



UNIVERSIDAD NACIONAL DEL LITORAL
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DOCTORADO EN ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

TESIS DOCTORAL

“Análisis de la Auditoría Forense en la administración pública ecuatoriana, como
herramienta de aporte de evidencia en delitos gubernamentales.”

ALUMNO: Efraín Roberto Becerra Paguay

DIRECTOR: Dr. Luciano Rezzoagli

AÑO 2023

Santa Fe – Argentina

Índice General

Agradecimiento	v
Abreviaturas y Siglas.....	vii
Introducción.....	1
Capítulo I: Antecedentes.....	5
1.1. Planteamiento del Problema	9
1.2. Preguntas de Investigación	10
1.2.1. Preguntas Específicas	10
1.3. Objetivo General.....	11
1.4. Objetivos Específicos	12
1.5. Metodología.....	12
1.6. Estado del Arte.....	14
Capítulo II: Marco teórico	19
2. Marco teórico	19
2.1. El Estado y la Administración Pública	19
2.1.1. Definición de Estado	19
2.1.2. Administración Pública	22
2.1.3. Funciones del Estado.....	27
2.1.4. Definición de recursos públicos	33
2.2. Auditoría Gubernamental	35
2.2.1. Alcance y modalidades de Auditoría Gubernamental	37
2.2.2. Clasificación de la Auditoría	39
2.2.3. Auditoría por Compañías Privadas.....	42
2.2.4. Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental	43
2.2.5. Descripción del proceso de auditoría gubernamental.....	53
2.3. Auditoría Forense	56
2.3.1. Definición	56
2.3.2. El Auditor Forense	57
2.3.3. Objetivos y características de la Auditoría Forense	58
2.3.4. Importancia.....	61

2.3.5.	Fases de la Auditoría Forense.....	62
2.3.6.	Características Especiales de los Riesgos e Indicadores de Fraude	69
2.3.7.	La necesidad de la Auditoría Forense.....	75
2.4.	Corrupción	77
2.4.1.	Reseña histórica.....	77
2.4.2.	Definición de corrupción	79
2.4.3.	Tipos de corrupción	83
2.4.4.	Actos de corrupción.....	88
2.5.	Instituciones en la lucha contra la corrupción en el Ecuador.....	90
2.6.	Planes de lucha contra la corrupción Función de Transparencia y Control Social	92
2.7.	Causas de la corrupción en el Ecuador	94
2.8.	Efectos de la corrupción en el país	96
2.9.	Actos de corrupción en Ecuador, denunciados públicamente por el señor Fernando Villavicencio Valencia (+).....	97
2.10.	Actos de corrupción en Ecuador durante la pandemia covid-19.....	101
2.11.	Lucha contra la corrupción en otros países	104
2.11.1.	Argentina	104
2.11.2.	Colombia.....	106
2.11.3.	Chile.....	108
Capítulo III	115
3.	Proceso de Investigación.....	115
3.1	Metodología	115
3.2	Análisis de servidores públicos Contraloría General del Estado y Fiscalía General del Estado.....	119
3.3	Análisis Informe de Labores de la Fiscalía General del Estado 2021	122
3.4	Contraloría detectó indicios de responsabilidad penal en Declaraciones Patrimoniales Juradas de 10 jueces.....	124
3.5	Auditoría Forense en la administración pública ecuatoriana, como herramienta de aporte de evidencia en delitos gubernamentales	126
3.6	Control Preventivo de Fraudes	126
3.7	Beneficios del Control Preventivo de Fraudes	127

3.8 Indicadores del Riesgo.....	128
3.9 Capacitaciones Permanentes.....	134
3.10 La Auditoría Forense como herramienta de control.....	136
3.10.1 Plan de investigación.....	138
3.10.2 Formulación de hipótesis.....	139
3.10.3 Teoría del caso.....	139
3.10.4 Ciclo de producción de inteligencia.....	141
3.10.5 Orientación del esfuerzo de búsqueda.....	141
3.10.6 Búsqueda de la información.....	141
3.10.7 Fuentes de información.....	142
3.10.8 Procesamiento y análisis de la información.....	143
3.10.9 Difusión y uso de la inteligencia financiera.....	144
3.10.10 Evaluación de la información.....	146
3.10.11 Presentación de Evidencia.....	147
3.10.12 La Evidencia Digital.....	148
3.10.13 Factores explicativos del fraude empresarial.....	150
3.10.14 Factores fisiológicos.....	152
3.10.15 Revisión de preguntas.....	153
3.10.16 Vigilancias y seguimientos.....	153
3.10.17 Perfil del defraudador.....	154
3.10.18 Manejo de informantes.....	156
3.10.19 Análisis de infiltración.....	157
3.10.20 Metodología de ataque.....	158
3.10.21 Procedimientos del Contador Público.....	159
3.10.22 Procedimientos del Auditor Forense.....	160
3.10.23 Pruebas de cumplimiento y sustantivas.....	161
3.10.24 Técnicas y procedimientos específicos.....	162
4. Capítulo IV: Conclusiones.....	164
5. Referencias Bibliográficas.....	168

Agradecimiento

Quiero expresar mi más grande gratitud a Dios siendo el pilar principal en mi vida, por ser mi guía y acompañarme en cada paso hacia mis metas, brindándome siempre salud y sabiduría.

A mi papá señor Segundo Becerra Orozco quien me enseñó que el mejor conocimiento que se puede tener es el que se aprende por sí mismo. A mi mamá señora Lidita Paguay Guijarro quien me enseñó que incluso la tarea más grande se puede lograr si es que te lo propones.

A mi compañera de vida doctora Irene Santafé y a nuestros tres amores Gabriela, Emilio y Camila por comprenderme y apoyarme en esta gran aventura para cumplir con la meta propuesta y por quienes me levanto todos los días agradecido con Dios.

A mis hermanos Normy, Freddy y Galo, mis cuñados y sobrinos por brindarme felicidad, por ser mis compañeros de vida y por ser mi ejemplo e inspiración en la culminación de mi tesis doctoral. A la Familia de mi esposa y en especial a mi suegro el señor Jorge Santafé, quién siempre nos ha apoyado en las buenas y en las malas.

Agradezco a mis abuelitos Mamita Carmen, Mamita Mariana, Papá Ricardo que desde el cielo me cuidan y uno en la tierra don Avelino Becerra Guevara, que siempre me dieron el ejemplo de honestidad, trabajo y respeto a los demás. Y un agradecimiento especial a mi sobrino Ricardo Becerra Aldean por dedicarme su tesis de ingeniería.

A mi director de tesis, Dr. Luciano Rezzoagli. Quien, con todo su conocimiento, su constante apoyo, sus indicaciones y orientaciones pudo encaminarme, haciendo de mi tesis un gran trabajo, ya que a más de un gran profesional y docente es un fabuloso ser humano a quien Dios y la vida le reconocerá, siendo inmortal en la mente y corazón de sus estudiantes.

Un agradecimiento especial al gran país que me acogió Argentina, a la Provincia de Santa Fe y Santa Fe Capital que justifica la denominación de La Cordial, ya que toda su gente me hizo sentir como en casa y donde regresaré siempre.

A la Universidad Central del Ecuador, que me abrió las puertas como alumno, docente y en esta fase de mi vida como estudiante del programa de formación que culminé, apoyándome en todos los procesos para cumplir con esta ambiciosa meta.

A la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, a sus autoridades y personal administrativo por brindarme las debidas facilidades para poder asistir a las clases presenciales que tuve que realizar en Argentina.

Y a mi Universidad Nacional del Litoral, por la guía brindada junto con sus autoridades y grandes maestros para obtener todo el conocimiento profesional y personal.

A mis amigos que la vida me dio, gracias por hacer mi estadía en este mundo una maravilla, porque con ustedes he llorado hasta de la risa, realmente ha sido increíble poder encontrarlos en el momento exacto, en especial a Marco, Ramiro, Tamara, Mauricio Torres, Mauricio M., Germán, Elvis, Juanita, Nancy, Sole, Rebe, Johan, Javier, Sandrita, Consuelito, Cris, Pauly, Vicky, Jonathan Cabrera, Andreita Sánchez, María Teresa, Diego, Carlos, Pablo, Victor y todos los demás.

