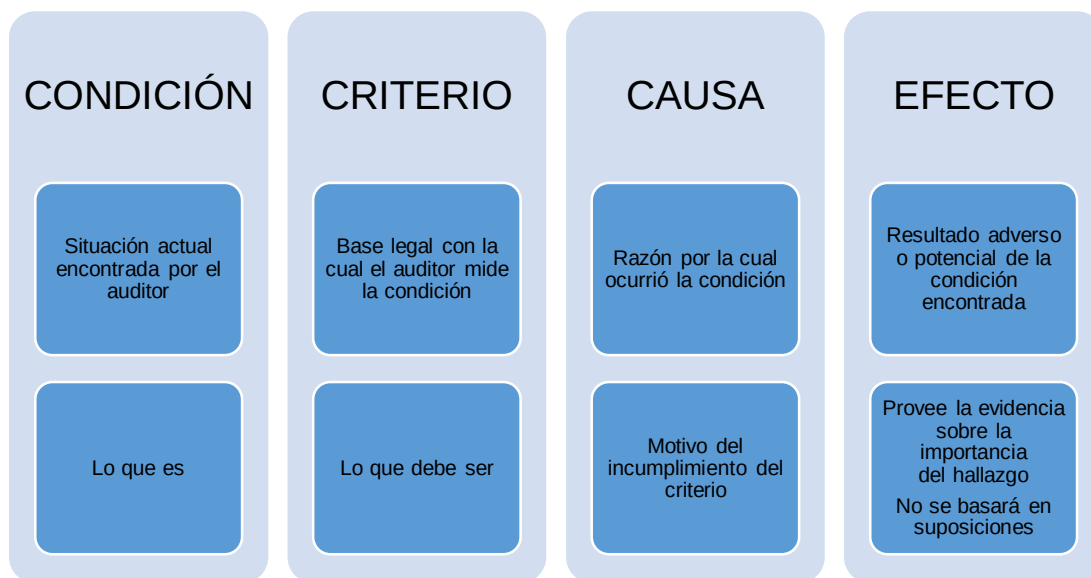
Desde este punto de vista, el establecimiento del hallazgo de auditoría se constituye en la parte fundamental en la ejecución de las acciones de control, son el resultado de la aplicación de los procedimientos, técnicas y pruebas de auditoría, se utiliza un criterio profesional, objetivo e independiente, lo que se orienta al cumplimiento de la misión de la Contraloría General del Estado y causar un impacto positivo en la lucha contra la corrupción y el cuidado de los recursos públicos.

Por lo tanto, después de concluir los procedimientos de auditoría, el auditor revisa la documentación de la acción de control con el fin de determinar si el asunto ha sido auditado de manera suficiente y apropiada. Con base en los resultados o hallazgos, el auditor ejerce su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre el asunto o sobre la información de la materia, como lo puntualiza la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 100 (2019).

Los hallazgos tienen cuatro atributos o elementos, si uno llega a faltar el comentario de auditoría no está sustentado correctamente, razón por la cual, el

auditor aplica de manera profesional su identificación, sin dar lugar a la subjetividad y con esto desecha totalmente los juicios de valor, estos son:

Figura 2: Atributos del hallazgo



Fuente: Elaboración propia

Para establecer el criterio del hallazgo, se considera la pirámide de Kelsen que le da la siguiente jerarquía a las normas: 1. La Constitución, 2. Tratados internacionales, 3. Leyes orgánicas, 4. Leyes ordinarias, 5. Normas por regionales y ordenanzas distritales, 6. Los decretos y reglamentos, 7. Las ordenanzas, los acuerdos y las resoluciones, 8. Actos administrativos y decisiones de las funciones públicas; normativa utilizada por auditores y servidores jurídicos como herramientas de la motivación, aplicadas y adecuadas para identificar las incorrecciones y su penalidad como acto justo de sanción, en la ejecución de las acciones de control, predeterminación, determinación y confirmación de responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal.

Evidencias de Auditoría

La evidencia de auditoría es el conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes (relevantes) que sustentan las conclusiones de auditoría, constituyen los elementos de prueba que obtiene el auditor sobre los hechos que examina, Peña, G. (2003).

Los tipos de evidencia conforme Peña, G. (2003), son:

Física: se obtiene mediante inspección u observación directa de las actividades, bienes, documentos y registros.

Testimonial: se obtiene de otras personas en forma de declaraciones hechas en el transcurso de la auditoría, con el fin de comprobar la autenticidad de los hechos.

Documental: consiste en la información elaborada de fuentes internas o externas.

Analítica: se obtiene al analizar o verificar la información, el juicio profesional del auditor acumulado a través de la experiencia, orienta y facilita el análisis.

Atributos de la evidencia, son:

Suficiencia: volumen o cantidad de la evidencia, tanto en sus cualidades de pertinencia y competencia. El concepto de suficiencia reconoce que el riesgo de auditoría no es cero.

Competencia: válida y confiable. A fin de evaluar la competencia de la evidencia, el auditor identificará las razones que den lugar a dudar de su validez o su integridad.

Pertinencia o Relevancia: es aquella evidencia significativa relacionada con el hallazgo específico.

El informe de la auditoría gubernamental

El informe de auditoría es el resultado del trabajo del auditor, para Peña, G. (2002), se preparará en lenguaje sencillo y fácilmente entendible, los asuntos, se tratan en forma concreta y concisa, los que coinciden de manera objetiva con los hechos analizados, contienen la información necesaria para cumplir los objetivos de la auditoría, de manera que permita una comprensión adecuada de los asuntos que se informan; de la magnitud e importancia de los hallazgos, su frecuencia en relación con el número de casos o hechos económicos revisados; y, la relación que tienen con las operaciones de la entidad.

En el informe de auditoría, se plasma las irregularidades detectadas y el detrimento del patrimonio Estatal, que se haya causado, así como la responsabilidad identificada y singularizada por todos y cada uno de los que intervinieron, en esta fase ya se contará con la evidencia de auditoría que compruebe fehacientemente los hechos, Vivanco, A. (2018).

El Contralor General del Estado, Subrogante expidió el Reglamento Sustitutivo para la Elaboración, Trámite y Aprobación de Informes de auditoría gubernamental, Predeterminación de Responsabilidades y su Notificación, mediante Acuerdo 020 CG-2019 de 12 de agosto de 2019, en el cual estableció la estructura, contenido y formato de los informes producto de las acciones de control, documento de aplicación obligatoria para los auditores gubernamentales.

Este acuerdo exige que los hallazgos de auditoría cuenten con los cuatro atributos y se redacten con claridad y objetividad, sin revelar los procedimientos de auditoría empleados; se organizan y presentan de acuerdo a la importancia relativa o materialidad, no se detallan nombres de los servidores o ex servidores de la entidad, ni de las personas naturales relacionadas con el examen, sino únicamente, la denominación del cargo o función que desempeñaron, no se especifica el grado de responsabilidad que se deriva, ni se tipifica penalmente los hallazgos, Celi, P. (2019).

El primer comentario se refiere al cumplimiento de las recomendaciones formuladas en los informes de exámenes especiales o auditorías realizadas anteriormente, por la Contraloría General del Estado, se detallan las incumplidas, la opinión de los servidores de la entidad sobre la falta de cumplimiento y la descripción de la situación actual que sustenta el criterio del auditor respecto al incumplimiento o cumplimiento parcial, Celi, P. (2019).

El informe de auditoría gubernamental también presenta conclusiones y recomendaciones, conforme Celi, P. (2019), las primeras son juicios profesionales que realiza el auditor como resultado de los hallazgos y se estructuran en consideración de la condición, causa y efecto del mismo; las recomendaciones contribuyen a presentar soluciones para resolver los problemas o desviaciones identificados y se dirigen a los servidores responsables de implantarlas y de asegurar su cumplimiento, se redactan en oraciones afirmativas y simples, sin incluir expresiones con tono imperativo.

Adicionalmente Peña, G. (2002), indica que la auditoría gubernamental no será completa si no se concretan y materializan las recomendaciones en beneficio de la entidad, es decir, el informe de auditoría generará valor agregado; aspecto que se complementa con lo establecido en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002), que señala que las recomendaciones de auditoría, una vez comunicadas a las instituciones del Estado y a sus servidores, se aplicarán de manera inmediata y con el carácter de obligatorio. Conforme el artículo 28 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2003), su seguimiento será posible a los tres meses de haber entregado a la entidad examinada el informe definitivo, su inobservancia dará lugar a sanciones por parte del ente de control.

El 21 de julio de 2022, el Contralor General del Estado realizó el lanzamiento del aplicativo que mantiene estándares internacionales denominado “Registro de cumplimiento de recomendaciones” el que permite llevar un control de la aplicación de las recomendaciones emitidas por la Contraloría y tomar decisiones oportunas respecto a su formulación ante la presencia de eventos de inaplicabilidad.

Memorando resumen

Es el documento en el cual el Auditor detalla los hechos que ameritan la predeterminación de responsabilidades administrativas y/o civiles culposas de conformidad a los artículos 39, 45, 52 y 53 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002); se elabora con base al informe de la auditoría gubernamental ejecutada en determinada institución, en este se especifica los nombres y apellidos completos del servidor cuya actuación se observa, número de cédula de ciudadanía, el o los cargos y períodos de gestión; es revisado y sumillado por el Supervisor y firmado por el Responsable de la Unidad Administrativa de Control, el destinatario es el Director Nacional de Predeterminación de Responsabilidades.

De acuerdo con el artículo 2 letra g) número 11 del Reglamento de clasificación de información reservada y confidencial de la Contraloría General del Estado, el memorando resumen constituye información y/o documentación, excluida del principio de publicidad y se considera de acceso restringido; no obstante, su contenido es de conocimiento único y exclusivo de los servidores relacionados mediante los documentos denominados: oficio individual de predeterminación administrativa culposa, oficio individual de predeterminación civil culposa: glosa y/o oficio individual de orden de reintegro, lo que depende del tipo de responsabilidad originada conforme los hallazgos y comentarios establecidos en la acción de control.

Responsabilidad administrativa culposa

Las responsabilidades administrativas culposas, se establecen a base del análisis documentado del grado de inobservancia de las disposiciones legales relativas al asunto de que se trate, y sobre el incumplimiento de las atribuciones, funciones, deberes y obligaciones que les competen por razón de su cargo o de las estipulaciones contractuales, conforme el artículo 45 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002).

Las sanciones por faltas administrativas van de una a veinte remuneraciones básicas unificadas del trabajador del sector privado y la destitución del cargo de acuerdo a la gravedad de la falta cometida, se imponen a los servidores y ex servidores de las instituciones del Estado; así como, a personeros, directivos, empleados, trabajadores y representantes de las personas jurídicas y entidades de derecho privado con participación estatal, sin perjuicio de las responsabilidades civiles y penales que también se originen.

Para la imposición de las sanciones, al equipo de auditoría le corresponde considerar los siguientes criterios: acción u omisión del servidor, jerarquía del sujeto pasivo de la sanción, la gravedad de la falta, la ineficiencia en la gestión según la importancia del interés protegido, el volumen e importancia de los recursos comprometidos y la reincidencia.

Responsabilidad civil culposa

Esta responsabilidad, se origina por la acción u omisión culposa aunque no intencional de un servidor público o de un tercero, autor o beneficiario, de un acto administrativo emitido, sin tomar aquellas cautelas, precautelas o precauciones necesarias para evitar resultados perjudiciales directos o indirectos a los bienes y recursos públicos, se genera una obligación jurídica indemnizatoria del perjuicio económico ocasionado a las instituciones del Estado, según lo señala el artículo 52 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002).

La responsabilidad civil culposa solo es determinada por la Contraloría General del Estado como resultado de una auditoría gubernamental, el perjuicio se establece mediante glosa u orden de reintegro.

Cuadro 1: *Diferencias entre Glosa y Orden de Reintegro*

DIFERENCIAS		
Concepto	Glosa	Orden de reintegro
Origen	Perjuicio económico al estado por acción u omisión ante la inobservancia de un marco legal existente	Desembolsos realizados sin fundamento legal o contractual o sin que el beneficiario haya entregado el bien, realizado la obra, o prestado el servicio para el cual fue contratado, o hubiere cumplido sólo parcialmente
Tipos de responsables	Directo y Solidario	Principal y Subsidiario
Tiempo para justificar una vez <u>predeterminación</u> la responsabilidad	60 días	90 días
Recursos, que se interpondrá una vez <u>determinada</u> la responsabilidad	Recurso de revisión	Reconsideración de la orden de reintegro
Tiempo que tiene el ente de control para pronunciarse	30 días	30 días

Fuente: Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado
Elaboración propia

Las responsabilidades civiles culposas generalmente acarrear responsabilidades administrativas, por lo que no contraviene lo previsto por el artículo 76 número 7 letra i) de la Constitución de la República del Ecuador, que hace referencia a que nadie será juzgado más de una vez por la misma causa y materia.

Indicios de responsabilidad penal

Al momento el producto del análisis de los componentes conforme el alcance de la auditoría gubernamental, el auditor presume la existencia de indicios de responsabilidad penal respecto de los delitos contra la administración pública que afecten a los intereses del Estado, en cumplimiento de los artículos 65 o 67 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002), tramita un informe independiente cuyo formato, se encuentra normado por el Acuerdo 020 CG-2019 de 12 de agosto de 2019, por lo que además de la pasta y la carátula, está conformado por el capítulo I: motivo de la acción de control, objetivos de la acción de control, alcance de la acción de control; capítulo II: desarrollo de los hallazgos con indicios; capítulo III: conclusión, en este informe no se señalan

recomendaciones.

Respecto al capítulo II, se describe el hallazgo en forma narrativa, en el orden suscitado, en forma numérica ascendente y en orden cronológico, se identifica los hechos estrictamente relacionados con el indicio de responsabilidad penal y los nombres de las personas que tienen directa relación con dicho hallazgo, con especificación de su cargo y período de funciones. Celi, P. (2019).

En la conclusión se realizará un resumen conciso y preciso, fundamentado en los hallazgos, sobre las irregularidades encontradas con respecto a las operaciones, actividades y asuntos examinados y su relación con cada uno de los servidores, exservidores o terceros vinculados, por cuya acción u omisión se encuentra un nexo directo con el establecimiento del indicio, Celi, P. (2019). Es necesario recalcar que en aplicación de los artículos 167 y 195 de la Constitución de la República del Ecuador, la tipificación del delito no le corresponde a la Contraloría General del Estado sino a la fiscalía general del Estado.

El informe con indicios de responsabilidad penal es elaborado por el auditor Jefe de Equipo, revisado y sumillado por el Supervisor y firmado por el Responsable de la Unidad Administrativa de Control, el destinatario es el Director de Patrocinio, Recaudación y Coactivas.

El debido proceso

El debido proceso es el derecho fundamental contenido de principios y garantías que son indispensables de observar en diversos procedimientos para, que se obtenga una solución sustancialmente justa, requerida siempre dentro del marco del estado social, democrático y de derecho, Agudelo, M. (2005).

En el Ecuador está asegurado por el artículo 76 de la Constitución de la República (2008), e incluye las garantías a cumplir en el establecimiento de los hallazgos de auditoría:

1. Cumplimiento de las normas y los derechos de las partes.
2. Presunción de inocencia
3. Nadie será juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley.
4. Las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia probatoria.
5. En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa.
6. La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.
7. El derecho de las personas a la defensa entre otros incluirá las siguientes garantías:
 - Nadie será privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.
 - Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa.
 - Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones.
 - Presentar las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra.
 - Nadie será juzgado más de una vez por la misma causa y materia.
 - Las resoluciones de los poderes públicos se motivarán. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados, se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.
 - Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.

Con respecto al debido proceso en la auditoría gubernamental, los artículos 90 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2022) y 20, 22, 23 de su Reglamento, disponen el cumplimiento de la notificación de inicio de la acción de control, comunicación de resultados provisionales y la convocatoria a la conferencia final.

En el cuarto trimestre del ejercicio fiscal 2020, el ente de control implementó la notificación electrónica para cumplir con el debido proceso, los resultados positivos se plasmaron en el ejercicio 2021, este tipo de notificación, disminuyó la carga laboral para el área de Secretaría, se permitió celeridad en el trámite y se dio lugar a que el envío de los expedientes administrativos a la Dirección Nacional de Responsabilidades se efectúe de forma oportuna, Álvarez, F. et al. (2022).

Notificación inicial. - Es el documento con el cual en forma expresa se pone en conocimiento de los servidores, ex servidores y terceros relacionados con la acción de control sobre el alcance, período y objetivos de la misma; así como, requiere sus nombres y apellidos, dirección domiciliaria, nombre y dirección de su lugar de trabajo, números telefónico de la casa trabajo y de celular, cargo y período de gestión.

Comunicación de resultado provisionales. - Es el documento con el cual de manera expresa se pone en conocimiento de los servidores, ex servidores y terceros relacionados con la acción de control, los resultados provisionales obtenidos en el transcurso de la auditoría o examen especial tan pronto como se concretan, con la finalidad principal de: ofrecer la oportunidad para que, se presenten justificativos y que los auditores gubernamentales dispongan de toda la documentación y evidencia relacionadas con el análisis.

Convocatoria a la conferencia final. - Los resultados obtenidos en la ejecución de la auditoría o examen especial, se compilan en el documento denominado borrador de informe, el que es leído por el Auditor Gubernamental en la reunión de trabajo definida como conferencia final, con la presencia del Supervisor,

Responsable de la Unidad Administrativa de Control o su delegado, servidores, ex servidores y relacionados con la acción de control, mediante la convocatoria con 48 horas de anticipación.

Al finalizar la diligencia, como constancia los asistentes suscriben el acta de conferencia final, posteriormente los relacionados cuentan con 5 días laborables para presentar en forma documentada sus puntos de vista y/o descargos a los hallazgos y comentarios de auditoría.

El debido proceso es eficaz al momento, se cumple con las notificaciones a los relacionados, lo que se realiza de manera personal, por la prensa en caso de desconocer el domicilio o las personas se nieguen a recibir los documentos, por correo certificado o por medios electrónicos.

Respecto a las notificaciones electrónicas los artículos 5 y 6 del Reglamento para las Notificaciones que la Contraloría General del Estado efectúa a través de Medios Electrónicos de sus Actuaciones y Actos Administrativos (2019), establecen que si los servidores relacionados con las acciones de control no fijaron un lugar para cumplir con el procedimiento, se utilizará la casilla electrónica o las direcciones de correo electrónico que consten registradas en la base de datos de las declaraciones patrimoniales juradas, o en otros documentos y archivos institucionales, caso de cambios no notificados al ente control, será responsabilidad exclusiva del administrado, sin que exista vicio de nulidad alguna por falta de notificación.

En la misma normativa los artículos 7 y 15, establecen que le corresponde al administrado revisar permanentemente todas las bandejas de su correo electrónico, a fin de identificar eventuales notificaciones emitidas por el organismo de control, la constancia de esta es el reporte generado por el aplicativo informático que, para estos efectos, desarrolle la Contraloría General del Estado. El mencionado aplicativo acreditará la fecha y hora en las que la boleta fue enviada al administrado a través de su dirección de correo electrónico y/o casilla electrónica, sin que tenga incidencia la fecha en que el destinatario abra el archivo.

1.2. La motivación de los hallazgos de auditoría

Para comprender el enfoque de la motivación de los hallazgos de auditoría, es necesario consolidar el conocimiento general respecto al acto administrativo, que constituye una de las formas de la materialización del cumplimiento de las funciones de las entidades públicas; el artículo 98 del Código Orgánico Administrativo (2009), lo define como la declaración unilateral de voluntad, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales o generales, siempre que se agote con su cumplimiento y de forma directa; según el artículo 99 de la misma base legal, los requisitos para su validez son: competencia, objeto, voluntad, procedimiento y motivación.

El acto administrativo es la declaración, disposición o decisión de la autoridad estatal, en ejercicio de sus propias funciones administrativas, productora de un efecto jurídico, que tiene por objeto crear, declarar, reconocer, transmitir, modificar o extinguir una situación jurídica concreta de los administrados, Márquez, D. (2020).

