



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



# La contraloría general del estado como evaluador de la gestión pública ecuatoriana

Borja Cordero, Janeth

2016

Cita APA:

Borja Cordero, J. (2016). La contraloría general del estado como evaluador de la gestión pública ecuatoriana. Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Estudios de Posgrado



## **MAESTRÍA DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**

**Tesis**

**Previo a la obtención del Título de:**

**Magister de la Universidad de Buenos Aires en Administración Pública**

**Tema:**

**Incidencia de la Contraloría General del Estado en la Administración Pública  
Ecuatoriana**

**Autor:**

**Janeth Borja Cordero**

**Director:**

**Dra. Cecilia Mondolo**

**Buenos Aires, noviembre de 2015**

## Dedicatoria

*A mi madre Raquel quien con su ejemplo me ha enseñado que con Jesús y perseverancia todo es posible; a mi amado esposo Julio César que con su amor y paciencia me ha impulsado a nunca dejar pendientes; a mis abuelos por sus palabras de sabiduría he aprendido a sembrar en mi vida cosas intangibles que te hacen grande; a mi hermano Marco Alexander quien siempre admiró mi constancia, por lo que no me permití jamás derrotarme, mas levantarme cuando caí.*

## Agradecimiento

*Primeramente y esencialmente a Dios por siempre ser mi roca y fortaleza, quien me levantó y me dijo muchas veces que todo es posible; a mi directora de tesis Cecilia por el compromiso, sabiduría y paciencia entregados en la guía de este trabajo; a Gabriela Peacock por su eficaz proceso de incorporación a la maestría y por su amistad y apoyo durante estos dos años.*

## Contenido

Justificación.....	7
Investigación Científica .....	9
1.1. Planteamiento del Problema: .....	9
1.2. Pregunta de Investigación:.....	10
1.3. Hipótesis: .....	10
1.4. Objetivo General .....	10
1.5. Objetivos Específicos .....	11
Marco teórico.....	12
2.1. Control.....	12
2.2. Control Gubernamental .....	13
2.2.1. Control Interno .....	14
2.2.2. Control Externo .....	14
2.2.3. Momentos y Responsables del Control en las organizaciones gubernamentales .....	15
2.3. Auditoría Gubernamental .....	17
2.3.1. Clasificación por función .....	18
2.3.1.1. Auditoría Interna .....	18
2.3.1.2. Auditoría Externa:.....	19
2.3.2. Clasificación por Tipo de Auditoría .....	20
2.3.2.1. Auditoría Financiera.....	20
2.3.2.2. Auditoría de Desempeño .....	21
2.3.2.3. Auditoría de cumplimiento .....	21
2.3.2.4. Auditoría de Aspectos Ambientales .....	21
2.3.2.5. Auditoría de obras públicas o de ingenierías.....	22
2.3.2.6. Examen Especial .....	22
2.4. Criterios Terminológicos de Gestión: .....	22
2.4.1. Gestión:.....	23
2.4.1.1. Economía .....	23
2.4.1.2. Eficiencia .....	23
2.4.1.3. Eficacia .....	24

2.5.1. El Sistema de Gestión.....	27
Contraloría General del Estado de Ecuador.....	29
3.1. Gestión Institucional.....	30
3.2. Auditoría Gubernamental y Examen Especial.....	31
3.3. Funciones de la Contraloría .....	33
3.4. Ámbito de Control.....	35
3.5. Determinación de responsabilidades.....	39
3.5.1. Responsabilidad administrativa culposa .....	39
3.5.2. Responsabilidad civil culposa .....	40
3.5.3. Indicios de responsabilidad penal .....	40
3.5.4. El rol de la contraloría en el logro de una gestión eficiente ecuatoriana ..	40
Hipótesis del Trabajo.....	42
4.1. Demostración de la Hipótesis Planteada.....	45
4.1.1. Proporción de acciones de control por sector vs el gasto público.....	46
4.1.1.1. Distribución del Gasto Publico por Sectores .....	47
4.1.1.2. Relación entre la materialidad del gasto con el control.....	48
4.1.2. Proporción de las acciones de control.....	51
4.1.2.1. Examen Especial.....	52
4.1.2.2. Auditoria de Aspectos Ambientales .....	53
4.1.2.4. Auditoría Financiera.....	55
4.1.2.5. Auditoria de Obras Publicas .....	57
4.1.3. Enfoques de las acciones de control.....	57
4.1.3.1. Enfoque del examen especial.....	60
4.1.3.2. Enfoque Cumplimiento Legal.....	61
4.1.3.3. Enfoque Financiero.....	62
4.1.3.4. Enfoque de Gestión .....	63
4.1.3.5. Enfoque Técnico.....	64
4.1.4. Orientación de las Recomendaciones de los informes.....	65
4.1.4.1. Recomendaciones de orientación a la Gestión .....	69
4.1.4.2. Recomendaciones de orientación al Cumplimiento Legal .....	72
4.1.4.3. Recomendaciones de orientación financiera .....	73

4.1.5. Porcentaje de recomendaciones por acción de control.....	74
4.1.5.1. Examen Especial .....	75
4.1.5.2. Auditoría de Aspectos Ambientales .....	78
4.1.5.3. Auditoría de Gestión .....	79
4.1.5.4. Auditoría Financiera.....	80
4.1.5.5. Auditoría de Obras Públicas .....	81
Conclusiones:.....	83
Confirmación de la hipótesis: .....	90
Aportes para futuras investigaciones: .....	91
Bibliografía: .....	92
Normativa legal: .....	92
Páginas web:.....	93

## Justificación

La Contraloría General del Estado de Ecuador es un organismo técnico encargado por mandato constitucional del control de la utilización de los recursos estatales, y la consecución de objetivos de instituciones del Estado y de las personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos.

La principal misión de la Contraloría es ayudar a la consecución de los objetivos institucionales y estatales, por lo tanto, este organismo es el responsable en términos de control de la evaluación a la gestión desempeñada por las instituciones del Estado y las personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos.

Para llevar a cabo la facultad constitucional, la Contraloría ha adoptado distintas modalidades de auditoría gubernamental que las llamaremos acciones de control, que permiten evaluar la gestión de los entes públicos y la utilización de recursos estatales. Las acciones de control ejecutadas por la Contraloría son fundamentalmente los i) exámenes especiales, ii) las auditorías de gestión y iii) las auditorías financieras. Para completar su tarea la Contraloría realiza auditorías especializadas como son: v) las auditorías de obras públicas y v) auditorías de aspectos ambientales.

La Contraloría de Ecuador forma parte de la comunidad Internacional INTOSAI que agrupa a las entidades de fiscalización superior (EFS) de los países miembros. En el caso de la Contraloría de Ecuador, ésta forma parte de la versión latinoamericana de INTOSAI, denominada OLACEF's.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>[www.intosai.org](http://www.intosai.org) la INTOSAI, siglas en inglés, Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, ha sido fundada en el año 1953 por iniciativa del entonces Presidente de la EFS de Cuba, Emilio Fernández Camus. Se reunieron 34 EFS para el primer Congreso de la INTOSAI en Cuba. Actualmente la INTOSAI cuenta con 192 miembros de pleno derecho y 5 miembros asociados. Es la organización central para la fiscalización pública exterior, con marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar a nivel mundial la fiscalización pública y por lo tanto fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas EFS en sus respectivos países.

De acuerdo a las directrices y normas internacionales que rigen el accionar de las Entidades de Fiscalización Superior, los exámenes especiales no constituyen una auditoría y por tanto no expresan su dictamen u opinión en forma tradicional como lo realizan las mismas. Los exámenes especiales son, en términos de la ISSAI 100 (punto18) acciones de control que, utilizando procedimientos de auditoría, permiten concluir sobre un programa, actividad, ente, entre otros, y exponer los resultados.

De forma reciente (2010 al 2012) la Contraloría ha realizado y aprobado un total de 2879 informes de auditoría gubernamental en el sector público, de los cuales el 95,48% corresponden a Exámenes Especiales; 3,51% a Auditoría de Gestión; 0,52% Auditoría Financiera, y menos del 1% de auditorías especializadas en Aspectos Ambientales y Obras Públicas.

Como se puede apreciar durante el período bajo análisis (2010 al 2012) la Contraloría ha concentrado significativamente su función del control a través de la realización de “Exámenes Especiales”.

Con el planteamiento y ejecución de esta tesis se pretende conocer, si las acciones de control que utiliza la Contraloría General del Estado se orientan a evaluar la gestión pública ecuatoriana.

## Investigación Científica

### 1.1. Planteamiento del Problema:

Al entrar al siglo XXI presenciamos el perfilamiento de un mundo cualitativamente distinto y con grandes retos al sector público. Para adecuarse a los nuevos tiempos, éste requirió cambiar su funcionamiento y sus estructuras, sumándose a la revolución que experimenta actualmente el ámbito de la gestión a nivel mundial.

Bajo la influencia de la Nueva Gestión Pública como de las necesidades que emergen del propio sistema de innovación, la gobernanza de las instituciones públicas es cada vez más profesionalizada, y requiere de procesos eficientes y eficaces, para el cumplimiento de metas y objetivos planteados.

Para lograr procesos eficientes y eficaces en la Administración sea, pública o privada, se requiere de oportunas acciones de control a los procesos desarrollados por las entidades u organismos, así como una adecuada retroalimentación de la gestión evaluada con el propósito encaminarlos al cumplimiento de metas y objetivos planteados.

En Ecuador, las Instituciones Públicas ejecutan varios procesos administrativos, unos de los más importantes son el control interno y retroalimentación, mediante la aplicación de normas de control interno efectuando así el control previo, mientras que el control continuo y posterior son efectuados por la Contraloría General del Estado mediante las auditorías gubernamentales expuestas en su ley de creación<sup>2</sup>.

Según la Constitución Política de Ecuador, la Contraloría General del Estado tiene como misión el control de recursos públicos y la consecución de metas y objetivos de la Administración Pública, por lo que se orienta a la eficiencia y eficacia, en su orden.

---

<sup>2</sup><http://www.contraloria.gob.ec/documentos/normatividad/LEYORGACGEyREFORMAS2009.pdf>.

La Ley Orgánica de Contraloría General del Estado, prevé como acciones de control, tal como se expone inicialmente a:

1. Examen Especial
2. Auditoría de Gestión
3. Auditoría Financiera
4. Auditoría de Obras Públicas
5. Auditorías de Aspectos Ambientales

En función que la Contraloría ha centrado su tarea de control en la ejecución de exámenes especiales (95,48%) durante el período de 2010 al 2012, la investigación se centró en analizar, si el examen especial que es la mayor acción de control utilizada y las demás acciones de control que utiliza la Contraloría resultan eficientes para el rol que le otorga la constitución de Ecuador y su Ley Orgánica. Para ello se ha elegido la siguiente pregunta de investigación.

### **1.2. Pregunta de Investigación:**

¿Las acciones de control de auditoría gubernamental utilizadas por la Contraloría General del Estado, se orientan a evaluar de forma eficiente la gestión del sector público ecuatoriano?

### **1.3. Hipótesis:**

La intervención de la Contraloría General del Estado en las entidades y empresas públicas, contribuye a la optimización de recursos públicos y consecución de metas y objetivos.

### **1.4. Objetivo General**

Analizar el resultado del control externo de la gestión pública ecuatoriana mediante las modalidades utilizadas por la Contraloría General del Estado.

## **1.5. Objetivos Específicos**

- 1.5.1.** Conocer las diferentes modalidades de auditoría gubernamental, determinando sus objetivos, alcances y enfoques.
- 1.5.2.** Identificar la intensidad (proporción) de las acciones de control utilizadas para la evaluación de gestión del sector público, para el periodo 2010-2012 y vincularlas con la materialidad del gasto público.
- 1.5.3.** Analizar los alcances y enfoques de auditoría de los informes aprobados por la Contraloría.
- 1.5.4.** Determinar la orientación de las recomendaciones de los informes aprobados por la Contraloría.

## Marco teórico

El presente capítulo contiene el marco teórico y terminológico que enmarca y contextualiza el objetivo de la investigación expuesto en el capítulo anterior. Para ello se describen las diferentes modalidades de auditoría gubernamental denominadas acciones de control utilizadas para el control de recursos públicos y evaluación de gestión de un ente, proceso, programa, proyecto, entre otros; además, se teorizan los aspectos terminológicos que contribuyen para describir la gestión institucional, en términos de eficiencia y eficacia; y, trata ciertos aspectos normativos vinculados con el propósito institucional de la Contraloría frente al sector público ecuatoriano.

### 2.1. Control

El control consiste en verificar si todo ocurre de conformidad con el plan adoptado, con las instrucciones emitidas y con los principios establecidos.<sup>3</sup>

Control es el proceso que asegura que la obtención y el empleo de los recursos se efectúen en forma efectiva y eficiente, en el logro de los objetivos de la organización.<sup>4</sup>

El control interno ex-ante, previo y concurrente es inherente a cada proceso ejecutado por la administración, mientras que el control exposto externo se lo realiza por profesionales independientes por medio de auditorías.

Las auditorías efectuadas en el sector privado, son ejecutadas por decisión de la administración y llevadas a cabo por profesionales independientes, con el fin

---

<sup>3</sup>Henry Fayol, Principios de la Administración Científica, editorial el Ateneo, décima edición, 1987, pág. 10

<sup>4</sup>Robert N. Anthony, Vijay Govindarajan, Robert Newton, Sistemas de control de gestión 1916

de proporcionar a la gerencia información referente al manejo de sus recursos, por medio de informes, incluyendo recomendaciones.

En el sector público, en cambio, la auditoría gubernamental se la ejerce por mandato constitucional, a través de Entidades Fiscalizadoras Superiores, donde se definen sus responsabilidades generales en campo de la auditoría; cabe mencionar que los alcances o forma de estos compromisos y la elaboración de los informes de auditoría variarán de acuerdo con el mandato establecido para la Entidad Fiscalizadora Superior, EFS.<sup>5</sup>

En general, la auditoría del sector público puede describirse como un proceso sistemático, cuyo propósito es determinar si la condición real, se halla de acuerdo a los criterios establecidos. Y de manera objetiva obtiene y evalúa la evidencia para respaldar sus opiniones.

La auditoría del sector público es esencial, ya que proporciona, a los órganos legislativos y de supervisión, a los encargados de la gobernanza y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales.<sup>6</sup>

## **2.2. Control Gubernamental**

El control gubernamental que ejecuta la Contraloría General del Estadoal ser el organismo técnico encargado del control de la utilización de los recursos estatales, y de la consecución de los objetivos institucionales del estado, y de las personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos, se refiere a dos categorías y alcances diferentes, siendo estos: el Control Interno y Control Externo.

---

<sup>5</sup>ISSAI 100-Principios fundamentales de auditoría del sector público, nro. 13.

<sup>6</sup>Ídem, nro. 18.

### **2.2.1. Control Interno**

El sistema de control como herramienta en la Administración Pública se considera el mecanismo más idóneo para apoyar los esfuerzos de las entidades públicas con miras a garantizar razonablemente los principios constitucionales y la adecuada rendición de cuentas. En ese ámbito, se ha demostrado que un sistema de control eficiente es de gran utilidad para guiar que las operaciones apoyen a cumplir los objetivos propuestos. Además ha establecido la aplicación de prácticas administrativas modernas, incorporando elementos innovadores para la gestión y la gerencia pública.

La Contraloría por la facultad que le otorga la Constitución de emitir normativa necesaria para el cumplimiento de su misión, ha formulado normas de control interno para su aplicación y observancia en el sector público, que incluye normas de ambiente de control, procesos de valoración de riesgos, sistemas de información y comunicación, procedimientos de control y supervisión, y seguimiento; cuyo objetivos son:

- Efectividad y eficiencia de operaciones
- Confiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones

El sistema de control interno de las instituciones públicas es auditado por las unidades de auditoría interna, que dependen técnica y administrativamente de la Contraloría General del Estado; y, funcionan en las diferentes instituciones del sector público.

### **2.2.2. Control Externo**

El control externo es realizado por las unidades de auditoría de la Matriz, Direcciones Regionales y Delegaciones Provinciales de la Contraloría General del Estado.

El control externo que realiza la Contraloría se ejerce mediante la auditoría gubernamental y el examen especial, observando normas nacionales e internacionales y técnicas de auditoría, con el fin de fortalecer el Sistema de Control Externo, diseñando un modelo de gestión para el control gubernamental, basado en riesgos, criterios de prioridad, significación e importancia relativa; fomentar el mejoramiento permanente y oportuno de la gestión del sector público.

El control gubernamental llevado a cabo por la Contraloría, consiste en un sistema integrado de asesoría, asistencia y prevención de riesgos que incluye el examen y evaluación de la gestión efectuada por los administradores de recursos públicos.

Los informes de auditoría gubernamental no pueden modificar resoluciones adoptadas por los funcionarios públicos en el ejercicio de sus atribuciones, facultades o competencias, cuando éstas hubieran definido la situación o puesto término a los reclamos de los particulares; pero podrá examinar la actuación administrativa del servidor, de conformidad con la ley.

### **2.2.3. Momentos y Responsables del Control en las organizaciones gubernamentales**

En las organizaciones gubernamentales se cuenta con un sistema de control integrado en todas sus etapas.

**Control previo.-** Los servidores de las instituciones públicas, deben aplicar el sistema de control interno a todas las fases de un proceso antes de su autorización o ejecución, observando la legalidad, veracidad, conveniencia, oportunidad y pertinencia, de conformidad con los planes y presupuestos institucionales.

Para cumplir con el control previo no se crean unidades específicas, esta actividad está implícita en las funciones y responsabilidades asignadas a cada proceso.

**Control continuo.-** Los servidores de las instituciones públicas en forma continua inspeccionan y constatan la oportunidad, calidad y cantidad de obras, bienes y servicios que se recibieren o prestaren de conformidad con la ley, los términos contractuales y las autorizaciones respectivas; y, la unidad de auditoría interna y la Contraloría, cuando las circunstancias lo requieren ejecuta el control continuo, pero por ningún concepto constituirá participación o autorización de actos administrativos, los cuales serán de responsabilidad de la institución o entidad sujeta a examen.

**Control posterior.-** La unidad de auditoría interna de la entidad es la responsable del control posterior de los procesos ejecutados por la administración de la entidad pública.