Abreviaturas y Siglas

AF	Auditoría Forense
AG	Auditoría Gubernamental
AGN	Auditoría General de la Nación de la República de Argentina
Art.	Artículo
Inc.	Inciso
Ap. O apart.	Apartado
CGE	Contraloría General del Estado
CGR	Contraloría General de la República
CP	Código Penal
CNJ	Corte Nacional de Justicia
COIP	Código Orgánico Integral Penal
CRE	Constitución de la República del Ecuador
FFAA	Fuerzas Armadas
FGE	Fiscalía General del Estado
GAD	Gobierno Autónomo Descentralizado
IESS	Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social
IFAC	Federación internacional de Contadores
IIRP	Informes con indicios de responsabilidad penal
LA/FT	lavado de activos y financiación del terrorismo
LOCGE	Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado
NEAG	Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental
NIA	Normas Internacionales de Auditoría
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
POA	Plan Operativo Anual
PAPP	Programa Anual de las Políticas Públicas
OLACEFS	Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ONG	Organismo no Gubernamental
RLOCGE	Reglamento a la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado
TI	Transparencia Internacional
TIC	Tecnologías de Información y Comunicación
UAFE	Unidad de Análisis Financiero y Económico
UIAF	Unidad administrativa de inteligencia financiera
UIF	Unidad de inteligencia financiera

Introducción

La corrupción es un virus que contamina el planeta y el Ecuador no es la excepción, evidenciándose públicamente con más frecuencia desde el año 2020 con la aparición de la pandemia denominada COVID 19 ya que, según medios de comunicación escritos y televisivos nacionales, hubo un récord en los porcentajes que sobre pasaban el precio razonable de mercado y dando como resultado el ineficiente uso de los recursos del Presupuesto General del Estado, con la justificación de la emergencia sanitaria mundial.

La ciudadanía a perdido la confianza en la Administración Pública, ya que el haber atravesado una posible exterminación global del ser humano no fue un limitante para el desarrollo e incremento de actos de corrupción, evidenciándose como ejemplo en la adquisición de los denominados Kit Alimenticios con un 80% aproximadamente más del precio común de mercado, otro caso fue la adquisición de fundas para el traslado de Cadáveres con un incremento del 1.400% de su precio, hasta la pérdida por parte del contratista de aproximadamente 8'000.000 dólares de 9 millones que fueron entregados para la construcción del Hospital de la ciudad de la ciudad de Pedernales - Manabí, según medios de comunicación formales.

La Fiscalía General del Estado en base a los informes con indicios de responsabilidad penal, presentados por la Contraloría General del Estado, como resultado de las diversas auditorías ejecutadas a la Administración Pública, no son evidencia suficiente para sustentar un proceso judicial, ya que las pruebas presentadas no son consideradas como eficaces y

eficientes, dando como resultado en la mayoría de casos el archivo de los procesos e impunidad de los responsables.

El investigador Fernando Roberto Lenardón en su Tesis Doctoral denominada “Limitaciones de las entidades fiscalizadoras superiores para combatir la corrupción. Análisis crítico del sistema y propuesta de una estructura superadora”, realiza una interesante reflexión, ya que su investigación gira en dos posibles corrientes, la primera en la creación de una super institución de control, para lo cual necesitaría de grandes recursos y autonomía para su desarrollo y la segunda que comparto con el mencionado investigador la implementación de una herramienta eficiente de control.

Con lo señalado anteriormente, presente una herramienta posible de implementar en la Contraloría General del Estado del Ecuador como es la Auditoría Forense, ya que es una herramienta de prevención, control, detección y evidencia de actos de corrupción, que, mediante un examen especializado desarrollado por un grupo inter disciplinario de especialistas en temas de fraude, acto delictivo o abuso de confianza, proporcionarán pruebas útiles a los jueces, alcanzando así se un proceso judicial justo y con mayor certeza.

El Capítulo I describe el proyecto previo al desarrollo de la presente investigación, ya que fue necesario partir con un importante problema que aqueja a la administración pública y que su probabilidad e impacto fueron históricamente superados. Posterior a ello se planteó los objetivos tanto General como Específicos, estableciendo la metodología de investigación y el Estado del Arte.

A Continuación, en el Capítulo II se desarrolla un interesante proceso investigativo para justificar tanto el objetivo tanto general como parte de los específicos, iniciando con el análisis conceptual del Estado y la Administración Pública, iniciando con definiciones como base del conocimiento, para luego profundizar con las funciones y Recursos Públicos. En la segunda parte se analizó el mecanismo responsable de evaluación del sector público en el Ecuador como es la Auditoría Gubernamental, desde su definición, alcance, clasificación, normatividad, hasta su proceso. Con la información obtenida, se analiza la posibilidad de uso eficiente de la herramienta que se propone en el presente trabajo, como es la Auditoría Forense, que no ha sido considerado en el país como un medio eficiente y legítimo de detección y evidencia de actos de corrupción contra el Estado ecuatoriano. Continuando con un análisis especializado de la denominada Corrupción, sus causas, efectos no solo en Ecuador sino a nivel mundial, para lo que se detalla casos analizados por investigadores en Argentina, Colombia y Chile.

El Capítulo III se limita teóricamente como por medio de ejemplos de casos reales tomado de ambientes que encierra el tema propuesto, aprovechando como base el avance de la experiencia de países vecinos analizados en el capítulo anterior, ya que hasta la presente fecha en Ecuador no es reconocida la Auditoría Forense como procedimiento formal para evidenciar procesos de fraudes, por esta razón se toma información para justificar la viabilidad de la propuesta de legalización y desarrollo de la Auditoría Forense como alternativa de herramienta que procurará evidenciar procesos judiciales relacionados a informes con indicios de responsabilidad penal, formando parte procesal, cubriendo así el

desfase que sufre la Contraloría General del Estado, Fiscalía General del Estado y el área de justicia del Ecuador.

La Auditoría Forense debe formar parte obligatoria como Parte Procesar para prevenir en un primer momento, controlar en otro, pero sobre todo evidenciar procesos de actos de corrupción cometidos en el Sector Público y que estas evidencias sean suficientes y competentes, para establecer responsabilidades y que estos irresponsables ciudadanos sean sancionados económica, civil y penalmente, según su grado de participación.

La presente investigación culmina con mi criterio, ósea de un ciudadano preocupado de un gran país como es Ecuador, que se ha visto inmerso en estas últimas décadas en la famosa delincuencia organizada como tipifica el Código Orgánico Integral Penal y que lamentablemente en el proceso de investigación. los autores que me precedieron, coinciden en que la corrupción es un mal que se ha institucionalizando y normalizando su probabilidad e impacto, llegando a ser aceptado y justificado por un porcentaje importante de la población que aunque suene nada razonable, no fueron beneficiados en ningún aspecto de estos actos irregulares, por lo contrario, son objeto directo e indirecto de sus consecuencias como falta de seguridad, educación, economía estable entre otros derechos a los que debían ser beneficiarios.

El aporte que realizo como el resto de investigadores, es demostrar que la Auditoría Forense es una herramientas viable en la prevención, control y evidencia de actos de corrupción en el sector público y privado que pueden y deben ser aplicados, para reducir la probabilidades y su incremento y sin ser muy soñador, algún día sean erradicados.

Capítulo I: Antecedentes

En el artículo científico denominado “La Auditoría Forense, una herramienta de control en el Sector Público y Privado del Ecuador”, los autores Saritama et al. (2017), mencionan:

“...La auditoría forense apareció en 1970 y 1980, como herramienta para suministrar pruebas a los fiscales y autoridades del Congreso de Estados Unidos, cobrando mayor responsabilidad por fraudes dados como el Watergate, en donde estuvieron funcionarios involucrados del gobierno de Estados Unidos. En 1985 la Comisión Treadway de este país, dio impulso y direccionamiento al fraude administrativo y revelaciones financieras engañosas y algunas Normas Internacionales de Auditoría, emitidas por la Federación Internacional de Contadores IFAC, referentes al Fraude y error; evidencia de auditoría; consideraciones adicionales sobre partidas específicas, con respecto a las revelaciones de los Estados Financieros; confirmación de cuentas por cobrar; indagación sobre litigios y reclamos. La auditoría forense evalúa transacciones fraudulentas, en donde el auditor forense investiga casos específicos y para el proceso de auditoría utiliza fases como: planificación, trabajo de campo y resultados presentados en un informe, que es utilizado por organismos de control para dictaminar sentencias.”