A partir de estas afirmaciones, se desprende que los hallazgos de auditoría constituyen actos administrativos, porque se originan de la voluntad estatal privativa de la Contraloría General del Estado, que tiene sus competencias definidas por la Constitución de la República del Ecuador y que para su ejercicio no depende del consentimiento de otra institución o persona, por lo que es unilateral; así como, al dar origen al establecimiento de responsabilidades administrativas, civiles culposas e indicios de responsabilidad penal, están dirigidos a una o varias personas y se crea derechos y obligaciones; se caracterizan por tener una causa y finalidad, son susceptibles de motivación, están sujetos al cumplimiento del debido proceso y plazos.

Para que el acto administrativo, se considere motivado contará con el señalamiento de la norma o principios jurídicos aplicables y la determinación de su alcance; la calificación de los hechos relevantes para la adopción de la decisión, sobre la base de la evidencia que conste en el expediente

administrativo y la explicación de la pertinencia del régimen jurídico invocado en relación con los hechos determinados, artículo 100 del Código Orgánico Administrativo (2009), aspectos que se relacionan con los atributos del hallazgo condición, criterio, causa y efecto.

Motivar quiere decir hacer públicas las razones de hecho y de derecho en las cuales, se apoya cualquier actuación de la administración, sin considerarse como un mero requisito formal, sino de fondo. También acoge lo estudiado por Roberto Dromi quien concluye que el acto administrativo, se basa en hechos ciertos, verdaderos, existentes al momento de emitirse, de lo contrario estaría viciado por falta de causa o motivo, Mejía, A. (2012), cita a Eduardo García de Enterría.

El principio de motivación está relacionado con el mandato legal de todo juzgador, al resolver una causa que ha llegado a su conocimiento, tiene que valorar, ponderar, razonar y evaluar no solo los argumentos y razones, sino también y fundamentalmente las pruebas; así como, motivación y comprobación guardan una estrecha relación, Vaca, A. (2014).

La motivación de un acto de autoridad pública es la expresión, oral o escrita, del razonamiento con el que la autoridad busca justificar dicho acto; además, concuerda con lo señalado en párrafos anteriores, menciona que todo órgano del poder público tiene, no solo el deber de ceñir sus actos a las competencias y procedimientos jurídicamente establecidos (legitimidad formal), sino también el deber de motivar dichos actos, es decir, de fundamentarlos racionalmente, Lozada, A. et al. (2021).

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos (2015), sostiene que la fundamentación jurídica no consiste en la mera enumeración de las normas aplicables a los hechos o conductas; es decir, la motivación no se limita a citar normas.

Aspectos, que se afianzan aún más con el criterio de Lozada, A. et al. (2021), que señala que todo acto del poder público contará con una motivación correcta,

las decisiones de la autoridad, se basarán en: una fundamentación normativa correcta, entendida como la mejor argumentación posible conforme al Derecho; y, una fundamentación fáctica correcta, entendida como la mejor argumentación posible conforme a los hechos.

Las resoluciones de los poderes públicos serán motivadas, de no ser así, los actos administrativos, se considerarán nulos, según el artículo 76 número 7 letra l) de la Constitución de la República del Ecuador (2008). En este sentido Lozada, A. et al. (2021), sostiene que hay tres tipos básicos de deficiencia motivacional: la inexistencia; la insuficiencia; y, la apariencia.

Inexistencia: presenta la respectiva decisión carece totalmente de fundamentación normativa y fáctica.

Insuficiencia: presenta la respectiva decisión cuenta con alguna fundamentación normativa y fáctica, pero que no cumple el correspondiente estándar de suficiencia.

Apariencia: se presenta, a primera vista, cuenta con una fundamentación normativa y fáctica suficientes, pero alguna de ellas en realidad es inexistente o insuficiente porque está afectada por algún tipo de vicio motivacional.

Existen cuatro vicios motivacionales como lo indica Lozada, A. et al. (2021):

Incoherencia: se presenta en la fundamentación fáctica o jurídica se verifica contradicción.

Atinencia: se presenta en la fundamentación fáctica o jurídica se esgrimen razones que no “tienen que ver” con el punto controvertido, esto es, no guardan relación semántica general con la conclusión final de la argumentación.

Incongruencia: se presenta por omisión, si no se contesta en absoluto a los argumentos relevantes de la parte, o por acción, si el juzgador contesta a los argumentos relevantes de las partes mediante tergiversaciones, de tal manera

que efectivamente no los contesta.

Incomprensibilidad: se presenta un fragmento del texto en que se contiene la fundamentación normativa y fáctica de toda argumentación jurídica no es razonablemente inteligible para un profesional del Derecho y/o para un ciudadano.

Para sustentar aún más la importancia de la motivación, Lozada, A. et al. (2021), cita lo expresado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, respecto a que la exigencia de esta, depende de la naturaleza de los procesos y materias sobre las cuales se pronuncian, lo que, llevado al ámbito de los hallazgos de auditoría, se desprende que es primordial considerar el efecto del mismo, un indicio de responsabilidad penal requiere mayor motivación que una responsabilidad administrativa culposa.

CAPÍTULO II. DISEÑO METODOLÓGICO

2.1. Metodología de la investigación

La metodología de la investigación inicia desde una teoría y orienta a la selección de técnicas o métodos concretos para llevar a cabo la investigación, tiene como función dar validez y rigor científico a los resultados, que se presentan en el transcurso del estudio y análisis.

Para llevar a cabo la investigación es necesario tener claro la diferencia entre dato e información; Monroy Mejía, M. D. L. Á. & Nava Sanchezllanes, N. (2018), define a dato como la representación sin sentido numérica o cualitativa; y, a la información como el conjunto de datos procesados que tienen sentido y significado, lo que permite tomar decisiones, realizar analogías y análisis.

Los autores también sostienen que para recabar información se considerará las técnicas (pasos) e instrumentos (forma para lograrlo) de acuerdo al nivel y tipo de la investigación a realizar, en este sentido para el presente trabajo se aplicó:

Método estadístico: consiste en manejar los datos obtenidos en una investigación a partir de una serie de procedimientos Monroy Mejía, M. D. L. Á. & Nava Sanchezllanes, N. (2018), para comprobar la validez en este caso de una idea a defender, consta de cinco etapas, así:

Figura 3: Ciclo del método estadístico

Fuente: Monroy Mejía, M. D. L. Á. & Nava Sanchezllanes, N. (2018)
Elaboración propia

Las encuestas se aplicaron a Auditores, Supervisores y Abogados que trabajan en la Contraloría General del Estado; y, a servidores públicos, relacionados con las auditorías y/o exámenes especiales, así como notificados por el ente de control con la predeterminación y determinación de responsabilidades administrativas, civiles culposas e indicios de responsabilidad penal, también a estudiante del último nivel de la carrera de Contabilidad y Auditoría, estos instrumentos y entrevistas se emplearon con Fiscales y abogados en el libre ejercicio de la profesión, actividades que se cumplieron mediante la utilización de preguntas abiertas y cerradas.

Se realizó una investigación documental, descriptiva y explicativa por cuanto se analizó las sentencias emitidas por la Corte Constitucional del Ecuador; Resoluciones del Tribunal Contencioso Administrativo; normativa y documentación emitida por la Contraloría General del Estado; fiscalía general del Estado, Asamblea Nacional obtenida de fuentes oficiales y publicaciones, con el propósito de establecer relaciones, diferencias, posturas respecto al tema

investigado.

Se analizaron hechos reales, se determinó las causas y evidenció los efectos, para concretar resultados significativos que contribuyan al conocimiento. En este sentido, se coincide con Sabino (1986), plantea que la investigación de tipo descriptiva trabaja sobre realidades de hechos, y su característica fundamental es la de presentar una interpretación correcta; así como, se acoge el criterio de Arias (2012), quien manifiesta que, la investigación explicativa, se encarga de buscar el porqué de los hechos mediante el establecimiento de relaciones causa – efecto.

Desde este punto de vista, se trabajó sobre las realidades de los hechos, lo que permitió una interpretación correcta de la información a base de datos descriptivos enunciados en términos cualitativos y cuantitativos.

En el nivel explicativo, se intenta dar cuenta de la realidad o de hacerla comprender a través de leyes científicas o de teorías. Las leyes señalan aquellos hechos o fenómenos, que se dan en determinadas condiciones. La teoría en la que, se integran leyes constituye un sistema explicativo global que culmina la comprensión de la realidad, Ander-Egg, E., & Aguilar, M. J. (1995).

2.2. Caracterización

La Contraloría General del Estado cumple una administración por procesos, los que generan sus productos y servicios, se ordenan y clasifican en consideración de su grado de contribución o valor agregado al cumplimiento de la misión institucional, de acuerdo con el Plan Estratégico Institucional 2018 – 2022, estos son:

Figura 4: Mapa de procesos



Fuente: Plan Estratégico Institucional 2018 – 2022 de la Contraloría General del Estado

En el proceso del establecimiento del hallazgo hasta la determinación de responsabilidades, se identifican cuatro fases en las cuales influye la gestión de varias direcciones, es requisito fundamental, que se cumpla conforme los parámetros y tiempos establecidos en la normativa, con coordinación y coherencia, puesto que la negligencia en alguna de ellas ocasiona consecutivamente resultados que afectan a los objetivos y razón de ser de la Contraloría General del Estado.

Figura 5: Del hallazgo a la determinación de responsabilidades



Fuente: Elaboración propia

Gestión del Control de los Recursos Públicos y desconcentrada

Las Direcciones Nacionales de Auditoría y Direcciones Provinciales tienen como misión planificar, dirigir y ejecutar el control de la utilización de los recursos públicos de las instituciones del Estado y de las personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos, según el ámbito de su competencia, a través de la auditoría gubernamental, en sus diferentes clases y modalidades, Celi, P. (2020).

Los productos y servicios para obtener son:

- Proyecto de plan anual de control.
- Órdenes de trabajo.
- Informes de modificaciones de las acciones de control.
- Informes de ejecución y evaluación del plan anual de control.
- Informes de exámenes especiales y auditorías.
- Informes con indicios de responsabilidad penal.
- Informes con resultados de verificaciones preliminares.
- Informes sobre actividades complementarias.
- Catastro actualizado.
- Información actualizada en los sistemas institucionales.
- Información de control por sector y jurisdicción.
- Información de rendición de cuentas por sector y jurisdicción.
- Oficios relacionados con el ámbito de gestión de la unidad.
- Síntesis.
- Memorando resumen.
- Comunicaciones derivadas del control a las declaraciones patrimoniales juradas.
- Informes de gestión del control a las declaraciones patrimoniales juradas.
- Dictamen de archivo o destitución.
- Informes de auditorías internas revisados/aprobados.
- Informes técnicos de creación, restructuración o supresión de unidades de auditoría interna.
- Informes de supervisión a la ejecución de auditorías externas contratadas.

Gestión de Auditoría en Territorio

La Dirección de Auditoría en Territorio - Costa e Insular con sede en Guayaquil; así como, Sierra y Amazonía con sede en Quito, tienen como misión dirigir y efectuar el seguimiento concurrente de la planificación y ejecución de las acciones de control de los procesos desconcentrados, en cumplimiento de las directrices impartidas por el Contralor General del Estado, Celi, P. (2020).

Los productos y servicios para obtener son:

- Plan Operativo Anual.
- Proyecto de plan anual de control de las direcciones provinciales.
- Autorizaciones a solicitudes presentadas por las direcciones provinciales en la ejecución de las acciones de control.
- Plan e Informes de control concurrente.
- Informes de evaluación de impacto al cumplimiento del plan anual de control.
- Informes consolidados de autoevaluación de la ejecución de los planes anuales de control.
- Reportes de asesoría brindada.
- Informes de gestión de la Dirección.
- Informes de análisis de procedencia a requerimientos.
- Estadísticas del seguimiento a la ejecución del plan anual de control.
- Informes de auditoría gubernamental aprobados.
- Informes con indicios de responsabilidad penal revisados.

Gestión de Predeterminación de Responsabilidades

La Dirección Nacional de Predeterminación de Responsabilidades tiene como misión predeterminar, previo el estudio respectivo, las responsabilidades administrativas, civiles culposas glosas y generar las órdenes de reintegro derivadas de los informes aprobados de las acciones de control realizadas por las unidades de control de la matriz, direcciones provinciales, Unidades de Auditoría Interna a nivel nacional y compañías privadas de auditoría contratadas, con apego a las disposiciones señaladas en la Constitución de la República del Ecuador, Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, su Reglamento

General y normativa conexa, para asegurar el sustento jurídico que las fundamenta, Celi, P. (2020).

Los productos y servicios que obtener son:

- Plan operativo anual.
- Criterios y estándares de aplicación.
- Parámetros y estándares para el proceso de predeterminación de responsabilidades
- Directrices para la elaboración de los oficios individuales.
- Oficios individuales de predeterminación de responsabilidades.
- Órdenes de reintegro.
- Boletas de notificación.
- Informes de seguimiento y evaluación

Gestión de Responsabilidades

La Dirección Nacional de Responsabilidades lleva a cabo la aplicación de la normativa respecto a la potestad sancionatoria de la entidad de control, mediante Resoluciones por determinación de responsabilidades civiles y resoluciones por responsabilidades administrativas.

Los productos y servicios a obtener son:

- Plan operativo anual.
- Resoluciones de responsabilidades civiles.
- Resoluciones de responsabilidades administrativas.
- Informes de seguimiento y evaluación.

Gestión de Recursos de Revisión

La Dirección Nacional de Recursos de Revisión tiene como misión la aplicación de la normativa respecto a la garantía jurídica de recurrir toda resolución vía

recursos de revisión por las responsabilidades emanadas de las acciones de control, Celi, P. (2020).

Los productos y servicios a obtener son:

- Plan operativo anual.
- Resoluciones de recursos de revisión emitidos.
- Informes de seguimiento y evaluación.
- Oficios de negación de recursos.
- Providencias de aceptación de recursos.

Gestión de Patrocinio

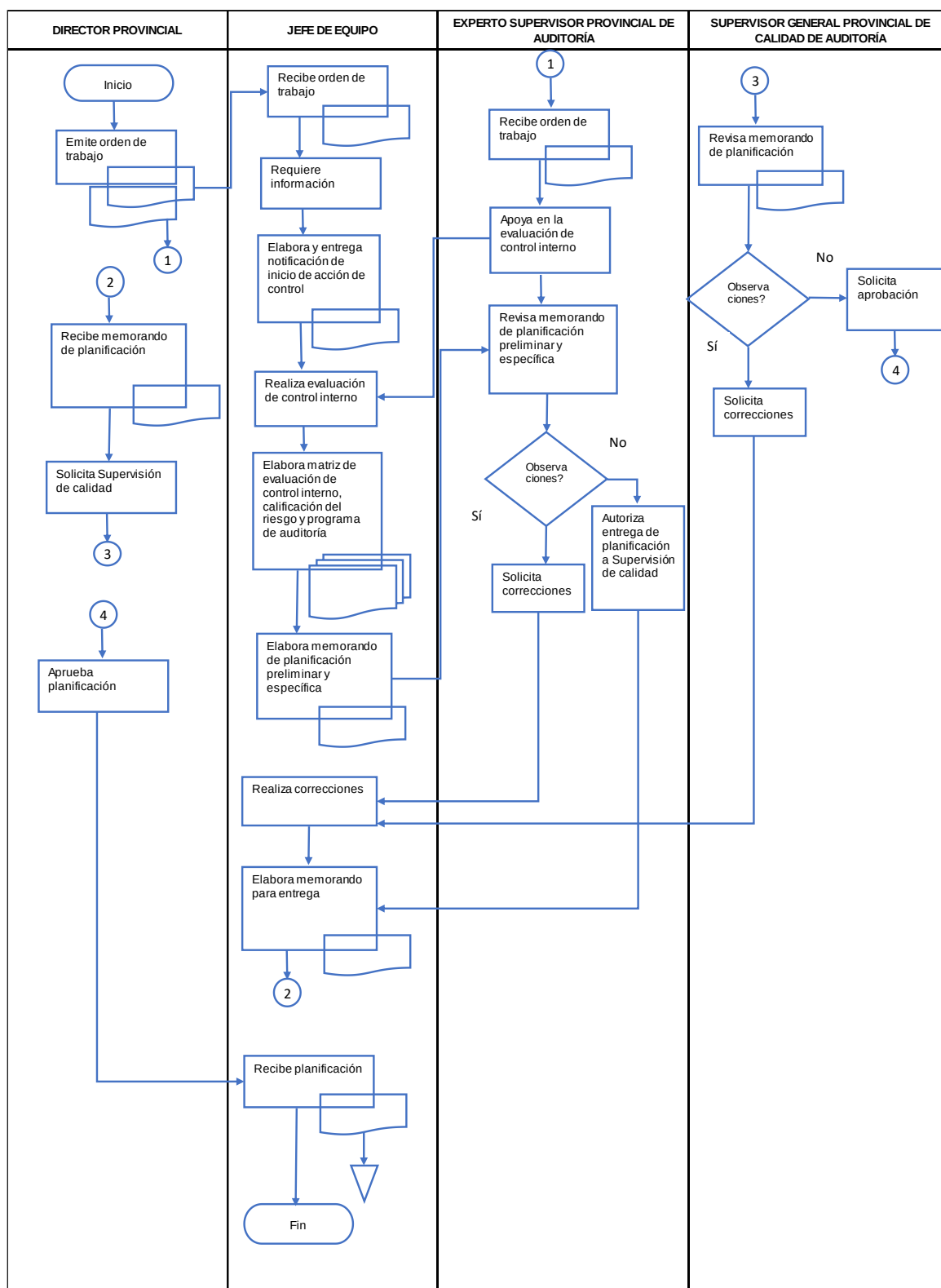
La Dirección Nacional de Patrocinio tiene como misión defender en las diferentes instancias constitucionales y judiciales los actos y actuaciones administrativas, que se originan en el ejercicio de las competencias legalmente asignadas a la Contraloría General del Estado; y, emitir el informe de revisión respecto de los proyectos de informes con indicios de responsabilidad penal, Celi, P. (2020).

Los productos y servicios a obtener son:

- Plan operativo anual.
- Patrocinio judicial y constitucional.
- Procesos judiciales.
- Demandas y contestaciones a las demandas.
- Informes de seguimiento y evaluación.
- Comunicaciones, escritos y oficios generados en los procesos contenciosos administrativos.
- Informes sobre los procesos contenciosos administrativos y comparecencia a diligencias.
- Sistema de juicios actualizado.
- Informes jurídicos correspondientes a los proyectos de informes con indicios de Responsabilidad.