Como elemento efectivo del sistema de control la Unidad de Auditoría interna realiza la evaluación de la gestión institucional en forma posterior a las actividades señaladas en el artículo 10 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado.<sup>7</sup>

El Auditor Interno no tiene la potestad de dictaminar estados financieros, pero puede realizar evaluaciones al sistema financiero, proceso y registros de determinadas cuentas.

El dictamen a los estados financieros es función exclusiva de la Contraloría General del Estado (auditoría externa), directamente o por medio de compañías privadas de auditoría contratadas para ese fin.

---

<sup>7</sup>Art. 10.- Actividades institucionales.- Para un efectivo, eficiente y económico control interno, las actividades institucionales se organizarán en administrativas o de apoyo, financieras, operativas y ambientales.

### **2.3. Auditoría Gubernamental**

La auditoría se origina como una necesidad social generada por el desarrollo económico, la complejidad industrial y la globalización de la economía, que han ocasionado que las empresas separen los titulares del capital y los responsables de la gestión. Por lo que la auditoría procura en ese entorno dotar de la máxima transparencia a la información económica, financiera y de gestión.

Los gobiernos y otras entidades del sector público se responsabilizan sobre la administración de recursos públicos provenientes de la tributación y otras fuentes, utilizados en la prestación de servicios a los ciudadanos y otros beneficiarios. Estas entidades deben rendir cuentas de su gestión y desempeño, así como del uso de los recursos, tanto a quienes se los proporcionan como a quienes dependen de los servicios prestados utilizando tales recursos, incluyendo a los ciudadanos.

La auditoría gubernamental ayuda a fortalecer la expectativa de los servidores públicos en el desempeño de sus funciones de manera eficaz, eficiente y ética, de acuerdo con las leyes y reglamentos aplicables. Además, proporciona, a los órganos legislativos y de supervisión, a los encargados de la gobernanza y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales.<sup>8</sup>

Por otra parte la auditoría constituye una herramienta de control y supervisión que contribuye a la creación de una cultura de disciplina en la organización que permite descubrir fallas en las estructuras o vulnerabilidades existentes en la organización.

---

<sup>8</sup> ISSAI 100, numerales 17 y 18

Dentro de la administración pública el proceso de auditoría gubernamental es el medio que evalúa la gestión en términos de economía, eficiencia, eficacia y transparencia, de conformidad con las disposiciones legales aplicables.

La Contraloría General del Estado para cumplir con la misión constitucional otorgada, para el control de recursos públicos y consecución de objetivos institucionales de los auditados, ha adoptado diferentes tipos de auditoría gubernamental denominadas acciones de control, siendo: Auditoría Financiera, Auditoría de Gestión, Auditoría de Aspectos Ambientales, Auditoría de obras públicas y Examen Especial; las cuales forman parte de la clasificación que a continuación se detalla:

### **2.3.1. Clasificación por función**

Según las funciones que se desarrollan en la ejecución del trabajo de auditoría y los fines que se pretende alcanzar, se clasifica en: Auditoría Interna y Auditoría Externa.

#### **2.3.1.1. Auditoría Interna**

La auditoría interna es una unidad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a la organización a cumplir sus objetivos, aportando un enfoque sistemático y disciplinario para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de gestión de riesgos, control y dirección.<sup>9</sup>

Es un control de dirección que tiene por objeto la medida y evaluación de la eficacia de otros controles.

El objetivo principal es ayudar a la administración en el cumplimiento de funciones y responsabilidades, proporcionándole análisis, objetivos,

---

<sup>9</sup> Instituto de Auditoría Interna España (1998). Normas de Auditoría Interna, pág. 38

evaluaciones, recomendaciones, y comentarios pertinentes sobre las operaciones examinadas. Este objetivo se cumple a través de otros más específicos como los siguientes:

- Verificar la confiabilidad o grado de razonabilidad de la información contable y extracontable, generada en los diferentes niveles de la organización.
- Vigilar el buen funcionamiento del sistema de control interno (relevamiento y evaluación), tanto contable como operativo.
- Velar por la salvaguarda de los activos
- Controlar la utilización económica y eficiente de los recursos.

#### **2.3.1.2. Auditoría Externa:**

La auditoría externa es una auditoría tradicional que de acuerdo a las Normas de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos, verifica basada en el muestreo, audita el ambiente de control interno, examina los ciclos operativos, revisa la actividad financiera, verifica los estados financieros básicos validando las cifras de éstos, dictamina sobre la situación económica y financiera dando fe pública de las cuentas y cifras de la contabilidad e informa a la junta general de accionistas, socios o dueños de la entidad.

El objetivo general de la auditoría externa es brindar confiabilidad a la información elaborada por la administración de la empresa u organización y determinar el grado de cumplimiento de los objetivos y metas institucionales, a fin de promover la toma de decisiones adecuadas, esto implica el cumplimiento de objetivos como:

- Evaluar la correcta utilización de los recursos, verificando el cumplimiento de disposiciones legales.
- Determinar si la gestión de la administración fue realizada con criterios de eficiencia, eficacia y economía; y, los resultados objetivos guarden relación

con los recursos asignados, de acuerdo con los planes y programas aprobados por la entidad auditada.

- Dictaminar los estados financieros y establecer si la información elaborada por la entidad auditada es correcta, confiable y oportuna.
- Fortalecer el sistema de control interno de la empresa u organismo auditado; y,
- Recomendar medidas para promover mejoras en la gestión

La Auditoría externa o interna, no podrá modificar las resoluciones adoptadas por los funcionarios públicos en el ejercicio de sus atribuciones, facultades o competencias.

### **2.3.2. Clasificación por Tipo de Auditoría**

Además de la clasificación por función, se puede categorizar a la auditoría por tipologías, dependiendo de los procesos a auditar, que según ISSAI 100, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, emitidas por la INTOSAI, Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, refieren a:

#### **2.3.2.1. Auditoría Financiera**

Refiere a la auditoría de estados financieros que aumenta el grado de confianza de los posibles usuarios en dichos reportes financieros. Esto se logra a través del dictamen emitido por el auditor sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo al marco de referencia para la emisión de información financiera o si los estados financieros se presentan razonablemente, en todos los aspectos

importantes, o proporcionan una visión verdadera y justa de conformidad de dicho marco.<sup>10</sup>

### **2.3.2.2. Auditoría de Desempeño**

Es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si las acciones, sistemas, programas, actividades u organizaciones del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y sobre si existen áreas de mejora, así como cuando corresponda, el impacto del marco regulatorio o institucional sobre el desempeño de la entidad auditada.<sup>11</sup>

### **2.3.2.3. Auditoría de cumplimiento**

Es una evaluación independiente para determinar si un asunto cumple con las autoridades aplicables identificadas como criterios. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo evaluando si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con las autoridades que rige a la entidad auditada.<sup>12</sup>

Además de la auditoría financiera, auditoría de desempeño denominada como auditoría de Gestión, y las auditorías de cumplimiento; la Contraloría General del Estado de Ecuador realiza por mandato constitucional, entre las antes citadas, las siguientes:

### **2.3.2.4. Auditoría de Aspectos Ambientales**

La Contraloría General del Estado puede en cualquier momento, auditar los procedimientos de realización y aprobación de los estudios y evaluaciones de

---

<sup>10</sup>ISSAI 200, Principios fundamentales de la auditoría financiera, párrafo 16.

<sup>11</sup>ISSAI 300, Principios fundamentales de la auditoría de desempeño, párrafo 9-11.

<sup>12</sup>ISSAI 400, Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento, párrafo 12.

impacto ambiental en los términos establecidos en la Ley de Gestión Ambiental (Ecuador), determinando la validez y eficacia de éstos, de acuerdo con la Ley y su Reglamento Especial. También lo hace respecto de la eficiencia, efectividad y economía de los planes de prevención, control y mitigación de impactos negativos de los proyectos, obras o actividades. Igualmente puede contratar a personas naturales o jurídicas privadas para realizar los procesos de auditoría de estudios de impacto ambiental.<sup>13</sup>

#### **2.3.2.5. Auditoría de obras públicas o de ingenierías**

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.<sup>14</sup>

#### **2.3.2.6. Examen Especial**

Como parte de la auditoría gubernamental el 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, aplicando las técnicas y procedimientos de auditoría, de la ingeniería o afines, o de las disciplinas específicas, de acuerdo con la materia de examen y formula el correspondiente informe que deberá contener comentarios, conclusiones y recomendaciones.<sup>15</sup>

### **2.4. Criterios Terminológicos de Gestión:**

El punto central de la investigación está dado en torno a si las acciones de control que utiliza la Contraloría colaboran con el mejoramiento de la gestión

---

<sup>13</sup> Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado de Ecuador, artículo 22.

<sup>14</sup> Idem, artículo 23.

<sup>15</sup> Idem, artículo 19.

del auditado; por tanto es necesario considerar el marco contextual de Gestión los términos de economía, eficiencia y eficacia, conceptos que se observan en el análisis objeto de la investigación.

#### **2.4.1. Gestión:**

Según el concepto aportado por el Manual de Auditoría de Gestión, emitido por la Contraloría General del Estado, más allá de definiciones que amplían ese abordaje, señala a la gestión como proceso mediante el cual la entidad asegura la obtención de recursos y su empleo eficaz y eficiente en el cumplimiento de sus objetivos, involucrando todos los niveles de responsabilidad de la entidad.<sup>16</sup>

La gestión de una organización debe propender a la utilización económica, eficaz y eficiente de los recursos que le son encomendados. Cuando la organización es de carácter público, el uso de los recursos se transforma en el eje central de rendición transparente de las cuentas de un gobierno.

Los principios de economía, eficacia y eficiencia que aborda la Gestión, comparten las siguientes definiciones.

##### **2.4.1.1. Economía**

El principio de economía significa minimizar los costos de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidades y calidad apropiada y al mejor precio.<sup>17</sup>

##### **2.4.1.2. Eficiencia**

El principio de eficiencia significa obtener el máximo de los recursos disponibles. Se refiere a la relación entre los recursos utilizados y productos entregados, en términos de cantidad, calidad, y oportunidad.<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup> Contraloría General del Estado de Ecuador, Manual de Auditoría de Gestión, 2002, pág. 16.

<sup>17</sup> ISSAI 300, Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño, párrafo 11.

### **2.4.1.3. Eficacia**

El principio de eficacia se refiere a cumplir con los objetivos planteados y lograr los resultados previstos.<sup>19</sup>

La evaluación de la eficacia requiere siempre la existencia de objetivos claros, concretos y definidos, pudiéndose realizar la medición del nivel de eficacia sobre los hechos y sobre los resultados.

Es habitual la utilización de indicadores para la medición de la gestión, la relevancia que aporta su uso, es el suministro de datos para la posterior comparación con los criterios y los estándares establecidos, esto es, para la valoración y la posible acción correctora. La medición presupone, ante todo, que se sepa que es lo que se quiere medir: cuales son los factores determinantes para el logro de los objetivos y que aspectos claves de estos factores deben medirse. Además que se sepa cómo medir, que método o que unidad de medida debe emplearse.<sup>20</sup>

## **2.5. Gestión en el ámbito publico**

En consonancia con lo expresado anteriormente, actualmentelas administraciones públicas se enfrentan a la difícil situación de encontrar una respuesta simultánea a desafíos extremos y diferentes. Así por ejemplo la ocurrencia de crisis financieras cada vez más pronunciadas, crecientes demandas de los ciudadanos respecto a los servicios públicos y mayor eficiencia en la gestión y administración de los impuestos recaudados, es un tema relevante para el gestor gubernamental. Aunque la definición de gestión en el ámbito público es amplia y difícil de acotar se espera de las

---

<sup>18</sup>idem

<sup>19</sup>idem

<sup>20</sup>Zerilli A.: Fundamentos de la organización y la dirección general, 1990, Deusto, Bilbao. pág. 390.

organizaciones que lo conforman presten una mayor cantidad de servicios y de mejor calidad con recursos cada vez más escasos.<sup>21</sup>

En el ámbito privado el desafío no es menor. Desde los años 80, la gestión del sector privado ha cambiado perceptiblemente, gracias en parte a distintas prácticas, tales como la planificación estratégica, la reingeniería de procesos, el Just In Time (JIT), la gestión de calidad total (TQM) y el benchmarking. Con un retraso de tiempo, las organizaciones públicas también han adaptado estas estrategias y técnicas de gestión para mejorar su funcionamiento y eficacia.

En este sentido, en los países de la OCDE<sup>22</sup> se aprecia un proceso general de reestructuración y modernización de las Administraciones Públicas, destacando en la adopción de medidas dirigidas a la mejora de la gestión. Así se refleja los informes que periódicamente publica la OCDE sobre reformas emprendidas en las Administraciones de los distintos países miembros. Las características comunes a estas reformas, que configuran lo que se ha denominado internacionalmente como Nueva Gestión Pública<sup>23</sup> que refieren:

- Desregulación y una mayor orientación a los resultados en términos de eficiencia, eficacia y calidad de los servicios,
- Sustitución de los modos de gestión jerárquicos y fuertemente centralizados por un entorno de gestión descentralizada, en el cual las decisiones relativas a la distribución de los recursos y la provisión de los servicios sean tomadas lo más cerca posible de los destinatarios de los mismos y donde estos pueden hacer conocer sus reacciones,

---

<sup>21</sup> Rodríguez B. (2008). Marco teórico integrado del sistema de gestión en el ámbito público. Pág. 297

<sup>22</sup> Fundada en 1961, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) agrupa a 34 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

<sup>23</sup> La terminología difiere de un país a otro y ha cambiado en los últimos años; los procesos de mejora de la Administración (modernización) pueden encontrarse referidos bajo la denominación de Gerencialismo, Nueva Gestión Pública o Modernización administrativa (DERLIEN), 1997.

- Posibilidad de explorar otras soluciones distintas a la provisión directa de los servicios,
- Una búsqueda de eficiencia en los servicios suministrados directamente por el sector público por medio de la fijación de objetivos de productividad y del establecimiento de un clima de concurrencia, tanto en el medio interior del sector público como entre las organizaciones que lo conforman.
- Reforzamiento de las capacidades estratégicas del centro que le permitan adaptarse de manera automática, flexible y económica a los cambios externos y responder a intereses diversos.
- Gestión más orientada a los ciudadanos, que responda a sus necesidades y preferencias.<sup>24</sup>

La Nueva Gestión Pública lleva implícita, en sus orígenes, la adaptación de las técnicas de gestión privadas o del sector empresarial al ámbito sector público. En este sentido también ha recibido la denominación de gerencialismo. El gerencialismo en el sector público trata de imitar los métodos gerenciales del sector privado, en un intento de acentuar la orientación al usuario y la consecución de resultados cuantificados.<sup>25</sup>

Tradicionalmente, la mayoría de las organizaciones públicas abordan la planificación estratégica, la presupuestación, las medidas de la gestión, el benchmarking, la mejora continua, etcétera, como programas separados, cada uno con sus propias directrices y requisitos. Dentro de la organización se desarrollan en departamentos separados o por equipos de trabajo distintos, que difícilmente se comunican para conseguir un objetivo común. Sin embargo

---

<sup>24</sup>OCDE, 1995, págs. 7-11.

<sup>25</sup>Ortun (1993) y Shepherd y Valencia (1996) identifican como principales rasgos del Gerencialismo los siguientes: mayor peso de los elementos competitivos; importación de técnicas de gestión empresarial; gestión profesional activa y discrecional; medidas explicativas sobre objetivos, resultados, rendimientos, costes e impacto sobre el bienestar; presupuestación realizada en términos de objetivos e indicadores; énfasis en productos finales frente a procesos; desagregación del sector público en unidades manejables (departamentos, divisiones, módulos o agencias), controles presupuestarios menos específicos y orientados a la evaluación ex post; y cultura de servicio orientada al usuario.

estas técnicas están interrelacionadas, esta puesta en práctica ha ocasionado ineficiencias y confusión dentro de las organizaciones públicas. Deberían ser tratadas como pasos individuales en un proceso más amplio, al que se puede hacer referencia como Sistema de gestión del Sector Publico.

### **2.5.1. El Sistema de Gestión**

El Sistema de Gestión del Sector Público es una parte esencial de la mejora de la provisión de los servicios públicos. Como sistema, debería integrar un conjunto de herramientas que permitan satisfacer las demandas públicas ofreciendo un alto nivel de servicio a bajo costo, es decir, actuando eficiente y eficazmente. En este sentido el propósito del Sistema de Gestión del Sector Público es doble:

- Suministrar a los gobernantes elegidos y a los gestores profesionales una mejor información con respecto de que hacen los departamentos y como lo hacen; y,
- Suministrar a los miembros del departamento la posibilidad de especificar a los gobernantes elegidos y a los gestores que nivel de servicio puede ser suministrado con los recursos asignados.<sup>26</sup>

Para satisfacer estos propósitos el sistema debe utilizar de forma interrelacionada la planificación estratégica, la presupuestación, las medidas de la gestión, el benchmarking y la mejora continua, como se muestra a continuación el Sistema Integrado de Gestión:

---

<sup>26</sup>Rodríguez Prieto Beatriz, (2004). Marco teórico integrado del sistema de gestión en el Sector Publico. Pág. 298



Fuente: Rodríguez Prieto Beatriz, (2004). Marco teórico integrado del sistema de gestión en el Sector Público. Pág. 299.

- Planificación estratégica, proceso de planificación en el cual una organización encuentra la mejor adaptación entre sí misma y su entorno basada en un completo entendimiento de ambos.
- Presupuestación, proceso de planificación financiera por el cual el dinero se asigna para alcanzar los resultados deseados.
- Las medidas de la gestión, especificación y recolección de datos a tener en cuenta para valorar la gestión.
- Benchmarking, proceso de identificar y utilizar las mejores prácticas para mejorar la gestión
- Revisión del sistema, el proceso de revisar el sistema y los resultados a efectos de identificar los éxitos y las áreas que necesitan mejora.

Por el objeto de esta investigación profundizaremos en las medidas de gestión, ya que consiste en evaluar si las acciones de control utilizadas por la Contraloría General del Estado en la realización de auditorías gubernamentales contribuyen en la Gestión de los auditados, por lo que a continuación se describen los parámetros que se utilizan para medir la gestión de una entidad.

## Contraloría General del Estado de Ecuador

El 2 de diciembre de 1927, como consecuencia del asesoramiento prestado al Ecuador, por la Misión Kemmerer<sup>27</sup>, entró en vigencia la Ley Orgánica de Hacienda, que crea la Contraloría General de la Nación, como departamento independiente del gobierno, con el objeto de realizar el control fiscal, compilar cuentas y constituir la oficina central de la Contabilidad del Estado.