De acuerdo con las disposiciones orgánicas estatales, los artículos 211 y 212 de la Constitución de la República del Ecuador (2008) establecen que la Contraloría General del Estado (CGE) es la entidad responsable no solo de supervisar el uso de los recursos públicos y el logro de objetivos, sino también de gestionar el sistema de control, fiscalización y auditoría del Estado. Además, tiene la facultad para identificar responsabilidades administrativas, civiles culposas e indicios de responsabilidad penal en las gestiones sujetas a control, cuyos resultados se presentan en el informe de auditoría. Este informe es el resultado del proceso de investigación, estudio y análisis llevado a cabo por los auditores gubernamentales, conforme al artículo 26 de la (Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, 2015) (LOCGE) señala:

En sus distintas formas y tipos, los informes incluirán el contenido especificado por las normas de auditoría y otras regulaciones establecidas por esta Ley, como la opinión de los auditores cuando sea aplicable, y la mención del periodo revisado. Estos informes se tramitarán desde la emisión de la orden de trabajo de auditoría hasta la aprobación del informe en un plazo máximo de ciento ochenta días sin posibilidad de prórroga. Una vez firmados por el director de la unidad administrativa correspondiente, los informes serán aprobados por el Contralor General o su delegado en un plazo máximo de treinta días sin prórroga, y enviados inmediatamente a las máximas autoridades de las instituciones del Estado evaluadas. (Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, 2015)

De esto, Chávez (2016) destaca que uno de los deberes de la CGE es emitir informes con indicios de responsabilidad penal (IRP), que es un requisito de procedibilidad exigido en la Sección 4 “Inicio de Responsabilidad Penal”, sobre el proceso penal por delito de

peculado, conforme el artículo 65 LOCGE (2015), y cuyos resultados son puestos en conocimiento de la Fiscalía General del Estado (FGE) para que se impulse el proceso penal y se obtenga una decisión judicial condenatoria que reprima estas conductas nocivas. De este modo, FGE puede resolver el inicio del proceso penal sobre la base del artículo 591 del Código Orgánico Integral Penal (COIP) (2014), solicitando al juez, de ser necesarias, medidas cautelares (personales o reales) en defensa de los intereses del Estado. No obstante, conforme los artículos 5, 14, 18, 24 y 65 LOCGE (2015), el IRP puede discutirse en sede administrativa ante la CGE y luego judicialmente en el Tribunal de lo Contencioso administrativo, pudiendo ser anulado ya sea por incumplimiento de requisitos de fondo propios o por inobservancia de las garantías del debido proceso. Sobre la dañosidad derivada del peculado, este fenómeno ha sido cuantificado formalmente durante el período entre 2007 y el 2016, habiéndose precisado que el Estado ecuatoriano ha sido perjudicado por más de 80 millones de dólares. La estadística descrita en la revista Fiscalía Ciudadana de la Fiscalía General del Estado (2016) registra un total de 1.793 Informes de Indicios de Responsabilidad Penal (IRP). De estos, 1041 son del período entre julio del 2011 y septiembre 2016, de los cuales 67.31% se encuentran en proceso judicial en diversas etapas. Conforme la estadística de CGE, 2015, este órgano de control efectuó 3,235 informes de auditoría, de los cuales solo se tiene 314 IRP, los mismos que conforme el diario El Telégrafo, son monitoreados en tiempos real por FGE (El Telégrafo, 2016), esto para medir la distancia que existe entre el IRP, la judicialización de casos y la obtención de sentencias condenatorias. Otra fuente de judicialización proviene de un significativo número de denuncias en contra de dignatarios y servidores públicos por el uso indebido de los recursos públicos, conductas que también afectan la eficiencia de la administración pública, y se encuentran tipificados bajo la

codificación de: (a) Peculado (art. 278 COIP), (b) Enriquecimiento ilícito (art. 279 COIP), (c) Cohecho (art. 280), (d) Concusión (art. 281 COIP) (e) Tráfico de influencias (art.285 COIP), 5 de estos tipos penales, la dañosidad más significativa que deviene del delito de peculado considerándose que durante los últimos años se han emitido por CGE 1,239 IRP que son noticia de delito ahora en trámite en FGE (El Telégrafo, 2016). El peculado anteriormente se encontraba tipificado en el artículo 257 del Código Penal (CP), en tanto que el enriquecimiento ilícito se encontraba descrito y punido en el artículo 296 CP, conductas que hoy se tienen en los artículos 278 y 279 COIP (2014) que describen la actuación del servidor público encargado de fondos públicos, ya sea que se distraiga en beneficio propio o de terceros, bien sea por abuso, distracción o apropiación, y que provoca una pena privativa de libertad de diez a trece años a diferencia del CP que sancionaba con reclusión mayor ordinaria de ocho a doce años. El enriquecimiento ilícito y el peculado se fundamentan conforme, Abello (2017) en la “calidad del servidor público y la relación funcional que debe existir entre autor y el bien protegido” (p. 27). Así, Villagómez y Ponce (2022) han destacado que el servidor público, por su condición funcional exige fidelidad de cumplimiento en el rol a este asignado desde el marco normativo que delinea el ámbito de su accionar.

Desde la perspectiva formal de la investigación, con el propósito de entender cómo el Informe de Indicios de Responsabilidad Penal emitido por la Contraloría General del Estado incide en la decisión judicial, en calidad de prueba, se ha considerado la información de Boletines emitida en la página web de la Fiscalía General del Estado (2016); en el que establece en qué medida el IRP es determinante como prueba dentro del proceso penal, Quito, 22 de marzo del 2016.- De 1.592 Informes de Indicios de Responsabilidad Penal (IIRP)

remitidos por la Contraloría entre el 2007 y el 2016, 848 tienen una respuesta judicial. Así lo dio a conocer Cecilia Armas, Fiscal General del Estado, subrogante, ante la Comisión de Justicia de la Asamblea Nacional. La mañana de este martes 22 de marzo, la Fiscal subrogante informó que 239 casos terminaron con sentencia, 83 están con auto de llamamiento a juicio, 65 tienen sobreseimiento, en 35 se extinguió la acción penal y 40 están en instrucción fiscal. Además, que 386 informes se han desestimado y archivado.

1.1. Planteamiento del Problema

La población ecuatoriana espera que la administración pública, los organismos de control, la Contraloría General del Estado junto a los auditores públicos autorizados brinde seguridad razonable en la administración de los recursos públicos, para que no se incremente el uso indebido de estos, por hechos delictivos relacionados con peculado, enriquecimiento ilícito, cohecho, concusión y tráfico de influencias, entre otros.

A partir del año 2020 con la aparición de la pandemia denominada COVID 2019, en medios de comunicación público se evidenció el incremento del índice de actos de corrupción en organismos del sector público, que no tuvieron reparo de afectar a la población, ya que no era el simple hecho del uso indebido de los recursos del Presupuesto General del Estado, sino de disminuir las posibilidades de sobrevivencia de los ecuatorianos.

La falta de compromiso por parte de los organismos de control como de la Función Judicial, sumada a la carencia de herramientas de control eficientes acorde a las nuevas circunstancias relacionadas con enriquecimiento ilícito, peculado, concusión, cohecho entre los más conocidos en el ámbito de criminalidad, que como se ha señalado no solo afecta la

situación económica sino el alto costo social que representa y la inversión tanto económica como de tiempo para su regeneración, ha incrementado estos actos desde lo tradicionalmente realizados por sus Directivos hasta los funcionarios de inferior nivel jerárquico.

Lo descrito ha provocado que la Contraloría General del Estado investigue nuevos mecanismos que mejoren el control en la administración de recursos públicos, dote de evidencia útil en los informes con indicio de responsabilidad penal y estos sirvan como pruebas para la Fiscalía General del Estado, logrando así evitar que sean informes desestimados y los responsables absueltos por el sistema de justicia, siendo actualmente la Auditoría Forense una herramienta útil para evitar los sobreseimientos.