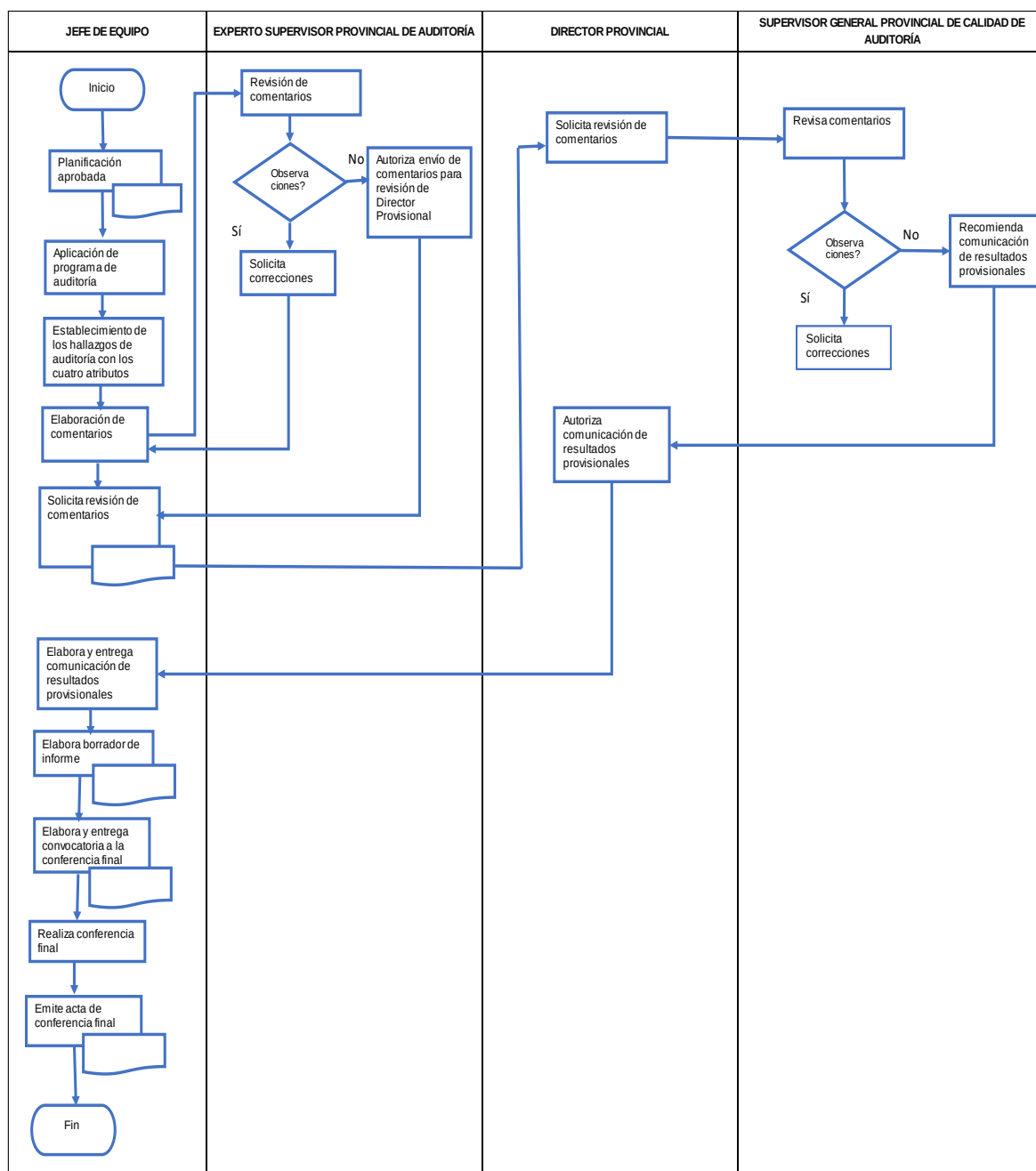
Los siguientes flujogramas presentan una idea general de los procesos, que se ejecutan en la Contraloría General del Estado y los niveles de supervisión y control de los productos generados en las acciones de control, desde la emisión de la orden de trabajo en una Dirección Provincial hasta el envío del informe, memorando resumen y documentación del debido proceso a la Dirección de Predeterminación:

Figura 6: Planificación



Fuente: Elaboración propia

Figura 7: Ejecución



Fuente: Elaboración propia

Figura 8: Trámite de aprobación y envío de documentos

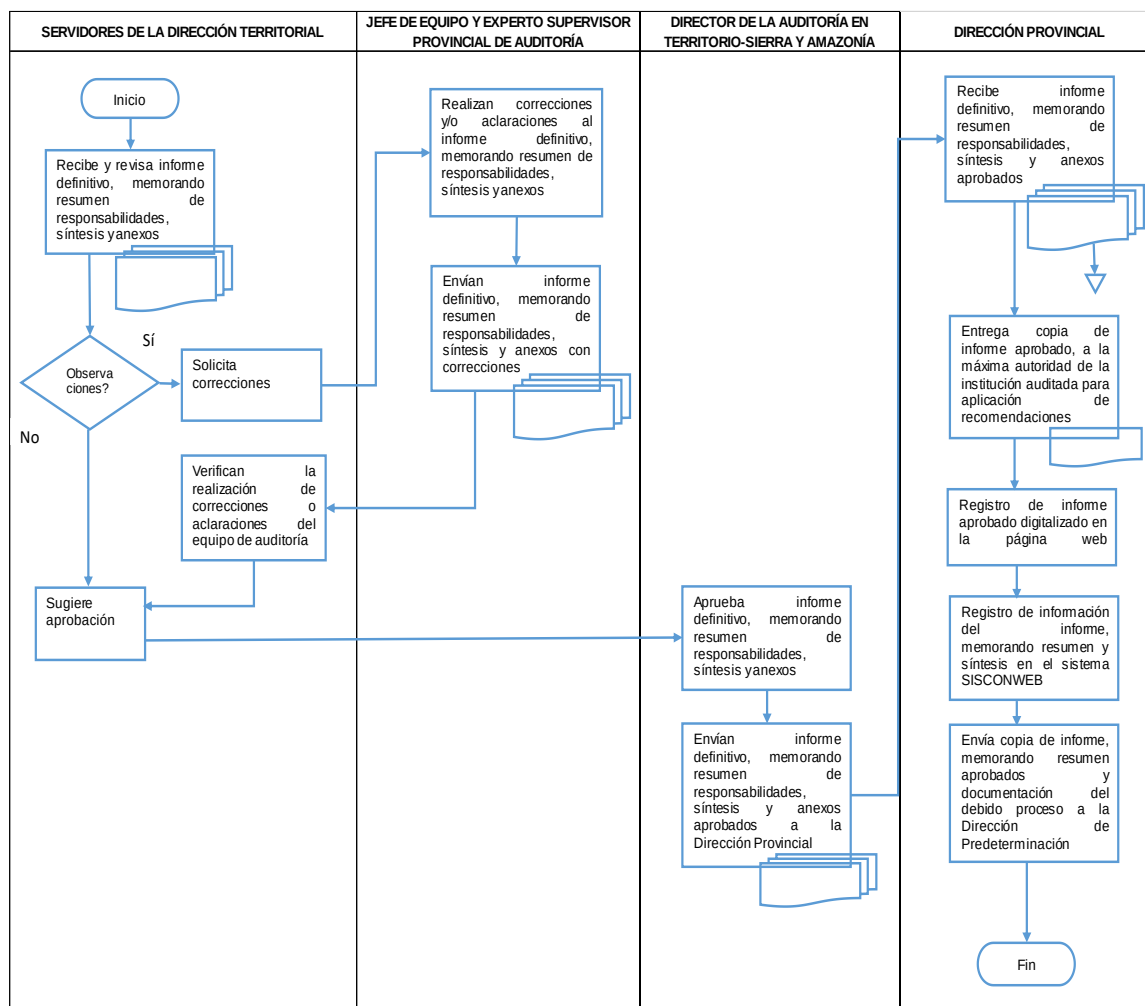
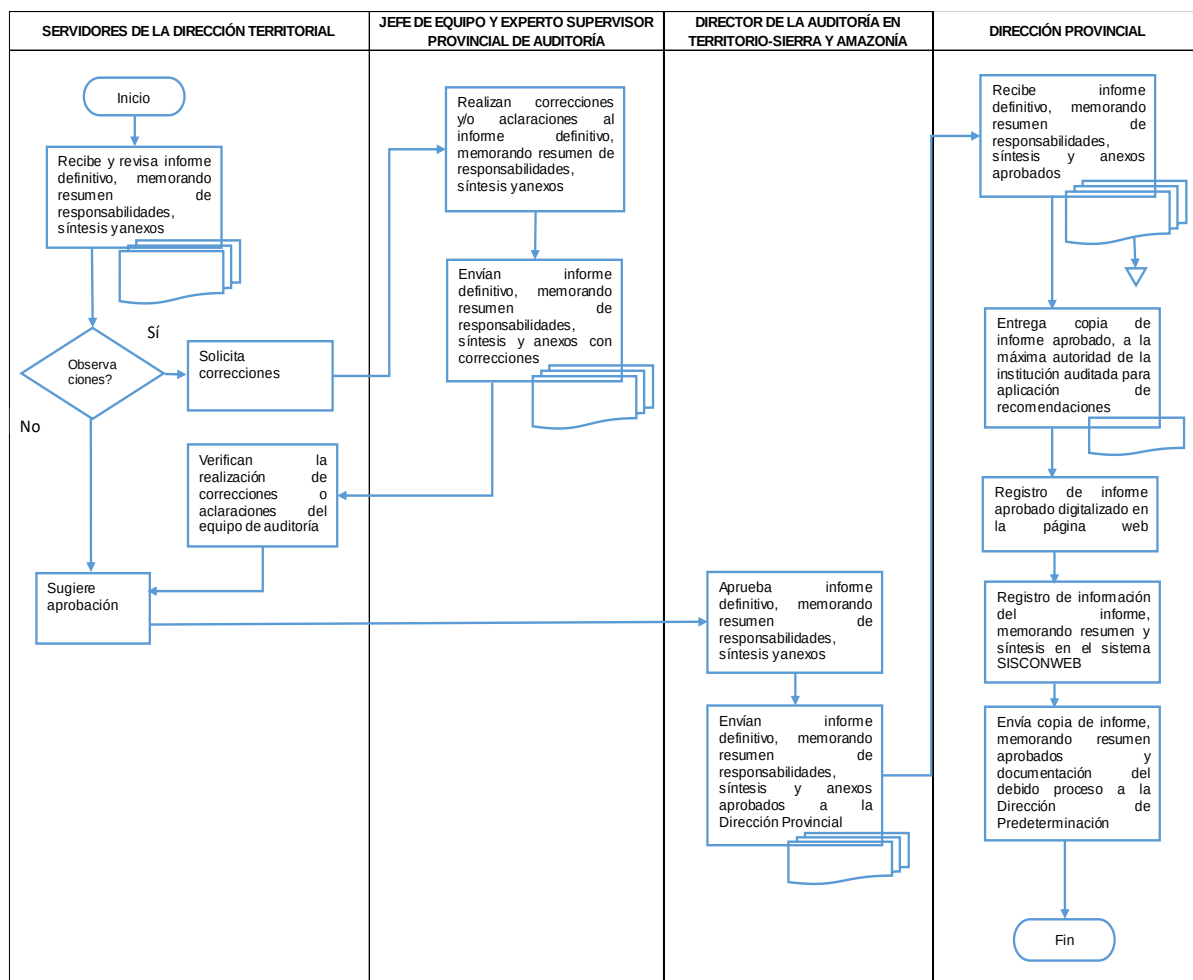
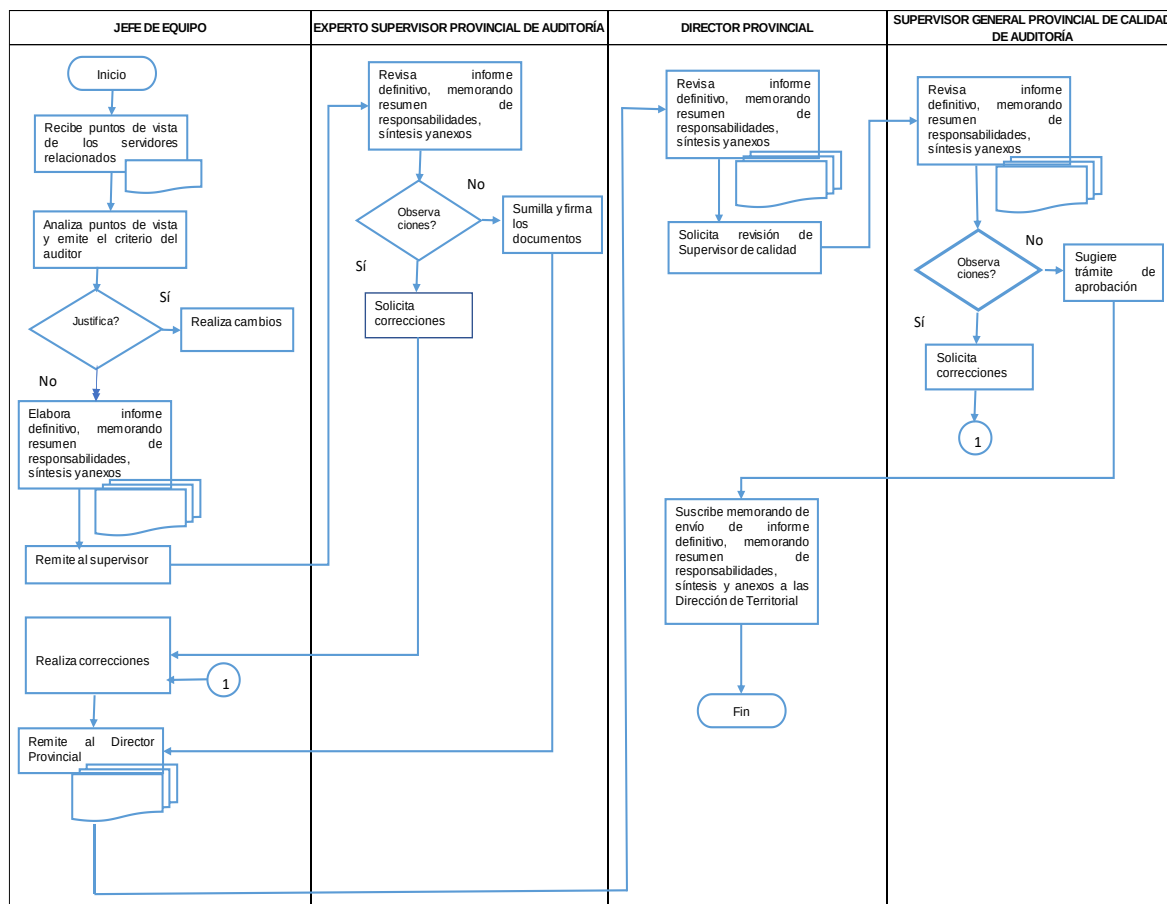


Figura 9: Trámite de aprobación y envío de documentos



Fuente: Elaboración propia

Figura 10: Trámite de aprobación y envío de documentos



Fuente: Elaboración propia

El desempeño del ente de control depende de la correcta administración de las relaciones con los siguientes grupos de interés:

Cuadro 2: Expectativas de los grupos de interés

Ciudadanía	Autoridades institucionales	Medios de comunicación
Participación en los procesos de control. Accesos a mecanismos que permitan su mayor involucramiento en la lucha contra la corrupción. Mayor contribución al mejoramiento de la Gestión Pública. Incremento de la eficiencia en la presentación de todos los servicios ofertados.	Esperan resultados de calidad que permitan lograr el posicionamiento de la imagen institucional ante la ciudadanía.	Requieren acceso a la información relacionada con la gestión de la Contraloría, la cual será correcta y oportuna para su difusión a la ciudadanía.
Organismos internacionales		Servidores y personal de auditoría interna
Buscan una adecuada articulación entre las diferentes EFS a nivel regional e internacional, de manera que, se establezcan modelos integrados de gestión de control, basados en estándares internacionales de calidad.		Requieren capacitación, desarrollo profesional, condiciones laborales, recursos y procesos, comunicación efectiva y ambiente de trabajo.
Servidores públicos	Instituciones Públicas	
Esperan que los procedimientos de auditoría y determinación de responsabilidades sean objetivos y claros, a fin de contar con una asesoría apropiada durante las diferentes etapas de los mismos.	Demandan mayor interacción con: La Asamblea Nacional realiza constantes pedidos de información. Consejo de Participación Ciudadana y Control Social, solicitan acciones de control cuando existe la presunción del mal uso de recursos públicos. Fiscalía General del Estado requiere la participación en relación a los resultados de los informes con indicios de responsabilidad penal. Función de Transparencia y Control social busca la adecuada coordinación interinstitucional para el fortalecimiento de la lucha contra la corrupción.	

Fuente: Plan Estratégico Institucional 2018 – 2022 de la Contraloría General del Estado
Elaboración propia

El Plan Estratégico Institucional 2018 – 2022 de la Contraloría General del Estado presenta las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas a nivel institucional, a continuación, se detallan las que se encuentran relacionadas con el tema de la presente investigación.

Cuadro 3: FODA Contraloría General del Estado

FORTALEZAS	OPORTUNIDADES
- Los servidores verifican el cumplimiento del debido proceso en la ejecución de las acciones de control. - Los servidores cumplen con el perfil profesional requerido para el desarrollo de sus actividades. - Las verificaciones preliminares aportan los insumos necesarios para determinar la pertinencia o no de ejecutar acciones de control. - Se cuenta con manuales, instrumentos técnicos y guías que facilitan el trabajo en las diferentes unidades administrativas. - Se cuenta con sistemas de información para el adecuado desarrollo de sus actividades. - Aplicación de variables estándar para la ejecución de las acciones de control (plazo, conformación y administración de equipos de trabajo, alcance, etc.) lo cual optimiza los recursos asignados en la orden de trabajo. - Los canales de comunicación son adecuados. - Existen procesos de transferencia de conocimientos y experiencia por parte del personal antiguo de la institución.	- La sociedad considera que la gestión del ente de control contribuye en el mejor uso de los recursos públicos del país. - Los servidores públicos consideran que el método para asignar el tiempo y el personal de las acciones de control es óptimo. - Existe un creciente interés por parte de la sociedad civil para involucrarse en procesos de participación ciudadana. - Contribuir a mejorar la gestión de las entidades del sector público a través de las recomendaciones contenidas en los informes de auditoría. - Los Organismos de Cooperación Internacional y las EFS mantienen interés en apoyar a la institución con cooperación técnica, capacitación, metodologías. - Acceso a la información pública para mejorar el proceso de planificación de las acciones de control.
DEBILIDADES	AMENAZAS
- Mejorar los procesos de capacitación de manera particular aquellos relacionados a áreas de control específicos (ODS, ambientales, obras públicas). - Herramientas como el Estatuto Orgánico y el Manual de Procesos no tienen campañas fuertes de difusión para que el personal conozca a detalle las funciones y responsabilidades correspondientes a su puesto de trabajo. - El número de auditores no es suficiente para realizar las acciones de control. - Los servidores de la entidad recibirán una retroalimentación oportuna sobre su desempeño laboral. - La gestión de talento humano fomentaría de mejor manera el desarrollo profesional de los servidores. - Mejorar el asesoramiento legal y técnico para la ejecución de las acciones de control. - Mejorar el sistema de aseguramiento de la calidad a los procesos y resultados de la auditoría gubernamental. - Mejorar el sistema de seguimiento a la ejecución de las acciones de control en sus diferentes fases.	- Si no se impulsa la cooperación internacional no accederá a asesoría técnica, capacitación, intercambio de tecnología, provenientes de Organismos de Cooperación Internacional. - La sociedad incrementaría la demanda de acciones de control que superen la capacidad operativa institucional. - Acontecimientos de orden político o coyuntural obligan a efectuar despliegues a través de acciones de control que afectaría la ejecución de acciones de control planificadas.

