Universidad de Buenos Aires

Facultad de Ciencias Económicas - Escuela de Estudios de Posgrado

Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública

Especialización en Gestión Pública por Resultados

LA CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO COMO EVALUADOR DE LA GESTIÓN PÚBLICA ECUATORIANA

Por
Janeth Borja Cordero
Contadora
Cohorte-2013

Tutor
Jaime Subia
Economista

Buenos Aires, mayo 2016

Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública Carrera de Especialización en Gestión Pública por Resultados

ESTE TRABAJO HA SIDO APROBADO POR EL POSGRADO DE ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIAMIENTO POR RESULTADOS Y CONTROL DE GESTIÓN

……..

TUTOR DE TESINA

……...

EVALUADOR

……

EVALUADOR

RESUMEN EJECUTIVO

La presente evaluación comprende cuatro capítulos desarrollados sistemáticamente. El primero expone las motivaciones del diagnóstico y los objetivos a desarrollar. El segundo capítulo abarca el marco teórico a los temas a analizar. El tercer comprende un conocimiento sobre la institucionalidad de la Contraloría General del Estado de Ecuador. En el cuarto se expone el análisis pretendiendo demostrar la hipótesis, llevando acabo los objetivos planteados, y mediante un capitulo innumerado se plasman las conclusiones a las que se arriba.

LA CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO COMO EVALUADOR DE LA GESTIÓN PÚBLICA ECUATORIANA

Justificación 7
CAPITULO I: 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
CAPITULO II: MARCO TEÓRICO 12
2.1. Control Gubernamental 12
2.1.1. Control Interno 12
2.1.2. Control Externo 13
2.1.3. Momentos y Responsables del Control en las organizaciones gubernamentales 14
2.2. Auditoria Gubernamental 15
2.2.1. Clasificación por función 17
2.2.1.1. Auditoría Interna 17
2.2.1.2. Auditoría Externa: 18
2.2.2. Clasificación por Tipo de Auditoría 19
2.2.2.1. Auditoría Financiera 19
2.2.2.2. Auditoría de Desempeño 19
2.2.2.3. Auditoría de cumplimiento 20
2.2.2.4. Auditoría de Aspectos Ambientales 20
2.2.2.5. Auditoría de obras públicas o de ingenierías 21
2.2.2.6. Examen Especial 21
2.3. Criterios Terminológicos de Gestión: 21
2.3.1. Gestión: 21
2.3.1.1. Economía 22
2.3.1.2. Eficiencia 22
2.3.1.3. Eficacia 22
CAPITULO III: Contraloría General del Estado de Ecuador 24
3.1. Gestión Institucional 25

3.2. Auditoría Gubernamental y Examen Especial 26
3.3. Funciones de la Contraloría 28
3.4. Determinación de responsabilidades 30
3.5. El rol de la contraloría en el logro de una gestión eficiente ecuatoriana 30
CAPITULO IV: HIPÓTESIS DEL TRABAJO 32
4.1. Demostración de la Hipótesis Planteada 35
4.1.1. Proporción de acciones de control por sector vs el gasto público 36
4.1.1.1. Distribución del Gasto Publico por Sectores 37
4.1.1.2. Relación entre la materialidad del gasto con el control 38
4.1.2. Proporción de las acciones de control 41
4.1.3. Enfoques de las acciones de control 42
Conclusiones: 45
Confirmación de la hipótesis: 49
Aportes para futuras investigaciones: 50
- Bibliografía: 51
- Normativa legal: 51
- Páginas web: 52

Información del autor:

La autora, de nacionalidad ecuatoriana, estudio en la Universidad Politécnica Salesiana en la sede de Quito, donde obtuvo el título de grado en mención de Ingeniería Comercial en Contabilidad y Auditoría. En la Universidad Técnica Particular de Loja cursó el diplomado en Tributación. Actualmente cursa en esta última universidad el décimo nivel de jurisprudencia. Durante 2012 y 2013 cursó la Maestría en Administración Pública en la Universidad de Buenos Aires, tesis sustentada.