1.2. Preguntas de Investigación

¿Al analizar los beneficios del desarrollo de la Auditoría Forense en la administración pública ecuatoriana, se podría establecer derechos y responsabilidades del Estado en los procesos de detección y evidencia en temas de corrupción y fraudes en delitos gubernamentales?

1.2.1. Preguntas Específicas

¿Cuál es el nivel de importancia que el Estado mediante sus organismos de control reconoce al cumplimiento de políticas públicas y el marco jurídico en la sustentación de evidencia en delitos contra la administración pública ecuatoriana?

¿La experiencia de países latinoamericanos en relación a la sustentación de evidencia en delitos contra la administración pública, permitirá marcar un antes y después en la realidad ecuatoriana?

¿Con los actuales procesos judiciales, qué tan eficientes y efectivas son las actividades desarrolladas a cargo de la Fiscalía General del Estado a partir de informes con indicios de responsabilidad penal remitidos por la Contraloría General del Estado?

¿Por qué un informe con indicios de responsabilidad penal remitidos por la Contraloría General del Estado, no es tomado en consideración dentro de un proceso judicial como evidencia en delitos contra la administración pública en Ecuador y que tan frecuente sucede?

¿Al contar con una herramienta que mejore y asegure la idoneidad de los informes de auditoría de indicios de responsabilidad penal emitidos por la Contraloría General del Estado, mediante el desarrollo de una Auditoría Forense, se controlará y reducirá futuros actos de corrupción y fraudes financieros en la administración pública?

1.3. Objetivo General

Proponer elementos para fortalecer la Auditoría Forense en el combate de actos de corrupción en la Administración Pública en el Ecuador a través de procedimientos y políticas adecuadas por parte del Estado, para la sustentación de evidencia suficiente y competente.

1.4. Objetivos Específicos

1. Analizar el nivel de importancia en el cumplimiento de las políticas públicas y el marco jurídico que regula la sustentación de evidencia en delitos contra la administración pública ecuatoriana.
2. Investigar modelos de sustentación de evidencia en delitos contra la administración pública ecuatoriana y en otros países latinoamericanos.
3. Identificar la actuación de la Fiscalía General del Estado en los procesos judiciales a su cargo, a partir de informes con indicios de responsabilidad penal remitidos por la Contraloría General del Estado.
4. Determinar la causalidad que presenta los informes de auditoría de indicios de responsabilidad penal, que no son tomados en consideración como prueba para sustentar posibles actos de corrupción y fraudes financieros en la administración pública.
5. Establecer las ventajas de contar con procedimientos y políticas que apoyen los procesos de juzgamiento en delitos contra la administración pública del Ecuador, mediante el desarrollo de la auditoría forense.

1.5. Metodología

La investigación que se ha planteado es de carácter cualitativa, ya que permitirá establecer las principales fortalezas de la auditoría forense, para entender la utilidad de esta herramienta en la sustentación de evidencia en delitos contra la administración pública del Ecuador.

El método analítico será considerado para la revisión de las diferentes experiencias que en otros países de Latinoamérica, que con más experiencia han aplicado la auditoría forense para sustentar procesos de juzgamiento en delitos contra la administración pública.

El método inductivo será desarrollado una revisión desde lo particular, hasta lo general tomando como punto de partida las bondades de la auditoría forense y adaptarla a la realidad en la administración pública ecuatoriana.

La investigación documental se justifica ya que existe gran cantidad de información relacionada con la auditoría forense y su aplicación en países de Latinoamérica.

La recolección de datos se realizará a través de las técnicas de:

Revisión y análisis documental. En donde se encontrará la información de las siguientes fuentes:

Como fuentes primarias se considerarían a:

- a. Constitución Política de la República del Ecuador.
- b. Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado
- c. Código Orgánico Integral Penal.
- d. Código Orgánico General de Procesos.
- e. Normas de Internacionales de Auditoría
- f. Libros del tema motivo de investigación.

Fuentes de información secundarias a ser consideradas:

- a. Tesis, artículos de revistas especializadas, investigaciones y publicaciones periódicas.
- b. Páginas web entre otras referentes al tema motivo de investigación.
- c. Encuestas y entrevista con personal experto en el ámbito de auditoría y derecho penal, que me permitan conocer sobre la auditoría forense y como sustentar las evidencias en delitos contra la administración pública ecuatoriana.

1.6. Estado del Arte

En el artículo científico "La Auditoría Forense y la lucha contra los delitos financieros: una perspectiva general", Montero y Silva (2020) abordan los problemas de corrupción en el sector público colombiano. Señalan que la corrupción, el fraude y las prácticas deshonestas afectan negativamente tanto el buen funcionamiento de las empresas, el estado u otras organizaciones, como la práctica contable en sí misma. En los últimos años, Colombia ha experimentado diversos escándalos de corrupción financiera dentro de varias organizaciones, especialmente en las empresas estatales.

La investigadora Sáenz (2021) en su artículo científico "El Auditor Forense frente a la Corrupción y Fraude: resume el rol que debería ejercer actualmente el auditor", menciona que, según el ranking de los Mejores Países 2020 de US News, Colombia es considerado el país más corrupto del mundo, seguido por México y Ghana, lo que refleja una percepción cercana a la realidad. En los últimos años, han salido a la luz numerosos casos de corrupción cometidos por altos directivos de empresas. Por tanto, esta investigación se centrará en analizar la posible responsabilidad y el papel de la auditoría y la auditoría forense en la

identificación y ejecución de estos actos delictivos, basándose principalmente en casos prácticos.

En Ecuador, y específicamente en el sector público, existen pocos artículos científicos que aborden la aplicación o seguimiento de nuevos procesos de auditoría, como la Auditoría Forense. Este es el caso, especialmente después de los escándalos de 2022 relacionados con el ex Contralor General del Estado, Carlos Ramón Pólit Faggioni, quien ocupó el cargo durante tres periodos presidenciales (2007-2017). Según Bloomberg Línea (Ángela, 2022), Pólit fue detenido en Estados Unidos y se le exigió una fianza de 14 millones de dólares para permanecer en arresto domiciliario. En ese país, enfrenta seis cargos por tres delitos: conspiración para lavar dinero, encubrimiento de lavado de dinero y realización de transacciones con bienes de origen delictivo. En Ecuador, se le acusa de haber exigido sobornos de 10 millones de dólares a cambio de evitar la emisión de multas contra Odebrecht.

La jueza Jacqueline Becerra otorgó la fianza a Pólit el 3 de mayo. Además de los 14 millones de dólares, deberá pagar un depósito de 200 mil dólares. Esta decisión se tomó después de que Becerra aceptara reducir la fianza de 18 millones a 14 millones de dólares.

Lo anterior demuestra la falta de interés de los altos directivos del sector público y de los organismos de control en investigar e implementar nuevos procesos de evaluación, como la Auditoría Forense.

Para esta investigación, se utilizaron libros y artículos científicos tanto de Ecuador como del continente americano, consultando bases de datos bibliográficas formales, como las de universidades.

En su artículo científico *La Auditoría Forense: Fraudes y Delitos Económicos*, el autor Paricanaza (2017), determina como Auditoría Forense lo siguiente:

“Este término, en estos tiempos ha cobrado un valor significativo, debido principalmente a diversos casos de fraudes y delitos económicos cometidos, considerándose como un flagelo mundial.

La auditoría forense debe ser desarrollada por profesionales capacitados para asumir este tipo de retos, cuyos resultados van a tener incidencia no solo económicamente, sino que posiblemente con la pérdida de la libertad de los implicados.

Esta actividad se puede desarrollar de dos formas, preventiva y detectiva, la primera, está orientada proporcionar aseguramiento (evaluación) o asesoría a las organizaciones respecto de su capacidad para disuadir, prevenir (evitar), detectar y reaccionar ante fraudes financieros, puede incluir trabajos de consultoría para implementar: programas y controles antifraude; esquemas de alerta temprana de irregularidades; sistemas de administración de denuncias.