Con el Decreto Ley 1065-A se reformó la Ley Orgánica de Hacienda de 1927. Tales enmiendas son codificadas en 1960, estableciendo que la Contraloría debe tener un sistema moderno de control (Sistema Integrado de Administración Financiera y Control).

En la constitución de 1967 se le asignaron, además, funciones de fiscalización y se cambió la denominación de "Contraloría General de la Nación" por la de Contraloría General del Estado.

En 16 de mayo de 1977 se expide la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control (LOAFYC), con la cual se sustituyó a la Ley Orgánica de Hacienda Codificada. La LOAFYC, definió las normas fundamentales que rigieron la estructura y funcionamiento de la Contraloría General del Estado; en ella se plasmó el cambio de esta Institución dejando atrás el sistema del simple Control Fiscal para instaurar el sistema de Control Gubernamental Moderno de los recursos públicos.

---

<sup>27</sup>Con anterioridad a la existencia de instituciones financieras internacionales, los gobiernos andinos contrataron, por su cuenta, equipos asesores llamados *Money Doctors*. En todos los casos, la piedra angular de sus reformas fue la creación de un banco central dedicado a la preservación del padrón oro. En Ecuador la emisión de papel moneda y la especulación económica del país influyeron en el arribo al país de la Misión Estadounidense denominada misión Kemmerer para tratar de organizar el país. Dentro de ello en la administración del Dr. Isidro Ayora Cueva (1926-1931) se crean organismos de control, entre otros la Contraloría General., con la ayuda de esta misión se puso freno a la bancocracia del Banco Comercial y Agrícola.

Al cambiar la estructura legal y administrativa de la Contraloría, ésta dejó de ser la oficina de Contabilidad e Intervención Fiscal, para pasar a constituirse como un Organismo Superior de Control de los recursos de las entidades del sector público. Este control lo efectuó mediante un examen posterior a las operaciones financieras y administrativas de cada entidad a través de exámenes especiales, auditorías financieras y auditorías operacionales.

El 12 de junio del 2002, se derogó la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control (LOAFYC) y se aprueba la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, donde se expanden las herramientas de control quedando plasmadas las acciones de control en: Examen Especial, Auditoría Financiera, Auditoría de Gestión, y Auditorías técnicas y específicas como las Auditoría de Obras Públicas y Auditoría de Aspectos Ambientales.

### **3.1. Gestión Institucional**

El 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, se ejerce mediante la auditoría gubernamental y el examen especial, utilizando normas nacionales e internacionales y técnicas de auditoría gubernamental.

La auditoría, comprende un sistema integrado de asesoría, asistencia y prevención de riesgos que incluye el examen y evaluación de las acciones y obras ejecutadas por los administradores encargados de la gestión de los recursos públicos; para tal efecto, el organismo de control mantiene seis unidades de auditoría en la matriz, nueve direcciones regionales y catorce delegaciones provinciales, las cuales realizan el control externo de acuerdo al ámbito de competencia asignado. Y el control interno lo ejerce mediante las 378 unidades de auditoría creadas en las instituciones y empresas públicas, auditando el control posterior y la evaluación del sistema de control interno.

Para fortalecer la gestión de control y de conformidad a lo determinado en convenios internacionales, o cuando la materia a auditarse requiera de personal especializado, la Contraloría efectúa la auditoría gubernamental mediante la contratación de compañías privadas de auditoría externa e independiente, bajo su supervisión.

Sobre la base de los resultados de la auditoría gubernamental contenidos en los informes aprobados, la Contraloría, conforme la establece la Constitución y la Ley, tiene potestad para determinar responsabilidades administrativas y civiles e indicios de responsabilidad penal.

### **3.2. Auditoría Gubernamental y Examen Especial**

La Contraloría General del Estado, acorde con las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias realiza el control, mediante las técnicas y las modalidades de la auditoría, con el fin de examinar, verificar y evaluar las gestiones administrativa, financiera, operativa y, cuando corresponda, la gestión medio ambiental de las instituciones y organismos sujetos a su control, comparando el modelo o referente jurídico o técnico, establecido por imperio de las normas jurídicas, los conocimientos científicos y las normas técnicas pertinentes, con la realidad o hecho originado en la acción de las personas, con el objeto de presentar comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre la legalidad, efectividad, economía y eficiencia de las operaciones y programas evaluados.

Para el efecto ha dictado normativa correspondiente a las acciones de control, a continuación se presenta un cuadro comparativo de los manuales emitidos para el desarrollo del control gubernamental:

## Acciones de Control de Auditoría Gubernamental y Examen Especial

Elemento	De Gestión	Financiera	Examen Especial	Aspectos Ambientales	Obras Públicas
<b>Objetivo</b>	Examinar y evaluar el control interno y la gestión del auditado en términos de economía, eficacia y eficiencia.	Dictaminar los estados financieros de un período.	Verificará, estudiará y evaluará aspectos limitados o de una parte de la entidad.	Auditar los procedimientos de realización y aprobación de los estudios y evaluaciones de impacto ambiental, determinando la validez y eficacia de éstos.	Evaluar la administración de las obras en construcción, la gestión de los contratistas, el manejo de la contratación pública.
<b>Alcance</b>	Al proceso administrativo, las actividades de apoyo, financieras y operativas; la eficiencia, efectividad y economía en el empleo de los recursos humanos, materiales, financieros, ambientales, tecnológicos y de tiempo; y, el cumplimiento de las atribuciones, objetivos y metas institucionales.	Examina registros, documentos e informes contables y estados financieros.	Examina actividades relativas a la gestión financiera, administrativa, operativa y medio ambiental, con posterioridad a su ejecución.	A los estudios y evaluaciones de impacto ambiental (eficacia). Planes de prevención, control y mitigación de impactos negativos de los proyectos. Obras o actividades.	Gestión de los contratistas, proceso de contratación, eficacia de los sistemas de mantenimientos.
<b>Enfoque</b>	Auditoría orientada hacia la efectividad, eficiencia y economía de las operaciones; de la gestión gerencial-operativa y sus resultados.	Enfoque de tipo financiero. Cubre transacciones de un año calendario.	Auditoría orientada hacia la efectividad, eficiencia y economía de las operaciones	Impacto ambiental	A 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.
<b>Participantes</b>	Equipo Multidisciplinario, integrado por auditores y otros profesionales, participan desde todo el proceso de auditoría	Solo profesionales auditores con experiencia y conocimiento contable.	Equipo interdisciplinario, que aplicará las técnicas y procedimientos de auditoría, de la ingeniería o afines, o de las disciplinas específicas, de acuerdo con la materia del examen.	Personal técnico ambiental. CGE, podrá contratar personas naturales o jurídicas para realizar procesos auditoría.	Equipo interdisciplinario
<b>Informe</b>	Se revelan tanto aspectos positivos (con mayor énfasis) como negativos (deficiencias) más importantes.	Relativo a la razonabilidad de los estados financieros y sobre la situación financiera, resultados de las operaciones, cambios en el patrimonio y flujos de efectivo.	Se revelan los aspectos relevantes, deficiencias importantes; mediante comentarios, conclusiones y recomendaciones.	Se revelan los aspectos relevantes, deficiencias importantes; mediante comentarios, conclusiones y recomendaciones.	Se revelan los aspectos relevantes, deficiencias importantes; mediante comentarios, conclusiones y recomendaciones.

Fuente: Manuales emitidos por la CGE, la Ley Orgánica de la CGE

La Contraloría es un 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.

Se entienden por recursos públicos todos los bienes, fondos, títulos, acciones, participaciones, activos, rentas, utilidades, excedentes, subvenciones y todos los derechos que pertenecen al Estado y a sus instituciones, sea cual fuere la fuente de la que procedan, inclusive los provenientes de préstamos, donaciones y entregas que, a cualquier otro título realicen a favor del Estado o de sus instituciones, personas naturales o jurídicas u organismos nacionales o internacionales.

Los recursos públicos no pierden su calidad de tales al ser administrados por corporaciones, fundaciones, sociedades civiles, compañías mercantiles y otras entidades de derecho privado, cualquiera hubiere sido o fuere su origen, creación o constitución hasta tanto los títulos, acciones, participaciones o derechos que representen ese patrimonio sean transferidos a personas naturales o personas jurídicas de derecho privado, de conformidad con la ley de compañías.<sup>28</sup>

### **3.3. Funciones de la Contraloría**

Las funciones de la Contraloría General del Estado, además de las que determine la ley, son las siguientes:

- Dirige el sistema de control administrativo que se compone de auditoría interna, auditoría externa y del control interno de las entidades del sector público y de las entidades privadas que dispongan de recursos públicos.

---

<sup>28</sup>Ley de Compañías, Compañía de economía mixta, sección VIII, art.308-317. [www.supercias.gov.ec/web/privado/marco%20legal/CODIFIC%20%20LEY%20DE%20COMPANIA S.pdf](http://www.supercias.gov.ec/web/privado/marco%20legal/CODIFIC%20%20LEY%20DE%20COMPANIA S.pdf)

- Determina responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal, relacionadas con los aspectos y gestiones sujetas a su control, sin perjuicio de las funciones que en esta materia sean propias de la Fiscalía General del Estado.
- Expide la normativa para el cumplimiento de sus funciones.
- Asesora a los órganos y entidades del Estado cuando se le solicite.

Los componentes del Sistema del Control del Estado, se lo realiza por medio de:

- El control interno, que es de responsabilidad administrativa de cada una de las instituciones del Estado.
- El control externo que compete a la Contraloría por medio de las Unidades de Auditoría Interna y Auditoría Externa; yel que ejercen otras instituciones de control del Estado en el ámbito de sus competencias.

Para regular el funcionamiento del Sistema de Control la Contraloría adapta, expide, aprueba y actualiza, según corresponda:

- Normas de control interno que sirvan de marco básico para que las instituciones del Estado y sus servidores establezcan y pongan en funcionamiento su propio control interno;
- Políticas y normas de auditoría gubernamental, de carácter local e internacional en sus modalidades de gestión, control de obras, auditoría judicial, protección ambiental y auditoría de proyectos internacionales;
- Normas de control y fiscalización sobre el sector público, adaptadas de Normas Internacionales y de las emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores; y,

- Reglamentos, regulaciones, manuales generales y especializados, guías metodológicas, instructivos y más disposiciones necesarias para la aplicación del sistema y la determinación de responsabilidades.<sup>29</sup>

Mediante el sistema de control se examinan y verifican las siguientes gestiones: administrativa, financiera, operativa; y, cuando corresponda gestión medio ambiental de las instituciones del Estado, y la actuación de sus servidores. En el examen de verificación y evaluación de estas gestiones, se aplicarán los indicadores de gestión institucional y de desempeño, y se incluirán los comentarios sobre la legalidad, efectividad, economía y eficiencia de las operaciones y programas evaluados.

### 3.4. **Ámbito de Control**

Las entidades, instituciones y actividades que se encuentran sujetas al control de la Contraloría General del estado son las siguientes:

- Sector Público: Funciones del Estado
- Programas financiados con recursos públicos
- Empresas públicas
- Personas jurídicas de derecho privado que disponen de recursos públicos

El Estado ejerce el poder por medio de las siguientes funciones:

**Función Ejecutiva:** administra la institucionalidad pública, es decir que es la encargada de prestar servicios públicos (como por ejemplo seguridad, vialidad, salud, educación, entre otros), además de recolectar el dinero del Presupuesto General del Estado y repartirlo a todas las instituciones públicas para el cumplimiento de sus funciones. También planifica, ejecuta y evalúa las políticas públicas.

---

<sup>29</sup> Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, artículo 7.

Esta Función está integrada por: Presidencia, Vicepresidencia, Ministerios Coordinadores, Ministerios Sectoriales, Secretarías Nacionales, Secretarías de Estado, Consejos Sectoriales, Consejos Nacionales, Consejos de Transición, Institutos, Comisiones, Agencias de Regulación y Control, entre otros.

**Función Legislativa:** la ejerce la Asamblea Nacional, que le corresponde fiscalizar los actos de las funciones Ejecutiva, Electoral, y Transparencia y Control Social, y los otros órganos del poder público; y requerir a las servidoras y servidores públicos las informaciones que considere necesarias; así como expedir, modificar, reformar, derogar e interpretar las leyes.

**Función Judicial y Justicia Indígena:** ejercida por la Corte Nacional de Justicia, las cortes provinciales de justicia, los tribunales y juzgados que establezca la ley. Los juzgados de paz; y, el Consejo de la Judicatura es el órgano de gobierno, administración, vigilancia y disciplina de la Función Judicial.

La Función Judicial tendrá como órganos auxiliares el servicio notarial, los martilladores judiciales, los depositarios judiciales y los demás que determine la ley. La Defensoría Pública y la Fiscalía General del Estado son órganos autónomos de la Función Judicial.

**Función Electoral:** ejercida por el Consejo Nacional Electoral y el Tribunal Contencioso Electoral, los cuales se encarga de garantizar los derechos políticos y de participación representativa, organización y control de procesos electorales, registro de partidos y movimientos políticos, entre otras actividades relacionadas con la actividad electoral.

**Función de Transparencia y Control Social:** Es la encargada del control de la gestión pública en todos sus niveles: transparencia, eficiencia, equidad y lucha contra la corrupción. La integran los siguientes organismos autónomos:

Contraloría General del Estado, Defensoría del Pueblo, Consejo de Participación Ciudadana y Control Social, Superintendencia de Bancos y Seguros, Superintendencia de Compañías, Superintendencia de Telecomunicaciones, Superintendencia de Economía Popular y Solidaria, Superintendencia de Control del Poder de Mercado, y Superintendencia de la Información y Comunicación.

### **Gobiernos autónomos descentralizados**

Su administración está a cargo de un Consejo de Gobierno presidido por el representante de la Presidencia de la República e integrado por las alcaldesas y alcaldes de los municipios de cada cantón, representante de las Juntas parroquiales y los representantes de los organismos que determine la ley.

### **Entidades creadas por la Constitución o la Ley**

Los organismos y entidades creados por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado; así como las creadas por los gobiernos autónomos descentralizados.

### **Programas financiados con recursos públicos**

Todo programa financiado con recursos públicos tendrá objetivos, metas y un plazo predeterminado para ser evaluado, en el marco de lo establecido en el Plan Nacional de Desarrollo.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup>La SEMPLADES, Secretaría Nacional de Desarrollo, creada con la Constitución del 2008, elabora el Plan Nacional de Desarrollo, que contiene objetivos a cumplirse durante 5 años.

Las Instituciones y entidades que reciban o transfieran bienes o recursos públicos se someterán a las normas que las regulan y a los principios y procedimientos de transparencia, rendición de cuentas y control público.

### **Empresas públicas**

El Estado constituye empresas públicas para la gestión de sectores estratégicos, la prestación de servicios públicos, el aprovechamiento sustentable de recursos naturales o de bienes públicos y el desarrollo de otras actividades económicas.

Según en el artículo 47 de la Ley Orgánica de Empresas Públicas (LOEP), contempla que las empresas públicas son sujetas a los siguientes controles:

- a) A la Contraloría General del Estado de conformidad con el artículo 211 de la Constitución;
- b) A la Unidad de Auditoría Interna de la empresa pública, que ejecutará auditorías y exámenes especiales, de conformidad con lo establecido en la LOEP; y,
- c) Al Consejo de Participación Ciudadana, en los términos en que su Ley Orgánica lo señale.

Para lo cual la Contraloría General del Estado dirige el sistema de Control Administrativo en las empresas públicas, que se compone de los Sistemas de Control Externo e Interno establecidos en la LOEP.

### **Régimen de control de las personas jurídicas con participación estatal**

Están sometidas al control de la Contraloría General del Estado, las personas jurídicas y entidades de derecho privado, exclusivamente sobre los bienes,

rentas u otras subvenciones de carácter público de que dispongan, cualquiera sea su monto.

Cuando el Estado o sus instituciones hayan delegado a empresas privadas la ejecución de obra pública, la explotación y aprovechamiento de recursos públicos mediante concesión, asociación, capitalización, traspaso de propiedad accionaria, de certificados de aportación o de otros títulos o derechos, o por cualquier otra forma contractual de acuerdo con la ley, la vigilancia y control de la Contraloría General del Estado no se extiende a la persona o empresa delegataria, pero si, a la gestión referida a esa delegación por parte de la institución del Estado delegante, sin perjuicio de la eventual responsabilidad que la Contraloría General del Estado pueda determinar, conforme a lo establecido en esta Ley.

### **3.5. Determinación de responsabilidades**

Se presume legalmente que las operaciones y actividades realizadas por las instituciones del Estado y sus servidores, sujetos a esta Ley, son legítimas, a menos que la Contraloría General del Estado, como consecuencia de la auditoría gubernamental, declare en contrario.

A base de los resultados de la auditoría gubernamental, contenidos en actas o informes, la Contraloría General del Estado, tiene potestad exclusiva para determinar responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal.

#### **3.5.1. Responsabilidad administrativa culposa**

La responsabilidad administrativa culposa de las autoridades, dignatarios, funcionarios y servidores de las instituciones del Estado, 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.

### **3.5.2. Responsabilidad civil culposa**

La responsabilidad civil culposa nace de una 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 necesaria para evitar resultados perjudiciales directos o indirectos a los bienes y recursos públicos.

La responsabilidad civil culposa genera una obligación jurídica indemnizatoria del perjuicio económico ocasionado a las instituciones del Estado, calculado a la fecha en que éste se produjo, que nace sin convención, proveniente de un acto o hecho culpable del servidor público, o de un tercero, cometido sin intención de dañar.

### **3.5.3. Indicios de responsabilidad penal**

Finalmente, la Contraloría General del Estado puede establecer indicios de responsabilidad por los hechos relacionados con Peculado, Cohecho, Concusión, Enriquecimiento ilícito y demás tipos penales que se pudieren cometer, análisis remitidos mediante informes a la Fiscalía General de Estado para su investigación penal.

### **3.5.4. El rol de la contraloría en el logro de una gestión eficiente ecuatoriana**

En resumen, el logro de una gestión eficiente y transparente del sector público en Ecuador se puede apoyar mediante diferentes acciones preventivas en el control externo. La lógica del funcionamiento de la Contraloría debería permitir

lograr una mejora continua en la gestión de los recursos públicos, por medio de recomendaciones que coadyuven al cumplimiento de metas y objetivos institucionales y cumplir la misión constitucional otorgada.