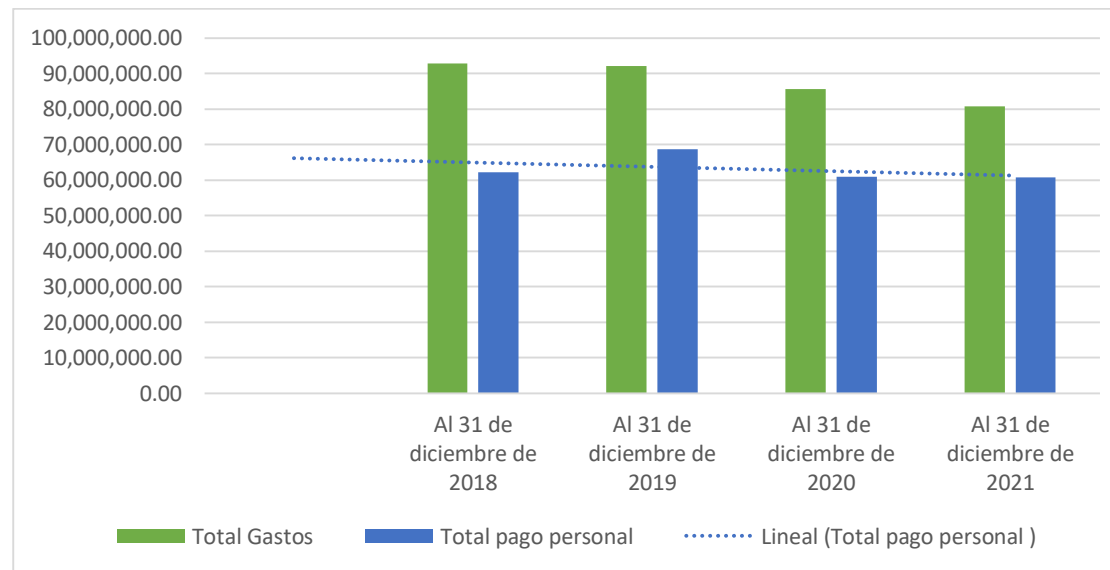
Fuente: Plan Estratégico Institucional 2018 – 2022 de la Contraloría General del Estado
Elaboración propia

Los ingresos de la Contraloría General del Estado provienen del Presupuesto General del Estado; para el desarrollo de sus actividades en el período comprendido entre el 1 de enero de 2018 y el 31 de diciembre de 2021, el ente de control utilizó 351.184.213,08 USD de los cuales el 72% se destinó al pago de personal que osciló entre 2497 y 2808 servidores, así:

Tabla 1: Presupuesto destinado al pago de personal

Año	Ingresos	Gastos	Personal		%
			Número de servidores	Total pago	
Al 31 - 12 - 2018	100.866.599,73	92.805.451,03	2631	62.242.173,36	67
Al 31 - 12 - 2019	93632846,22	92.049.575,65	2808	68.648.799,05	75
Al 31 - 12 - 2020	87284795,73	85.652.251,60	2497	60.980.557,96	71
Al 31 - 12 - 2021	81445631,85	80.676.934,80	2508	60.739.364,52	75
Total	363.229.873,53	351.184.213,08		252.610.894,89	72

Fuente: Distributivo, remuneraciones y presupuesto de la Contraloría General del Estado/
<https://www.contraloria.gob.ec/LeyTransparencia/Transparencia>
 Elaboración propia

Figura 11: Utilización de recursos para pago de personal

Fuente: Distributivo, remuneraciones y presupuesto de la Contraloría General del Estado/
<https://www.contraloria.gob.ec/LeyTransparencia/Transparencia>
 Elaboración propia

Del total de 252.610.894,89 USD pagados por concepto de remuneraciones, 146.031.537,66 USD corresponde a los recursos utilizados para el pago solo del personal que realiza auditorías, así:

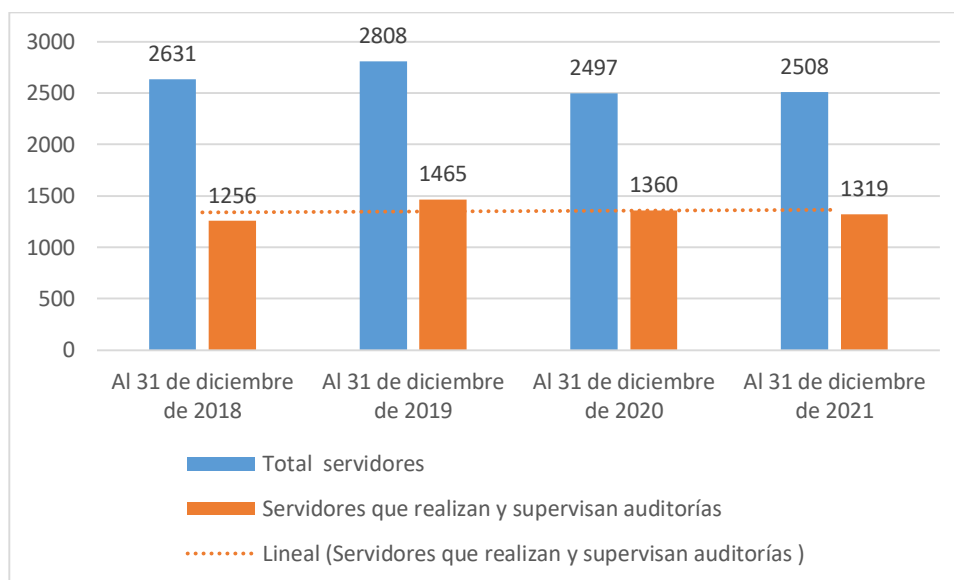
Tabla 2: Recursos para pago solo personal que realiza auditorías

Año	Personal		Personal que realiza auditorías		%
	Número de servidores	Total pago	Número de servidores	Total pago	
31 – 12 – 2018	2631	62.242.173,36	1256	33.842.868,04	54
31 – 12 – 2019	2808	68.648.799,05	1465	39.871.179,63	58
31 – 12 – 2020	2497	60.980.557,96	1360	36.960.889,39	61
31 – 12 – 2021	2508	60.739.364,52	1319	35.356.600,6	58
Total		252.610.894,90		146.031.537,70	58

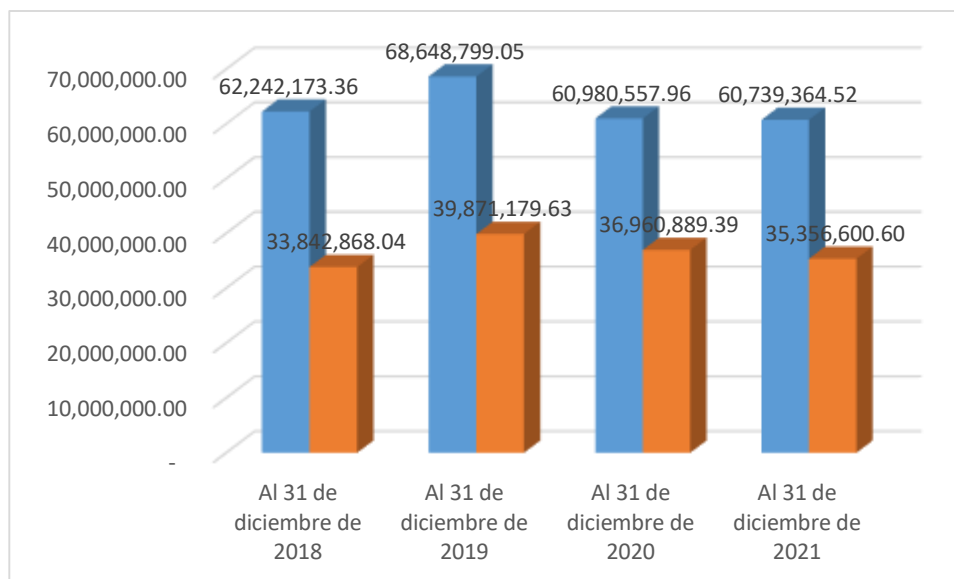
Fuente: Distributivo, remuneraciones y presupuesto de la Contraloría General del Estado/

<https://www.contraloria.gob.ec/LeyTransparencia/Transparencia>

Elaboración propia

Figura 12: Servidores que realizan y supervisan auditorías

Fuente: Distributivo, remuneraciones y presupuesto de la Contraloría General del Estado/
<https://www.contraloria.gob.ec/LeyTransparencia/Transparencia>
 Elaboración propia

Figura 13: Remuneraciones y adicionales – Auditores y Supervisores

Fuente: Distributivo, remuneraciones y presupuesto de la Contraloría General del Estado/
<https://www.contraloria.gob.ec/LeyTransparencia/Transparencia>
 Elaboración propia

CAPÍTULO III. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

3.1. Resultados de la investigación a partir del estudio realizado

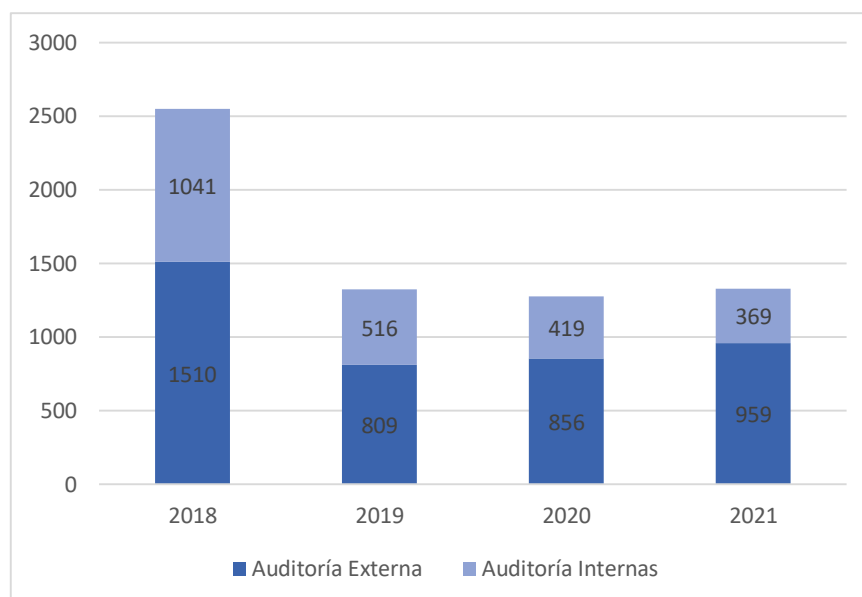
Durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2018 y el 31 de diciembre de 2021, en la Contraloría General del Estado, se aprobaron 6479 informes, elaborados tanto por las unidades de auditoría externa como interna de las diferentes Direcciones Nacionales y Provinciales en el país, como se detalla:

Tabla 3: Informes aprobados por tipo de auditoría

Año	Auditoría Externa	Auditoría Internas	Total
2018	1510	1041	2551
2019	809	516	1325
2020	856	419	1275
2021	959	369	1328
Total	4134	2345	6479

Fuente: Informes de Rendición de Cuentas de la Contraloría General del Estado (2018, 2019, 2020 y 2021)

Elaboración propia

Figura 14: Informes aprobados por tipo de auditoría

Fuente: Informes de Rendición de Cuentas de la Contraloría General del Estado (2018, 2019, 2020 y 2021)
Elaboración propia

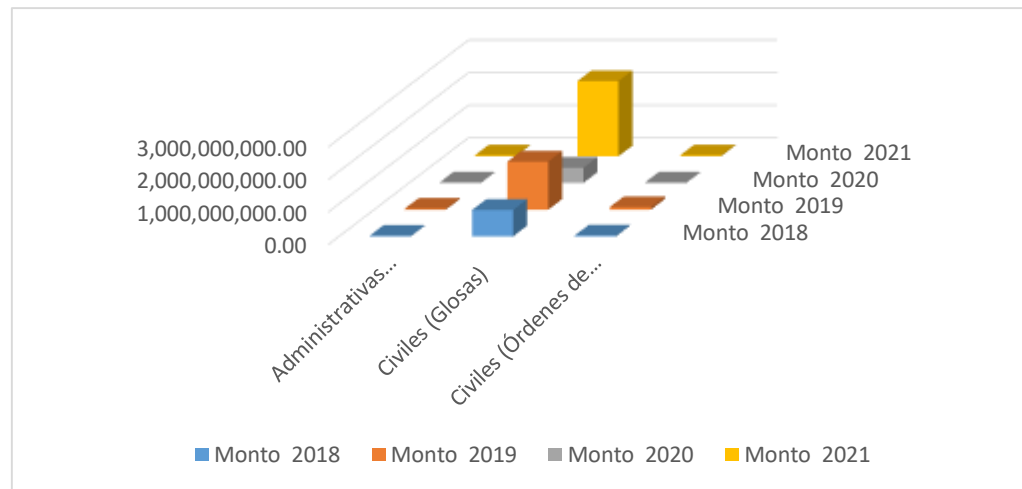
Se determina que las unidades de auditoría externa producen más informes aprobados, debido a que a nivel nacional son 31 y cuentan con mayor número de personal, lo que permite planificar más acciones de control.

En función de los referidos informes aprobados tanto de las auditorías externas como internas, se predeterminaron responsabilidades por 5.323.910.719,83 USD, así:

Tabla 4: Predeterminación de responsabilidades

Tipo de Responsabilidad	Monto Predeterminado 2018	Monto Predeterminado 2019	Monto Predeterminado 2020	Monto Predeterminado 2021	Total
Administrativas culposas	20.458.916,00	34.962.261,00	18.754.350,00	27.195.164,00	101.370.691,00
Civiles (Glosas)	814.361.355,69	1.477.745.314,83	466.977.049,10	2.309.969.190,93	5.069.052.910,55
Civiles (Órdenes de reintegro)	28.050.814,47	82.635.812,63	12.353.263,83	30.447.227,35	153.487.118,28
Total	862.871.086,16	1.595.343.388,46	498.084.662,93	2.367.611.582,28	5.323.910.719,83

Fuente: Informes de Rendición de Cuentas de la Contraloría General del Estado (2018, 2019, 2020 y 2021)
Elaboración propia

Figura 15: Predeterminación de responsabilidades

Fuente: Informes de Rendición de Cuentas de la Contraloría General del Estado (2018, 2019, 2020 y 2021)
Elaboración propia

El valor predeterminado más alto corresponde a las responsabilidades civiles (glosa), se destaca la gestión del año 2021.

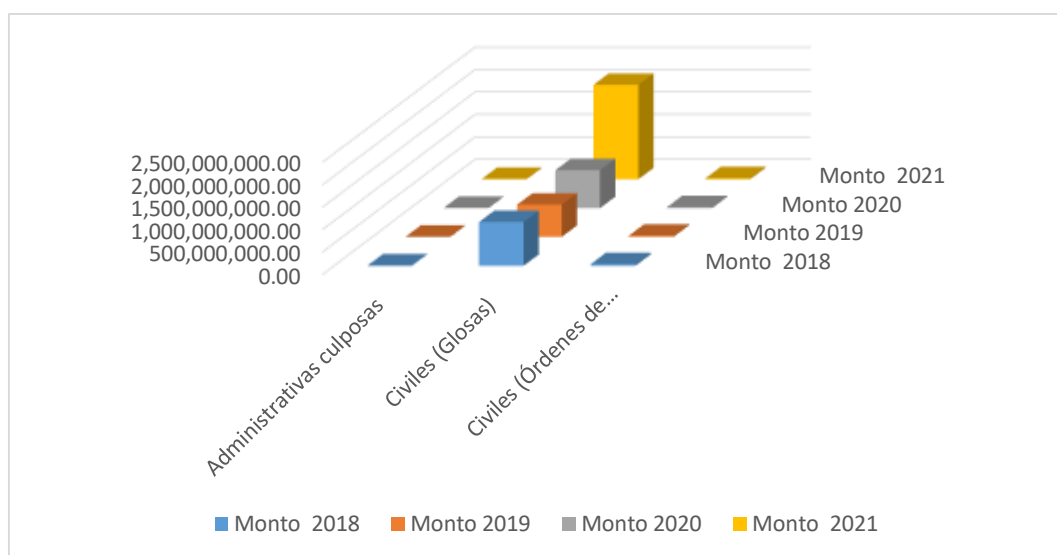
A base de las predeterminaciones, se determinaron y confirmaron responsabilidades por el valor de 4.775.449.684,78 USD, así:

Tabla 5: Responsabilidades confirmadas

Tipo de Responsabilidad	Monto Confirmado 2018	Monto Confirmado 2019	Monto Confirmado 2020	Monto Confirmado 2021	Total
Administrativas culposas	5.313.871,00	4.833.063,00	4.680.750,00	10.051.536,00	24.879.220,00
Civiles (Glosas)	974.713.290,62	718.618.940,80	844.614.598,62	2.104.295.904,30	4.642.242.734,34
Civiles (Órdenes de reintegro)	34.027.438,52	28.803.971,45	22.588.973,50	22.907.346,97	108.327.730,44
Total	1.014.054.600,14	752.255.975,25	871.884.322,12	2.137.254.787,27	4.775.449.684,78

Fuente: Informes de Rendición de Cuentas de la Contraloría General del Estado (2018, 2019, 2020 y 2021)

Elaboración propia

Figura 16: Responsabilidades confirmadas

Fuente: Informes de Rendición de Cuentas de la Contraloría General del Estado (2018, 2019, 2020 y 2021)
Elaboración propia

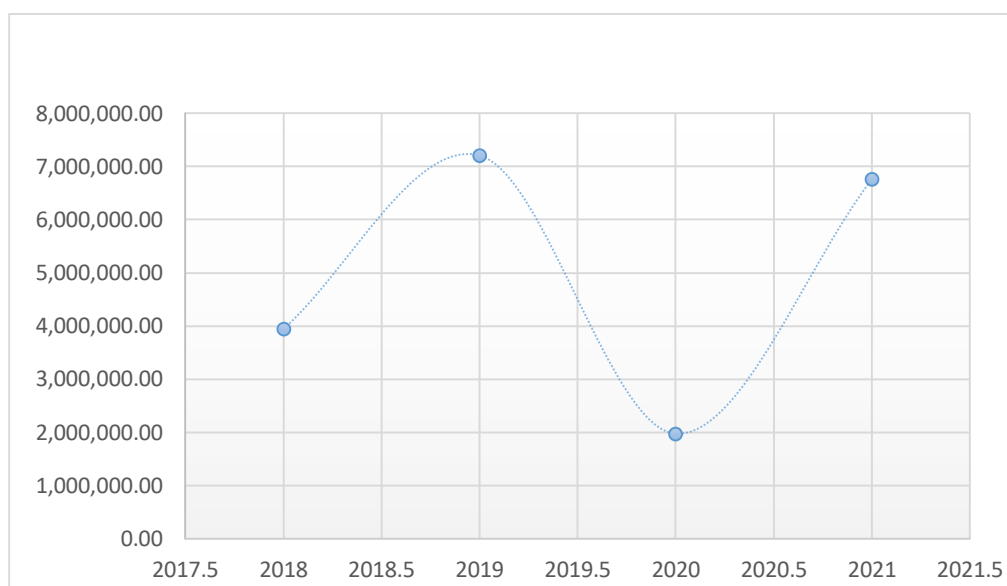
Al ser las responsabilidades civiles (glosa) el monto más alto predeterminado, son las mismas responsabilidades con mayor valor determinado y confirmado, de igual manera se destaca la gestión del año 2021.

De los valores confirmados, la Contraloría General del Estado al 31 de diciembre de 2021 recaudó 19.880.984,31 USD, como se detalla:

Tabla 6: Valores recaudados por concepto de responsabilidades

Año	Monto recaudado USD
2018	3.946.314,58
2019	7.203.532,41
2020	1.971.436,70
2021	6.759.700,62
TOTAL	19.880.984,31

Fuente: Informes de Rendición de Cuentas de la Contraloría General del Estado (2018, 2019, 2020 y 2021)
Elaboración propia

Figura 17: Valores recaudados por concepto de responsabilidades

Fuente: Informes de Rendición de Cuentas de la Contraloría General del Estado (2018, 2019, 2020 y 2021)

Elaboración propia

Resalta el año 2019, por cuanto en este se logró la recaudación más alta por concepto de responsabilidades confirmadas; al contrario, el 2020 correspondió el año con menor recaudación, debido a uno de los factores más representativos y con mayor influencia a nivel mundial como fue la pandemia declarada del COVID19.

De la comparación entre los valores de las responsabilidades confirmadas y los montos recaudados, se determinó que la Contraloría General del Estado desde el 2018 hasta el 2021 recuperó el 0,42%, como se detalla:

Tabla 7: Montos de responsabilidades confirmados y recaudados

Año	Monto confirmado	Monto recaudado	Porcentaje
2018	1.014.054.600,14	3.946.314,58	0,39
2019	752.255.975,25	7.203.532,41	0,96
2020	871.884.322,12	1.971.436,70	0,23
2021	2.137.254.787,27	6.759.700,62	0,32
TOTAL	4.775.449.684,78	19.880.984,31	0,42

Elaboración propia

Una de las razones por la cual la recaudación, se presenta conforme el cuadro que precede, es la posibilidad que tienen los administrados en interponer acciones como

el recurso de revisión y la demanda ante el Tribunal Contencioso Administrativo; así como, la existencia de factores en los resultados de la auditoría gubernamental que permiten que dichas acciones procedan.

Recurso de revisión

De oficio o a petición del directamente afectado por las resoluciones de determinación de responsabilidades civiles culposa exclusivamente por glosa, la Contraloría General del Estado las revisará, en los siguientes casos:

1. Al momento las resoluciones originales hubieren sido expedidas con evidente error de hecho o de derecho, que apareciere de los documentos que constan en el propio expediente, o de disposiciones legales expresas, artículo 60 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002).
2. Después de haber sido expedida la determinación de responsabilidad civil culposa, se tuviere conocimiento de documentos ignorados al tiempo de dictar la resolución correspondiente, artículo 60 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002).
3. La determinación de responsabilidad civil culposa, se hubieren considerado documentos falsos o nulos, declarados en sentencia ejecutoriada, anterior o posterior a la resolución recurrida, artículo 60 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002).
4. Se estable que para expedir la resolución que es materia de la revisión, hayan mediado uno o varios actos, cometidos por los servidores públicos de la Contraloría General del Estado, tipificados como delitos y así declarados en sentencia ejecutoriada, artículo 60 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002).