Este enfoque es proactivo por cuanto implica tomar acciones y decisiones en el presente para evitar fraudes en el futuro.

Mientras que la segunda, está orientada a identificar la existencia de fraudes financieros mediante la investigación profunda de los mismos llegando a establecer entre otros aspectos los siguientes: cuantía del fraude; efectos directos e indirectos; posible tipificación (según normativa penal aplicable); presuntos autores, cómplices y encubridores; en muchas ocasiones los resultados de un trabajo de auditoría forense son puestos a consideración de la justicia que se encargará de analizar, juzgar y dictar la sentencia respectiva.

Este enfoque es reactivo por cuanto implica tomar acciones y decisiones en el presente respecto de fraudes sucedidos en el pasado.”

En su libro *Auditoría Forense*, el autor Márquez (2018), señala como definición de auditoría forense la siguiente: El concepto auditoría forense está compuesto por dos términos que definen la naturaleza de su función: “auditoría”, que de acuerdo con el diccionario de la lengua española se refiere a la revisión de la contabilidad de una empresa u organización para garantizar la veracidad y regulación de las cuentas y elaborar un dictamen sobre la calidad

de la gestión, y “forense”, que proviene del latín *foresis* y significa “público y manifiesto” o “perteneciente al foro”; a su vez “forensis” se deriva de *forum*, que significa “foro”, “plaza pública”, “plaza de mercado” o “lugar al aire libre”.

En su libro "Auditoría Forense" (2019), Franklin León de la Cruz define la auditoría forense como una especialización derivada de la auditoría tradicional. Esta disciplina se basa en normas internacionales de información financiera y se complementa con los métodos científicos de la investigación criminal. Su propósito principal es recopilar vestigios, indicios y evidencias relacionados con la posible comisión de un delito, para su análisis y validación como prueba ante los administradores de justicia.

Por su parte, Saritama (2016), en su artículo científico "La Auditoría Forense como herramienta de control en el Sector Público y Privado del Ecuador", describe la auditoría forense como una técnica especializada en la detección, divulgación y certificación de fraudes y delitos en el ámbito público y privado. Algunos ejemplos de fraude en la administración pública incluyen conflictos de intereses, nepotismo, gratificaciones indebidas, manipulación de estados financieros, omisiones, favoritismos, reclamaciones fraudulentas, falsificaciones, comisiones clandestinas, malversación de fondos, conspiración, prevaricato, estafa, extorsión y lavado de dinero, entre otros.

El criterio de Saritama coincide con el de Reinoso (2010), quien en su artículo científico "Auditoría Forense como herramienta para el Sector Público" explica que esta especialización de la auditoría contable, financiera y fiscal permite establecer pruebas en un proceso de investigación para identificar hechos delictivos y a sus autores. Esto facilita que

la justicia actúe contra la impunidad, especialmente en casos de defraudación financiera, evasión de impuestos, lavado de activos y contrabando.

Luego de revisar las aportaciones de estos autores, la presente investigación se enfocará en el análisis de una herramienta que fortalezca la auditoría gubernamental actual. Dada la cantidad de instituciones del Estado, la auditoría forense es esencial para la prevención, control, detección y sanción de casos de corrupción en el sector público. Esta herramienta permitirá que los vestigios e indicios se conviertan en evidencias formales y oportunas para que la Fiscal General del Estado pueda actuar en los procesos judiciales iniciados por la Contraloría General del Estado, derivados de informes de indicios de responsabilidad penal. Todo ello está respaldado tanto por la Constitución de la República del Ecuador como por el Código Orgánico Integral Penal (COIP), contribuyendo al progreso económico y social del país y asegurando la sanción de los responsables por actos de corrupción.

Capítulo II: Marco teórico

2. Marco teórico

2.1. El Estado y la Administración Pública

2.1.1. Definición de Estado

En su artículo científico "El Estado y el Poder" (2014), Jessop define el Estado como un conjunto específico de instituciones y organizaciones cuya función aceptada socialmente es definir y hacer cumplir decisiones vinculantes para una población en nombre de su "interés común" o "voluntad general". Esta definición amplia identifica al Estado como una forma particular de organización macro-política con una orientación política específica. También resalta los vínculos importantes entre el Estado, la esfera política y la sociedad en general, señalando que no todas las formas de organización macro-política pueden clasificarse como estatales, ni el Estado puede ser equiparado simplemente con el gobierno, la ley, la burocracia, un aparato coercitivo u otra institución política. Según Jessop, esta definición sitúa las contradicciones inherentes al discurso político en el centro del estudio del Estado, ya que las afirmaciones sobre la voluntad general o el interés común son características clave del sistema estatal, diferenciándolo de la dominación política directa o la opresión violenta. Este enfoque también permite describir Estados específicos y regímenes políticos, así como explorar las condiciones en las que los Estados surgen, evolucionan, entran en crisis y se transforman. Además, esta definición es compatible con diversos enfoques analíticos sobre el Estado y reconoce el poder estatal asociado a principios alternativos de socialización.

En su artículo científico "La reforma del Estado: Capital Global y Estado Nacional" (1992), Holloway define el Estado como una categoría básica y generalmente incuestionada

en la tradición de las ciencias políticas. La mayoría de los estudios en esta disciplina adoptan un Estado particular como su referencia casi exclusiva, analizando los desarrollos políticos dentro de un contexto puramente nacional. Esto es especialmente evidente en los Estados Unidos y Europa, donde los teóricos aún mantienen el mito de la autosuficiencia nacional. Por ejemplo, tanto la izquierda como la derecha han tendido a analizar el thatcherismo o el reaganismo como fenómenos exclusivamente nacionales, en lugar de entenderlos como parte de un cambio global en la relación entre el Estado y el capital. En América Latina, las personas han sido más conscientes del contexto global en el que ocurren los cambios actuales, sin embargo, la categoría incuestionada del Estado sigue limitando y definiendo la discusión.

En su artículo científico "Estados Débiles, Estados Fuertes" (2011), Migdal define la debilidad del Estado no solo como un problema de corrupción, sino como una cuestión de percepción sobre su autoridad y capacidad para ejercer la ley de manera soberana y consistente. Según Migdal, esta visión tradicional de que el Estado debe siempre mantener un control absoluto es errónea. En su enfoque, más claro y sólido, considera al Estado no como una entidad separada de la sociedad, sino como una parte integral de ella, lo cual lleva a un análisis más profundo y complejo sobre la política, el Estado, la corrupción y el desarrollo. Esta perspectiva obliga a cuestionar muchas de las suposiciones establecidas sobre estos temas.

En el artículo científico "Chavín de Huántar y la Definición Arqueológica de un Estado Teocrático Andino" (2009), Tantaleán define un estado teocrático como una de las primeras formas de institucionalización de la desigualdad socioeconómica y sociopolítica, observada tanto en los Andes como en otras regiones del mundo. Aunque desde una

perspectiva evolucionista este parece ser el primer tipo de organización en la aparición de estas desigualdades, no es un camino irreversible ni una trayectoria fija hacia una sociedad más "evolucionada". Se suele pensar que, a medida que las relaciones sociales, especialmente las socioeconómicas, se complejizan, un estado teocrático daría paso a una sociedad laica, secular o militarizada. Sin embargo, existen numerosos contraejemplos, incluso en los Andes, que desafían esta suposición, a pesar de que muchos de estos ejemplos aún necesitan verificación arqueológica.

El Estado ecuatoriano tiene una estructura orgánica en el sector público conforme lo establecido la Constitución de la República del Ecuador (2008), en sus artículos:

“Art. 1.- El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada. La soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad, y se ejerce a través de los órganos del poder público y de las formas de participación directa previstas en la Constitución. Los recursos naturales no renovables del territorio del Estado pertenecen a su patrimonio inalienable, irrenunciable e imprescriptible.”

“Art. 225.- El sector público comprende:

1. Los organismos y dependencias de las funciones Ejecutiva, Legislativa, Judicial, Electoral y de Transparencia y Control Social.
2. Las entidades que integran el régimen autónomo descentralizado.
3. 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.
4. Las personas jurídicas creadas por acto normativo de los gobiernos autónomos descentralizados para la prestación de servicios públicos.”