Además de realizar el control a la gestión, la contraloría dota al sector público de criterios de administración, como normas de control interno, reglamentos, acuerdos manuales, etc., respecto a la gestión de recursos económicos, materiales y humanos, que se encuentran conducidos por los gobernantes de turno. Criterios o base legal que guían el desarrollo de las actividades y procesos de metas y objetivos, donde su correcta aplicación incide en la gestión.

Por otro lado, mediante las responsabilidades determinadas por la contraloría luego del control expost, permite la corrección de acciones u omisiones de los auditados que causaron desviaciones, por medio del reembolso de recursos, por los perjuicios ocasionados; de tal manera que con la ejecución de las responsabilidades, también incide en la gestión del sector público.

## Hipótesis del Trabajo

Esta investigación posee como hipótesis la afirmación que refiere a que la intervención de la Contraloría General del Estado del Ecuador, contribuye con el uso óptimo de los recursos públicos y la consecución de sus metas y objetivos.

En el primer capítulo de esta tesis figura el planteamiento de investigación, partiendo de una pregunta de investigación, con respuesta afirmativa denominada hipótesis; ahora bien, este capítulo trata de dar respuesta a la hipótesis, por medio del desarrollo del objetivo general y específicos.

Pregunta de investigación planteada: *¿Las acciones de control de auditoría gubernamental utilizadas por la Contraloría General del Estado, se orientan a evaluar de forma eficiente la gestión del sector público ecuatoriano?*

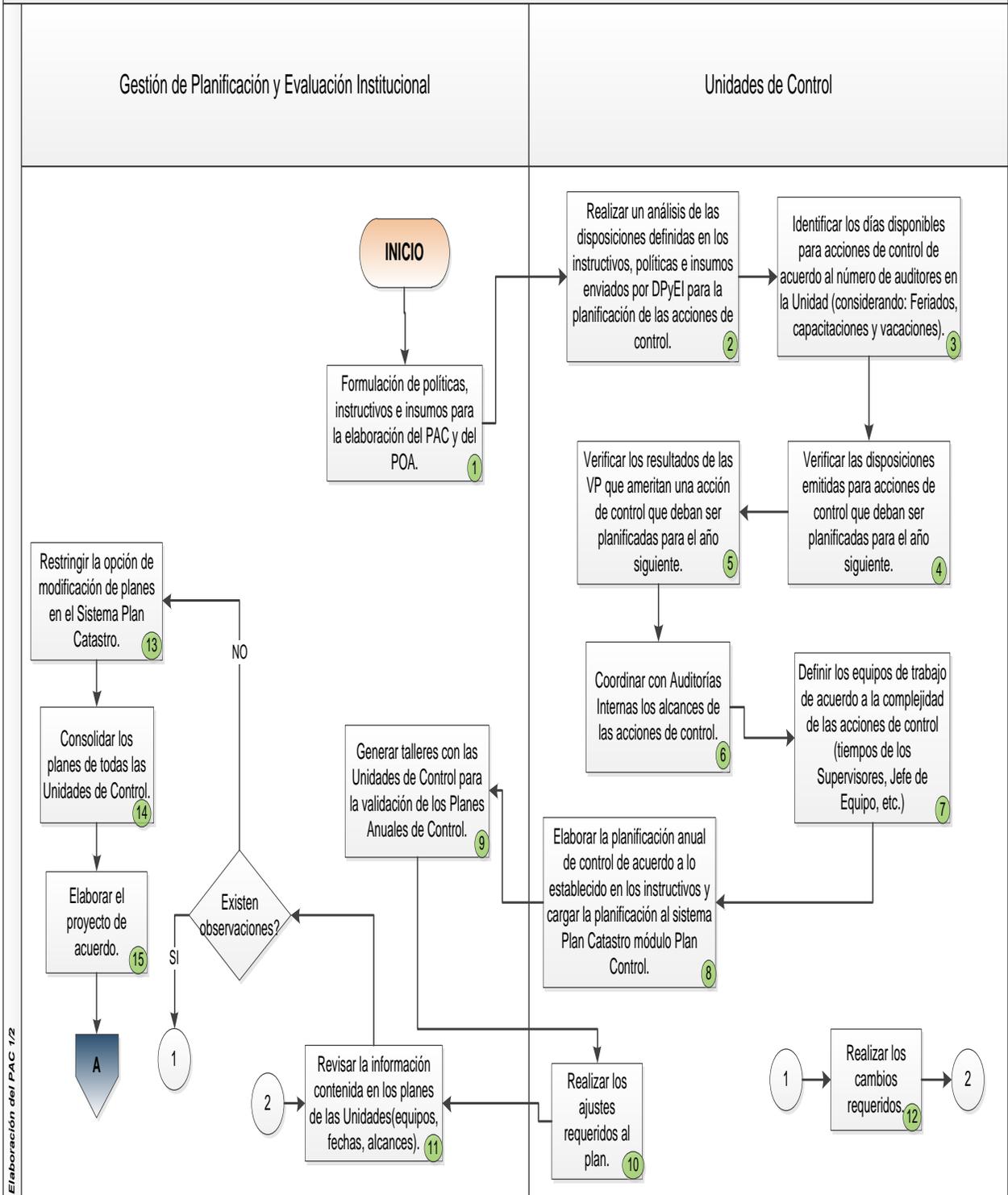
Hipótesis: *La intervención de la Contraloría General del Estado en las entidades y empresas públicas, contribuye a la optimización de recursos públicos y consecución de metas y objetivos.*

Pretendiéndose que luego de evaluar la gestión pública ecuatoriana mediante el análisis de las acciones de control utilizadas por la Contraloría General del Estado, se podrá afirmar o rechazar la hipótesis de investigación.

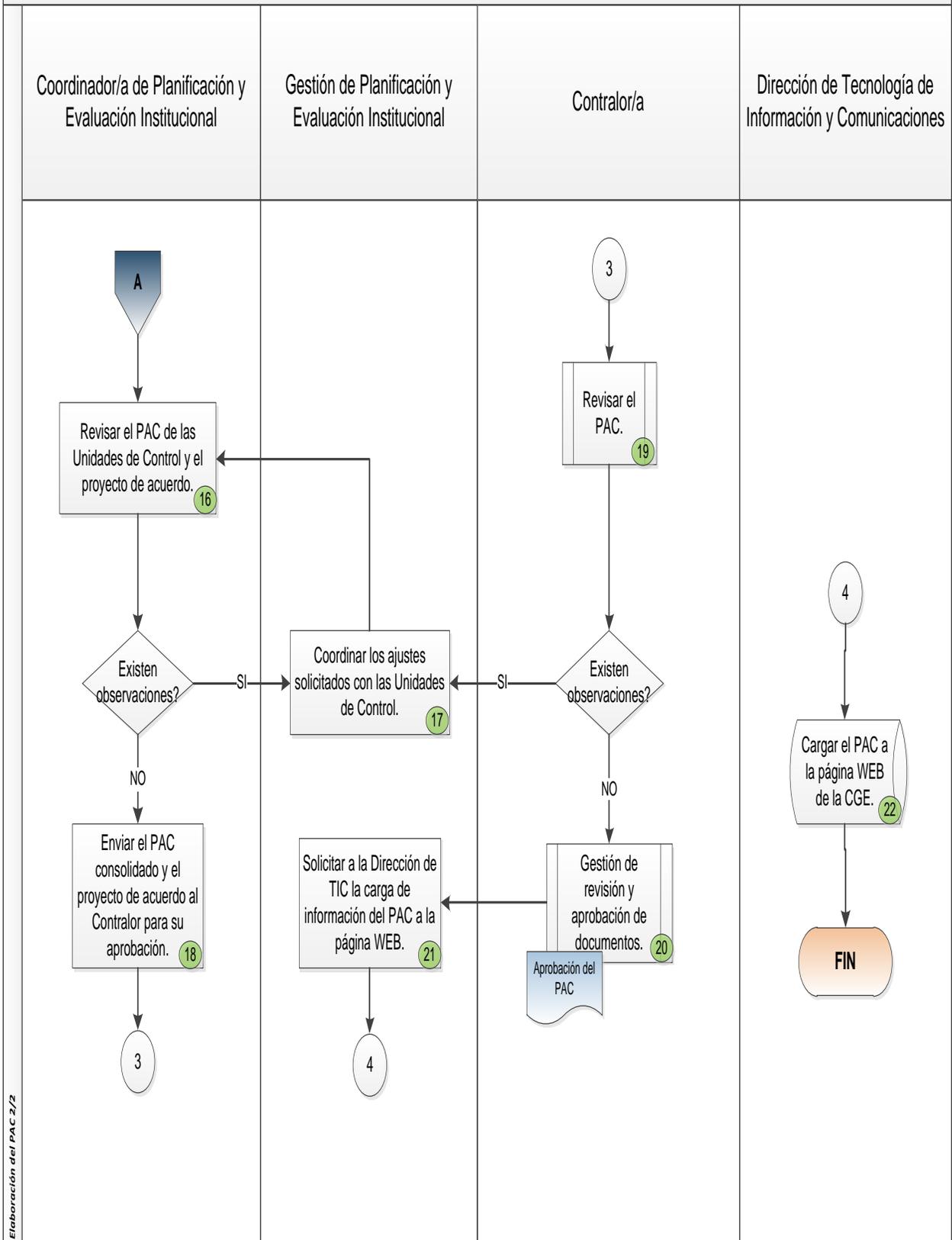
A los fines de evaluar las modalidades de control externo o acciones de control utilizadas por la Contraloría en la administración pública y su efecto sobre la gestión de los recursos públicos, se consideró la formulación del Plan Anual de Control (PAC), incluyendo las variables aplicadas para la selección de las acciones de control que se ejecutaron durante el 2010, 2011 y 2012, periodo de análisis.

A continuación se presenta el proceso de elaboración y aprobación del PAC, dentro del cual se utilizaron abreviaturas como: POA, (Plan Operativo Anual), DPyEI (Dirección de Planificación y Evaluación Institucional), y VP (Verificación Preliminar):

## ELABORACIÓN DEL PLAN ANUAL DE CONTROL



## ELABORACIÓN DEL PLAN ANUAL DE CONTROL



Elaboración del PAC 2/2

Como insumo en la elaboración del PAC, se utiliza una Matriz de Priorización que involucra variables que son ponderadas, como: Resultado de una VP (Verificación Preliminar); Denuncias Externas; Resultado de Auditorías anteriores; Materialidad con relación al giro de la entidad; periodo de la última intervención de la Contraloría en la área a examinar, con el propósito de minimizar el riesgo de control; y, el grado de cumplimiento de recomendaciones de anteriores auditorías.

Cada dependencia de la contraloría selecciona las acciones de control con mayor valoración, quedando rezagadas aquellas con menor ponderación, que serán insumo para el subsiguiente año.

El plan anual de control interno y externo es aprobado por la máxima autoridad de ente de control, siendo de cumplimiento obligatorio; aquellas que requieran modificación se solicitarán por escrito de manera justificada a la Dirección de Planificación para su autorización.

El Plan Anual de Control se vincula con el objetivo de investigación planteado en esta tesis, puesto que se evalúa si las acciones de control ejecutadas por la Contraloría en la Administración Pública durante el 2010, 2011 y 2012, cubrió la demanda respecto a la materialidad y riesgo del gasto público ecuatoriano, y si sus recomendaciones permiten la optimización de recursos públicos y consecución de metas y objetivos.

#### **4.1. Demostración de la Hipótesis Planteada**

Para evaluar las acciones de control realizadas por la contraloría y su vinculación con la hipótesis de este trabajo de investigación, se trata de enlazar la participación relativa del gasto público ecuatoriano (recursos utilizados) de cada área o sector, con la intensidad del control realizado por la Contraloría General del Estado sobre dicha área.

Se entiende que a mayor significancia presupuestaria mayor riesgo en la utilización eficiente de los recursos. Este ratio se comparará con la importancia y

riesgo detectado por el Plan Anual de Control (PAC) de la Contraloría y la intensidad del control realizado.

El ejercicio de evaluación se realizó para los PACs de los años 2010-2011-2012 (informes aprobados) y el gasto público ejecutado (estados de ejecución presupuestarios del estado) por área durante el mismo periodo.

Asimismo, se examinó la proporción de las acciones de control o tipos de auditorías realizadas, así como los enfoques u objetivos con los cuales se llevó a cabo el control de la gestión pública.

Finalmente los resultados de las auditorías realizadas, por medio de las recomendaciones se clasificaron según la dimensión del desempeño que refieran la gestión o desempeño (eficiencia, eficacia), que permitió medir la incidencia e impacto de éstas en la optimización de recursos públicos y consecución de metas y objetivos de la Administración Pública.

#### 4.1.1. Proporción de acciones de control por sector vs el gasto público

De la ejecución de los Planes Anuales de Control de la Contraloría durante el 2010, 2011 y 2012, se desprende que se han aprobado 2879 informes de auditoría llevados a cabo en la Administración Pública, que distribuidos por sector de control, se obtiene:

Acciones de Control realizadas por año según sector

Control por sectores	2010	2011	2012	total	Porcentual (acumulado)
Corriente	54	47	116	217	7,54%
Defensa	52	40	57	149	5,18%
Producción	163	154	210	527	18,30%
Bienestar Social	10	18	21	49	1,70%
Vivienda	5	13	6	24	0,83%
Educación	242	169	142	553	19,21%
Salud	75	93	81	249	8,65%
Empleo	3	1	2	6	0,21%
GADS	383	378	344	1105	38,38%
<b>Total</b>	<b>987</b>	<b>913</b>	<b>979</b>	<b>2879</b>	100,00%

Fuente: Autora, a base de los informes aprobados [www.contraloria.gob.ec](http://www.contraloria.gob.ec)

De manera gráfica, respecto al periodo de análisis se visualiza:



Como se puede apreciar del cuadro y de gráfico antes expuestos se evidencia que la Contraloría ha concentrado sus acciones de control (utilizando sus recursos humanos, económicos y tecnológicos) en un (38,38%) en los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADS); el 19,21% en Educación; el 18,30% en Producción; el 8,65% en Salud; el 7,54% en gasto corriente; el 5,18% en Defensa Nacional; y en menor porcentaje a Beneficios Sociales, Vivienda y Empleo en 1,70%; 0,83%; y 0,21%, en su orden.

#### 4.1.1.1. Distribución del Gasto Público por Sectores

En párrafos siguientes verificamos si el control realizado por la Contraloría a los diferentes sectores, va de la mano con la demanda material del gasto público en los mismos. Como información inicial se expone la distribución del Gasto Público por sectores en los años bajo análisis:

## Ejecución del gasto público

En dólares corrientes

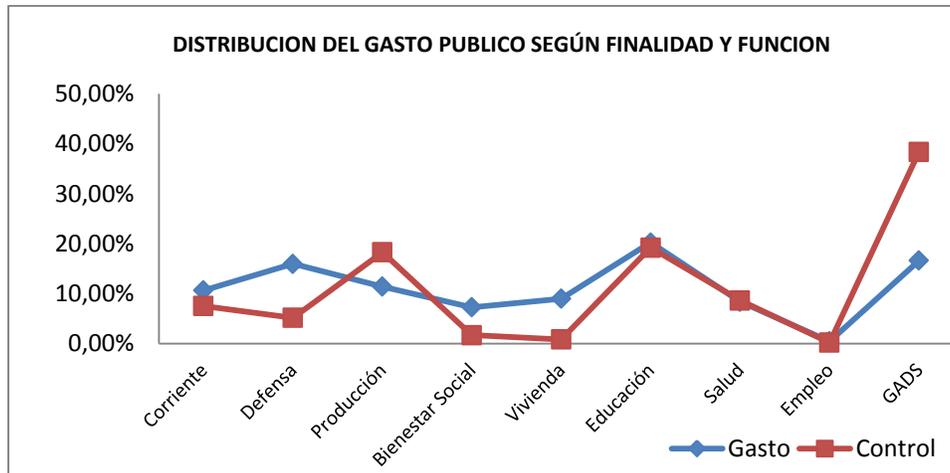
Gasto por sectores	2010	2011	2012	2013	Total USD	Porcentaje del período
Corriente	1.449.625.492,81	1.697.097.048,36	2.383.699.234,64	2.415.169.088,03	5.530.421.775,81	10,65%
Defensa	2.594.107.869,26	2.755.476.710,41	2.947.606.567,39	3.150.413.102,12	8.297.191.147,06	15,98%
Producción	1.677.983.330,78	2.155.246.409,19	2.088.907.096,48	3.501.682.144,14	5.922.136.836,45	11,40%
Bienestar Social	1.130.736.681,82	1.311.062.978,42	1.336.110.879,85	1.577.253.275,91	3.777.910.540,09	7,28%
Vivienda	1.325.814.509,69	1.418.552.165,78	1.923.767.707,90	2.168.677.204,64	4.668.134.383,37	8,99%
Educación	3.064.060.476,70	3.571.423.414,96	3.863.009.847,97	4.666.746.118,71	10.498.493.739,63	20,22%
Salud	1.211.709.304,43	1.379.984.058,66	1.755.653.548,85	2.108.126.982,14	4.347.346.911,94	8,37%
Empleo	52.107.164,03	91.083.165,53	98.545.691,63	92.061.790,21	241.736.021,19	0,47%
GADS	2.485.736.355,80	2.850.895.374,86	3.305.986.765,75	3.578.932.888,79	8.642.618.496,41	16,64%
<b>Suman</b>	<b>14.991.881.185,32</b>	<b>17.230.821.326,17</b>	<b>19.703.287.340,46</b>	<b>23.259.062.594,69</b>	<b>51.925.989.851,95</b>	<b>100,00%</b>
Deuda pública	2.506.432.321,86	3.398.579.522,85	3.362.229.084,36	4.604.792.962,42	13.872.033.891,49	
<b>Total presupuesto</b>	<b>17.498.313.507,18</b>	<b>20.629.400.849,02</b>	<b>23.065.516.424,82</b>	<b>27.863.855.557,11</b>	<b>65.798.023.743,44</b>	

Fuente: Cuadro elaborado por la autora, en base a los estados de ejecución presupuestaria, emitidos por el Ministerio de Finanzas.