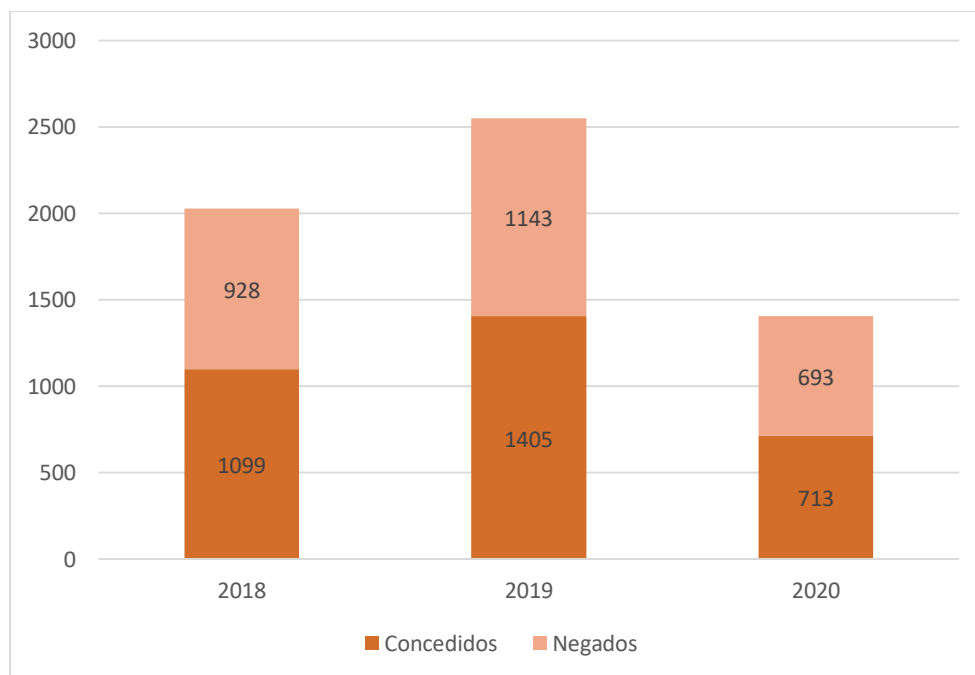
Por lo que, en los años 2018, 2019 y 2020 el ente de control concedió 3217 recursos de revisión, una vez analizado y considerado que los fundamentos expuestos por los peticionarios guardan conformidad con las causales detalladas anteriormente, como lo establece el artículo 61 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002).

Tabla 8: Recursos de revisión

Concepto	2018	2019	2020	Total	%
Concesiones de recursos de revisión	1099	1405	713	3217	54
Negativa de recursos de revisión	928	1143	693	2764	46
Total tramitadas como concedidas o negadas	2027	2548	1406	5981	100

Fuente: Informes de Rendición de Cuentas de la Contraloría General del Estado (2018, 2019 y 2020)
Elaboración propia

Figura 18: Recursos de revisión



Fuente: Informes de Rendición de Cuentas de la Contraloría General del Estado (2018, 2019 y 2020)
Elaboración propia

Juicios en el Tribunal Contencioso Administrativo

La Contraloría General del Estado, emite las resoluciones de confirmación de las responsabilidades administrativas o civiles culposas, el administrado tendrá la posibilidad de demandar ante el Tribunal Contencioso Administrativo, la demanda se presentará desde el siguiente día de la notificación de la decisión, que se impugna, conforme los artículos 69 y 70 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002).

La jurisdicción contencioso-administrativa tienen por objeto, tutelar (proteger) los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos y actos administrativos sujetos al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico-administrativa, incluso la desviación de poder, artículo 300 del Código Orgánico General de Procesos (2015).

Para este análisis es necesario considerar que, se encuentran habilitados para demandar en procedimiento contencioso administrativo quienes tengan interés directo en solicitar la nulidad o ilegalidad de los actos administrativos o los actos normativos de la administración pública y perciban lesión por hechos o actos de esta, el procedimiento se sigue en contra de la máxima autoridad, el representante legal de la institución con personería jurídica o el servidor público de quien provenga el acto o disposición a la que se refiere dicha demanda, artículos 303 y 304 del Código Orgánico General de Procesos (2015).

Según lo señalado en el artículo 326 del Código Orgánico General de Procesos (2015), las acciones que se tramitan en procedimiento contencioso administrativo son:

1. Los actos administrativos que nieguen o desconozcan total o parcialmente las facultades u obligaciones que contienen las normas jurídicas que amparan a los accionantes y que tienen efectos jurídicos para estos.

2. El acto administrativo adolece de vicio legal, es decir, no reúne los requisitos jurídicamente exigibles.

Con estos antecedentes en los años 2018, 2019 y 2020, del total de 1475 juicios en el Tribunal Contencioso Administrativo interpuestos en contra de la Contraloría General del Estado, 850 sentencias que representan el 58% fueron desfavorables para el ente de control, así:

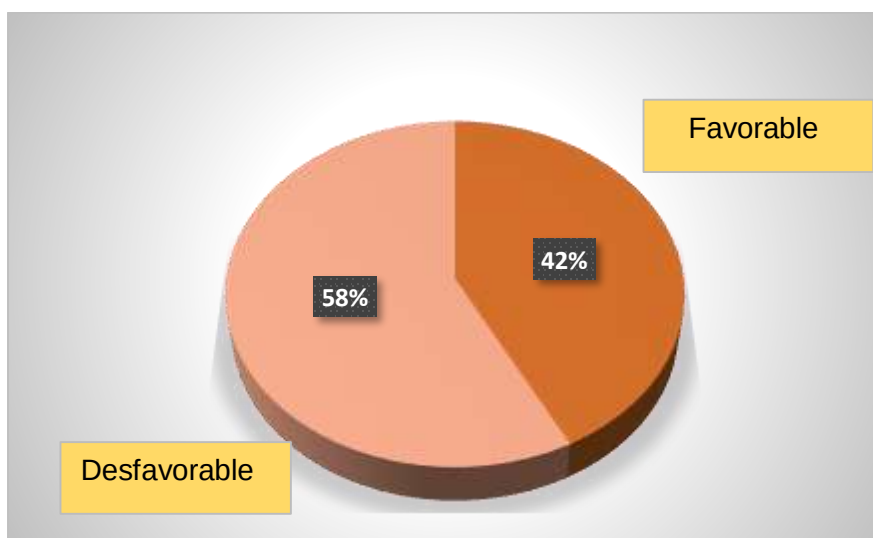
Tabla 9: Juicios concluidos en el Tribunal Contencioso Administrativo

Juicios concluidos	2018	2019	2020	Total
Favorables	280	153	192	625
Desfavorables	193	313	344	850
Total	473	466	536	1475

Fuente: Informe de Rendición de Cuentas de los años 2018, 2019 y 2020 de la Contraloría General del Estado

Elaboración propia

Figura 19: Juicios concluidos en el Tribunal Contencioso Administrativo



Fuente: Informe de Rendición de Cuentas de los años 2018, 2019 y 2020 de la Contraloría General del Estado

Elaboración propia

Lo que quiere decir que la motivación para la confirmación de las responsabilidades, mismas que tienen origen en los hallazgos y comentarios de auditoría, constantes en los informes aprobados por el Contralor General del Estado o su Delegado y la

predeterminación de responsabilidades, no fue suficiente para ser sostenida en juicio, cabe destacar que entre las razones para que los fallos sean desfavorables también se encuentra la caducidad.

Aspecto que concuerda con lo referido por Guerrero, C. (2018), quien señala que los actos administrativos de la Contraloría General del Estado encasillados en las Resoluciones de determinación de responsabilidades, al no tener variables como una adecuada motivación, correcta aplicación de las normas con los hechos en busca de una efectiva actuación de seguridad jurídica y al no tener en cuenta el tiempo que la facultad de la Entidad tiene para pronunciarse sobre los hechos, incurriría en temas de caducidad. Se evidencia que no se ha logrado tener un dictamen favorable de los Jueces del referido Tribunal hacia el ente de control, por factores específicos como el de inobservar los límites del ordenamiento constitucional en especial al debido proceso.

Caducidad

La sentencia No. 17811-2016-01177, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo con Sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, citada por Guerrero, C. (2018), define a la caducidad como una institución jurídica consignada en el derecho positivo que permite la extinción del derecho de acción por el transcurso del tiempo y por la inactividad tanto del administrado como de la administración pública.

Los informes de auditoría gubernamental, se tramitarán en el término máximo de ciento ochenta días improrrogables, desde la emisión de la orden de trabajo hasta la aprobación del informe, artículo 26 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002) y sus reformas. Al respecto, el Pleno de la Corte Nacional de Justicia mediante Resolución No. 010-2021 estableció como Precedente Jurisprudencial Obligatorio, el punto de derecho que contiene la siguiente regla:

El artículo 26 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado establece un plazo o término fatal, según corresponda, de cumplimiento obligatorio por parte del ente de control, vencido el cual opera la caducidad de la facultad contralora y determina que la aprobación del informe de auditoría gubernamental esté viciada de nulidad absoluta, toda vez que el funcionario público que lo apruebe ha perdido competencia en razón del tiempo; por lo que la Contraloría General del Estado en sede administrativa, o los Tribunales de lo Contencioso Administrativo en sede jurisdiccional, están obligados a declararla de oficio o a petición de parte, en aplicación de la garantía de preclusión y del principio de la seguridad jurídica.

Adicionalmente, la resolución respecto de la determinación de responsabilidad civil culposa, se expedirá dentro del plazo de ciento ochenta días, contado desde el día hábil siguiente al de la notificación de la predeterminación. Si la determinación de la responsabilidad civil culposa incluyere responsables solidarios, el plazo anterior se contará desde la última fecha de la notificación, artículo 56 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002) y sus reformas.

En referencia a lo señalado, mediante Resolución No. 012-2021 el Pleno de la Corte Nacional de Justicia estableció como Precedente Jurisprudencial Obligatorio, el siguiente punto de derecho:

El plazo de ciento ochenta días previsto en el artículo 56 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado es un plazo fatal, de acatamiento obligatorio, que establece la caducidad de la competencia para que la Contraloría General del Estado determine la responsabilidad civil culposa que ha predeterminado; por lo que expedir resoluciones fuera de ese tiempo, vicia de nulidad el procedimiento y el consecuente acto administrativo.

En tal virtud, la Contraloría General del Estado en sede administrativa, o los Tribunales de lo Contencioso Administrativo en sede jurisdiccional, una vez comprobado el fenecimiento de ese plazo, están obligados a declarar, de oficio o a petición de parte, la caducidad de la potestad determinadora de la Contraloría

General del Estado, en salvaguarda de los principios de legalidad y de seguridad jurídica contemplados en los artículos 226 y 82 de la Constitución de la República del Ecuador, Pleno de la Corte Nacional de Justicia, (2021).

Así como, la facultad que corresponde a la Contraloría General del Estado para pronunciarse sobre las actividades de las instituciones del Estado, y los actos de las personas relacionadas, así como para determinar responsabilidades, en caso de haberlas, caduca en siete años contados desde la fecha en que se hubieren realizado dichas actividades o actos, artículo 71 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002) y sus reformas.

Se producirá la caducidad de la facultad para resolver los recursos de revisión de una resolución original, o de reconsideración de una orden de reintegro, al momento que hubiere transcurrido un año desde la notificación de la providencia respectiva y no se hubiere expedido la resolución que resuelva los recursos. En tal circunstancia las resoluciones originales materia de tales recursos quedarán firmes, artículo 71 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002) y sus reformas.

Además, las obligaciones nacidas de responsabilidades civiles culposas prescriben en diez años contados desde la fecha en que la determinación confirmatoria de la responsabilidad civil culposa se hubiere ejecutoriado y es declarada por el Contralor General, de oficio o a petición de parte, o por los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo; por vía de impugnación o por vía de excepción al procedimiento de ejecución coactiva. Las obligaciones civiles originadas como consecuencia de la comisión de delitos de peculado, cohecho, concusión y enriquecimiento ilícito, establecidos en sentencia judicial ejecutoriada, serán imprescriptibles, artículo 73 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002).

Consecuentemente, los servidores de la Contraloría General del Estado por cuya acción u omisión se produjere la caducidad, la prescripción o el silencio

administrativo, incurrirán en responsabilidad administrativa culposa, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que hubiere lugar, artículo 75 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002).

Con estos antecedentes, 70 informes, que fueron aprobados entre el 1 de enero y el 29 de septiembre de 2021, se afectaron por la Resolución de la Corte Nacional de Justicia. A diciembre de 2021, el Tribunal Contencioso Administrativo emitió 225 sentencias desfavorables para la Contraloría General del Estado, correspondientes a resoluciones confirmatorias en sede administrativa de exámenes especiales aprobados en años anteriores al año 2019. El monto no se precisa, por ser susceptible de modificación en otras esferas judiciales, Álvarez, F. et al. (2022).

Indicios de Responsabilidad Penal

Según consta en el sistema integrado de actuaciones fiscales (SIAF) con corte al 30 de junio de 2022, la fiscalía general del Estado recibió de la Contraloría General del Estado 948 informes con indicios de responsabilidad penal, de los cuales 70 se archivaron y de 85 se solicitó el archivo, Chiriboga, M. (2022), como se detalla:

Tabla 10: Trámite de informes con indicios de responsabilidad penal

ETAPA/ESTADO PROCESAL	2018	2019	2020	2021	TOTAL
Archivo aceptado	36	24	8	2	70
Archivo solicitado	28	31	19	7	85
Instrucción Fiscal	3	2	8	3	16
Investigación previa	148	153	163	264	728
Juicio	5	2	2		9
Preparatoria de juicio	16	13	7	3	39
Principio de oportunidad aceptado	1				1
TOTAL	237	225	207	279	948

Fuente: Chiriboga, M. (2022)

Al respecto, en la fase de investigación previa se reúnen los elementos de convicción, de cargo y de descargo, que permitan al fiscal decidir si formula o no la imputación; la finalidad es determinar si la conducta investigada es delictuosa, las circunstancias o móviles de la perpetración, la identidad del autor o partícipe y de la víctima; así como, la existencia del daño causado, artículo 580 del Código Orgánico

Integral Penal (2014).

Sin embargo, de no contar con los elementos necesarios para formular cargos, el fiscal, está facultado para requerir el archivo del caso en los siguientes casos: Excedido los plazos señalados para la investigación, no se ha obtenido elementos suficientes para la formulación de cargos; el hecho investigado no constituye delito; existe algún obstáculo legal insubsanable para el inicio del proceso. Sin perjuicio de solicitar su reapertura al momento que aparezcan nuevos elementos siempre que no esté prescrita la acción, artículo 586 del Código Orgánico Integral Penal (2014), por ende 155 informes que la Contraloría General del Estado remitió desde el 2018 a la fiscalía general del Estado no habrían cumplido con los parámetros para llegar a juicio.

Respecto a los indicios de responsabilidad penal Vivanco, A. (2018), considera que con la capacitación a los funcionarios de la Contraloría General del Estado en materia de técnicas de auditoría forense, incrementarían los indicios y hallazgos obtenidos en las auditorías regulares, con la mejora en las competencias y habilidades, los auditores mejoran su desempeño y resultado, en pro de la recuperación de dineros en los que el Estado se ha visto perjudicado; además, rescata la necesidad de estandarizar los procedimientos de dicha acción entre los auditores y los agentes fiscales.

3.2. Limitaciones de la motivación de los hallazgos de auditoría

Para efectos de esta investigación, las limitaciones son las circunstancias o condiciones que impiden o dificultan la motivación de los hallazgos de auditoría, para la determinación de responsabilidades administrativas, civiles e indicios de responsabilidad penal y estas son:

1. Realizada la comparación de la malla curricular de seis Universidades del Ecuador, se evidenció que solamente dos contemplan la materia de auditoría gubernamental, como se detalla:

Cuadro 4: Comparación de la malla curricular de las Universidades

Semestre	Universidad Técnica de Ambato	Universidad Técnica de Cotopaxi	Universidad de las Fuerzas Armadas - ESPE	Escuela Superior de Politécnica Chimborazo	Universidad de Cuenca	Universidad Central del Ecuador
Primer	Contabilidad I	Epistemología de la Contabilidad	Cálculo Diferencial e Integral	Contabilidad I	Ética y responsabilidad social empresarial	Comunicación oral y escrita
	Administración I	Administración	Matemática Financiera	Derecho I	Cálculo diferencial	Metodología de la investigación
	Matemática I	Contabilidad General	Contabilidad I	Comunicación oral y escrita	Metodología de la investigación	Contabilidad
	Realidad Nacional	Introducción a la Investigación Científica	Administración	Matemática	Teoría económica	Fundamentos de la administración
	Metodología de la Investigación	Comunicación y Lenguaje	Ética Profesional		Contabilidad general	Matemática
	Tecnologías de la Información y Comunicación		Metodología de la Investigación		Legislación mercantil y societaria	

Semestre	Universidad Técnica de Ambato	Universidad Técnica de Cotopaxi	Universidad de las Fuerzas Armadas - ESPE	Escuela Superior de Politécnica Chimborazo	Universidad de Cuenca	Universidad Central del Ecuador
Segundo	Contabilidad II	Matemática Financiera	Estadística	Investigación operativa	Administración, teoría administrativa	Desarrollo del pensamiento
	Administración II	Legislación Mercantil y Societaria	Mercadotecnia	Contabilidad II	Legislación tributaria	Estadística descriptiva
	Matemática II	Contabilidad de Servicios y Comercial	Contabilidad de Costos	Derecho II	Legislación laboral y seguridad social	Matemática financiera
	Microeconomía	Estadística	Procesos	Tics I	Contabilidad comercial	Normatividad contable
	Derecho I	Informática Básica	Contabilidad II	Administración	Cálculo integral	Microeconomía
			Liderazgo	Microeconomía	Estadística descriptiva e introducción a la probabilidad	Legislación mercantil y societaria
Tercer	Contabilidad III	Finanzas	Herramientas para la Toma de Decisiones I	Contabilidad III	Contabilidad costos básica	Tics aplicadas
	TIC II	Legislación Laboral	Microeconomía	Macroeconomía	Microeconomía	Estadística inferencial
	Estadística I	Contabilidad de Sociedades	Costos y Presupuestos	Gestión del talento humano	Práctica tributaria	Contabilidad corporativa
	Macroeconomía	Filosofía de la Formación Profesional	Derecho Empresarial	Estadística descriptiva	Contabilidad financiera	Gestión por procesos
	Derecho II	Informática Aplicada a la Contabilidad	Tecnologías y Sistemas de Información	Tics II	Estadística inferencial	Macroeconomía
			Realidad Nacional		Administración integral	Legislación laboral

Semestre	Universidad Técnica de Ambato	Universidad Técnica de Cotopaxi	Universidad de las Fuerzas Armadas - ESPE	Escuela Superior de Politécnica Chimborazo	Universidad de Cuenca	Universidad Central del Ecuador
Cuarto	Contabilidad IV	Presupuestos	Contabilidad Superior	Contabilidad IFIS y seguros	Contabilidad costos avanzada	Contabilidad gubernamental
	Investigación Operativa	Costos por órdenes	Macroeconomía	Estadística inferencial	Matemática financiera	Investigación operativa
	Estadística II	Contabilidad de IFS y EPS	Tributación I	Planificación estratégica	Legislación del sector público	Comercio exterior

	Auditoría I	Fundamentos de economía	Gestión Estratégica	Fundamentos de auditoría	Control interno y gestión de riesgos	Control interno
	Costos I	Realidad nacional	Finanzas Corto Plazo	Software contable	Contabilidad societaria	Gestión de las organizaciones
	Tributación I		Contabilidad Especializada I	Contabilidad de costos I	Macroeconomía	Legislación tributaria básica
Quinto	Contabilidad V	Fundamentos de Auditoría	Sistema de Gestión Gubernamental	Matemática financiera	Matemática actuarial	Mercados financieros de valores y seguros
	Gestión Financiera I	Costos por Procesos	Auditoría y Riesgo Empresarial	Contabilidad de costos II	Administración pública y presupuesto	Contabilidad de sistemas financieros
	Emprendimiento	Contabilidad Gerencial	Tributación II	Auditoría financiera I	Fundamentos de contabilidad gubernamental	Administración estratégica
	Auditoría II	Cultura Tributaria	Gestión de la Calidad	Contabilidad superior	Contabilidad hospitalidad, de salud y de construcciones	Contabilidad de costos
	Costos II	Administración Tributaria	Finanzas Largo Plazo	Auditoría de control interno y riesgos	Contabilidad de gestión ambiental	Auditoría
			Contabilidad Especializada II	Emprendimiento	Finanzas a corto plazo	Legislación tributaria