En su artículo científico "¿Dónde están los márgenes del estado?" (2008), Asad describe los márgenes del Estado como el dominio y la defensa de la comunidad, ordenando

y nutriendo su vida civil. El Estado, al margen de la población, encarna la soberanía. Según Asad, el carácter abstracto del Estado, lejos de ser un mito, es lo que permite definir sus márgenes a través de diversas prácticas administrativas. Esto contrasta con la tradición republicana, donde la soberanía del Estado es delegada por sus ciudadanos en lugar de ser enajenada. Así, el Estado gobernante se convierte, en cierto sentido, en un margen del cuerpo de ciudadanos que representa.

En algunos escritos críticos sobre el Estado, especialmente en el campo de la antropología, se utiliza la noción de fetiche para sugerir que el Estado, debido a su carácter abstracto, es simplemente una construcción ideológica, lo que hace que su demanda de solidez y poder sea vacía. Esta referencia al fetichismo de la mercancía de Marx (1961) no me parece particularmente útil. Para Marx, el fetichismo de la mercancía se refiere al hecho de que una relación social entre personas se manifiesta como una relación entre cosas.

2.1.2. Administración Pública

Rezzoagli B. y Rezzoagli L. (2018), en su artículo científico "El acceso a la información pública en la provincia de Santa Fe: Una descripción y reflexión de los fundamentos y aspectos orgánicos y procedimentales del dec. 692/09", indican que una de las tendencias de las democracias modernas es fomentar la participación e interacción de la ciudadanía con la administración pública. Este enfoque contribuye a disminuir significativamente el comportamiento discrecional y arbitrario de los órganos administrativos (López, 2002). Por ello, es crucial crear mecanismos e instancias de articulación público-privada y de proximidad entre el Estado y los ciudadanos, permitiendo

a estos últimos participar activamente en el Centro de Investigaciones y en las discusiones sobre asuntos de la agenda gubernamental que puedan afectar sus derechos e intereses.

El artículo 5 del Decreto 692/09 establece el acceso a la información pública como una instancia de participación ciudadana, permitiendo a cualquier persona, ya sea física o jurídica, pública o privada, solicitar, consultar y recibir información de los organismos y entidades del sector público provincial, excluyendo a los Poderes Legislativo y Judicial. Este derecho incluye la consulta de información en su lugar de almacenamiento y la obtención de copias de la misma.

Garber (2004) define la participación ciudadana como el proceso mediante el cual individuos o asociaciones organizadas en la sociedad civil intervienen en decisiones que les afectan. Más información resulta en mejores argumentos y herramientas para la crítica y la propuesta. Marván Laborde (2004) coincide, afirmando que los actores sociales que han traducido sus demandas en reformas y políticas públicas han sabido acceder a la información gubernamental (p. 29).

Camacho (2000), describe la administración pública como un sistema dinámico compuesto por normas, objetivos, estructuras, funciones, métodos y recursos, que implementa las políticas y decisiones de una comunidad organizada políticamente. Se considera que la administración pública mantiene el orden público, satisface las necesidades de la población y promueve el desarrollo económico y social, siempre bajo el principio de legalidad.

Moreno (1999), explica que los bienes de dominio público son aquellos destinados a un uso o servicio público, diferenciándose de los bienes patrimoniales que pertenecen a las Administraciones públicas. Ambos están regidos por un régimen jurídico especial que incluye los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, y otorga ciertas prerrogativas a la Administración..

Según Baena del Alcázar (2000), la administración pública debe entenderse en relación con el poder del Estado y su presencia en la sociedad, siendo referida como Administraciones Públicas

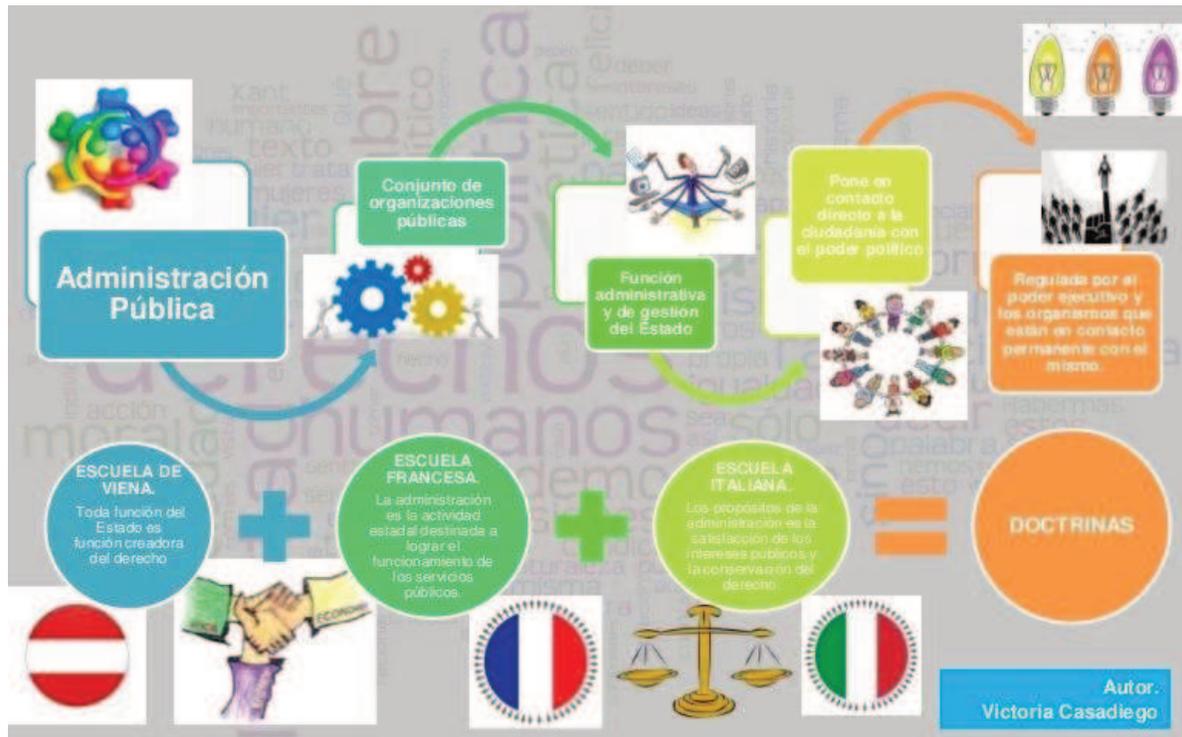
La Administración Pública es definida por la Constitución de la República del Ecuador (2008) como:

“Art. 227.- La administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación.”

Con lo revisado anteriormente, se puede concluir que la Administración Pública es la gestión que realiza un Estado para establecer una estructura razonable, lógico y responsable en materia de los recursos humanos, financieros, materiales y tecnológicos, los mismos que procuran satisfacer las necesidades básicas de la población con un enfoque de interés social.

Algo que se debe resaltar es la diferencia entre la empresa privada que establece como prioridad el interés particular, mientras que el sector público como se indicó tiene un interés social y sobre todo que se estructura en base a normatividad formal que se debe cumplir sin justificación alguna.

Gráfico 1: Administración Pública



Nota: Administración Pública, Elaborado por Casadiego Victoria, tomado de: https://cdn.slidesharecdn.com/ss_thumbnails/diagramasobrelaadministracionpublica-130704160437-phapp02-thumbnail-4.jpg?cb=1372956258

Martín (2005), en su artículo "La Administración Inteligente: un modelo de administración pública orientada al servicio del ciudadano", argumenta que la Administración Pública enfrenta un entorno dinámico, complejo y lleno de incertidumbre, lo que exige abordar sin demora grandes retos de modernización y cambio. Este proceso de adaptación continua es necesario para que la organización cumpla con las funciones requeridas por la sociedad, promoviendo así una administración más ágil, rápida y flexible que responda efectivamente a las demandas de los ciudadanos.

La ciudadanía exige que su Administración sea efectiva, eficiente y de calidad, orientando y acercando las decisiones políticas y sus actividades a los ciudadanos.