De los datos constantes en la tabla antes expuesta muestra que la sumatoria acumulada del período 2010-2012, el Estado destinó el 20,22% de las erogaciones financieras al sector Educación, el 16,64% por transferencias a GADS; el 15,98% a la Defensa Nacional; el 11,40% a incentivar la producción; el 10,65% al gasto corriente; el 8,99% a proyectos de vivienda; el 7,28% a proyectos sociales; y el 0,47% al sector empleo.

### 4.1.1.2. Relación entre la materialidad del gasto con el control

Con la información antes explicada se comparó la relación existente entre participación porcentual del gasto de cada sector (materialidad), con el control realizado por la Contraloría en el período.



Elaborado: por la Autora, en base al presupuesto ejecutado del estado y los informes aprobados de la Contraloría

Del gráfico que antecedente se observa de manera general el control ejercido al gasto por sectores durante el periodo de 2010 al 2012; donde se identifica que las áreas de producción y de los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADS), recibieron mayor cantidad de acciones de control (priorización de auditorías en las entidades que conforman estos sectores) que su peso relativo en el total de las erogaciones; dando un indicio de que dicho esfuerzo ha *superado* la materialidad del gasto realizado. En los sectores de Defensa, Bienestar Social y Vivienda, el control fue ejercido por *debajo* de la demanda del gasto público; mientras que en los demás sectores como en Gasto corriente, Educación y Salud, el control ha alcanzado un equilibrio con la materialidad del gasto.

En forma comparada la tabla que sigue presenta los datos de las columnas de relación porcentual del control por sectores y del gasto material del presupuesto general del estado ejecutado, la última columna expone una proxy del *desvío* detectado:

Sector	ACUMULADO 2010-2012			Porcentaje de control respecto al gasto
	Gasto	Control	Desvío	
Corriente	10,65%	7,54%	-3,11%	70,79%
Defensa	15,98%	5,18%	-10,80%	32,41%
Producción	11,40%	18,30%	6,90%	160,52%
Bienestar Social	7,28%	1,70%	-5,57%	23,35%
Vivienda	8,99%	0,83%	-8,16%	9,23%

Educación	20,22%	19,21%	-1,01%	95,00%
Salud	8,37%	8,65%	0,28%	103,34%
Empleo	0,47%	0,21%	-0,26%	44,68%
GADS	16,64%	38,38%	21,74%	230,64%
<b>Total</b>	100,00%	100,00%		

Elaborado: por la Autora, en base al presupuesto ejecutado del estado y los informes aprobados de la Contraloría

Si bien es cierto que el mencionado desvío se refiere a la comparación de diferentes variables: la relación entre intensidad del control (cantidad de acciones de control en relación al total de controles efectuados por la Contraloría), y la materialidad relativa del gasto sectorial puede interpretarse como una variable proxy de la convergencia o el desvío entre ambas.

Dada la Hipótesis de investigación propuesta en este trabajo, consideramos que la variable proxy de desvío puede exponer cuan eficiente es el control de la Contraloría en la Administración Pública. A tal fin se han seleccionado los siguientes criterios y rangos:

<b>Criterio</b>	<b>Rangos de desvío aceptado</b>
Altamente eficiente	90% - 110%
Eficiente	70% - 89%
Ineficiente	0% - 69% 111% en adelante

Del gráfico y de la tabla de distribución del gasto público por sectores durante el periodo de análisis, y estos con relación a la priorización de auditorías ejecutadas por la Contraloría, se observa que la Contraloría ha sido altamente eficiente respecto al control en los sectores de Educación y Salud; eficiente respecto a la priorización y evaluación del Gasto Corriente. Mientras que ha sido ineficiente en controlar los sectores de Defensa, Bienestar Social, Vivienda y Empleo, pues se controlado menos de 69% de la demanda respecto a la materialidad del gasto público. Y por el contrario habría sobre utilizado recursos en el control en los sectores de Producción, y Gobiernos Autónomos Descentralizados, priorizando

acciones de control sobre dichos sectores en relación a otros, siendo una actividad ineficiente.

Como causa tentativa de la ineficiente acción del control respecto de la materialidad del gasto, nos permitimos señalar que ésta podría obedecer a la no utilización de la variable “distribución del gasto público” como elemento de riesgo en la formulación del Plan Anual de Control.

#### 4.1.2. Proporción de las acciones de control

Otra mirada sobre la eficiencia de la Contraloría en el control del uso de los recursos de la administración pública, es observando el tipo de acciones de control que realiza.

A continuación se representa las mismas acciones de control consideradas en el control por sectores respecto al gasto público, pero ahora distribuidas por modalidades de auditoría:

Acción de Control	2010	2011	2012	Total	Relación porcentual acumulada
Examen especiales	974	862	913	2749	95.48%
Aspectos ambientales	5	1	3	9	0.31%
Auditoría de Gestión	4	45	52	101	3.51%
Auditoría Financiera	2	3	10	15	0.52%
Obras Publicas	2	2	1	5	0.17%
<b>Suman:</b>	<b>987</b>	<b>913</b>	<b>979</b>	<b>2879</b>	<b>100.00%</b>

Del cuadro precedente se observa que la cantidad de acciones de control ejecutadas por la Contraloría en la evaluación de la gestión pública, durante el periodo de análisis, tiende a ser una constante, excepto la Auditoría de Gestión que evidencia un aumento de utilización del 2010 al 2011, situación que puede ser una buena señal en términos de eficiencia, ya que obedece a la necesidad de evaluar gestión en áreas identificadas y priorizadas, de acuerdo a los parámetros antes descritos al momento de formular el Plan Anual de Control.

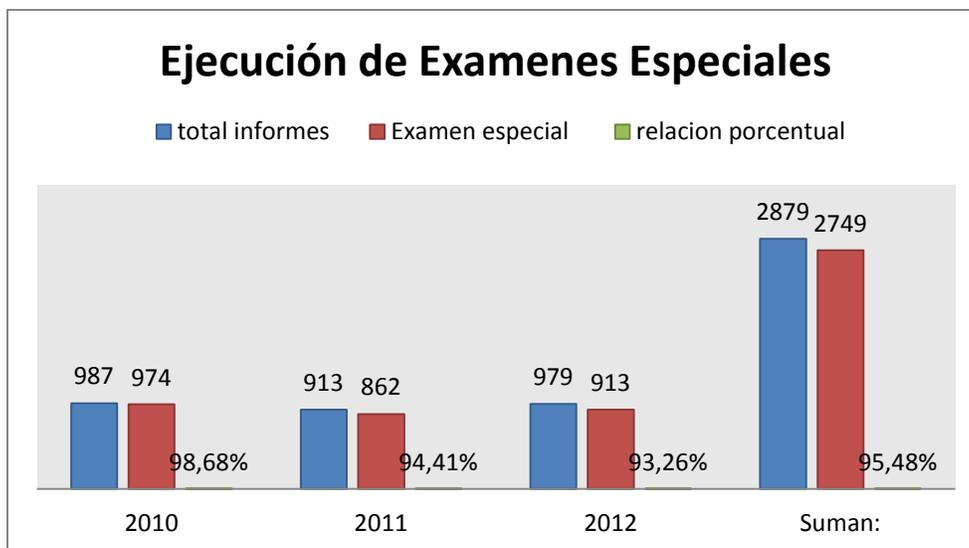
El examen especial es la acción de control más utilizada para ejercer el control de recursos en la Administración Pública, representando el 95.48% de los informes ejecutados y aprobados por la Contraloría durante el 2010 al 2012; en segundo lugar la Auditoría de Gestión con un porcentaje de ejecución de 3.51%; y las menos utilizadas como la Auditoría Financiera, Auditoría de Aspectos Ambientales y Auditoría de Obras Públicas que representan 0.52%, 0.31% y 0.17% en su orden.

#### **4.1.2.1. Examen Especial**

El artículo 19 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, establece al examen especial como parte de la auditoría gubernamental que 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, aplicará las técnicas y procedimientos de auditoría, de la ingeniería o afines, o de las disciplinas específicas, de acuerdo con la materia de examen, y formula el correspondiente informe que deberá contener comentarios, conclusiones y recomendaciones.

Como se puede apreciar el examen especial permite auditar aspectos limitados y específicos de una entidad, permitiendo diferentes enfoques; por tal razón el examen especial es la acción de control más adaptable y elegida por la Contraloría al momento de ejercer el control gubernamental.

A continuación se presenta de manera gráfica la ejecución del Examen Especial durante el periodo de análisis:



Observándose que durante el 2010 se han aprobado 974 exámenes especiales que representan el 98.68% del total de informes, y donde la elección de esta acción de control, supera a los años 2011 y 2012; para el 2011 la elección ha sido en el 94.41% del total de informes, aunque su baja es de 4 puntos porcentuales, su ejecución sigue siendo mayor en comparación de los otros tipos de acciones de control; y, para el 2012 continúa siendo la acción de control con mayor ejecución en ejercer el control externo e interno, en un 93.26% del total informes; dando un promedio de ejecución durante el periodo de análisis del 95.48% de las 2749 informes ejecutados y aprobados por la Contraloría en el ejercicio de sus funciones.

#### 4.1.2.2. Auditoría de Aspectos Ambientales

El artículo 22 de la Ley Orgánica de Contraloría General del Estado, establece a la Auditoría de Aspectos Ambientales auditar los procedimientos de realización y aprobación de los estudios y evaluaciones de impacto ambiental en los términos establecidos en la ley de gestión ambiental del Ecuador.

La estructura orgánica de la Contraloría define a las Direcciones agregadoras de valor por competencias, siendo la Dirección de Auditoría de Proyectos y Ambiental, la correspondiente en ejecutar acciones de control de enfoque

ambiental. Los tipos de acciones que se permiten auditar aspectos ambientales son: la Auditoría de Aspectos Ambientales y el Examen Especial.

En el presente cuadro se observa la ejecución de Auditorías de Aspectos Ambientales, durante el periodo de análisis:

<b>Periodo</b>	<b>total informes</b>	<b>Aspectos Ambientales</b>	<b>relación porcentual</b>
2010	987	5	0.51%
2011	913	1	0.11%
2012	979	3	0.31%
<b>Suman:</b>	<b>2879</b>	<b>9</b>	<b>0.31%</b>

Como se evidencia la ejecución de esta acción de control no es utilizada en gran medida, puesto que las demandas por parte de terceros no son concurridas. Se han aprobado 9 informes que representa el 0.31% del total de informes del periodo 2010, 2011 y 2012.

El examen especial es una acción que por sus características permite ejecutar aspectos ambientales, en el apartado de enfoques de acciones de control, se observa el porcentaje que se le otorga a estas auditorías técnicas.

#### **4.1.2.3. Auditoría de Gestión**

El artículo 21 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado señala que la Auditoría de Gestión es la acción fiscalizadora dirigida a examinar y evaluar el control interno y la gestión del desempeño de una institución, ente contable, o la ejecución de programas y proyectos, con el fin de determinar si dicho desempeño o ejecución, se está realizando, o se ha realizado, de acuerdo a principios y criterios de economía, efectividad y eficiencia.

Este tipo de acción de control se puede ejecutar en todas las dependencias de la Contraloría de acuerdo a sus competencias. A continuación se aprecia el número de exámenes de Auditoría de Gestión aprobados, durante el periodo de análisis:

<b>Periodo</b>	<b>total informes</b>	<b>Auditoría de Gestión</b>	<b>relación porcentual</b>
2010	987	4	0.41%
2011	913	45	4.93%
2012	979	52	5.31%
<b>Suman:</b>	<b>2879</b>	<b>101</b>	<b>3.51%</b>

La ejecución de Auditorías de Gestión durante el 2010, 2011 y 2012 alcanza el 3,51% del total de los informes, se posiciona en la segunda acción de control, pese a la diferencia existente con el Examen especial.

Se puede observar que la demanda de Auditorías de Gestión ha crecido notablemente para el 2011 y 2012, lo que significa que tanto la necesidad de las instituciones auditadas, como de las políticas internas de la Contraloría que han sumado importancia a la evaluación de gestión de los auditados.

No nos olvidemos que el examen especial dentro de sus características da oportunidad a ejecutar exámenes con enfoque de gestión, situación que se observa en el apartado de enfoques de acciones de control.

#### **4.1.2.4. Auditoría Financiera**

El artículo 20 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, establece que la auditoría financiera informa respecto a un período determinado, sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros de una institución pública, ente contable programa o proyecto; concluirá con la elaboración de un informe profesional de auditoría, en el que se incluirán las opiniones correspondientes.

De conformidad al artículo 28 de la Ley Orgánica de Contraloría General del Estado, la Contraloría contrata firmas privadas de auditoría para ejercer la acción de control de Auditoría Financiera en las entidades del sector públicos, cuyos informes son supervisados por la unidad de auditoría de la Contraloría a la cual pertenece la competencia del ámbito donde se efectúa la auditoría.

Los informes financieros realizados por las firmas privadas no forman parte de la población de informes aprobados, en el siguiente cuadro se indican las Auditorías Financieras ejecutadas y aprobados por la Contraloría, durante el periodo de análisis:

<b>Periodo</b>	<b>total informes</b>	<b>Auditoría Financiera</b>	<b>relación porcentual</b>
2010	987	2	0.20%
2011	913	3	0.33%
2012	979	10	1.02%
<b>Suman:</b>	<b>2879</b>	<b>15</b>	<b>0.52%</b>

La representación porcentual de ejecución de Auditorías Financieras asciende al 0.52% del total de informes aprobados por la Contraloría, se observa un aumento de ejecución para el 2012.

Se observa que la demanda de auditorías financieras durante el periodo de análisis ha sido escasa, será que la demanda con relación al control financiero, no requiere de dictaminar estados financieros, sino de focalizar las debilidades financieras del sector público.

Como ya lo habíamos mencionado el examen especial por ser una acción de control que permite auditar áreas, programas, proyectos, actividades, etc., con enfoque financiero, observaremos la demanda financiera en el apartado de enfoques de acciones de control.

#### 4.1.2.5. Auditoria de Obras Publicas

El artículo 23 de la Ley Orgánica de Contraloría General del Estado señala que la Auditoria de Obras Públicas, 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 acción de control abarca todo lo concerniente a las obras públicas, es una herramienta completa que por su definición no restaría importancia frente al examen especial.

Sin embargo se observa a continuación la poca ejecución de Auditorias de Obras Publicas durante el periodo de análisis:

Periodo	total informes	Obras Publicas	Control	Gasto Público	Porcentaje de control sobre el gasto
2010	987	2	0.20%	12,58%	1,58%
2011	913	2	0.22%	15,26%	1,44%
2012	979	1	0.10%	14,48%	0,69%
<b>Suman:</b>	<b>2879</b>	<b>5</b>	<b>0.17%</b>	<b>14,10%</b>	<b>1,21%</b>

Observándose, que el control llevado a cabo por la Contraloría a las Obras públicas es ineficiente ya que durante el periodo de análisis representa el 1,21% del gasto público en este rubro.

La Dirección de Auditoria de Proyectos y Ambiental, tiene competencia de ejercer auditorías técnicas, por poseer personal de ingeniería.

#### 4.1.3. Enfoques de las acciones de control

Luego de conocer la proporción de acciones de control, la intensidad y su relación con la materialidad del gasto, durante el periodo de análisis, en esta parte del

trabajo nos ocuparemos en los enfoques de las acciones de control ejecutadas y aprobadas por la Contraloría.

De acuerdo a los enfoques que permite las acciones de control, estos fueron clasificados por: cumplimiento legal, financiero (eficiencia), gestión (eficacia) y técnico.

Para determinar el enfoque y alcance de las acciones de control se observó el 100% de los informes ejecutados y aprobados durante el 2010, 2011 y 2012. Cabe mencionar que del alcance de la auditoría (descripción que identifica, el área, programa o proyectos, período, entre otros, a auditar), se define el enfoque de control que se observa en análisis de auditoría.

En forma de ilustración a continuación se presenta un ejemplo de selección de los diferentes enfoques de las acciones de control:

Tipo de acción de control	Alcance de la auditoría	Enfoque
Examen especial	Al cumplimiento de las disposiciones contenidas en los Decretos Ejecutivos 435 y 560 de 26 de julio y 24 de noviembre de 2010, por el período comprendido entre el 26 de julio de 2010 y el 31 de mayo de 2011, relacionados con el traspaso de dominio a favor de INMOBILIAR, de los inmuebles que no están siendo utilizados en las actividades principales de las entidades que conforman la Administración Pública Central e Institucional, así como de un detalle de inmuebles transferidos a la misma entidad por el Banco Central.	Cumplimiento legal
Examen especial	A la determinación, recaudaciones y devoluciones del Impuesto al Valor Agregado, IVA, e Impuesto a la Renta, realizados por el Servicio de Rentas Internas	Financiero
Examen especial	A las actividades administrativas, financieras y el cumplimiento del plan anual de control del Ministerio de Educación y Cultura, por el periodo comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2012.	Gestión
Examen especial	A los proyectos: Pavimentación, repavimentación y bacheo de varias calles; mejoramiento de caminos vecinales; regeneración urbana de avenidas, calles y parques; construcción de alcantarillas tubulares y muros de gaviones en varios sectores; construcción de bloques de aulas en varias escuelas; alcantarillado sanitario de los Tres Bajos: Afuera, Pechiche y de La Palma.	Técnico

Auditoría financiera	Auditoría a los Estados Financieros de las Administradoras: Dirección General, Sistemas de Pensiones, Riesgos de Trabajo, Seguro de Salud Individual y Familiar y Seguro Campesino.	Financiero
Auditoría de aspectos ambientales	A la gestión desarrollada por la Empresa Pública Metropolitana de Rastro, Empresa Pública Metropolitana de Agua Potable y Saneamiento, Secretaría de Ambiente y Ministerio de Ambiente, en el Camal Metropolitano y en la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales.	Gestión
Auditoría de obras publicas	Auditoría de obras públicas y de aspectos ambientales a varios proyectos del Ministerio de Obras Públicas, durante el 2010.	Técnico

El universo de informes se obtuvo de la página web de la Contraloría, sección informes aprobados. A continuación se presenta los resultados obtenidos, luego de la tabulación del análisis de los alcances de auditoría, clasificándolos por enfoques de control:

TIPO DE ACCION DE CONTROL	ENFOQUE RELACIÓN AL ALCANCE				TOTAL
	Cumplimiento Legal	Financiero-eficiencia	Gestión-eficacia	Técnico	
Examen especiales	752	1570	68	359	2749
Aspectos ambientales	1	0	1	7	9
Auditoría de Gestión	0	0	101	0	101
Auditoría Financiera	0	15	0	0	15
Obras Publicas	0	0	0	5	5
<b>SUMAN</b>	<b>753</b>	<b>1585</b>	<b>170</b>	<b>371</b>	<b>2879</b>
<b>Porcentaje de enfoques</b>	<b>26.15%</b>	<b>55.05%</b>	<b>5.90%</b>	<b>12.89%</b>	

En el cuadro que antecede se puede observar las necesidades de control en la Administración Pública, recordemos que el tipo de acción de control y el enfoque, son respuestas de la demanda al momento de formular el Plan Anual de Control; también es resultado de políticas y estrategias dictadas por la administración de la Contraloría.