Semestre	Universidad Técnica de Ambato	Universidad Técnica de Cotopaxi	Universidad de las Fuerzas Armadas - ESPE	Escuela Superior Politécnica de Chimborazo	Universidad de Cuenca	Universidad Central del Ecuador
Sexto	Práctica laboral	Auditoría financiera	Auditoría Financiera I	Contabilidades sectoriales	Práctica de contabilidad gubernamental	Sistemas contables
	Contabilidad VI	Laboratorio de costos	Contabilidad para la Toma de Decisiones	Auditoría de sistemas informáticos	Legislación de instituciones financieras y de economía popular y solidaria	Contabilidad social
	Gestión Financiera II	Contabilidad agropecuaria	Finanzas Corporativas	Auditoría financiera II	Prácticas de servicio comunitario	Marketing

	Auditoría III	Emprendimiento social	Sistemas de Administración de Bases de Datos	Contabilidad de gestión	Auditoría de gestión	Ética profesional y responsabilidad social
	Costos III	Laboratorio contable y tributario	Riesgos Laborales y Societarios	Formulación y evaluación de proyectos	Marco legal de la auditoría financiera	Contabilidad de costos avanzada
		Servicio a la comunidad	Gestión y Emprendimiento	Finanzas I	Finanzas a largo plazo	Auditoría financiera
				Economía popular y solidaria		

Semestre	Universidad Técnica de Ambato	Universidad Técnica de Cotopaxi	Universidad de las Fuerzas Armadas - ESPE	Escuela Superior Politécnica de Chimborazo	Universidad de Cuenca	Universidad Central del Ecuador
Séptimo	Práctica de servicio comunitario	Auditoría de sistemas automatizados	Auditoría Financiera II	Presupuestos	Contabilidad agropecuaria, extractiva y minera	Herramientas gerenciales
	Auditoría IV	Auditoría de gestión	Diseño y Evaluación de Proyectos	Finanzas II	Aplicación práctica de la auditoría financiera	Investigación científica
	Auditoría V	Contabilidad gubernamental	Auditoría Gubernamental	Auditoría de gestión	Emprendimiento	Organización de la producción
	Auditoría VI	Identidad cultural	Auditoría Tributaria	Derecho III	Contratación pública	Auditoría de gestión
	Tributación II	Taller de competencias profesionales	Prácticas Laborales	Tributación	Contabilidad instituciones financieras	Contabilidad de servicios especiales
	Diseño de proyectos	Práctica pre profesional	Prácticas de Servicio Comunitario	Contabilidad gubernamental	Presupuesto privado	Formulación de proyectos sociales y productivos

Semestre	Universidad Técnica de Ambato	Universidad Técnica de Cotopaxi	Universidad de las Fuerzas Armadas - ESPE	Escuela Superior Politécnica de Chimborazo	Universidad de Cuenca	Universidad Central del Ecuador
Octavo	Integración curricular	Laboratorio de auditoría	Contabilidad Internacional ACA	Metodología de la investigación	Evaluación financiera de proyectos	Proyectos de investigación
	Desarrollo de proyectos	Auditoría tributaria	Auditoría de Tecnología de Información y Comunicación (A. Informática)	Prácticas de servicios comunitarios	Informática aplicada a la contabilidad	Administración financiera y presupuestaria
		Deontología profesional	Auditoría Forense	Prácticas preprofesionales	Auditoría forense	Auditoría informática
		Equidad de género	Auditoría Interna	Trabajo de integración curricular	Auditoría gubernamental	Contabilidad para áreas de interés productivo
		Integración curricular	Prácticas Laborales		Prácticas laborales	Evaluación de proyectos sociales y productivos
			Trabajo de Integración Curricular o Complexivo		Trabajo de titulación I: proyecto de titulación	
Noveno					Escritura académica y tecnología de la comunicación	Contabilidad gerencial
					Auditoría de calidad	Auditoría forense
					Comercio exterior	Auditoría ambiental y calidad
					Trabajo de titulación II: ejecución del proyecto de investigación	Auditoría tributaria
					Auditoría informática	Gerencia y emprendimiento empresarial
					Fiscalidad internacional	

Fuente:<https://fca.uta.edu.ec/v4.0/>///https://www.utc.edu.ec/contabilidad_auditoria // <https://finanzas-el.espe.edu.ec/><https://www.espe.edu.ec/index.php/facultades.html?id=193>//<https://www.ucuenca.edu.ec/economia/carreras/carrera-de-contabilidad-y-auditoria/><https://www.uce.edu.ec/web/fca>

Elaboración propia

En tal sentido la preparación académica de los estudiantes que en un futuro se desempeñarán como Auditores, está enfocada al desarrollo profesional en el área privada y en pocos casos y de manera limitada al sector público, así

Cuadro 5.- Universidades con enfoque en auditoría gubernamental

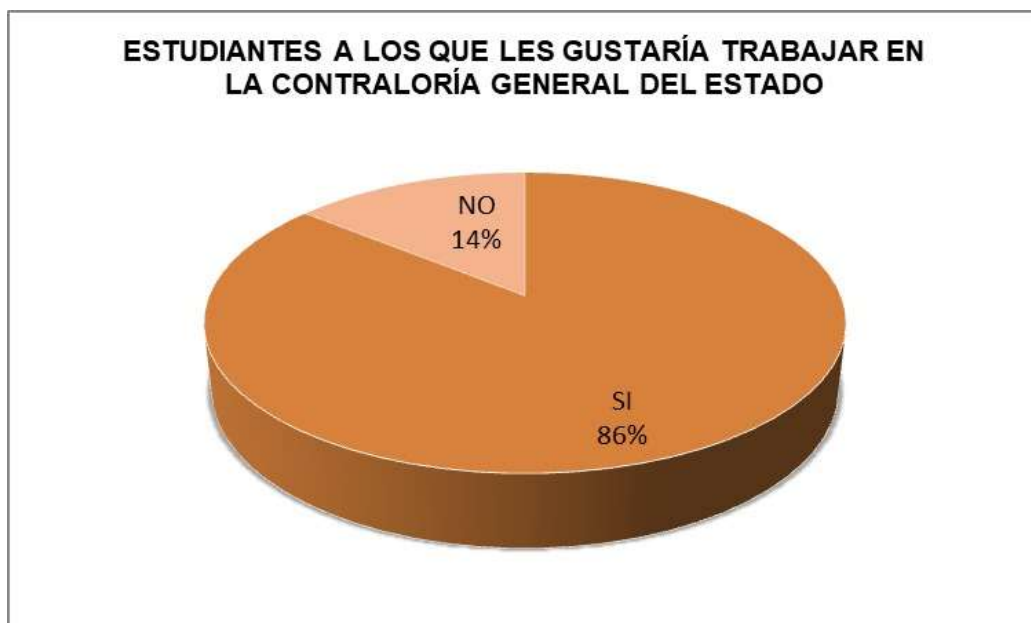
Universidad Técnica de Ambato	Universidad Técnica de Cotopaxi	Universidad de las Fuerzas Armadas - ESPE	Escuela Superior Politécnica de Chimborazo	Universidad de Cuenca	Universidad Central del Ecuador
Auditor privado, interno y externo, tributario y <u>gubernamental</u>. Auditoría y comisarías revisoras de compañías.	Capacidad de asesorar, diseñar e implementar sistemas de información contable, de costos dirigidas a los sectores comercial, de servicios, industrial, agrícola y ganadero. Tiene la competencia de aplicar técnicas y herramientas de auditoría para emitir una opinión profesional basada en evidencias suficientes y relevantes que garantiza la confiabilidad y autenticidad en los procesos llevados a cabo en cada organización.	Analiza y comprende que las áreas de gestión contable, de control interno, de riesgos y de auditoría funcionan como procesos interactivos e iterativos, relacionados directamente con procesos financieros, observando las leyes vigentes. Diseña y aplica sistemas de costos especializados, según las necesidades particulares de las empresas, y analizan sus resultados con una perspectiva financiera, coadyuvando a la toma de decisiones. Evalúa sistemas de gestión de control interno y de calidad. Comprenden y aplica TICs como soporte de su profesión. Planifica, gestiona y evalúa los sistemas y procesos contables y de auditoría con eficacia y eficiencia. Analiza y evalúa la razonabilidad de la información contable, financiera y tributaria a través de exámenes de auditoría.	Sector privado y público. Aplicar conocimientos de contabilidad y auditoría, cálculo matemático, estadístico y computación para resolver problemas empresariales y contribuir con calidad a la toma de decisiones en las organizaciones. Evaluar los sistemas de gestión y control interno, para garantizar la calidad y eficiencia en los aspectos empresariales, sociales, económicos, tributarios y áreas relacionadas. Analizar problemas, interpretar datos y presentar soluciones en temas referentes a las áreas: contable, financiera, tributaria y operativa de las empresas. Realizar auditorías financieras. Formar parte de equipos multidisciplinarios para el desarrollo de auditorías integrales, sistemas de control y formulación de proyectos de investigación. Manejar con habilidad las Tics y software especializado.	Conoce y aplica el proceso contable, tributario, financiero y de control; observando el código de ética del Colegio de Contadores, el emitido por la IFAC (Federación Internacional de Contadores), así como la Normativa de la Superintendencia de Compañías, de Bancos, de Economía Popular y Solidaria, así como la Legislación Bancaria, Tributaria, Mercantil y Laboral.	Áreas de Contabilidad, Auditoría, Tributación, Finanzas y Control, para ejercer su actividad profesional en organizaciones nacionales e internacionales, considerando para el efecto la normativa aplicable en el proceso de análisis de información financiera y tecnológica, que contribuyan a la solución de problemas y asesorar a los administradores para construir el futuro empresarial del país, en las materias de su competencia. Satisfacer las necesidades de información contable, de auditoría financiera y administrativa del sector empresarial, <u>gubernamental</u> y no gubernamental.

Fuente: <https://fca.uta.edu.ec/v4.0/> https://www.utc.edu.ec/contabilidad_auditoria/ <https://finanzasel.espe.edu.ec/> <https://www.esPOCH.edu.ec/index.php/facultades.html?id=193/> <https://www.ucuenca.edu.ec/economia/carreras/carrera-de-contabilidad-y-auditoria> <https://www.uce.edu.ec/web/fca>

Elaboración propia

Sin embargo, el 86% de los 99 estudiantes del último semestre de las Carreras de Contabilidad y Auditoría; y, Finanzas y Auditoría de tres Universidades de la zona centro del país encuestados, manifestó su gusto por trabajar en la Contraloría General del Estado.

Figura 20: Estudiantes que desean trabajar en la CGE



Fuente: encuestas aplicadas
Elaboración propia

Pero solo el 43% de los señalados 99 estudiantes conocen las funciones del ente de Control.

Figura 21: Estudiantes que conocen las funciones de la CGE



Fuente: encuestas aplicadas
Elaboración propia

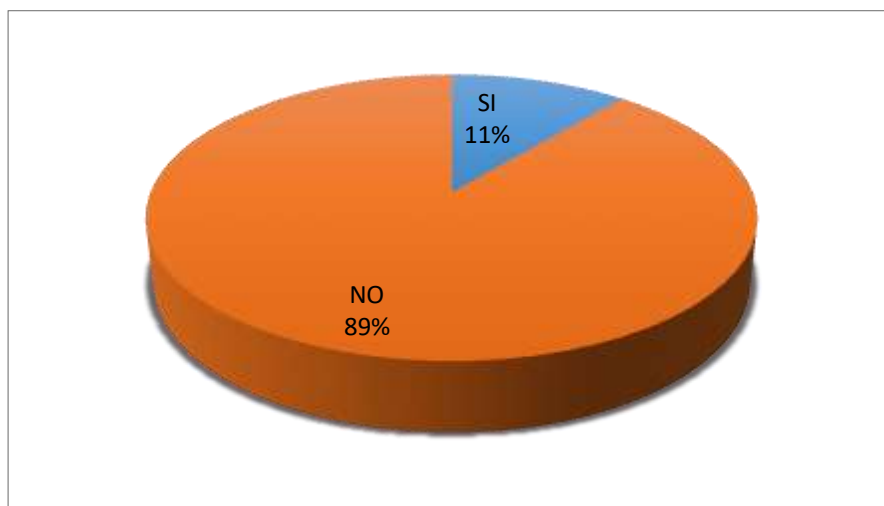
2. Demora en la entrega, total o parcial, por parte de las instituciones o los auditados, de la documentación e información requerida por los equipos de auditoría, necesaria para sustentar de manera integral los hallazgos y garantizar el cumplimiento del debido proceso, Álvarez, F. et al. (2022), situación reconocida por el Contralor General del Estado, Subrogante, en el oficio Nro. 00198-DNPyEI-2022 de 2 de febrero de 2022 presentado ante la Comisión Especializada Permanente de Transparencia, Participación Ciudadana y Control Social, de la Asamblea Nacional.

Aspecto, que se origina a pesar de que el artículo 88 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002), refiere que los auditores gubernamentales, tienen acceso irrestricto a la documentación relacionada con la acción de control, que se encuentre en ejecución y en caso de que los servidores de las instituciones del Estado impidan o no facilitaren la actividad de control, la autoridad nominadora, a petición del Contralor General, destituirá al responsable y si esto no se cumple en el plazo de treinta días, desde la fecha de la solicitud, lo hará el Contralor.

3. Errores de hecho o de derecho ocasionados por el equipo de auditoría, niveles de revisión, supervisión y control; así como, predeterminadores y determinadores de responsabilidades, mismos que originan la aceptación de los recursos de revisión solicitados por los administrados.
4. Falta de identificación de los vicios motivacionales por parte de los niveles de revisión, supervisión, predeterminación y determinación; así como, el incumplimiento de los tiempos establecidos en la normativa; aspectos que permiten la aceptación de las demandas interpuestas por los administrados ante el Tribunal Contencioso Administrativo y consecuentemente la emisión de sentencias desfavorables para la Contraloría General del Estado.

Además, las razones que originaron las sentencias antes mencionadas, no se pusieron en conocimiento de quienes ejecutaron y supervisaron las acciones de control, es así como se pronunció el 89% de 27 servidores de la Contraloría General del Estado encuestados, como se indica:

Figura 22: Auditores informados



Fuente: encuestas aplicadas
Elaboración propia

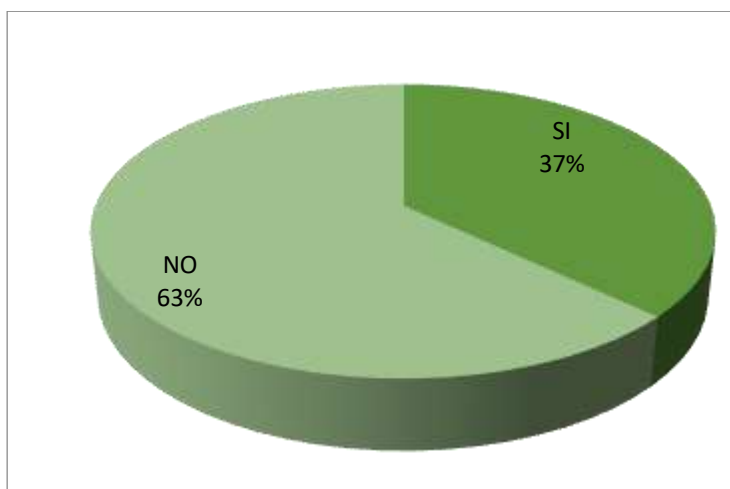
5. Los informes con indicios de responsabilidad penal remitidos a la Fiscalía General del Estado, no contribuyen a la formulación de cargos, lo que ocasiona

que los mismos sean archivados.

A esto se añade que la Fiscalía General del Estado obviamente con excepciones, no realiza una correcta tipificación de los delitos conforme a los hallazgos revelados en los informes de indicios de responsabilidad, deficiencia que se profundiza aún más ante la insuficiente participación e interacción con el ente de control.

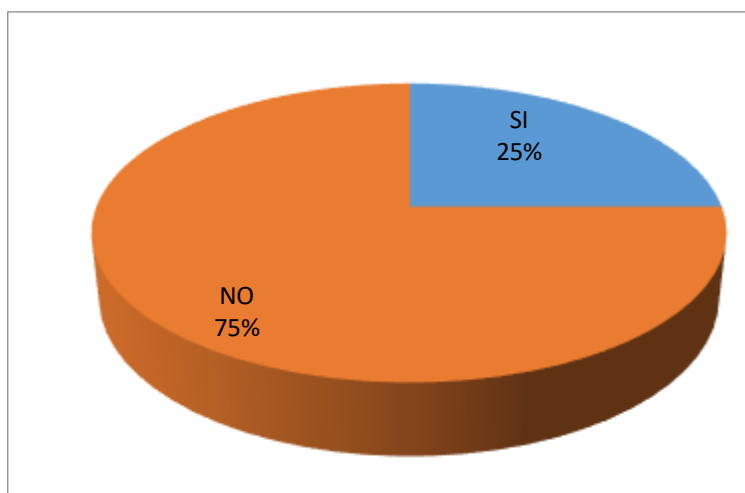
Aspectos que fueron confirmados por el 64% de los 27 profesionales que ejercen las funciones de auditoría y supervisión en la Contraloría General del Estado, así:

Figura 23: Correcta tipificación de delitos



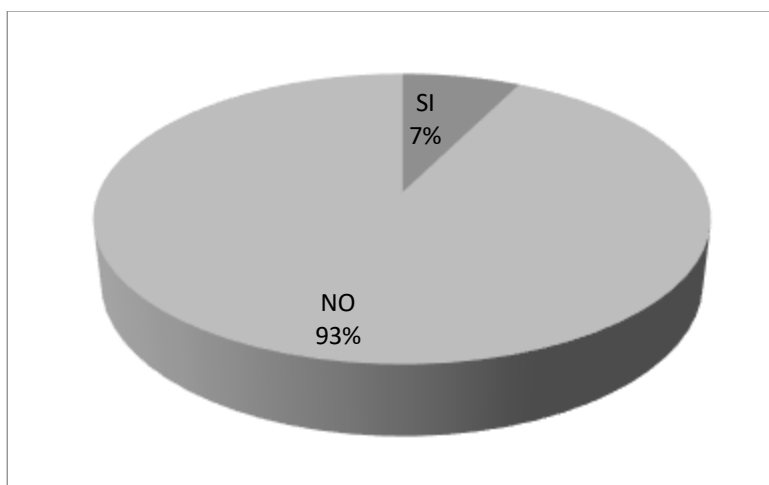
Fuente: encuestas aplicadas
Elaboración propia

Además, el 75% de los 12 profesionales en el derecho encuestados, mismos que se encuentran en el libre ejercicio de la profesión; así como, ejercen cargos públicos, también, consideran que la Fiscalía General del Estado no realiza una correcta tipificación de los delitos antes indicados, así:

Figura 24: Correcta tipificación de delitos

Fuente: encuestas aplicadas
Elaboración propia

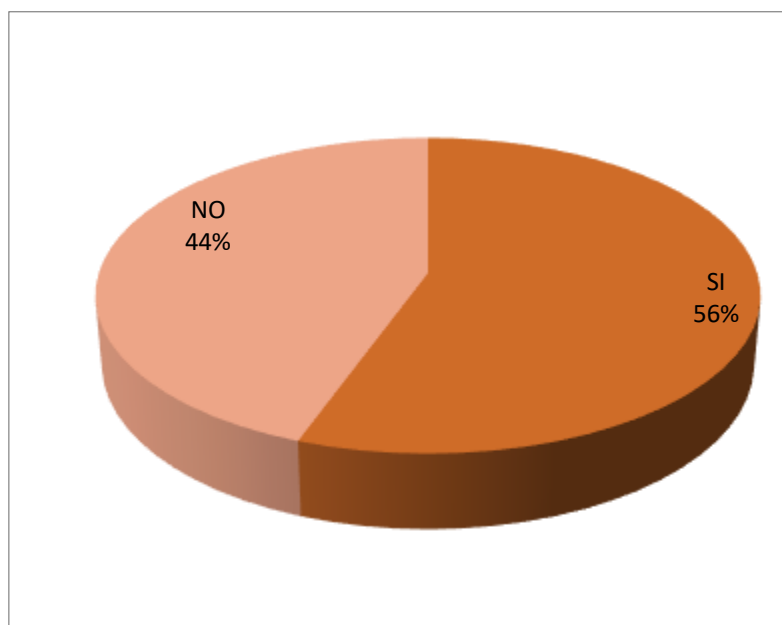
Por otro lado, según el 93% de los 27 Auditores de la Contraloría General del Estado encuestados, las razones que originaron el archivo de los informes con indicios de responsabilidad por parte de la Fiscalía General del Estado no son puestos en conocimiento de quienes cumplen las funciones correspondientes a la ejecución y supervisión de las acciones de control, como se detalla:

Figura 25: Auditores informados

Fuente: Encuestas aplicadas
Elaboración propia

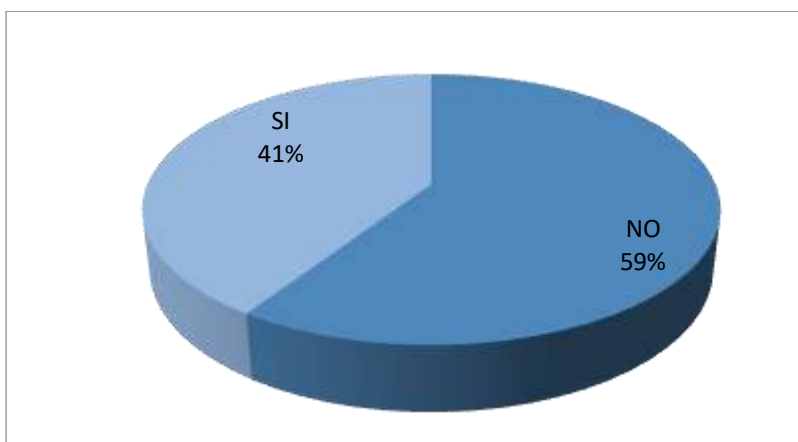
6. No todos los auditores reciben capacitación en motivación de hallazgos de auditoría, como lo confirman los resultados de la encuesta aplicada a 27 servidores de la Contraloría General del Estado que cumplen las funciones de auditoría y supervisión, como se detalla:

Figura 26: Auditores capacitados



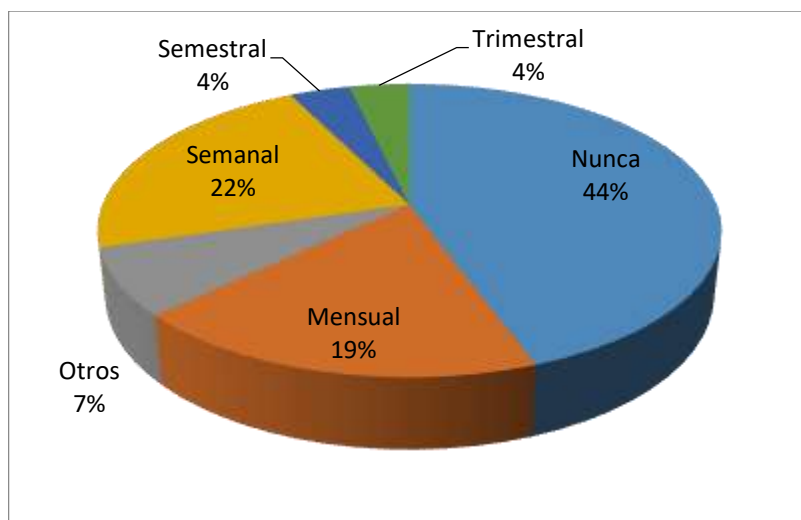
Fuente: Encuestas aplicadas
Elaboración propia

7. No existe unificación de criterios entre Jefes de Equipo y Supervisores para detectar las deficiencias y establecer los hallazgos de auditoría, situación con la que coincide el 59% de los 27 servidores de la Contraloría General del Estado encuestados, así:

Figura 27: Unificación de criterios para detectar las deficiencias

Fuente: Encuestas aplicadas
Elaboración propia

Lo que se origina debido a que, no se realizan reuniones de trabajo de Auditores y Supervisores para unificar criterios respecto al establecimiento de los señalados hallazgos, como lo demuestran los resultados obtenidos en la encuesta aplicada a dichos servidores del ente de control, así:

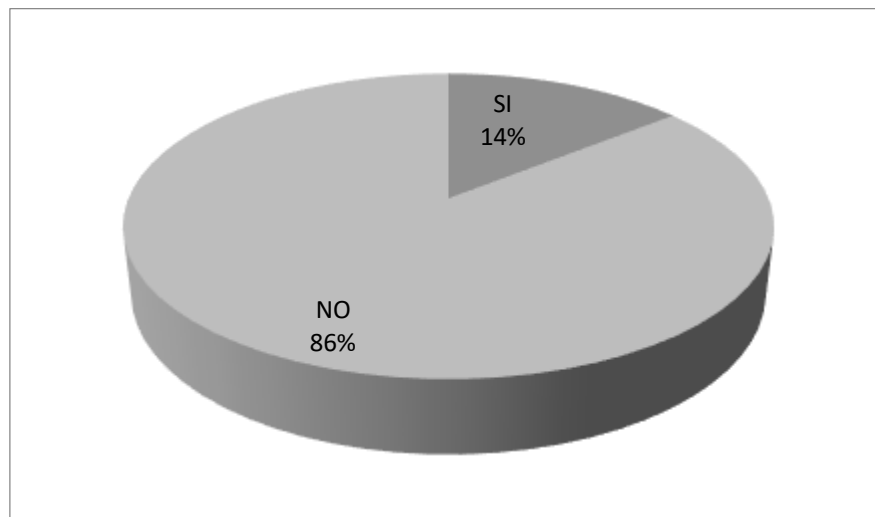
Figura 28: Periodicidad de reuniones de trabajo

Fuente: Encuestas aplicadas
Elaboración propia

Al respecto, la falta de unificación de criterios para detectar deficiencias y establecer hallazgos por parte de los servidores de la Contraloría General del

Estado, es percibida también por el 86% de los 21 servidores públicos encuestados, como se demuestra:

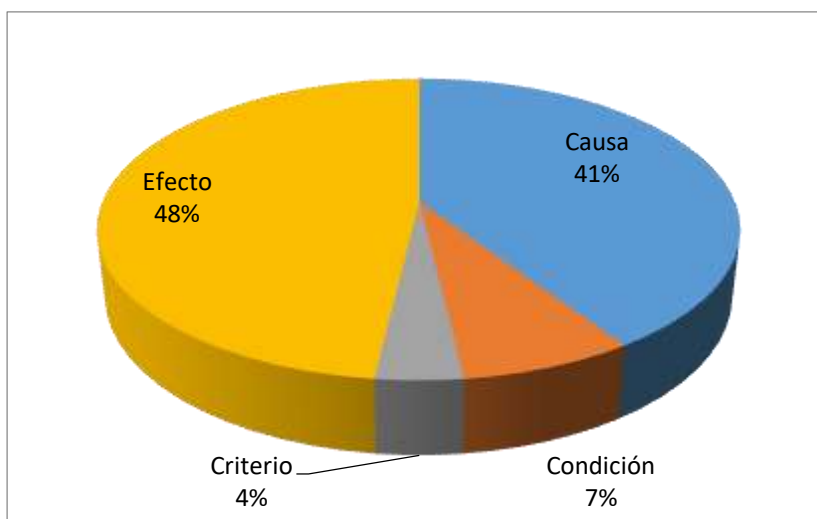
Figura 29: Uniformidad en criterios



Fuente: Encuestas aplicadas
Elaboración propia

8. Los atributos del hallazgo que más se les dificulta revelar en los informes de auditoría gubernamental a los Jefes de Equipo y Supervisores, son la causa y el efecto, como se detalla:

Figura 30: Atributos del hallazgo más complicados de revelar

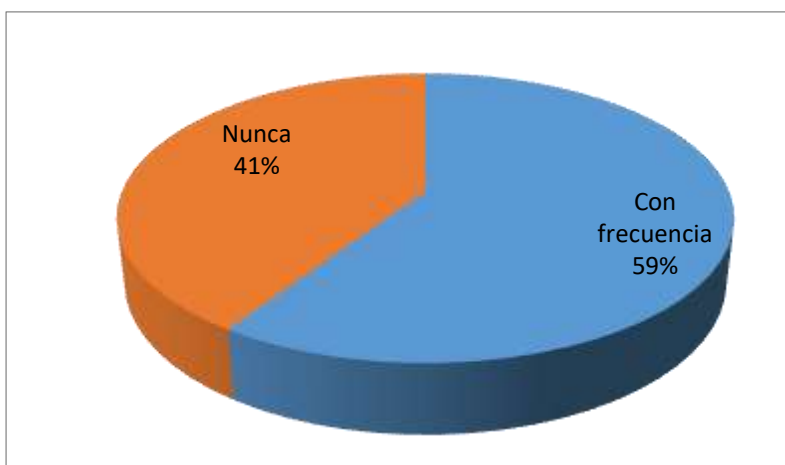


Fuente: Encuestas aplicadas
Elaboración propia

La causa y el efecto son elementos fundamentales para la detección y corrección de las debilidades en la gestión de las instituciones públicas sujetas a la intervención de la Contraloría General del Estado, estos dan al auditor la certeza de que los hallazgos son relevantes y tienen mérito para ser revelados en los informes de auditoría y por ende, cumplen con los fundamentos objetivos y materiales para que se predeterminen y determinen responsabilidades y estas se sostengan en las diferentes instancias de apelación.

Una causa y efecto débiles originan recomendaciones que no cumplen con su objetivo de mejorar el control interno institucional, crea confusión e inaplicabilidad de estas.

9. Las denuncias presentadas ante la Contraloría General del Estado por la ciudadanía no son sustentadas ni aportan a la determinación y motivación de los hallazgos de auditoría en su totalidad, pues el 59% de Auditores y Supervisores encuestados manifiestan que con frecuencia constituyen insumos, mientras que el 41% tiene el criterio de que nunca lo son, como se indica:

Figura 31: Denuncias

Fuente: Encuestas aplicadas
Elaboración propia

Al respecto, el Contralor General del Estado expidió el Reglamento para la Presentación, Recepción y Trámite de Denuncias para Investigación Administrativa en la Contraloría General del Estado mediante acuerdo 045-CG-2018 de 27 de julio de 2018, mismo que fue reformado con Acuerdo 008-CG-2021; no obstante, conforme a los resultados de la encuesta, se deduce que la mayoría de los denunciantes no lo revisan.

10. Generalmente los hallazgos de auditoría se redactan bajo la estructura de condición, causa, efecto y criterio, este último es una enunciación de normas, pero no se hace relación sobre su alcance respecto a la condición.

3.3. Incidencia de la falta de motivación de los hallazgos de auditoría

La falta de motivación de los hallazgos de auditoría revelados en los informes emitidos por la Contraloría General del Estado para la determinación de responsabilidades administrativas, civiles e indicios de responsabilidad penal, ocasiona el desperdicio de recursos económicos, materiales y humanos del ente de control y de las instituciones que cumplen procesos ante la generación de resultados

de este, como son la Fiscalía General del Estado y el Tribunal Contencioso Administrativo.

Pues para que la Contraloría General del Estado cumpla el proceso desde la emisión de una orden de trabajo hasta la confirmación y recaudación de valores por concepto de responsabilidades, en consideración de los recursos utilizados en los años del 2018 al 2021 en promedio requiere de un presupuesto anual de 87.796.053,27 USD; y, según la información constante en la página web de la Fiscalía General del Estado (<https://www.fiscalia.gob.ec>) en el mismo tiempo, en promedio la institución requirió la utilización de 139.586.670,54 USD valor en el cual se encuentran incluidos los gastos incurridos en los trámites de los 948 informes con indicios de responsabilidad penal remitidos por el ente de control; sin embargo, como se demuestra si bien las responsabilidades se determinaron y confirmaron los montos no se recaudaron.

Además, conforme lo señalaron 11 de los 12 profesionales en derecho encuestados, los servidores públicos relacionados con las responsabilidades gastarían en su defensa desde 1.000, 00 USD hasta 100.000,00 USD, esto depende del tipo de responsabilidad y los montos de las mismas; así como, hubo quienes refirieron que incluso se consideraría el 10% del valor de la responsabilidad en cuestión.

Se añade, que desde la emisión de las órdenes de trabajo para la ejecución de las acciones de control hasta la notificación de las determinaciones de responsabilidades aproximadamente transcurren 2 años; así como, según lo afirmaron los referidos encuestados, el tiempo que generalmente dura un juicio en el Tribunal Contencioso Administrativo se encuentra entre los 3 meses y 10 años, lo que tiene relación con lo señalado por Romero, D. (2022) quien hace alusión a una temporalidad en esta fase de 6 meses y 10 años, lo que afecta a las personas relacionadas con dichas responsabilidades, durante este período, se mantienen en constante zozobra y utilización de recursos económicos, hasta obtener resultados a su favor.

La reputación de la Contraloría General del Estado se ha visto afectada, al respecto Romero, D. (2022) manifiesta que la velocidad de esta institución para emitir sanciones no se evidencia en el cobro de recursos; así como, cita lo referido por Germán Rodas, Coordinador de la Comisión Nacional Anticorrupción, quien menciona que el sistema del ente de control es anacrónico, atenta contra el proceso de recuperación de los recursos del sector público, no procede con la agilidad que se requiere frente a actos indebidos, lo que se origina no solo por acciones del personal de la Contraloría, sino por el sistema jurídico que no hace otra cosa que demostrar que existe protección a quienes asaltan los recursos del país.

Además, Romero, D. (2022) hace alusión a lo señalado por Mauricio Alarcón, Director Ejecutivo de la Fundación Ciudadanía y Desarrollo, quien califica como ridículas y absurdas a algunas determinaciones de responsabilidades civiles, este representante de la Sociedad Civil considera también que la Contraloría no ha sido efectiva en su trabajo, porque se ha convertido en una máquina de glosar.

3.4. Técnicas de motivación de informes de auditoría en el sector público

Para efectos de esta investigación, se define a la técnica como el conjunto de procedimientos o recursos a ser considerados e implementados por el equipo de auditoría en la ejecución de las acciones de control y por quienes intervienen en las diferentes fases de supervisión y aprobación de informes; así como, la predeterminación, determinación y confirmación de responsabilidades, con el objeto de motivar los diferentes actos administrativos, que se generan y que los argumentos que en estos se exponen, se sostengan en sede administrativa y judicial.

Desde este punto de vista las técnicas de motivación, que se sugieren conforme a los resultados obtenidos en la investigación son:

1. El enfoque del equipo de auditoría es en la consecución de resultados relevantes conforme a su criterio profesional, con un análisis de la materialidad y la objetividad para evitar la discrecionalidad, de tal manera, que se evalúe en todo momento el impacto del efecto del hallazgo en la institución que por ninguna razón se basa en suposiciones, para determinar si vale o no la pena revelarlo en el informe.
2. Optimización de los recursos y aplicación de procedimientos de auditoría bien enfocados conforme al nivel de riesgos y confianza obtenidos en la evaluación de control interno.
3. El equipo de auditoría evitará conflictos con los servidores de las instituciones sujetas a control, lo que limitará las dificultades y la imposibilidad de la aplicación de los procedimientos de auditoría y permitirá la obtención de la evidencia para sustentar los hallazgos.
4. Si no hay efecto no hay hallazgo.
5. Los atributos del hallazgo guardarán coherencia entre sí, se evitará que la causa y la condición se repitan en la redacción de este, pues la identificación de la causa tiende a ser compleja, por lo que se requiere criterio profesional para establecerla.
6. La evidencia es más confiable si se obtiene de una fuente independiente.
7. Los hallazgos de auditoría se sustentan en criterios técnicos.
8. Las resoluciones en contra del ente de control puestas en conocimiento de todo el personal, lo que permitirá que la motivación de los actos administrativos, que se generaron contenga la subsanación de errores; así como, los diferentes niveles de revisión y supervisión realicen un control

efectivo para que estos no se repintan.

9. Determinar las necesidades individuales de capacitación de las personas que intervienen en la elaboración y aprobación de informes; así como, en la predeterminación, determinación y confirmación de responsabilidades, con el objeto de establecer programas a la medida de instrucción, formación y preparación, esto acompañado de la experiencia permite el desarrollo de habilidades blandas en los servidores.
10. Previo al establecimiento del criterio del hallazgo, es fundamental realizar un análisis de las normas o principios jurídicos aplicables y determinar el alcance conforme a las acciones u omisiones de los servidores públicos y/o terceros según lo señalado en la condición, pues en el sector público no proceden las interpretaciones extensivas de la base legal, sino que su aplicación es literal en función de los hechos relevantes, actividad a ser cumplida por auditores y supervisores con experiencia y buen juicio profesional, de ser necesario el referido análisis se origina en un equipo multidisciplinario.

El alcance y aplicación del criterio es evaluado suficientemente por los servidores que intervengan en la aprobación de los informes, incluidos lo que corresponden a los indicios de responsabilidad penal; y, por quienes predeterminan, determinan y confirman las responsabilidades, para el efecto es importante valorar, ponderar, razonar y evaluar no solo los argumentos y razones, sino también, y fundamentalmente la evidencia.

Los servidores del ente de control estarán en la capacidad de reconocer la incoherencia, atinencia, incongruencia e incomprensibilidad, vicios motivacionales que se desecharán de los comentarios de auditoría y de los diferentes actos administrativos, que se generarán entorno a los hallazgos de auditoría.

CONCLUSIONES

- La sustentación teórica de la motivación de los hallazgos de auditoría a partir del criterio de los autores para su aplicación en el sector público se concluye que la motivación como una garantía del debido proceso es fundamental en el establecimiento de los hallazgos de auditoría, se considera un requisito básico para que los actos administrativos sean válidos, por cuanto los señalados hallazgos originan responsabilidades en contra de los administrados. Los auditores gubernamentales están obligados a la aplicación del artículo 226 de la Constitución de la República del Ecuador (2008), coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Carta Magna. También la motivación de los hallazgos de auditoría implica a más de la observancia de la normativa, la aplicación de la misma a partir de las habilidades que genera la preparación continua y el desarrollo de un criterio profesional, que se consigue con la experiencia, puesto que es imperante saber reconocer las arbitrariedades y mantenerlas al margen del establecimiento de cada uno de los atributos del hallazgo, en esto los juicios de valor no caben, evitar la subjetividad es imperante.
- En el diagnóstico de las limitaciones que tiene la motivación de los hallazgos de auditoría, se evidenció su origen en la falta de: preparación académica en auditoría gubernamental; detección de errores de hecho o de derecho y vicios motivacionales en las diferentes fases de elaboración, supervisión, aprobación de informes, predeterminación y determinación de responsabilidades; cumplimiento de los tiempos establecidos en la normativa; comunicación de las causales de pronunciamientos desfavorables; correcta tipificación de los delitos por parte de la Fiscalía General del Estado; capacitación y unificación de criterios entre Jefes de Equipo y Supervisores; sustento en las denuncias y entrega de documentación por parte de las entidades sujetas a control.

- En conclusión, se identificó que la falta de motivación de los hallazgos de auditoría revelados en los informes emitidos por la Contraloría General del Estado, origina el desperdicio de recursos económicos, materiales y humanos; así como, la no recuperación de los valores establecidos como responsabilidades administrativas y/o civiles culposas; además, de la inexistencia de mérito de los informes con indicios de responsabilidad penal para llegar a juicio, situaciones que también generan una falta de credibilidad y el incremento del riesgo reputacional del ente de control.

RECOMENDACIONES

- Se recomienda la aplicación de técnicas de motivación de los hallazgos de auditoría, para que de esta manera los informes aprobados cuenten con sustento suficiente, pertinente y competente, para ser defendidos en las diferentes etapas de impugnación, con lo que se permite la efectivización de las responsabilidades administrativas y civiles culposas; así como, los indicios de responsabilidad penal, de esta manera se garantiza el cumplimiento de la función número dos de la Contraloría General del Estado, establecida en el artículo 212 de la Constitución de la República del Ecuador.
- Se recomienda la evaluación de la gestión de las fases de elaboración, supervisión, aprobación de informes, predeterminación y determinación de responsabilidades, identificar las falencias y tomar los correctivos necesarios, para que las limitaciones existentes en la motivación de los hallazgos de auditoría, revelados en los informes emitidos por la Contraloría General del Estado no tengan incidencias negativas en el cumplimiento de sus funciones.