Presta sus servicios profesionales en la Contraloría General del Estado de Ecuador desde 2008 como especialista técnico de auditoría en la Dirección de Auditoría de Sectores Estratégicos.

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 fiscalizadoras superiores (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.[1]

[1] www.intosai.orgla 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 Entidades Fiscalizadoras Superiores, 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 control los recursos públicos de manera eficaz.

CAPITULO I: 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.

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[2].

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.

[2] 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 por la Contraloría resultan eficaces para el rol que le otorga la constitución de Ecuador y su Ley Orgánica, respecto al control de recursos públicos. 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 eficaz los recursos públicos ecuatoriano?[3]

1.3. Hipótesis:

La intervención de la Contraloría General del Estado en las entidades y empresas públicas, proporciona una seguridad razonable para una gestión pública eficaz.

1.4. Objetivo General

Determinar si la planificación de acciones de control de auditoría gubernamental ejecutadas por la Contraloría General del Estado, permite el control de los recursos públicos eficazmente.

[3] Considerando eficaz al cumplimiento la metas del control planificadas; y eficiente a la aplicación de la intensidad del control conforme a la demanda del gasto público.

1.5. Objetivos Específicos

1. Conocer las diferentes modalidades de auditoría gubernamental, determinando sus objetivos, alcances y enfoques.

2. Conocer el proceso formulación del Plan Anual de Control 2010-2012, identificando los insumos utilizados.

3. 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.

4. Analizar el alcance y enfoques de auditoría de los informes aprobados por la Contraloría

CAPITULO II: MARCO TEÓRICO

El presente capitulo 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, aborda aspectos normativos vinculados con el propósito institucional de la Contraloría frente al sector público ecuatoriano.

2.1. Control Gubernamental

El control gubernamental que ejecuta la Contraloría General del Estado, al 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 cuyos alcances son diferentes: el Control Interno y Control Externo.

2.1.1. 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 interno 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 y externa, que dependen técnica y administrativamente de la Contraloría General del Estado; y, funcionan en las diferentes instituciones del sector público.

2.1.2. 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.

2.1.3. 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 en forma previa, continua y posterior, según lo señala el artículo 12 “Tiempos de control” de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado:

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.[4]

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.

2.2. Auditoria Gubernamental

La auditoría se origina como una necesidad social generada por el desarrollo económico, la complejidad industrial y la globalización de la economía, que

[4]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.

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.[5]

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.

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.

[5] ISSAI 100, numerales 17 y 18

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: Auditoria Financiera, Auditoria de Gestión, Auditoria de Aspectos Ambientales, Auditoria de obras públicas y Examen Especial; las cuales forman parte de la clasificación que a continuación se detalla:

2.2.1. 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.

2.2.1.1. 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. [6]

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

[6] Instituto de Auditoría Interna España (1998). Normas de Auditoría Interna, pág. 38

- 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.

2.2.1.2. 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.

2.2.2. 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 Auditoria del Sector Público, emitidas por la INTOSAI, Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, refieren a:

2.2.2.1. 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.[7]

2.2.2.2. Auditoría de Desempeño

[7]ISSAI 200, Principios fundamentales de la auditoría financiera, párrafo 16.

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.[8]

2.2.2.3. Auditoría de cumplimiento

Es una evaluación independiente para determinar si un asunto cumple con las autoridades aplicables identificadas como criterios. Las auditorias 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.[9]

Además de la auditoría financiera, auditoria 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:

2.2.2.4. 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 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.

[8]ISSAI 300, Principios fundamentales de la auditoría de desempeño, párrafo 9-11.
[9]ISSAI 400, Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento, párrafo 12.