Del análisis a los informes ejecutados y aprobados durante el 2010, 2011 y 2012, con relación al alcance y enfoque, se determina que el 55.05% del total informes, han evaluado áreas, programas y programas con enfoque financiero; el 26.15% con enfoque de legal, donde el auditor valida el cumplimiento normativa del área a

auditar; el 12.89% con enfoque técnico; y 5.90% con orientación a determinar la gestión.

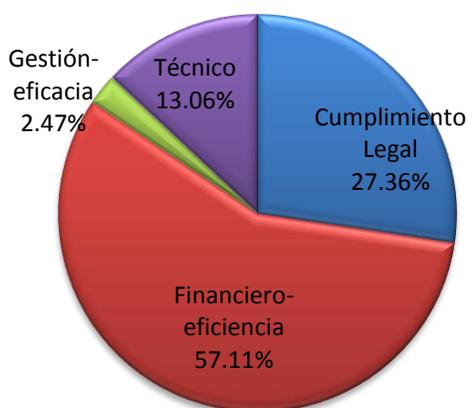
Con los datos obtenidos del análisis a los enfoques de las auditorías, se obtiene que las modalidades de acciones de control de auditoría gubernamental utilizadas por la Contraloría General del Estado, se orienta en un 55.05% a la eficiencia y 5.90% a la eficacia, de la gestión del sector publico ecuatoriano.

Por lo tanto, la intervención de la Contraloría General del Estado en las entidades y empresas públicas, respecto a los enfoques de auditoría, contribuye en un 60.95% a la consecución de sus objetivos y a mejorar su gestión institucional.

#### 4.1.3.1. Enfoque del examen especial

Como se manifestó anteriormente el examen especial se adapta a las exigencias demandadas, por los diferentes enfoques de control: a la gestión, al cumplimiento legal, a lo financiero y a lo técnico, de área, programa, proyecto, actividad, entre otras. A continuación se muestra de manera gráfica la distribución de enfoques ejecutados mediante esta acción de control:

**Enfoque Examen Especial**



El examen especial es la acción de control más utilizada al momento de ejercer el control externo e interno por parte de la Contraloría General del Estado en la Administración Pública, durante el 2010 al 2012 se ejecutaron 2 749 exámenes especiales que representa el 95.48% del total informes del periodo de análisis, como ya se observó en el apartado de proporción de acciones de control.

De los exámenes especiales ejecutados y aprobados, el 27.36% evaluó el cumplimiento de legal, en la planificación, ejecución y control del área, proyectos, programa, actividad auditada.

El 57.11% de los exámenes especiales, verificó la legitimidad, integridad y valoración en materia financiera de los rubros, áreas, proyectos, programas y actividades auditadas.

Se ejecutó con enfoque de gestión el 2.47% del total exámenes especiales, donde se analizó la eficiencia, eficacia, impacto, economía, legalidad, de una áreas, proyectos, programas y actividades limitadas.

Con enfoque técnico se evaluó el 13.06% del total de informes de exámenes especiales, donde se verificó procedimientos de realización y aprobación de los estudios y evaluaciones de impacto ambiental; y, evaluó 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.

#### **4.1.3.2. Enfoque Cumplimiento Legal**

El cumplimiento de normativa de operaciones o áreas, en materia de evaluación se verifica en cada acción de control indistintamente del enfoque de manera inherente; sin embargo, el examen especial es la única acción de control que

permite considerar al cumplimiento legal como un enfoque limitado, como se observa a continuación:

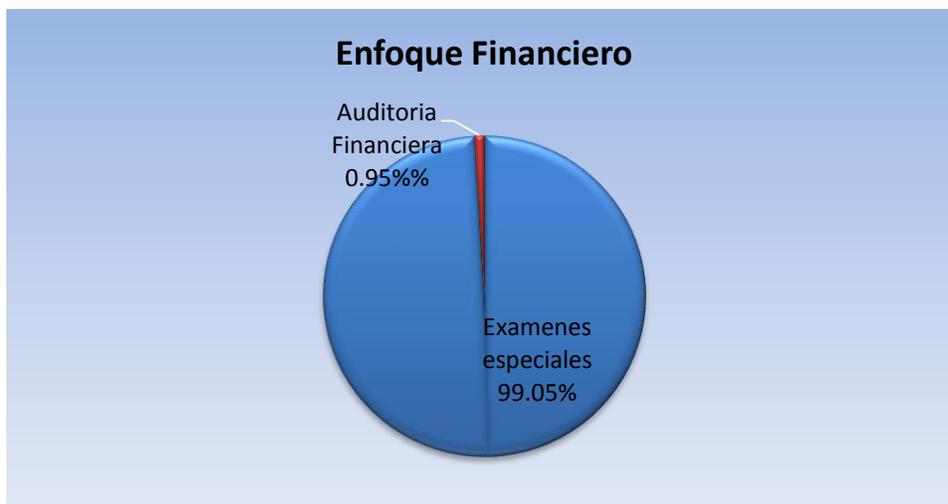


Del total informes aprobados durante el periodo analizado, 753 se ejecutaron con enfoque de cumplimiento legal, de los cuales el 99.87% se realizaron mediante el examen especial y 0.13% por la Auditoría de Aspectos Ambientales.

**4.1.3.3. Enfoque Financiero**

La Auditoría Financiera permite dictaminar estados financieros de un ente o programa, para esto requiere que el auditor emita opinión acerca de la razonabilidad de saldos auditados.

Cuando no se audita los Estados Financieros, sino actividades, operaciones, cuentas, rubros, entre otros, se requiere utilizar al examen especial, ya que permite auditar limitadamente la gestión financiera, así como se muestra en el siguiente gráfico:



De los 1 585 informes con enfoque financiero aprobados durante el periodo de análisis, el 99.05% se ejecutaron utilizando el examen especial y el 0.95% la Auditoria Financiera.

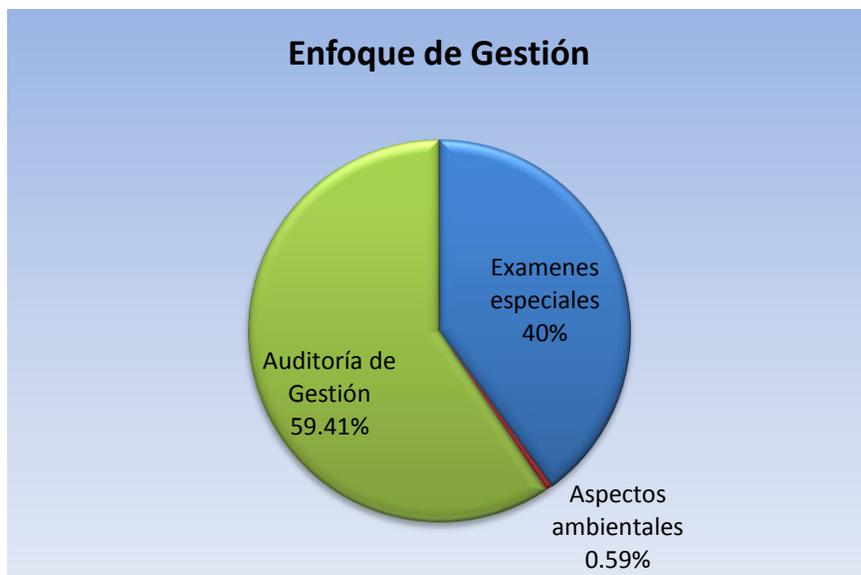
Los resultados arrojados por esta investigación, permite concluir que el 55.05% del total informes aprobados fueron ejecutados con enfoque financiero (eficiencia), lo que ha permitido cumplir en este porcentaje con el control de los recursos públicos.

#### **4.1.3.4. Enfoque de Gestión**

La Auditoria de Gestión es la acción de control especializada en auditar la gestión de los auditados en términos de eficiencia, eficacia y efectividad.

Así como también dentro de los enfoques que permite el examen especial se encuentra la gestión que evalúa aspectos limitados o de una parte de las actividades.

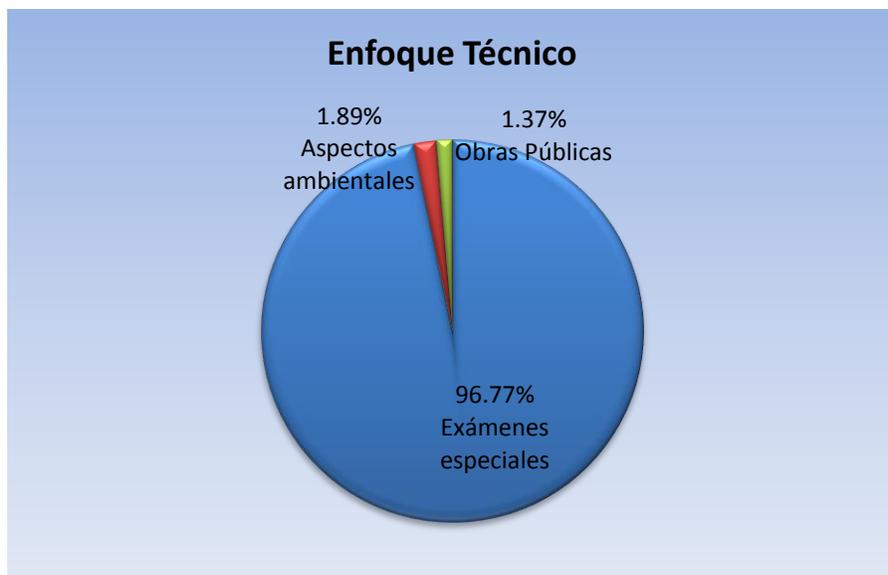
Por lo expuesto, se aprecia en el siguiente gráfico, la ejecución de acciones de control, con enfoque de control de gestión:



De los 170 exámenes aprobados con enfoque de gestión durante el periodo de análisis, el 59.41% fue evaluado por la Auditoría de Gestión; el 40% se lo ejecutó mediante el Examen Especial; y el 0,59% se llevó a cabo por la acción de Auditoría de Aspectos Ambientales, ya que esta acción permite realizar el control de gestión ambiental.

#### **4.1.3.5. Enfoque Técnico**

La Auditoría de Aspectos Ambientales y Auditoría de Obras Públicas, evalúan aspectos técnicos, como el impacto ambiental y la ejecución de obras, en su orden; sin embargo, el examen especial también permite el análisis de aspectos técnicos, con la característica que lo realiza de manera limitada y específica. A continuación se observa la preferencia de elección entre éstas acciones de control:



De los 371 informes ejecutados durante el periodo de análisis con enfoque técnico, el 96.77% se realizó mediante el examen especial, el 1.89% con la Auditoría de aspectos ambientales y 1.37% con Auditoría de Obras Públicas.

#### **4.1.4. Orientación de las Recomendaciones de los informes**

De la intervención mediante las acciones de control la Contraloría General del Estado en las entidades y empresas públicas, se obtiene el informe de auditoría, en el cual se expresan conclusiones y recomendaciones arribadas del análisis del componente auditado.

El informe de auditoría es el resultado de la ejecución de la acción de control, y sus recomendaciones sirven de insumo para retroalimentar la gestión legal, administrativa y financiera del auditado.

Las recomendaciones del informe de auditoría es el aporte y contribución directa de la intervención de la Contraloría en el Sector Público ecuatoriano, ya que las recomendaciones son de cumplimiento obligatorio a partir de 90 días aprobado el informe.

Para la ejecución de esta investigación se analizaron las recomendaciones resultantes de la ejecución de las acciones de control durante el 2010 al 2012 y se clasificó en tipos de orientación.

Para la identificación de la orientación de recomendaciones, se consideraron los siguientes estándares:

- *Cumplimiento legal*: que la recomendación se oriente a la aplicación leyes, reglamentos, códigos, disposiciones legales, respecto a algo específico.
- *Financiero*: la recomendación tiende la aplicación de ajustes contables, re cálculos, aplicación de procedimientos, que como resultado implique realizar registros contables.
- *Eficacia*: si la recomendación se enfoca en la aplicación de procedimientos que permiten a la consecución de metas y objetivos.
- *Eficiencia*: si se orienta a fortalecer la capacidad para lograr los objetivos, mediante la optimización de recursos, tanto financieros, humanos y tecnológicos.

A continuación se muestran algunos ejemplos de los estándares antes señalados:

Enfoque de la acción de control	Recomendación:	Orientación
Gestión	Realizar el seguimiento y evaluación integral de la ejecución de los programas y proyectos, remitidos por el Ministerio de Electricidad y Energía Renovable y los demás autores.	Eficiencia
Financiero	Formulará las directrices pertinentes tendientes al fortalecimiento del control interno que proporcione seguridad razonable para el logro de los objetivos institucionales y protección de los recursos públicos.	Eficacia
Financiero	Dispondrá a la Contadora General que para el registro de las transacciones, se aplique el método devengado.	Financiero
Técnico	Dispondrá al tesorero que lleven el control de la vigencia de las garantías, renovándolas con cinco días previos a su vencimiento, a fin de que los contratos se mantengan garantizados.	Eficiencia
Cumplimiento legal	Aprobado el Estatuto Orgánico por Procesos ante el Directorio, dispondrá al Jefe de Talento Humano que realice las gestiones necesarias para la aprobación por el Ministerio de Relaciones Laborables, y proceder a su difusión.	Cumplimiento legal

La población total de informes aprobados por la Contraloría General del Estado durante el 2010, 2011 y 2012 es 2 879 informes. Para el análisis de las recomendaciones, se consideraron 90 informes, muestra que se obtuvo considerando margen de error del 10% y un nivel de confianza del 95%:

$$n = \frac{N * (a_c * 0,5)^2}{1 + (e^2 * (N - 1))}$$

$$n = 90$$

De los 90 informes se procedió a obtener una muestra estratificada de acuerdo a la proporción y enfoques del alcance de las acciones de control aprobadas durante el periodo de análisis, obteniéndose el número de informes seleccionados por auditoría:

<b>Acción de control</b>	<b>Enfoque del alcance</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>Muestra</b>	<b>Relación porcentual</b>	
Examen Especial	Cumplimiento legal	5	7	12	24	26.67%	84.44%
	Financiero	18	16	12	46	51.11%	
	Gestión	1			1	1.11%	
	Técnico	2	2	1	5	5.56%	
Auditoría Financiera	Financiero	1	1	1	3	3.33%	
Auditoría de Gestión	Gestión	1	2	2	5	5.56%	
Auditoría de Aspectos Ambientales	Técnico	1	1	1	3	3.33%	
Auditoría de Obras Públicas	Técnico	1	1	1	3	3.33%	
<b>Suman</b>		<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>90</b>	<b>100.00%</b>	

Nota: para las acciones de control de proporción del menos del 1%, se consideró al menos una acción de control por cada año de análisis.

Del análisis de recomendaciones de los 90 informes obtenidos de la muestra estratificada, se determinaron 903 recomendaciones con las siguientes orientaciones:

Tipo de acción de control	Enfoque al alcance	ORIENTACIÓN DE RECOMENDACIONES				Total	Porcentajes
		Gestión		Cumplimiento legal	Financiero		
		Eficacia	Eficiencia				
Examen Especial	Cumplimiento legal	16	56	83	13	168	18.60%
Examen Especial	Financiero	28	113	163	110	414	45.85%
Examen Especial	Gestión	1	14	1		16	1.77%
Examen Especial	Técnico	4	9	45	10	68	7.53%
Auditoría Financiera	Financiero	0	10	7	30	47	5.20%
Auditoría de Gestión	Gestión	16	53	8	14	91	10.08%
Auditoría de Aspectos Ambientales	Técnico	3	24	22	1	50	5.54%
Auditoría de Obras Públicas	Técnico	4	22	20	3	49	5.43%
<b>Suman</b>		<b>72</b>	<b>301</b>	<b>349</b>	<b>181</b>	<b>903</b>	
<b>Relación porcentual</b>		<b>7.97%</b>	<b>33.33%</b>	<b>38.65%</b>	<b>20.04%</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>
		<b>41.30%</b>					

De forma general y gráfica se expresa de la siguiente manera:



Como se observa del cuadro y gráfico precedente, de las 903 recomendaciones analizadas el 41.30% se orientan a mejorar la gestión (eficacia 7,97% y eficiencia

33.33%); el 38.65% al cumplimiento legal; y, el 20.04% al registro o control financiero.

Cabe mencionar que las recomendaciones son resultado de las desviaciones encontradas en la institución auditada, por lo que podríamos decir que los porcentajes obtenidos del análisis realizado, permiten conocer las debilidades de la Administración Pública ecuatoriana.

#### 4.1.4.1. Recomendaciones de orientación a la Gestión

De las 903 recomendaciones analizadas se determinó que el 41.30% se orienta a mejorar la gestión del área o ente auditado, en términos de eficiencia y eficacia. A continuación se expone gráficamente la contribución de acciones de control que permitieron este tipo de recomendaciones, durante el 2010, 2011 y 2012:



Como se aprecia en el gráfico antes expuesto, del 100% de recomendaciones con orientación a la mejora de la gestión de los auditados, el 38% se identificaron en los informes de Exámenes Especiales con enfoque financiero, el 19% con enfoque de cumplimiento legal, el 4% con enfoque de gestión y el 3% con enfoque técnico;

el 3% en los Informes de Auditorías Financieras; el 19% en los informes de Auditoría de Gestión; el 7% en los informes de Auditoría de Aspectos Ambientales; y 7% en los informes de Auditorías de Obras Públicas.