BIBLIOGRAFÍA

Ander-Egg, E., & Aguilar, M. J. (1995). *Técnicas de investigación social* (Vol.24). Buenos Aires: Lumen.

Agudelo, M. (2005). El debido proceso. *Opinión Jurídica*, 4(7), 89-105. Recuperado a partir de <https://revistas.udem.edu.co/index.php/opinion/article/view/1307>.

Álvarez, F. et al. (2022). *Informe no vinculante respecto al Informe Anual de Labores del Contralor General Del Estado*, Subrogante, Carlos Alberto Riofrío González. Quito. Memorando Nro. AN-CTPC-2022-0053-M de 17 de febrero de 2022. Asamblea Nacional. Recuperado de www.asambleanacional.gob.ec.

Bernal, F. (2008). *Aspectos importantes al desarrollar los hallazgos de auditoría. Actualidad Empresarial*, N°168. Recuperado de <https://es.scribd.com/document/202440856/Atributos-de-Hallazgo>.

Celi, P. (2018), *Reglamento de determinación de responsabilidades*. Quito. Acuerdo 050-CG-2018 de 31 de agosto de 2018. Recuperado de <https://www.contraloria.gob.ec/Normatividad/BaseLegal>.

Celi, P. (2019), *Reglamento Sustitutivo para la Elaboración, Trámite y Aprobación de Informes de Auditoría Gubernamental, Predeterminación de Responsabilidades y su Notificación*. Quito. Acuerdo 020 CG-2019.

Celi, P. (2019). *Reglamento para las Notificaciones que la Contraloría General del Estado efectúa a través de Medios Electrónicos de sus Actuaciones y Actos Administrativos*. Quito. Acuerdo 009-CG-2019. Publicado en el Primer Suplemento del Registro Oficial 456 de 28 de marzo de 2019. Recuperado desde <https://www.contraloria.gob.ec/Normatividad/BaseLegal>.

Celi, P. (2020). *Estatuto Orgánico de Gestión Organizacional por Procesos de la Contraloría General del Estado*. Acuerdo No. 015-CG-2020. Registro Oficial Edición Especial No.852 de 5 de agosto 2020.

Código Orgánico Integral Penal, (2014). Asamblea Nacional. Quito. Suplemento del Registro Oficial 180 de 10 de febrero de 2014.

Código Orgánico General de Procesos (2015). Quito. Suplemento del Registro Oficial No. 506 de 22 de mayo 2015. Recuperado de <https://fielweb.puce.edu.ec/ogim.com/Index.aspx?157Rabf6ik65998#>.

Constitución de la República del Ecuador. Montecristi. Publicada en el Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008. Recuperado de <https://www.contraloria.gob.ec/Normatividad/BaseLegal>.

Corte Interamericana de Derechos Humanos (2015). *Caso López Lone y otros vs. Honduras*. Sentencia de 5 de octubre de 2015. Recuperado de https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_302_esp.pdf.

Chiriboga, M. (2022). Memorando Nro. FGE-CGAJP-2022-00878-M de 8 de julio de 2022. Quito. Fiscalía General del Estado.

Dextre, J. (2016). Un encuentro con la auditoría gubernamental. Perú. *Revista Lidera*. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/revistalidera/article/view/16896/17201>.

Franklin, E. (2013). *Auditoría Administrativa. Evaluación y diagnóstico empresarial*. México. Pearson Educación. Recuperado de <https://bibliotecaavirtual.puce.edu.ec/reader/auditoria-administrativa-evaluacion-y-diagnostico-empresarial-1647545103?location=3>.

Guerrero, C. (2018). *La motivación en las resoluciones de responsabilidad civil culposa de la Contraloría General del Estado. su validez jurídica en las sentencias dictadas por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo con sede en el distrito metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha*. Quito. Repositorio de la Universidad Internacional SEK. Recuperado de <https://repositorio.uisek.edu.ec/bitstream/123456789/2908/1/TESIS%20CARLOS%20ANDR%C3%89S%20GUERRERO%20AR%C3%8DZAGA%202018.pdf%20CD.pdf>.

Huaca, J. (2017). *Relevancia jurídica de la motivación de los actos administrativos en materia de contratación pública*. Quito. Repositorio de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Recuperado de <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6012/1/T2505-MDCP-Huaca-Rrelevancia.pdf>.

Informe de Rendición de Cuentas (2018). Contraloría General del Estado. Quito. Recuperado de <https://www.contraloria.gob.ec/WFDescarga.aspx?id=2546&tipo=doc>.

Informe de Rendición de Cuentas (2019). Contraloría General del Estado. Quito. Recuperado de <https://www.contraloria.gob.ec/WFDescarga.aspx?id=2674&tipo=doc>.

Informe de Rendición de Cuentas (2020). Contraloría General del Estado. Quito. Recuperado de <https://www.contraloria.gob.ec/WFDescarga.aspx?id=2731&tipo=doc>.

Informe de Rendición de Cuentas (2021). Contraloría General del Estado. Quito. Recuperado de <https://www.contraloria.gob.ec/WFDescarga.aspx?id=2764&tipo=doc>.

INTOSAI (2019), *Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 100: Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público*.

INTOSAI (2020), Auditoría de Desempeño, *Manual de Implementación de las ISSAI*.

Recuperado desde <https://www.idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-en-espanol/1069-201030-pa-handbook-ok-spanish-v0/file>.

Jiménez, A. (2009). *Historia de la auditoría*. Argentina. El Cid Editor I apuntes, 2009. Recuperado de <https://elibro.puce.elogim.com/es/ereader/puce/28517?page=4>.

Lasso, G. (2021). *Normas de Comportamiento Ético Gubernamental*. Quito. Séptimo Suplemento del Registro Oficial 459, 26-V-2021. Recuperado de <https://elibro.puce.elogim.com/Index.aspx?157Rabf6ik65998#>.

Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. Quito. Publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 de 12 de junio 2002. Recuperado de <https://www.contraloria.gob.ec/Normatividad/BaseLegal>.

Lozada, A. et al. (2021). Sentencia No. 1158-17-EP/21. *Caso Garantía de la motivación*. Quito. Recuperado a partir de <https://www.corteconstitucional.gob.ec/index.php/boletines-de-prensa/item/1208-sentencia-1158-17-ep-21-garant%C3%ADa-de-la-motivaci%C3%B3n.html>.

Márquez, D. (2020). *Manual de Derecho Administrativo*. México. FCE - Fondo de Cultura Económica. Recuperado de <https://elibro.puce.elogim.com/es/ereader/fce-manual-de-derecho-administrativo/28517?page=4>.

ader/puce/130941.

Mejía, A. (2012). *Diccionario Derecho Tributario*. Quito. Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP). Recuperado de <https://bibliotecavirtual.puce.edu.ec/reader/diccionario-derecho-tributario?location=2>.

Monroy Mejía, M. D. L. Á. & Nava Sanchezllanes, N. (2018). *Metodología de la investigación*. México. Grupo Editorial Éxodo. Recuperado de <https://elibro.puce.elogim.com/es/lc/puce/titulos/172512>.

Montilla, O. y Herrera, L. (2006). *El deber ser de la auditoría*. Cali. Scielo. Recuperado de http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-59232006000100004.

Mosquera, A. (2017). *Contralor o Juez de Cuentas. Juicio Político al Contralor General del Estado*. Quito. Cevallos Editora Jurídica, noviembre, 2017.

Peña, G. (2002). *Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental aplicables y obligatorias en las entidades y organismos del sector público sometidas al control de la Contraloría General del Estado*. Quito. Acuerdo019-CG-2002, publicado en la edición especial del Registro Oficial 6 de 10 de octubre de 2002. Recuperado de <https://www.contraloria.gob.ec/Normatividad/Baseegal>.

Peña, G. (2003). *Manual General de Auditoría Gubernamental*. Quito.

Polit, C. (2009). *Normas de control interno para las entidades, organismos del sector público y de las personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos*. Quito. Acuerdo 039 CG de 16 de noviembre de 2009. Recuperado de <https://www.contraloria.gob.ec/Normatividad/BaseLegal>.

Polit, C. (2011). *Guía metodológica para auditoría de gestión*. Quito. Acuerdo 47 CG - 2011 de 2 de diciembre de 2011. Recuperado de <https://www.contraloria.gob.ec/Normatividad/BaseLegal>.

Polit, C. (2015). *Reformas al Manual General de Auditoría Gubernamental*. Quito. Acuerdo 017–CG–2015 de 8 de mayo de 2015. Recuperado de <https://www.contraloria.gob.ec/Normatividad/BaseLegal>.

Polit, C. (2015). *Reformas al Manual General de Auditoría Gubernamental*. Quito. Acuerdo 024–CG–2015 de 3 de agosto de 2015. Recuperado de <https://www.contraloria.gob.ec/Normatividad/BaseLegal>.

Polit, C. (2015). *Reformas a las Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental aplicables y obligatorias en las entidades y organismos del sector público sometidas al control de la Contraloría General del Estado*. Quito. Acuerdo 024 – CG - 2015 de 3 de agosto de 2015. Recuperado de <https://www.contraloria.gob.ec/Normatividad/BaseLegal>.

Polit, C. (2017). *Reglamento de clasificación de información reservada y confidencial de la Contraloría General del Estado*. Quito. Acuerdo 05–CG–2017 publicado en el Registro Oficial 992 de 26 de abril de 2017. Recuperado de <https://www.contraloria.gob.ec/Normatividad/BaseLegal>.

Plan Estratégico Institucional 2018 – 2022. Quito. Recuperado de <http://www.contraloria.gob.ec/WFDescarga.aspx?id=2498&tipo=doc>.

Pleno de la Corte Nacional de Justicia, (2021). *Resolución No. 010-2021*. Quito. Registro Oficial 556-S de 12 de octubre de 2021.

Pleno de la Corte Nacional de Justicia, (2021). *Resolución No. 012-2021*. Quito. Registro Oficial 573-4S, de 9 de noviembre de 2021.

Reglamento a la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. Quito. Publicado en el Registro oficial 119 de 7 de julio de 2003. Recuperado de <https://www.contraloria.gob.ec/Normatividad/BaseLegal>.

Riofrio, C. (2022). *Instructivo para el registro de acciones y medios de verificación para el cumplimiento de recomendaciones*. Quito. Acuerdo 010-CG-2022 de 26 de julio de 2022. Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 123 de 09 de agosto de 2022. Recuperado de <https://www.contraloria.gob.ec/Normatividad/Base>.

Romero, D. (2022). Contraloría Recuperó 0,003% de glosas en tres años. *El Comercio* 4 de junio de 2022. Quito. Recuperado de <https://www.elcomercio.com/actualidad/contraloria-glosas-gestion-contratacion-publica.html>.

Sánchez, J. (2019). *¿Cómo plantear hallazgos en auditoría gubernamental?*. Riobamba. Gania Ediciones, agosto 2019.

Torres M., Subía J., Mantilla D. y Becerra E. (2017). *Auditoría Integral, Cumplimiento – Gestión – Financiera – Control Interno*. Quito. Mengraf. Recuperado de <https://bibliotecavirtual.puce.edu.ec/reader/auditoria-integral-cumplimiento-gestion-financiera-control-interno-mauricio-torres-maldonado-et-al?location=4>.

Vaca, A. (2014), *Derecho Procesal penal ecuatoriano según el Código Orgánico Integral Penal Tomo 1*. Quito. Ediciones Legales EDLE S.A. Recuperado de <https://bibliotecavirtual.puce.edu.ec/reader/derecho-procesal-penal-ecuatoriano-segun-el-codigo-organico-integral-penal-tomo-1-ricardo-vaca-andrade?location=98>.

Vivanco, A. (2018). *Técnicas de Auditoría Forense reguladas por la OLACEFS previo al establecimiento de indicios de responsabilidad penal*. Quito. Repositorio del Instituto de Altos Estudios Nacionales. Recuperado de <https://repositorio.iaen.edu.ec/bitstream/handle/24000/4916/Final%20Alejandra%27%20articulo.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

ANEXOS



Sentencia No. 1158-17-EP/21
 (Caso *Garantía de la motivación*)
Juez ponente: Ali Lozada Prado

Quito, D.M., 20 de octubre de 2021

Caso No. 1158-17-EP
(Caso *Garantía de la motivación*)

**EL PLENO DE LA CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR,
 EN EJERCICIO DE SUS ATRIBUCIONES CONSTITUCIONALES Y
 LEGALES, EMITE LA SIGUIENTE**

SENTENCIA

Tema: La Corte analiza si una sentencia de casación vulneró el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación y, para ello, realiza un balance sistemático de la jurisprudencia de la Corte Constitucional: se aleja explícitamente del *test de motivación* y, con base en la jurisprudencia reciente de la Corte, establece varias pautas para examinar cargos de vulneración de la referida garantía. Esas pautas incluyen un *criterio rector*, según el cual, toda argumentación jurídica debe tener una estructura mínimamente completa (de conformidad con el art. 76.7.1 de la Constitución). Las pautas también incorporan una tipología de deficiencias motivacionales, es decir, de incumplimientos de dicho criterio rector: la *inexistencia*, la *insuficiencia* y la *apariencia*; esta última surge cuando la argumentación jurídica incurre en algún tipo de vicio motivacional, como son: la *incoherencia*, la *inatención*, la *incongruencia* y la *incomprensibilidad*.

V. Decisión

151. En mérito de lo expuesto, administrando justicia constitucional y por mandato de la Constitución de la República, el Pleno de la Corte Constitucional resuelve:

- 151.1.** Desestimar las pretensiones de la demanda de acción extraordinaria de protección identificada con el No. 1158-17-EP.
- 151.2.** Disponer que, durante los ocho meses siguientes a la notificación de esta sentencia, el Consejo de la Judicatura publique la misma en el sitio más visible de su sitio web institucional mediante un hipervínculo. Para justificar el cumplimiento de esta disposición, los responsables de los departamentos de tecnología y comunicación del Consejo de la Judicatura deberán remitir a esta Corte: (i) dentro del término de 10 días contados desde la notificación de la presente sentencia, la constancia de la publicación en el banner principal del portal web de la institución y (ii) dentro del término de 10 días contados desde el cumplimiento del plazo de ocho meses, un informe en el que se detalle el registro de actividades (historial log) respecto de la publicación del banner, del que se advierta que efectivamente el Consejo de



Sentencia No. 1158-17-EP/21
(Caso Garantía de la motivación)
Juez ponente: Ali Lozada Prado

la Judicatura publicó de manera ininterrumpida en su sitio web la presente sentencia.

- 151.3.** Disponer que, en el término máximo de 20 días desde su notificación, el Consejo de la Judicatura difunda el contenido de esta sentencia a todos los jueces, juezas, fiscales, defensores y defensoras públicas a través del correo institucional, así como a los miembros del Foro de Abogados. El Consejo de la Judicatura, a través de su representante legal, deberá justificar documentadamente el cumplimiento de esta disposición ante esta Corte dentro de los 5 días posteriores a la finalización del término concedido para tal efecto.
- 151.4.** Disponer que, en el término máximo de 20 días desde su notificación, la Procuraduría General del Estado difunda el contenido de esta sentencia a todos los abogados y abogadas del Estado, incluyendo a las y los pertenecientes a dicha entidad. La Procuraduría General del Estado, a través de su representante legal, deberá justificar documentadamente el cumplimiento de esta disposición ante esta Corte dentro de los 5 días posteriores a la finalización del término concedido para tal efecto.
- 151.5.** Disponer que el Consejo de la Judicatura incorpore de manera permanente en sus programas de capacitación y formación el estudio de la motivación judicial, en cuyo marco se examine la presente sentencia. Y, en particular, diseñe y ejecute eventos de capacitación específicos sobre tal sentencia –a nivel nacional y, de preferencia, en modalidad virtual– dirigidos a los jueces, juezas, fiscales, defensores y defensoras públicas del país, dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la presente sentencia. En el plazo de cinco meses contados de la misma forma, el Consejo de la Judicatura, a través de su representante legal, informará sobre el cumplimiento de lo dispuesto en este párrafo.
- 151.6.** Delegar al Centro de Estudios y Difusión del Derecho Constitucional de esta Corte la divulgación del contenido de esta sentencia entre los operadores jurídicos y centros académicos del país por un período de un año.
- 151.7.** Notifíquese, publíquese, devuélvase y archívese.

LUIS HERNAN
 BOLIVAR
 SALGADO
 PESANTES

Firmado digitalmente
 por LUIS HERNAN
 BOLIVAR SALGADO
 PESANTES
 Fecha: 2021.10.27
 10:29:25 -05'00'

Dr. Hernán Salgado Pesantes
PRESIDENTE



OFICINA DE POSTGRADOS - ENCUESTA

Tema de la investigación:

TÉCNICAS DE MOTIVACIÓN DE INFORMES DE AUDITORÍA Y EXÁMENES ESPECIALES EN EL SECTOR PÚBLICO

La presente encuesta tiene por objeto conocer su opinión respecto a la motivación de informes de auditoría y exámenes especiales en el sector público, por favor conteste las preguntas con total sinceridad y criterio profesional.

Cargo.....

¿Ha recibido capacitación respecto a la motivación de los hallazgos de auditoría revelados en los informes de auditoría y exámenes especiales emitidos por la Contraloría General del Estado?

SI

NO

¿Cuál de los atributos del hallazgo considera usted que es el más complicado de revelar en los informes de auditoría y exámenes especiales emitidos por la Contraloría General del Estado son motivados?

Condición

Criterio

Causa

Efecto

¿Cuál cree usted que es la principal razón por la cual los indicios de responsabilidad penal enviados por la Contraloría General del Estado a la Fiscalía General del Estado son archivados?

.....

Partiendo de que una TÉCNICA es el conjunto de procedimientos, reglas, normas, acciones y protocolos que tiene como objetivo obtener un resultado determinado y efectivo.

Sugiera una técnica de motivación de los hallazgos de auditoría revelados en los informes emitidos por la Contraloría General del Estado para la determinación de responsabilidades administrativas, civiles e indicios de responsabilidad penal y el aseguramiento del control de los recursos públicos

.....

¿Cuál considera usted que es la principal limitación que tiene la motivación de los hallazgos de auditoría revelados en los informes emitidos por la Contraloría General del Estado para la determinación de responsabilidades administrativas, civiles e indicios de responsabilidad penal?

.....

¿Cuál considera usted que es la principal incidencia de la falta de motivación de los hallazgos de auditoría revelados en los informes emitidos por la Contraloría General del Estado para la determinación de responsabilidades administrativas, civiles e indicios de responsabilidad penal?

.....

¿Considera usted que la Fiscalía General del Estado realiza una correcta tipificación de los delitos respecto a los indicios de responsabilidad penal emitidos por la Contraloría General del Estado?

SI

NO

¿Ha sido informado sobre las razones por las cuales se han originado sentencias desfavorables para la Contraloría General del Estado, ante demandas de los administrados en el Tribunal Contencioso Administrativo?

SI

NO

¿Ha sido informado sobre las razones por las cuales la Fiscalía General del Estado archiva los informes con indicios de responsabilidad penal remitidos por la Contraloría General del Estado?

SI

NO

¿Considera usted que las denuncias presentadas ante la Contraloría General del Estado son sustentadas y aportan a la determinación de los hallazgos de auditoría?

Siempre

Con frecuencia

Rara vez

Nunca

¿Considera que entre auditores y supervisores existe unificación de criterios para detectar las deficiencias y establecer los hallazgos?

SI

NO

¿Con que periodicidad realizan reuniones de trabajo de auditores y supervisores para unificar criterios respecto al establecimiento de hallazgos?

Semanal

Mensual

Trimestral

Semestral

Anual

Nunca

Otros

¿Considera usted que la supervisión de las acciones de control constituye un aporte a la motivación de los hallazgos de auditoría?

SI

NO

¿Considera usted que la supervisión de calidad constituye un aporte a la motivación de los hallazgos de auditoría?

SI

NO