La modernización de la gestión pública y la mejora de la gobernabilidad de sus instituciones son retos continuos que deben ser prioritarios para los directivos políticos y públicos. Esto implica adoptar nuevas prácticas de gestión que busquen eficacia, eficiencia y economía, al mismo tiempo que promuevan y garanticen los principios y valores del servicio público, fortalezcan y desarrollen continuamente la sociedad democrática, redefinan el espacio público, y mejoren las relaciones con los agentes del conocimiento. Además, es fundamental la participación de los diferentes grupos de interés tanto en los procesos de toma de decisiones como en la gestión de la Administración.

Una Administración Pública inteligente y que aprende debe crear mecanismos para recopilar información de la sociedad y generar ideas que la mantengan conectada a la realidad social.

Bautista (2004), en su artículo "La ética y la corrupción en la política y la administración pública", argumenta que la ética no es una solución mágica a los problemas de la administración pública ni un remedio único contra la corrupción. Más bien, es una herramienta adicional en el "arsenal" para combatirla, fortaleciendo las barreras contra la corrupción. La ética en los asuntos públicos está integrada en el debate contemporáneo entre liberales y comunitaristas y en el desarrollo de la investigación en política y administración pública. Además, en los últimos años, ha habido un creciente interés por la ética aplicada en

diversas disciplinas (biología, medicina, negocios, tecnología, etc.), con la creación de Comités de Ética, y es crucial que las áreas sociales no queden al margen de este desarrollo.

2.1.3. Funciones del Estado

Soto (2007) afirma que cada función del Estado tiene una naturaleza política y debe asumirse para la toma de decisiones, proporcionando directrices para la acción estatal en su entorno y soluciones que satisfagan las necesidades de la colectividad. Estas funciones incluyen la captación y asignación de recursos, la imposición y redistribución de impuestos, el pago de deudas y la suscripción de empréstitos. El Estado no solo cumple sus leyes fundamentales y objetivos políticos, sino que también dirige su actividad diaria hacia grandes metas sociales y económicas, y la gestión de los recursos patrimoniales constituye su actividad financiera principal.

Faletto (1993), Faletto (1993) comenta que en los países latinoamericanos se discute intensamente la capacidad de acción del Estado y sus funciones. Esta discusión, tanto académica como política, está influenciada por debates similares en países centrales, sugiriendo que los problemas principales y las opciones posibles tienen similitudes globales. Wallenstein destaca que el Estado moderno participa en un sistema interestatal, que actúa como la "superestructura política de la economía mundial capitalista", requiriendo que los Estados Nacionales se ajusten a esta realidad.

Fernández (2005), indica que un análisis sociológico profundo del Estado debe formular una noción que revele sus tendencias y mecanismos ocultos. El pensamiento social crítico concluye que el Estado es producto de sociedades desiguales y conflictivas, y los

grupos dominantes crean el Estado para mantener su predominio social. La ampliación de las funciones estatales ha generado en las sociedades capitalistas desarrolladas una "autonomía relativa del Estado", permitiendo cierta capacidad de arbitraje en los conflictos entre capital y trabajo.

Paucay (2015), señala que el modelo de "checks and balances" implica que el poder frena al poder. En Ecuador, existen frenos y contrapesos entre las funciones del Estado y sus órganos. Rafael Oyarte, un constitucionalista ecuatoriano, afirma que el Legislativo tiene cuatro facultades principales: legislar, fiscalizar los actos del poder público, tener ciertas facultades judiciales y poseer funcionarios.

Paucay (2015) también describe el esquema institucional de la Constitución ecuatoriana de 2008, con sus frenos y contrapesos. La Función Legislativa, a través de la Asamblea Nacional, elige a sus integrantes cada 4 años y tiene funciones como poseer al presidente y vicepresidente, y aprobar el Presupuesto General del Estado. Se eliminó la capacidad de nombrar a máximas autoridades estatales y enjuiciar políticamente a la Corte Constitucional. Se introdujo la "muerte cruzada" para permitir la destitución del presidente por la Asamblea y viceversa, convocando a elecciones inmediatas bajo condiciones constitucionales.

La Constitución de la República del Ecuador (2008), en su TÍTULO IV Participación y Organización del Poder, divide en 5 funciones de poderes la estructura del estado ecuatoriano y señala textualmente:

“Capítulo segundo (...), Función Legislativa (...), Sección primera (...), Asamblea Nacional (...)”

“Art. 118.- La Función Legislativa se ejerce por la Asamblea Nacional, que se integrará por asambleístas elegidos para un periodo de cuatro años.

La Asamblea Nacional es unicameral y tendrá su sede en Quito. Excepcionalmente podrá reunirse en cualquier parte del territorio nacional.

La Asamblea Nacional se integrará por:

1. Quince asambleístas elegidos en circunscripción nacional.
2. Dos asambleístas elegidos por cada provincia, y uno más por cada doscientos mil habitantes o fracción que supere los ciento cincuenta mil, de acuerdo al último censo nacional de la población.
3. La ley determinará la elección de asambleístas de regiones, de distritos metropolitanos, y de la circunscripción del exterior.”

En resumen, esta función está bajo la responsabilidad de la Asamblea Nacional, es de tipo unicameral, está integrada por asambleístas nacionales, provinciales y representantes de migrantes y elegidos para un periodo de cuatro años.

“Capítulo tercero, (...) Función Ejecutiva, (...) Sección primera, (...) Organización y funciones”

“Art. 141.- La Presidenta o Presidente de la República ejerce la Función Ejecutiva, es el Jefe del Estado y de Gobierno y responsable de la administración pública.

La Función Ejecutiva está integrada por la Presidencia y Vicepresidencia de la República, los Ministerios de Estado y los demás organismos e instituciones necesarios para cumplir, en el ámbito de su competencia, las atribuciones de rectoría, planificación, ejecución y evaluación de las políticas públicas nacionales y planes que se creen para ejecutarlas.”

“Art. 142.- La Presidenta o Presidente de la República debe ser ecuatoriano por nacimiento, haber cumplido treinta y cinco años de edad a la fecha de inscripción de

su candidatura, estar en goce de los derechos políticos y no encontrarse incurso en ninguna de las inhabilidades o prohibiciones establecidas en la Constitución.

La Función Ejecutiva está integrado por la Presidencia y Vicepresidencia, Ministerios de Estado y los organismos e instituciones necesarios para cumplir las responsabilidades de su competencia, además de las atribuciones tanto nacionales como internacionales, bajo una eficiente planificación administrativa, económica y financiera.”

“Capítulo cuarto, (...) Función Judicial y justicia indígena, (...) Sección primera, (...) Principios de la administración de justicia”

“Art. 167.- La potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por los órganos de la Función Judicial y por los demás órganos y funciones establecidos en la Constitución.”

“Art. 168.- La administración de justicia, en el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus atribuciones, aplicará los siguientes principios:

1. Los órganos de la Función Judicial gozarán de independencia interna y externa. Toda violación a este principio conllevará responsabilidad administrativa, civil y penal de acuerdo con la ley.
2. La Función Judicial gozará de autonomía administrativa, económica y financiera.
3. En virtud de la unidad jurisdiccional, ninguna autoridad de las demás funciones del Estado podrá desempeñar funciones de administración de justicia ordinaria, sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución.
4. El acceso a la administración de justicia será gratuito. La ley establecerá el régimen de costas procesales.
5. En todas sus etapas, los juicios y sus decisiones serán públicos, salvo los casos expresamente señalados en la ley. 6. La sustanciación de los procesos en todas las materias, instancias, etapas y diligencias se llevará a cabo mediante el sistema oral, de acuerdo con los principios de concentración, contradicción y dispositivo.”

“Art. 171.- Las autoridades de las comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas ejercerán funciones jurisdiccionales, con base en sus tradiciones ancestrales y su derecho propio, dentro de su ámbito territorial, con garantía de participación y decisión de las mujeres. Las autoridades aplicarán normas y procedimientos propios

para la solución de sus conflictos internos, y que no sean contrarios a la Constitución y a los derechos humanos reconocidos en instrumentos internacionales.

El Estado garantizará que las decisiones de la jurisdicción indígena sean respetadas por las instituciones y autoridades públicas. Dichas decisiones estarán sujetas al control de constitucionalidad. La ley establecerá los mecanismos de coordinación y cooperación entre la jurisdicción indígena y la jurisdicción ordinaria.