## Eficacia

De las 903 las recomendaciones analizadas, el 7.91% se orientan a contribuir en la consecución de metas y objetivos del área o ente auditado, que representan 72 recomendaciones se identifican de la siguiente manera:

Acciones de Control	Enfoque del alcance	Orientación Eficacia	porcentajes
Examen Especial	Cumplimiento legal	16	22.22%
Examen Especial	Financiero	28	38.89%
Examen Especial	Gestión	1	1.39%
Examen Especial	Técnico	4	5.56%
Auditoría Financiera	Financiero	0	0.00%
Auditoría de Gestión	Gestión	16	22.22%
Auditoría de Aspectos Ambientales	Técnico	3	4.17%
Auditoría de Obras Públicas	Técnico	4	5.56%
<b>Número de recomendaciones</b>		<b>72</b>	<b>100.00%</b>

Del cuadro precedente se observa que todas las acciones de control, sin importar su enfoque permiten recomendaciones que ayuden a la consecución de metas y objetivos del área o ente auditado, excepto la Auditoría Financiera, que sus recomendaciones tienen más a la eficiencia y cumplimiento legal.

La acción de control que ha permitido mayor orientación hacia la eficacia es el examen especial con enfoque financiero en un 38.89% del total de las 72 recomendaciones.

El examen especial con enfoque de gestión y de cumplimiento legal ha contribuido con el 22.22% respectivamente, con recomendaciones que permitan el cumplimiento de objetivos planeados.

Las acciones de control con enfoques cumplimiento legal, financiero y gestión, por su naturaleza de análisis permite recomendar a la eficacia del área, proceso, actividad, entre otros, mientras que las acciones con enfoques técnicos enfocan su evaluación a lo técnico y eficiencia, más no la eficacia directamente.

## Eficiencia

Del total de recomendaciones analizadas, el 33.33% que corresponde a 301 recomendaciones se orientan a mejorar la eficiencia del uso de los recursos del área o ente auditado. A continuación se detalla las acciones de control con su respectivo enfoque de análisis, que permitieron determinar recomendaciones de eficiencia:

Acciones de Control	enfoque del alcance	Orientación Eficiencia	porcentajes
Examen Especial	Cumplimiento legal	56	18.60%
Examen Especial	Financiero	113	37.54%
Examen Especial	Gestión	14	4.65%
Examen Especial	Técnico	9	2.99%
Auditoría Financiera	Financiero	10	3.32%
Auditoría de Gestión	Gestión	53	17.61%
Auditoría de Aspectos Ambientales	Técnico	24	7.97%
Auditoría de Obras Públicas	Técnico	22	7.31%
<b>Número de recomendaciones</b>		301	100.00%

Se observa que el mayor porcentaje de recomendaciones con orientación a contribuir a la eficiencia del uso de recursos, es el examen especial con enfoque financiero que representa el 37.54% del total de recomendaciones de eficiencia.

La Auditoría de Gestión y los exámenes especiales con enfoque de gestión y cumplimiento legal, tienden a recomendar a la eficiencia de recursos, así como se demuestra en el cuadro precedente, en un 17.61%; 4.65% y 18.69%, en su orden.

#### 4.1.4.2. Recomendaciones de orientación al Cumplimiento Legal

Las recomendaciones con orientación al cumplimiento de normas legales fueron 349 que representa el 38,65% de las 903 recomendaciones analizadas, a continuación se observa, las acciones de control y el enfoque mediante las cuales se obtuvieron las recomendaciones:

Acciones de Control	enfoque del alcance	Orientación Cumplimiento legal	porcentajes
Examen Especial	Cumplimiento legal	83	23.78%
Examen Especial	Financiero	163	46.70%
Examen Especial	Gestión	1	0.29%
Examen Especial	Técnico	45	12.89%
Auditoría Financiera	Financiero	7	2.01%
Auditoría de Gestión	Gestión	8	2.29%
Auditoría de Aspectos Ambientales	Técnico	22	6.30%
Auditoría de Obras Públicas	Técnico	20	5.73%
<b>Número de recomendaciones</b>		<b>349</b>	<b>100.00%</b>

Se evidencia que de la ejecución de exámenes especiales con enfoque financiero, arrojaron el 46.70% de las recomendaciones con orientación de cumplimiento legal, porcentaje casi de la mitad de las recomendación legales.

Entendiéndose que las operaciones financieras auditadas han requerido de aplicación de las normas, para el adecuado desenvolvimiento de éstas.

Los informes de exámenes especiales con enfoque de cumplimiento legal, presentaron recomendaciones de aplicación legal en un 23.78%, con relación a las 349 recomendaciones. El enfoque de la acción de control está acorde con la orientación de los resultados.

El 12.89%; 6.30% y 5.73% de las recomendaciones de aplicación legal, es consecuencia de la ejecución de exámenes especiales con enfoque técnico, Auditoría de Aspectos Ambientales y Auditoría de Obras Públicas, en su orden. Como resultado de la auditoría a procesos, áreas, actividades técnicas, entre otros, se evidenciaron hallazgos que requieren la aplicación de normas legales para mejorar la gestión técnica.

La ejecución de Auditoría de Gestión y Auditoría Financiera fueron las acciones de control con menor porcentaje de recomendaciones de aplicación legal, que representa el 2.29% y 2.01%, respectivamente.

#### **4.1.4.3. Recomendaciones de orientación financiera**

Las recomendaciones con orientación financiera, como resultado de verificación de operaciones, procesos, programas, actividades, entre otros, asciende a 181 que representa el 20.04% de las 903 recomendaciones analizadas.

En el siguiente cuadro se puede evidenciar el desempeño de las acciones de control en contribuir con recomendaciones de aplicación financiera a los auditados:

<b>Acciones de Control</b>	<b>enfoque del alcance</b>	<b>Orientación Financiera</b>	<b>porcentajes</b>
Examen Especial	Cumplimiento legal	13	7.18%
Examen Especial	Financiero	110	60.77%
Examen Especial	Gestión	0	0.00%
Examen Especial	Técnico	10	5.52%
Auditoría Financiera	Financiero	30	16.57%
Auditoría de Gestión	Gestión	14	7.73%
Auditoría de Aspectos Ambientales	Técnico	1	0.55%
Auditoría de Obras Públicas	Técnico	3	1.66%
<b>Número de recomendaciones</b>		<b>181</b>	<b>100.00%</b>

La acción de control que aporta el mayor porcentaje de recomendaciones con orientación financiera son: Examen Especial con enfoque financiero con el 60.77%; y Auditoría Financiera con un 16.57%; por la naturaleza de este enfoque son pertinentes este tipo de recomendaciones.

Por el contrario, las acciones controltécnicas como: las Auditoría de Aspectos Ambientales, Auditoría de Obras Públicas y el Examen Especial con enfoque técnico, han contribuido en un 0.55%, 1.66% y 7.18%, en su orden, con recomendaciones de aplicación financiera.

#### **4.1.5. Porcentaje de recomendaciones por acción de control**

En este apartado se encuentra el desempeño de cada acción de control, respecto a la orientación de recomendaciones, luego de la aplicación del alcance de auditoría.

#### 4.1.5.1. Examen Especial

Como ya se ha señalado, el examen especial permite ejecutar auditorías con diferentes enfoques, como son: cumplimiento legal, financiero, gestión y técnico. Las recomendaciones resultantes son respuesta al enfoque de auditoría.

De los 90 informes analizados, 76 corresponde a Exámenes Especiales, representando 84,44%, quedando revelado que esta acción de control es la más optada por la Contraloría al momento de ejercer el control.

#### Enfoque Cumplimiento Legal

En las auditorías con enfoque de cumplimiento legal, su análisis se basa en determinar la aplicación de normativa en los procedimientos, operaciones, contratos, obras, auditados.

De los 76 informes de exámenes especiales, 24 fueron ejecutados con enfoque de cumplimiento legal, determinándose 168 recomendaciones que representa el 18.60% del total de las recomendaciones analizadas. A continuación se presenta la distribución y orientación de éstas las recomendaciones:

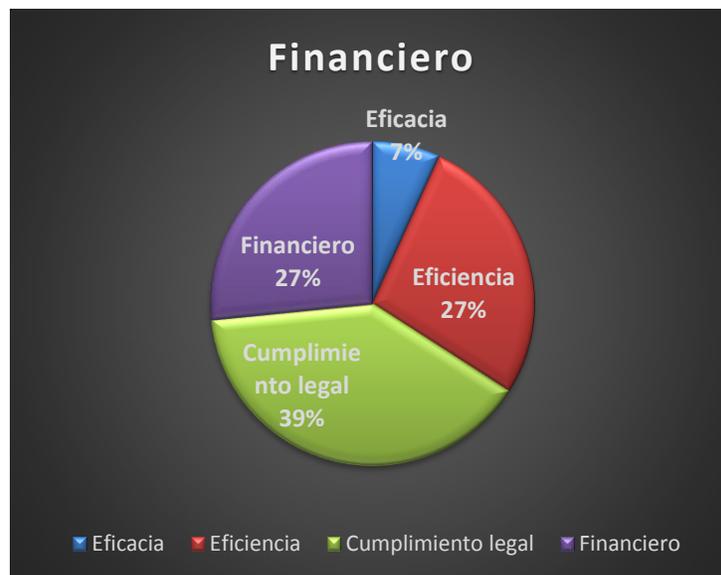


Se observa que el 8% se orientan a la aplicación financiera, el 33% mejorar el uso de recursos, 10% a contribuir al cumplimiento de metas y objetivos del objeto auditado, y naturalmente el 49% se enfocan a la aplicación de las normas legales en el desarrollo de sus actividades.

## Enfoque Financiero

La ejecución de exámenes especiales con enfoque financiero, verifica las operaciones administrativas y financieras, ingresos y gastos, cuentas, rubros, etc., observando los principios de veracidad, integridad, valuación y exposición en materia financiera.

De los 76 informes de exámenes especiales, 46 se ejecutaron mediante el examen especial con enfoque financiero, de los cuales se determinaron 414 recomendaciones que representa el 45.85% del total de las recomendaciones analizadas, distribuidas de la siguiente manera:

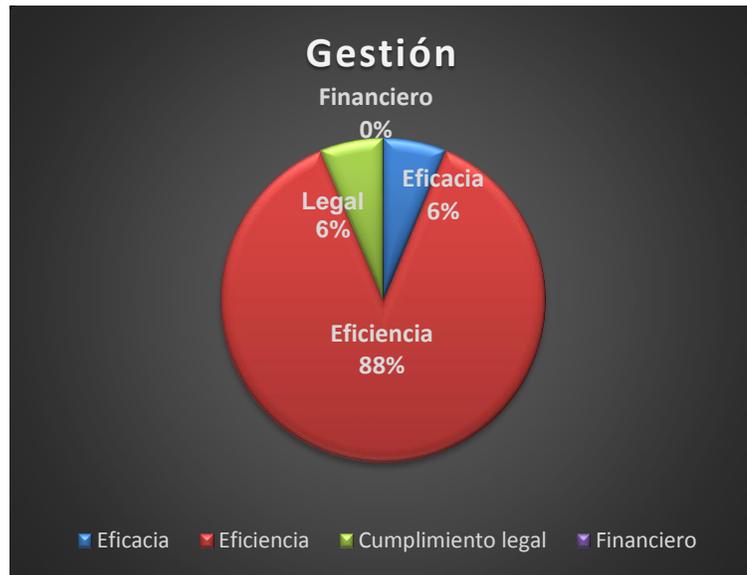


De la aplicación de exámenes especiales con enfoque financiero, se obtuvieron recomendaciones con orientación financiero y al uso de recursos el 27% respectivamente; el 39% a la aplicación de normas legales y el 7% en enfocan en contribuir a alcanzar las metas y objetivos del objeto auditado.

## Enfoque Gestión

Los exámenes especiales con enfoque de gestión, se desarrollan con la perspectiva de evaluar la gestión del objeto de auditoría, en términos de eficiencia y eficacia, que responde al control de recursos y consecución de metas y objetivos, respectivamente.

De los 76 informes de exámenes especiales analizados, 1 se ejecutó mediante el enfoque de gestión, del cual contiene 16 recomendaciones que representa el 1.77% de las 903 recomendaciones examinadas, identificándose la siguiente distribución:



De las 16 recomendaciones, el 6% se orienta al cumplimiento de metas (eficacia), el 88% al manejo y uso de recursos (eficiencia), por lo tanto, el 94% se orientaron a la gestión de objeto auditado.

### **Enfoque Técnico**

Los exámenes especiales con enfoque técnico, orientan su auditoría al cumplimiento de especificaciones técnicas de un contrato, obra, área, etc. Y también se requiere el análisis de los recursos que se están utilizando en la ejecución del objeto de auditoría.

De los 76 informes de exámenes especiales que forman parte de la muestra, 5 se ejecutaron con enfoque técnico de los cuales se extrajo 68 recomendaciones con orientación técnica que representan el 7.53% de las 903 recomendaciones verificadas, distribuidas de la siguiente manera:



Se observa que el 66% se orientan al cumplimiento legal; el 15% a la aplicación de procedimientos financieros; el 13% al manejo de recursos financieros, tecnológicos y humanos; y, el 6% se vincula a la consecución de metas y objetivos del objeto auditado; sin evidenciarse recomendaciones de tipo técnico.

#### 4.1.5.2. Auditoría de Aspectos Ambientales

En la ejecución de la Auditoría de Aspectos Ambientales se audita los procedimientos de realización y aprobación de los estudios y evaluaciones de impacto ambiental, en términos de leyes aplicables.

Dentro de los procesos auditados se pueden encontrar deficiencias en el uso de recursos, en la aplicación de normas legales, desvío de consecución de objetivos del objeto auditado.

De los 90 informes analizados, se analizaron 3 informes de Auditoría de Aspectos Ambientales, donde se halló 50 recomendaciones que representa el 5.54% de las 903 observadas. En el siguiente gráfico se observa la distribución de éstas recomendaciones:



Se identificó que el 48% se orienta a mejorar la eficiencia, mediante la optimización de recursos; el 44% se inclinan a la aplicación legal en el desarrollo de los procedimientos ambientales, el 6% se vincula a mejorar el grado de cumplimiento de metas y objetivos; y, el 2% a fortalecer el área financiera.

#### **4.1.5.3. Auditoría de Gestión**

La Auditoría de Gestión examina y evalúa el control interno y la gestión de una institución, ente contable, o a la ejecución de programas y proyectos, con relación a si éstos se realizaron con principios y criterios de economía, efectividad y eficiencia.

Se analizaron 5 informes de Auditoría de Gestión, donde se identificó 91 recomendaciones que representa el 10.08% de las 903 recomendaciones verificadas, categorizadas de la siguiente manera:

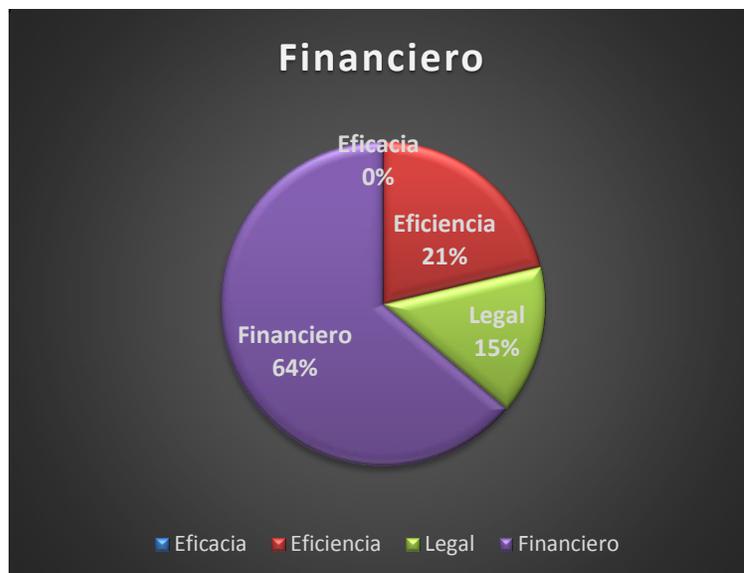


De las 91 recomendaciones identificadas, se determinó que el 58% tiende a mejorar el uso y optimización de recursos; el 18% se orienta al cumplimiento de metas y objetivos; (por lo cual el 76% se orientan a fortalecer la gestión del objeto auditado); el 15% a mejorar los principios financieros; y, el 9% a la aplicación de normas legales.

#### 4.1.5.4. Auditoría Financiera

La Auditoría Financiera permite informar sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros de una institución, ente contable, programa o proyecto y se expresarán las opiniones mediante el dictamen de auditoría.

Se analizaron 3 informes de Auditoría financiera como parte de la muestra, donde se exponen 47 recomendaciones que representa el 5.20% de las 903 recomendaciones verificadas. En el siguiente gráfico se identifica la distribución de estas recomendaciones:



De las 47 recomendaciones resultantes de la ejecución de Auditoría Financiera, se determinó que el 64% se orientan a fortalecer la aplicación financiera; el 21% a mejorar el uso de recursos; y, el 15% al cumplimiento de normas financieras; sin identificarse recomendaciones con inclinación al cumplimiento de metas y objetivos.

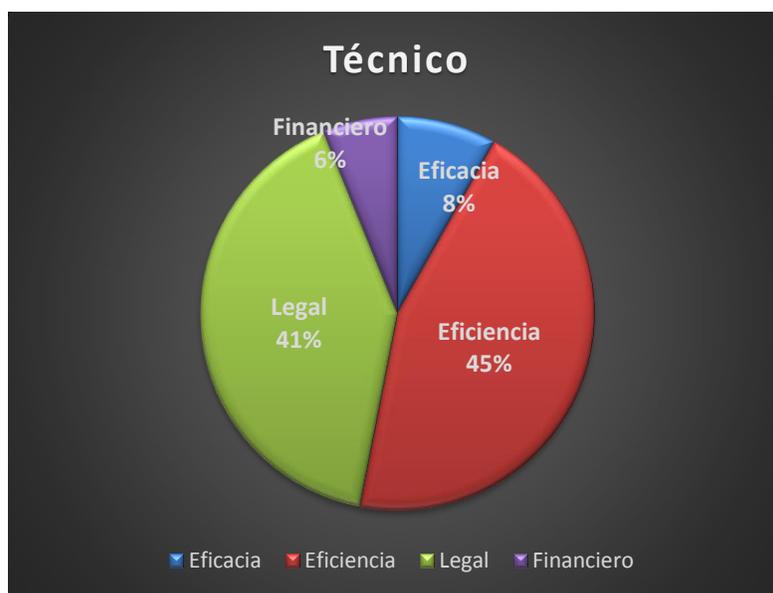
#### 4.1.5.5. Auditoría de Obras Públicas

La Auditoría de Obras Públicas es una acción de control técnica, que evalúa la administración de las obras en construcción, el manejo de la contratación pública, la eficacia de los sistemas de mantenimiento, el cumplimiento de las cláusulas contractuales y resultados físicos que se obtengan en el programa o proyecto específico sometido examen.