Igualmente puede contratar a personas naturales o jurídicas privadas para realizar los procesos de auditoría de estudios de impacto ambiental.[10]

2.2.2.5. 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.[11]

2.2.2.6. 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.[12]

2.3. 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 del auditado; por tanto es necesario considerar en el marco contextual de Gestión, los términos de economía, eficiencia y eficacia.

2.3.1. Gestión:

[10] Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado de Ecuador, artículo 22.
[11] Ídem, artículo 23.
[12] Ídem, artículo 19.

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 cumplimento de sus objetivos, involucrando todos los niveles de responsabilidad de la entidad.[13]

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:

2.3.1.1. 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.[14]

2.3.1.2. 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.[15]

2.3.1.3. Eficacia

El principio de eficacia se refiere a cumplir con los objetivos planteados y lograr los resultados previstos.[16]

[13] Contraloría General del Estado de Ecuador, Manual de Auditoría de Gestión, 2002, pág. 16.
[14] ISSAI 300, Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño, párrafo 11.
[15] ídem
[16] ídem

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.[17]

Un vez expuestos los conceptos teóricos sobres los cuales se aborda este trabajo de investigación, y permiten enmarcar los criterios que se obtendrán con la ejecución de éste; a continuación, se presenta aspectos normativos y razón de ser de la Contraloría General del Estado de Ecuador, objeto de gestión de esta tesina.

[17]Zerilli A.: Fundamentos de la organización y la dirección general, 1990, Deusto, Bilbao. pág. 390.

CAPITULO III: Contraloría General del Estado de Ecuador

El 2 de diciembre de 1927, como consecuencia del asesoramiento prestado al Ecuador, por la Misión Kemmerer[18], 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.

El 16 de mayo de1977, 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 Control Fiscal para instaurar el sistema de Control Gubernamental Moderno de los recursos públicos.

[18]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 dejo 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.[19]

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

[19] Rendición de Cuentas de Gestión de la Contraloría del año 2011, pág. 12.

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 auditoria, con el fin de examinar, verificar y evaluar la gestión 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 Auditoria Gubernamental y Examen Especial

Elemento	De Gestión	Financiera	Examen Especial	Aspectos Ambientales	Obras Públicas
Objetivo	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.
Alcance	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 para verificar el cumplimiento de las disposiciones normativas relacionadas	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.
Enfoque	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.
Participantes	Equipo Multidisciplinario, integrado por auditores y otros profesionales, participan desde todo el proceso de auditoria	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
Informe	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.[20]

3.3. Funciones de la Contraloría

Las funciones de la Contraloría General del Estado, previstas en el artículo 212 de la Constitución de la República del Ecuador, 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.

[20]Ley de Compañías, Compañía de economía mixta, sección VIII, art.308-317. www.supercias.gov.ec/web/privado/marco%20legal/CODIFIC%20%20LEY%20DE%20COMPANIAS.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.[21]

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

El logro de una gestión eficiente y transparente del sector público en Ecuador se puede apoyar mediante diferentes acciones preventivas en el

[21] Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, artículo 7.

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 posterior o auditoría, 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.

CAPITULO IV: HIPÓTESIS DEL TRABAJO

En el primer capítulo de esta tesina 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 los recursos públicos ecuatoriano?*[22]

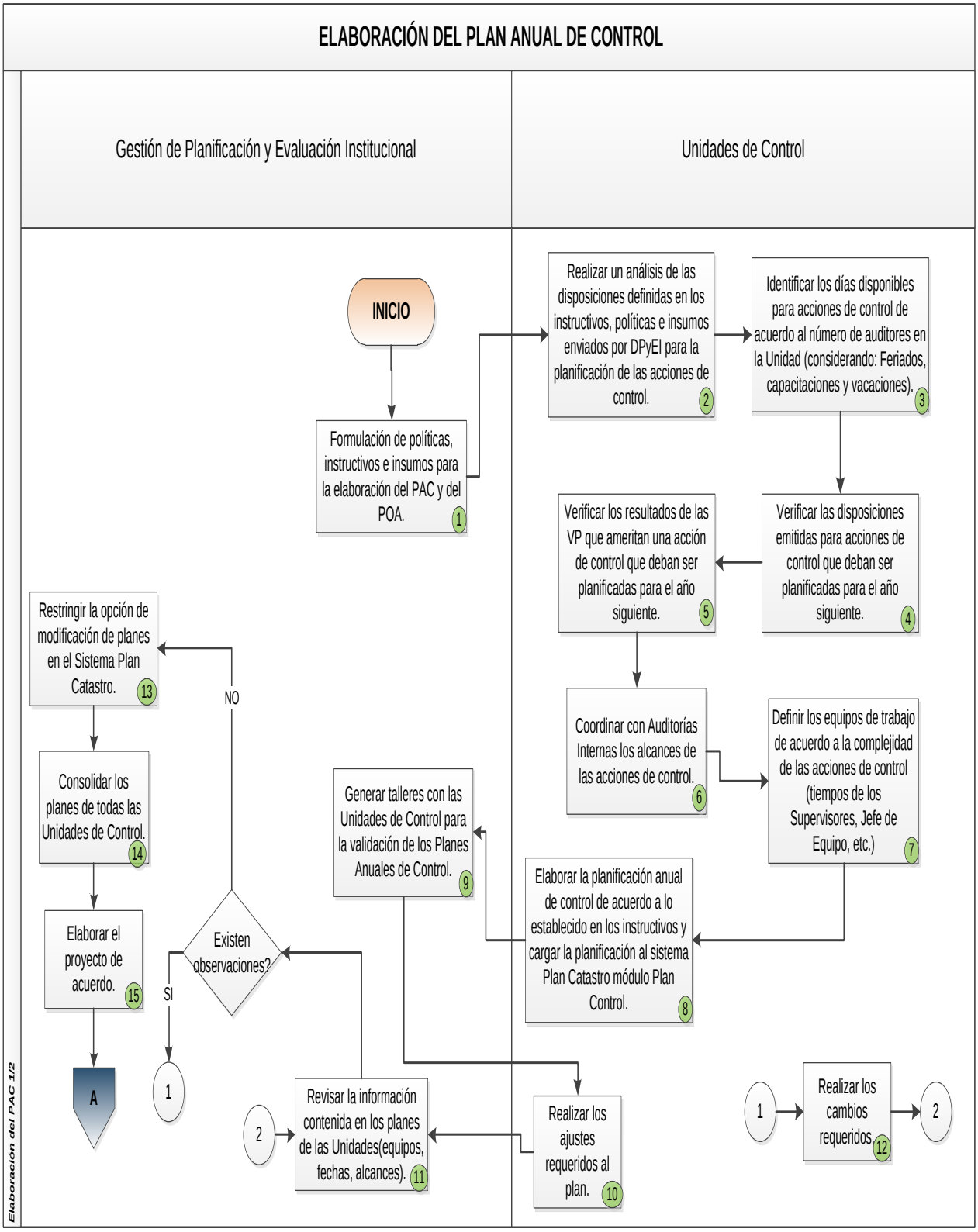
Hipótesis: *La intervención de la Contraloría General del Estado en las entidades y empresas públicas, proporciona una seguridad razonable para una gestión pública eficaz.*