Por lo expuesto, la Auditoría de Obras Públicas determina el cumplimiento contractual y de ejecución de la obra; si los recursos que se han utilizados se los maneja eficientemente, y por último si logra cumplir los objetivos expuestos en el contrato.

Como resultado de la muestra, se analizaron 3 informes de Auditorías de Obras Públicas, donde se identificaron 49 recomendaciones que representan el 5.43% de

los 903 recomendaciones. Presentándose a continuación la distribución de éstas recomendaciones:



De las 49 recomendaciones identificadas en los exámenes de Auditoría de obras Públicas, se determinó que el 45% corresponde a mejorar a optimizar el uso de recursos, el 41% se orienta a la aplicación de normas técnicas, el 8% al cumplimiento de las metas propuestas, y el 6% a atención de procedimientos financieros.

## **Conclusiones:**

Para el cumplimiento del Objetivo General de la investigación: *Analizar el resultado del control externo de la gestión pública ecuatoriana mediante las modalidades utilizadas por la Contraloría General del Estado*, fue necesario del desarrollo de los siguientes objetivos específicos:

Desarrollo del primer objetivo específico: *Conocer las diferentes modalidades de auditoría gubernamental, determinando sus objetivos, alcances y enfoques.*

- Las modalidades de Auditoría Gubernamental denominadas acciones de control que utiliza la Contraloría General del Estado en evaluar el uso de los recursos públicos y la gestión de la Administración Pública, son: las Auditorías de gestión, financiera, aspectos ambientales, obras públicas y el examen especial.
- La Auditoría de Gestión tiene como objetivo examinar y evaluar el control interno y la gestión del auditado en términos de economía, eficacia y eficiencia; su alcance abarca al proceso administrativo, las actividades de apoyo, financieras y operativas; la eficiencia, efectividad y economía en el empleo de los recursos humanos, materiales, financieros, ambientales, tecnológicos y de tiempo; y, el cumplimiento de las atribuciones, objetivos y metas institucionales; y se enfoca en evaluar la efectividad, eficiencia y economía de las operaciones de la gestión gerencial-operativa y sus resultados.
- La Auditoría Financiera tiene como objetivo dictaminar los estados financieros de un período; el análisis comprende a examinar registros, documentos e informes contables y estados financieros; y, su enfoque es financiero, cubriendo transacciones de periodo definido.

- La Auditoría de Aspectos Ambientales tiene como objetivo auditar los procedimientos de realización y aprobación de los estudios y evaluaciones de impacto ambiental; su alcance abarca estudios y evaluaciones de impacto ambiental, planes de prevención, control y mitigación de impactos negativos de los proyectos, obras y actividades; y, su enfoque es técnico ambiental.
- La Auditoría de Obras Públicas tiene como objetivo evaluar la administración de las obras de construcción, la gestión de los contratistas y el manejo de la contratación pública; su alcance abarca programas o proyectos, procesos contractuales, sistemas de mantenimiento y resultados físicos; y, su enfoque es técnico de ingeniería.
- El examen especial como parte de la auditoría gubernamental tiene como objetivo verificar, estudiar y evaluar aspectos limitados o de una parte de una entidad; su alcance abarca a las actividades relativas a la gestión financiera, administrativa, operativa y medio ambiental; su enfoque es de cumplimiento legal, financiero, técnico y de gestión.

Desarrollo del segundo objetivo específico: *Identificar la intensidad (proporción) de las acciones de control utilizadas para el periodo 2010-2012 y vinculadas con la materialidad del gasto público.*

La selección del tipo de acción de control depende a la demanda de las áreas, programas o productos a auditar, y su enfoque obedece a lo que se requiere focalizar en la auditoría.

- De la ejecución de las acciones de control tanto al control interno y externo de las entidades públicas, durante el 2010 al 2012, se aprobaron 2879 informes de auditoría.
- El examen especial es la acción de control más utilizada para ejercer el control en los auditados, representando el 95.48% del total informes

ejecutados y aprobados por la Contraloría durante el 2010 al 2012; seguida con una distante diferencia la Auditoría de Gestión con un porcentaje de ejecución de 3.51%; y las menos utilizadas como la Auditoría Financiera, Auditoría de Aspectos Ambientales y Auditoría de Obras Públicas que representan 0.52%, 0.31% y 0.17% en su orden.

- Las acciones de control efectuadas durante el periodo de análisis, respecto a los sectores del gasto público, se evidenció que del 100% de éstas la Contraloría ha concentrado su control (utilizando sus recursos humanos, económicos y tecnológicos) en los siguientes sectores: el 38,38% en los Gobiernos Autónomos Descentralizados; el 19,21% en Educación; el 18,30% en Producción; el 8,65% en Salud; el 7,54% en gasto corriente; el 5,18% en Defensa Nacional; y en menor porcentaje a Beneficios Sociales, Vivienda y Empleo en 1,70%; 8,83%; y 0,21%, en su orden.
- Con relación a la demanda de los diferentes sectores y el control ejercido sobre estos, se determinó que en los sectores de Producción y de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, recibieron mayor cantidad de acciones de control (priorización de auditorías en las entidades que conforman estos sectores) que su peso relativo en el total de las erogaciones, dando un indicio de que dicho esfuerzo ha *superado* la materialidad del gasto realizado. En los sectores de Defensa, Bienestar Social y Vivienda, el control fue ejercido por debajo de la demanda del gasto público; mientras que en los demás sectores como en Gasto corriente, Educación y Salud, el control ha alcanzado un equilibrio con la materialidad del gasto.
- En consideración a la priorización de auditorías ejecutadas por la Contraloría, se observa que ha sido altamente eficiente respecto al control en los sectores de Educación y Salud; eficiente en la evaluación del Gasto Corriente; mientras que ha sido ineficiente en auditar los sectores de defensa, Bienestar Social, Vivienda y Empleo, pues se ha controlado

menos del 69% de la demanda respecto a la materialidad del gasto público; la Contraloría habría sobre utilizado recursos en el control de sectores como Producción y Gobiernos Autónomos Descentralizados, priorizando acciones de control sobre dichos sectores en relación a otros, siendo una actividad ineficiente.

- Se puede decir que como causa tentativa de la ineficiente acción del control respecto de la materialidad del gasto vinculado a éstos, podría obedecer a la no utilización de la variable “distribución del gasto público” como elemento de riesgo en la formulación del Plan Anual de Control.

Desarrollo del tercer objetivo específico: *Analizar los alcances y enfoques de auditoría de los informes aprobados por la Contraloría.*

- Del análisis a los informes aprobados durante el 2010, 2011 y 2012 por la Contraloría y ejecutados al sector público, con relación al alcance y enfoque, se determina que el 55.05% del total informes, han analizado a las áreas, programas y programas con enfoque financiero-eficiencia; el 26.15% con enfoque de legal, donde el auditor valida el cumplimiento legal del área a auditar; el 12.89% con enfoque técnico; y 5.90% con orientación a evaluar el cumplimiento de metas y objetivos-eficacia.
- Con los datos obtenidos del análisis a los alcances de las auditorías, se verificó que las acciones de control de auditoría gubernamental utilizadas por la Contraloría General del Estado, se orientaron a evaluar en un 55.05% a la eficiencia y 5.90% a la eficacia, de la gestión del administración pública. Por lo tanto, la intervención de la Contraloría General del Estado en las entidades y empresas públicas, contribuyó en un 60.95% a la gestión de los auditados.
- De los exámenes especiales ejecutados y aprobados durante el periodo 2010 al 2012 que representa el 95.48% del total informes, el 27.36% evaluó

el cumplimiento de legal, en la planificación, ejecución y control del área, proyectos, programa, actividad auditada; el 57.11% verificó la legitimidad, integridad y valoración en materia financiera de los rubros, áreas, proyectos, programas y actividades auditadas; el 2.47% se analizó la eficiencia, eficacia, impacto, economía, legalidad, de una áreas, proyectos, programas y actividades limitadas; el 13.06% verificó procedimientos de realización y aprobación de los estudios y evaluaciones de impacto ambiental evaluando la administración de las obras de construcción.

- Del total informes aprobados durante el periodo analizado, 753 se ejecutaron con enfoque de cumplimiento legal, de los cuales el 99.87% se realizaron mediante el examen especial y 0.13% por la Auditoria de Aspectos Ambientales.
- De los 1 585 informes con enfoque financiero aprobados durante el periodo de análisis, el 99.05% se ejecutaron utilizando el examen especial y el 0.95% mediante la Auditoria Financiera. La escasa ejecución de Auditorias Financieras directamente por la Contraloría, responde a que estas son ejecutadas por firmas privadas de auditoría; sin embargo, los informes financieros son supervisados y aprobados por la Contraloría.
- De los 170 exámenes aprobados con enfoque de gestión durante el periodo de análisis, el 59.41% fueron realizados mediante Auditoria de Gestión, el 40% se lo realizo mediante el examen especial y 1 examen que representa el 0.59% se lo ejecuto con la Auditoria de Aspectos Ambientales, ya que esta acción de control permite realizar gestión en área ambiental.
- De los 371 informes ejecutados durante el periodo de análisis con enfoque técnico, el 96.77% se realizó mediante el examen especial, el 1.89% con la Auditoria de aspectos ambientales y 1.37% con Auditoria de Obras Públicas.

Desarrollo del cuarto objetivo específico: *Determinar la orientación de las recomendaciones de los informes aprobados por la Contraloría.*

- Las recomendaciones de auditoría son el resultado de las desviaciones detectadas al objeto auditado, por lo que podríamos decir que los porcentajes obtenidos del análisis realizado, permiten conocer las debilidades de la Administración Pública ecuatoriana.
- De las 903 recomendaciones analizadas, el 38.65% al cumplimiento legal; el 20.04% al registro o control financiero; el 41.30% se orientaron a mejorar la gestión (el 7.97% contribuyó en la consecución de metas y objetivos de la Administración Pública; y el 33.33% en el uso eficiente de los recursos públicos).
- De las recomendaciones con orientación a mejorar la gestión, el 38.89% se identificaron en los informes de Exámenes especiales con enfoque financiero, el 19% con enfoque de cumplimiento legal, el 4% con enfoque de gestión y el 3% con enfoque técnico; el 3% en los Informes de Auditorías Financieras; el 19% en los informes de Auditoría de Gestión; el 7% en los informes de Auditoría de Aspectos Ambientales; y el 7% en Auditorías de Obras Públicas.
- La acción de control que ha permitido mayor orientación hacia la eficacia es el examen especial con enfoque financiero en un 38.89%; con enfoque de gestión y de cumplimiento legal ha contribuido con el 22.22% respectivamente.
- Las acciones de control con enfoques cumplimiento legal, financiero y gestión, por su naturaleza de análisis permite recomendar a la eficacia del área, proceso, actividad, etc. mientras las acciones con enfoques técnicos enfocan su evaluación a lo técnico y no mayormente a la gestión.

- El mayor porcentaje de recomendaciones con orientación a contribuir a la eficiencia del uso de recursos, es el examen especial con enfoque financiero que representa el 37.54% del total de recomendaciones de eficiencia; la Auditoría de Gestión y los exámenes especiales con enfoque de gestión y cumplimiento legal, tienden a recomendar a la eficiencia de recursos, en un 17.61%; 4.65% y 18.69%, en su orden.
  
- Se evidencia que de la ejecución de exámenes especiales con enfoque financiero, arrojaron el 46.70% de las recomendaciones con orientación de cumplimiento legal, resultado del análisis de operaciones financieras que requieren aplicación de las normas, para un adecuado funcionamiento del ente o área auditada.
  
- De las recomendaciones con orientación al cumplimiento legal, los informes de exámenes especiales contribuyeron en el 23.78%, con relación a las 349 recomendaciones. El 12.89%; 6.30% y 5.73% de las recomendaciones de aplicación legal, es consecuencia de la ejecución de exámenes especial con enfoque técnico, Auditoría de Aspectos Ambientales y Auditoría de Obras Públicas, en su orden. La Auditoría de Gestión y Auditoría Financiera aportaron en menor porcentaje de recomendaciones de aplicación legal, que representa el 2.29% y 2.01%, respectivamente.
  
- La acción de control que aporta el mayor porcentaje de recomendaciones con orientación financiera es el Examen Especial con enfoque financiero, que representa el 60.77% del total de recomendaciones de este enfoque. La segunda acción de control en arrojar recomendaciones financieras es la Auditoría Financiera, con un 16.57%. Las acciones control técnicas como las Auditoría de Aspectos Ambientales, de Obras Públicas y el Examen especial con enfoque técnico, se observa que contribuyeron en un 0.55%, 1.66% y 7.18%, en su orden, con recomendaciones de aplicación financiera.

## **Confirmación de la hipótesis:**

Partiendo que la pregunta de investigación es: *¿Las acciones de control de auditoría gubernamental utilizadas por la Contraloría General del Estado, se orientan a evaluar de forma eficiente la gestión del sector público ecuatoriano?*

Y que la hipótesis planteada: *La intervención de la Contraloría General del Estado en las entidades y empresas públicas, contribuye a la optimización de recursos públicos y consecución de metas y objetivos.*

Se puede afirmar que la intervención de la Contraloría General del Estado en las entidades y empresas públicas, respecto a la eficiencia en el tipo de control ejercido y las recomendaciones efectuadas, contribuyó durante el 2010-2012, en un 7.97% la consecución de sus objetivos, y en un 33.33% en el control de recursos públicos; por lo tanto en un 41.30% incidió en la gestión sector público.

Mientras que con relación a la intensidad del control versus la materialidad del gasto público del periodo de análisis, la Contraloría ha sido altamente eficiente respecto al control en los sectores de Educación y Salud; eficiente con relación a la evaluación del Gasto Corriente; mientras que ha sido ineficiente en auditar los sectores de defensa, Bienestar Social, Vivienda y Empleo, pues se controlado menos de 69% de la demanda respecto a la materialidad del gasto público; por lo otro lado, la Contraloría habría sobre utilizado recursos en el control de sectores como Producción y Gobiernos Autónomos Descentralizados, priorizando acciones de control sobre dichos sectores en relación a otros, siendo una actividad ineficiente, por cuanto no responde a la demanda y riesgo.

### **Aportes para futuras investigaciones:**

- Las unidades de contraloría externa e interna, al momento de formular el plan de control anual, debería considerar como criterio de priorización la variable del gasto público por sectores.
- Implementar una acción de control integral la cual permita auditar el cumplimiento de leyes, la gestión, las finanzas y el control interno; que será utilizada cuando se requiera un conocimiento amplio del objeto a auditar, y no solo aspectos limitados como permite el Examen Especial.
- Respecto al examen especial, utilizarlo en auditorías específicas y enfocara una sola área, lo cual permitirá recomendar el fortalecimiento del objeto auditado, para que sus recomendaciones sean eficaces.
- Independientemente de las demandas recibidas por parte de los actores externos, ejecutar Auditorías de Gestión que se orienten a evaluar el cumplimiento de metas y objetivos de los auditados, a cada sector de gasto público. Ya que actualmente el 51.11% se enfoca al uso de recursos públicos y solo en un 5.56% a la eficacia.
- Se implementen auditorías técnicas como de aspectos ambientales y de obras públicas, por el crecimiento de infraestructura que el Ecuador ha sufrido en los últimos tiempos.

## **Bibliografía:**

- Alvin A, Arenas, James K. Loebbeecke. (1996). *Auditoría: un enfoque integral*. Prentice Hall: Editorial Pearson Educación sexta edición.
- Blanco, Y. (2003). *Normas y Procedimientos de Auditoría Integral*. Bogotá: Editorial Kimpres.
- Franklin, Enrique B. (2000). *Auditoría Administrativa*. México: Editorial McGraw Hill.
- Ginestar, A. (2004). *Pautas para identificar, formular y evaluar proyectos*. Buenos Aires: Editorial Macchi.
- Maldonado, M. (2003) *Auditoría de Gestión*. Quito: Editorial: Ecuilibro Tercera Edición.

## **Normativa legal:**

- Constitución Política de la República de Ecuador
- Ley Orgánica de Contraloría General del Estado
- Reglamento de Ley Orgánica de Contraloría General del Estado
- Normas de Control Interno para las Entidades, Organismos del Sector Público y de las Personas Jurídicas de Derecho Privado que Dispongan de Recursos Públicos. Acuerdo 039 - CG - 2009 (11/16/2009) R.O. 78 (01-12-2009) Y SUPLEMENTO R.O. 87 (12/14/2009).
- 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. Acuerdo 019 - CG - 2002 (9/5/2002) R.O. Edición Especial 6 (10/10/2002).
- Manual General de Auditoría Gubernamental, que regirá para las Unidades de Auditoría de la Contraloría, de Auditoría Interna de las Entidades y Organismos del Sector Público que se encuentran bajo el Ámbito de competencia del Organismo Técnico Superior de Control y para las firmas

privadas de auditoría contratadas. Acuerdo 012 - CG - 2003 (6/6/2003) R.O. 107 (6/19/2003).

- Manual de Auditoría de Gestión para la Contraloría General del Estado y Entidades y Organismos del Sector Público sometidos a su control. Acuerdo 031 - CG - 2001 (11/22/2001) R.O. 469 (12/7/2001).
- Manual de Auditoría Financiera Gubernamental. Acuerdo 016 - CG - 2001 (8/27/2001) R.O. 407 (9/7/2001).
- Formatos e instructivo para la emisión de órdenes de trabajo para la ejecución de la auditoría gubernamental, que realizan las unidades administrativas de control de la Contraloría General del Estado, unidades de auditoría interna y compañías privadas de auditoría contratadas. Acuerdo 018 - CG - 2011 (6/21/2011) Suplemento del R.O. 481 (6/30/2011).
- Guía de Auditoría Ambiental. Acuerdo 037 - CG - 2013 (9/25/2013) R.O. 114 (11/1/2013).
- Guía metodológica para auditoría de gestión. Acuerdo 047 - CG - 2011 (12/2/2011) Suplemento del R. O. 600 (12/20/2011).

**Páginas web:**

- [www.contraloria.gob.ec](http://www.contraloria.gob.ec)
- [www.intosai.org](http://www.intosai.org)
- [www.olacefs.com](http://www.olacefs.com)