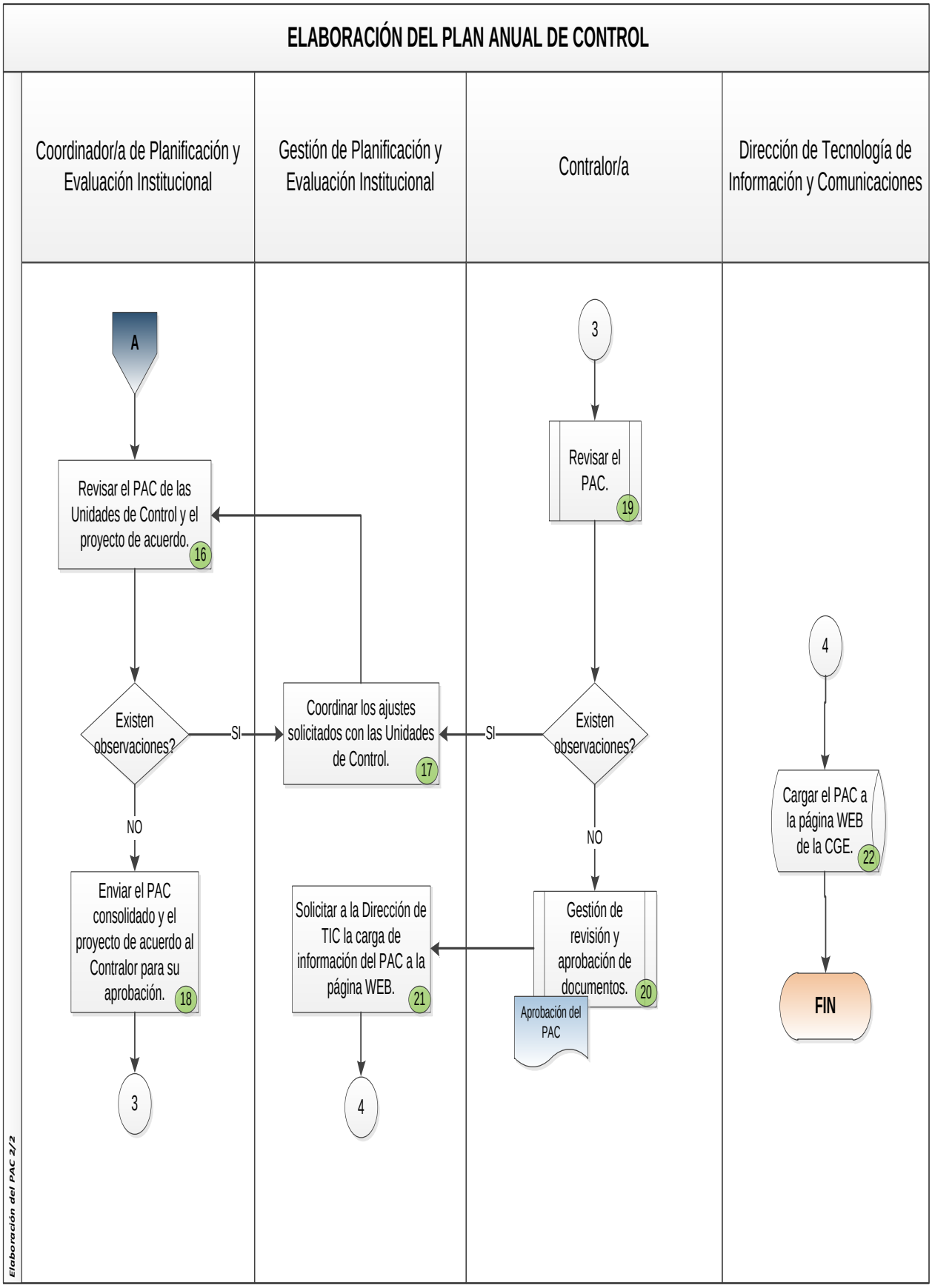
Pretendiéndose que luego de evaluar los recursos públicos evaluados mediante la ejecución de las acciones de control utilizadas por la Contraloría General del Estado, se podrá afirmar o rechazar la hipótesis de investigación.

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):

[22] Considerando eficaz al cumplimiento la metas del control planificadas; y eficiente a la aplicación de la intensidad del control conforme a la demanda del gasto público.


ELABORACIÓN DEL PLAN ANUAL DE CONTROL
Gestión de Planificación y Evaluación Institucional
Unidades de Control
INICIO
Formulación de políticas, instructivos e insumos para la elaboración del PAC y del POA. 1
Realizar un análisis de las disposiciones definidas en los instructivos, políticas e insumos enviados por DPyEI para la planificación de las acciones de control. 2
Identificar los días disponibles para acciones de control de acuerdo al número de auditores en la Unidad (considerando: Feriados, capacitaciones y vacaciones). 3
Verificar las disposiciones emitidas para acciones de control que deban ser planificadas para el año siguiente. 4
Verificar los resultados de las VP que ameritan una acción de control que deban ser planificadas para el año siguiente. 5
Coordinar con Auditorías Internas los alcances de las acciones de control. 6
Definir los equipos de trabajo de acuerdo a la complejidad de las acciones de control (tiempos de los Supervisores, Jefe de Equipo, etc.) 7
Elaborar la planificación anual de control de acuerdo a lo establecido en los instructivos y cargar la planificación al sistema Plan Catastro módulo Plan Control. 8
Generar talleres con las Unidades de Control para la validación de los Planes Anuales de Control. 9
Realizar los ajustes requeridos al plan. 10
Revisar la información contenida en los planes de las Unidades(equipos, fechas, alcances). 11
Realizar los cambios requeridos. 12
Restringir la opción de modificación de planes en el Sistema Plan Catastro. 13
Consolidar los planes de todas las Unidades de Control. 14
Elaborar el proyecto de acuerdo. 15
Existen observaciones?
NO
SI
A
1
2
1
2
Elaboración del PAC 1/2


ELABORACIÓN DEL PLAN ANUAL DE CONTROL
Coordinador/a de Planificación y Evaluación Institucional
Gestión de Planificación y Evaluación Institucional
Contralor/a
Dirección de Tecnología de Información y Comunicaciones
A
Revisar el PAC de las Unidades de Control y el proyecto de acuerdo. 16
Existen observaciones?
SI
NO
Coordinar los ajustes solicitados con las Unidades de Control. 17
Enviar el PAC consolidado y el proyecto de acuerdo al Contralor para su aprobación. 18
3
3
Revisar el PAC. 19
Existen observaciones?
SI
NO
Gestión de revisión y aprobación de documentos. 20
Aprobación del PAC
Solicitar a la Dirección de TIC la carga de información del PAC a la página WEB. 21
4
4
Cargar el PAC a la página WEB de la CGE. 22
FIN
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, dependiendo de la priorización según las políticas definidas.

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.

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 frecuencia del control realizado por la Contraloría General del Estado sobre dicha área.

Se entiende que a mayor significancia presupuestaria mayor riesgo en la utilización 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

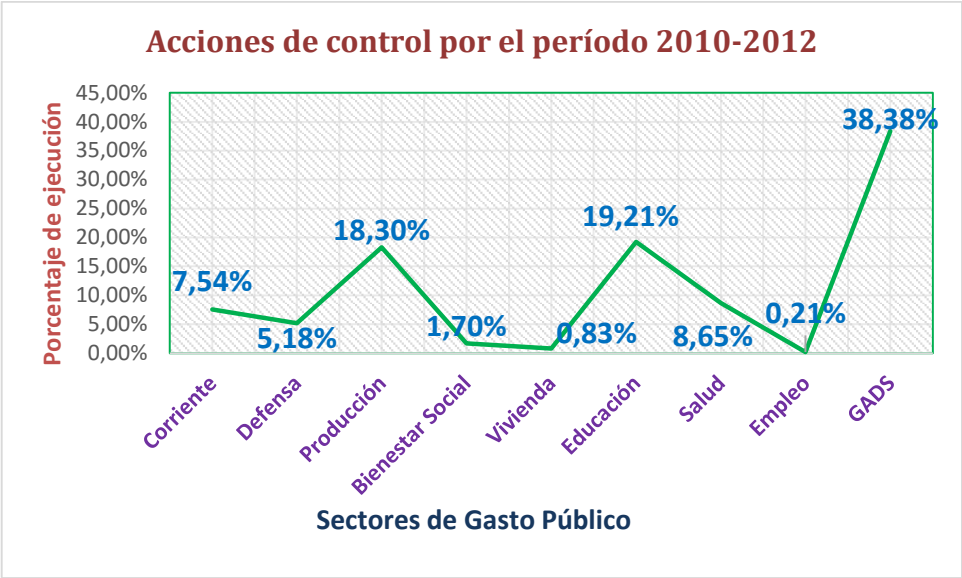
De la ejecución de los Planes Anuales de Control de la Contraloría durante el 2010, 2011 y 2012, se desprende que se han aprobado 2879 informes de auditoría llevados a cabo en la Administración Pública, que distribuidos por sector de control, se obtiene:

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%
Total	**987**	**913**	**979**	**2879**	100,00%

Fuente: Autora, a base de los informes aprobadoswww.contraloria.gob.ec

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



Como se puede apreciar , 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 menos porcentaje a Beneficios Sociales, Vivienda y Empleo en 1,70%; 8,83%; y 0,21%, en su orden.

4.1.1.1. Distribución del Gasto Publico por Sectores

A continuación se verifica 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 Publico por sectores en los años bajo análisis:

Ejecución del gasto público

En dólares corrientes

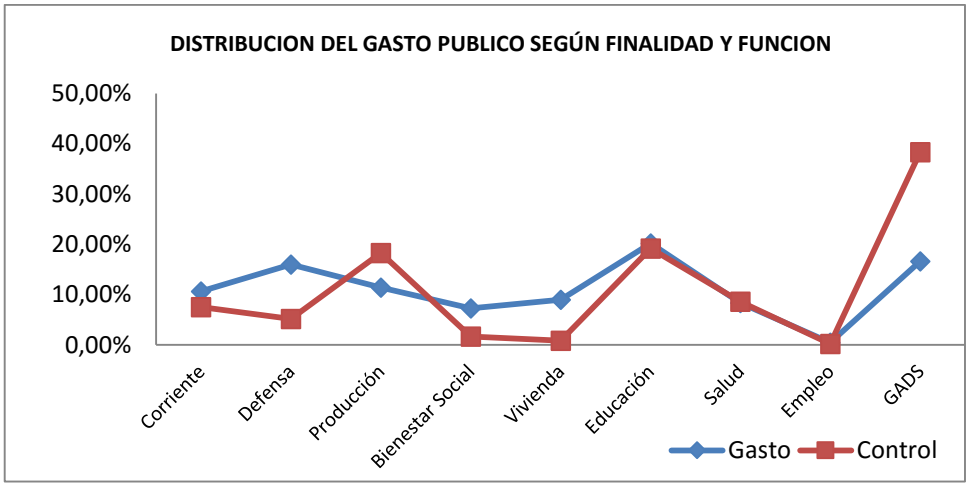
Gasto por sectores	2010	2011	2012	2013	Total USD	Porcentual del periodo
Corriente	1.449.625.492,81	1.697.097.048,36	2.383.699.234,64	2.415.169.088,03	5.530.421.775,81	10,65%
Defensa	2.594.107.869,26	2.755.476.710,41	2.947.606.567,39	3.150.413.102,12	8.297.191.147,06	15,98%
Producción	1.677.983.330,78	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%
Suman	**14.991.881.185,32**	**17.230.821.326,17**	**19.703.287.340,46**	**23.259.062.594,69**	**51.925.989.851,95**	**100,00%**
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	
Total presupuesto	**17.498.313.507,18**	**20.629.400.849,02**	**23.065.516.424,82**	**27.863.855.557,11**	**65.798.023.743,44**	

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 esta tabla se evidencia 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:

Sectores	**ACUMULADO 2010-2012**			**Porcentaje de control respecto al gasto**
	Gasto	**Control**	**Diferencia**	
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%
Total	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 las diferencias se refieren 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:

Criterio	**Rangos de desvío aceptado**
Altamente eficaz	90% - 110%
Eficaz	70% - 89%
Ineficaz	0% - 69%

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 eficaz respecto al control en los sectores de Educación y Salud; eficaz respecto a la priorización y evaluación del Gasto Corriente. Mientras que ha sido ineficaz 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 ineficaz.

Como causa tentativa de la ineficaz acción del control respecto de la materialidad del gasto, nos permitimos señalar que ésta podría obedecer a que no se utilizó 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 eficacia 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%
Suman:	**987**	**913**	**979**	**2879**	**100.00%**

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 Auditoria de Gestión que evidencia un aumento de utilización del 2010 al 2011, situación que puede ser una buena señal en términos de eficacia, 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 Auditoria de Gestión con un porcentaje de ejecución de 3.51%; y las menos utilizadas como la Auditoria Financiera, Auditoria de Aspectos Ambientales y Auditoria de Obras Publicas que representan 0.52%, 0.31% y 0.17% en su orden.

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 auditoria (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 auditoria	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	Cumplimiento legal

	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.	
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	Auditoria 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
Auditoria 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
Auditoria 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
SUMAN	**753**	**1585**	**170**	**371**	**2879**
Porcentaje de enfoques	**26.15%**	**55.05%**	**5.90%**	**12.89%**	

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 y 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.

Conclusiones:

Para el cumplimiento del Objetivo General de la investigación: Determinar si la planificación de acciones de control de auditoría gubernamental ejecutadas por la Contraloría General del Estado, permite el control de los recursos públicos eficazmente, 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 Auditoria 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 Auditorias de gestión, financiera, aspectos ambientales, obras públicas y el examen especial.

- La Auditoria 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 des 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 Auditoria de Gestión con un porcentaje de ejecución de 3.51%; y las menos utilizadas como la Auditoria Financiera, Auditoria de Aspectos Ambientales y Auditoria de Obras Publicas 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 menos 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 eficaz respecto al control

en los sectores de Educación y Salud; eficaz en la evaluación del Gasto Corriente; mientras que ha sido ineficaz 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 ineficaz.

- Se puede decir que como causa tentativa de la ineficacia 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 auditorias, 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.

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 eficaz los recursos públicos ecuatorianos?*

Y que la hipótesis planteada: *La intervención de la Contraloría General del Estado en las entidades y empresas públicas, proporciona una seguridad razonable para una gestión pública eficaz.*

Se puede afirmar que la planificación de las acciones control, respecto a la demanda de control en función de la materialidad del gasto en los diferentes sectores, ha sido altamente eficaz respecto al control en los sectores de Educación y Salud; eficaz con relación a la evaluación del Gasto Corriente; mientras que ha sido ineficaz 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 ineficaz, por cuanto no responde a la demanda y riesgo.

Con relación a las acciones de control en función del alcance y enfoque de auditoría, se determinó que el 55.05% del total informes, han analizado a las áreas, programas y proyectos con enfoque financiero-eficiencia; y el 5.90% con orientación a evaluar el cumplimiento de metas y objetivos-eficacia; por lo que se ha controlado la gestión de la administración pública en un 60,95%.

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 auditorias específicas y enfocadas a una área, lo cual permitirá recomendar el fortalecimiento del objeto auditado, para que sus recomendaciones sean eficaces, sobre todo si las áreas escogidas están relacionadas con procesos agregadores de valor o misionales.

- Independientemente de las demandas recibidas por parte de los actores externos, ejecutar Auditorias 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. A esto se debe añadir otros elementos de análisis como la efectividad (impacto de proyectos sociales) y calidad de los bienes y servicios públicos.

- **Bibliografía:**

  - Alvin A, Arenas, James K. Loebbeecke. (1996). *Auditoria: 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: Ecualibro 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 Auditoria 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 Auditoria 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
- www.intosai.org
- www.olacefs.com