La Función Judicial tiene la potestad de administrar justicia, está conformada por la Corte Nacional de Justicia, Tribunal Constitucional y Cortes Provinciales. La Corte Nacional de Justicia está integrada por 21 jueces elegidos para un término de nueve años. Serán renovados por tercios cada tres años, conforme lo estipulado en el Código Orgánico de la Función Judicial.”

“Capítulo quinto, (...) Función de Transparencia y Control Social, (...) Sección primera, (...) Naturaleza y funciones”

“Art. 204.- El pueblo es el mandante y primer fiscalizador del poder público, en ejercicio de su derecho a la participación.

La Función de Transparencia y Control Social promoverá e impulsará el control de las entidades y organismos del sector público, y de las personas naturales o jurídicas del sector privado que presten servicios o desarrollen actividades de interés público, para que los realicen con responsabilidad, transparencia y equidad; fomentará e incentivará la participación ciudadana; protegerá el ejercicio y cumplimiento de los derechos; y prevendrá y combatirá la corrupción.

La Función de Transparencia y Control Social estará formada por el Consejo de Participación Ciudadana y Control Social, la Defensoría del Pueblo, la Contraloría General del Estado y las superintendencias. Estas entidades tendrán personalidad jurídica y autonomía administrativa, financiera, presupuestaria y organizativa.”

“Capítulo sexto, (...) Función Electoral”

“Art. 217.- La Función Electoral garantizará el ejercicio de los derechos políticos que se expresan a través del sufragio, así como los referentes a la organización política de la ciudadanía.

La Función Electoral estará conformada por el Consejo Nacional Electoral y el Tribunal Contencioso Electoral. Ambos órganos tendrán sede en Quito, jurisdicción nacional, autonomías administrativa, financiera y organizativa, y personalidad

jurídica propia. Se regirán por principios de autonomía, independencia, publicidad, transparencia, equidad, interculturalidad, paridad de género, celeridad y probidad.

La Función Electoral dirige, vigila y garantiza los procesos electorales, convoca elecciones, proclama resultados, posesiona a ganadores de comicios y controla propaganda y gasto electoral.”

Definición de Servidor público

Según la Ley Orgánica del Servicio Público (2010) publicada en el Registro Oficial Segundo Suplemento 294 de 6 de octubre de 2010, en su artículo 4, define al servidor público, como a continuación lo describe textualmente:

“Art. 4.- Servidoras y servidores públicos. - (Reformado por el Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 1008-S, 19-V-2017).- Serán servidoras o servidores públicos todas las personas que en cualquier forma o a cualquier título trabajen, presten servicios o ejerzan un cargo, función o dignidad dentro del sector público.”

“Art. 4.1.- (Agregado por el Art. 122 de la Ley s/n, R.O. 107-S, 24-XII-2019).- La o el servidor público que denuncie un acto de corrupción, se convierte en informante o testigo dentro de un proceso de corrupción; si proporciona datos sobre el destino de bienes o recursos provenientes de actos de corrupción, podrá solicitar a la autoridad correspondiente, la concesión de un traslado administrativo provisional a otro puesto de trabajo del mismo grado jerárquico y con la misma remuneración, sin que ello involucre cambio de domicilio.

En los casos en los cuales no sea posible efectuar el cambio administrativo, se concederá licencia con remuneración por el tiempo que la autoridad estime conveniente.

Mientras dure la licencia, la o el servidor público conservará su derecho a la antigüedad, carrera y derechos del régimen de Seguridad Social que le sea aplicable.

Dichas medidas podrán ser dispuestas también por la o el Fiscal o por la autoridad judicial, de hacerlo dentro de una investigación o proceso judicial, según corresponda.

En ningún caso perderá el derecho a la reserva del puesto de trabajo que originalmente desempeña.”

“Art. (...). - Protección judicial y administrativa. - (Agregado por el Art. 2 de la Ley s/n, R.O. 1008-S, 19-V-2017). - Las y los funcionarios judiciales y administrativos están obligados a prestar a las y los servidores públicos oportuna y debida protección para la garantía y eficacia de sus derechos.”

“Art. (...). - Aplicación favorable a la o al servidor público. - (Agregado por el Art. 2 de la Ley s/n, R.O. 1008-S, 19-V-2017). - En caso de duda sobre el alcance de las disposiciones de esta Ley, las y los funcionarios judiciales y administrativos las aplicarán en el sentido más favorable a las y los servidores públicos.”

2.1.4. Definición de recursos públicos

En el artículo científico "Análisis del control que ejerce la Contraloría sobre recursos públicos en el GAD municipal Sucre", Ramírez (2017) define los recursos públicos como todas las percepciones e ingresos recibidos por el Estado, independientemente de su naturaleza, con el propósito de financiar los gastos públicos. Estos recursos incluyen ingresos obtenidos de manera coactiva (tributos), voluntaria (donaciones, legados) y a partir de la economía de los particulares y del uso de sus bienes (ventas, usufructos, arrendamientos). Su objetivo es satisfacer las necesidades colectivas mediante la prestación de servicios públicos.

Según la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2015), en su artículo 3 define como Recursos Públicos de la siguiente manera:

“Art. 3.- Recursos Públicos.- Para efecto de esta Ley se entenderán 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.

El control sobre los Recursos Públicos lo ejercerá la Contraloría General del Estado, mediante la aplicación de las Normas de Control Interno (2019), como a continuación dispone:

100 NORMAS GENERALES

100-01 Control Interno

Cada institución del Estado y las entidades privadas que manejen recursos públicos son responsables del control interno, cuyo objetivo es establecer las condiciones necesarias para ejercer dicho control. El control interno es un proceso integral implementado por la máxima autoridad, la dirección y el personal de cada entidad, que brinda una seguridad razonable para alcanzar los objetivos institucionales y proteger los recursos públicos. Los componentes del control interno incluyen el ambiente de control, la evaluación de riesgos, las actividades de control, los sistemas de información y comunicación, y el seguimiento.

El control interno está diseñado para asegurar el cumplimiento de las normativas jurídicas, técnicas y administrativas, fomentar la eficiencia y eficacia en las operaciones de la entidad, y garantizar la fiabilidad y puntualidad de la información. Además, permite la adopción de medidas oportunas para corregir deficiencias de control.

En el artículo científico Administración eficiente de los recursos públicos asociados a la contratación pública en el marco de la gestión de resultados para el desarrollo, de la autora Escudero (2020), señala: Teniendo en cuenta esos conceptos e ideas, se concluye que para que la administración pública genere la prestación de servicios públicos adecuados a nombre del Estado y en beneficio de los ciudadanos, necesita la confluencia de planificación, recursos económicos, funcionarios competentes, todo ello siempre ajustado a la normativa vigente. Estos tópicos son de gran relevancia en la llamada nueva gestión pública, hacia la cual apunta la administración de los Estados modernos, en la que se incluyen los procesos políticos que podrían representar un “mecanismo de asignación de recursos”,¹² siendo este el tema que importa en este punto del desarrollo.

En el artículo científico La Contabilidad Gubernamental como Herramienta de Gestión en la Administración de los Recursos Públicos, de los autores Pibaque y otros (2022), señala: Se vinculan las asignaciones presupuestarias a los gestores públicos con el nivel de cumplimiento de los objetivos y entre las finalidades de la contabilidad pública se hace referencia expresa al suministro de información para la determinación de los costes y la toma de decisiones. Además, los ciudadanos demandan una mayor oferta en la prestación de servicios públicos con los adecuados niveles de calidad, en el marco de una asignación eficiente de los limitados recursos públicos.

2.2. Auditoría Gubernamental

Introducción

La auditoría gubernamental se analizará desde la óptica de los resultados de un proceso de evaluación, tomando como indicador de comparación la emisión de informes

emitidos por la Contraloría General del Estado del Ecuador. La investigación es de tipo documental, ya que describirá mediante estudios previos bibliográficos y estadísticas de la eficiencia de los Informes de Indicios de Responsabilidad Penal y la posible sanción penal y económica a los presuntos responsables.

Definición

Dexter (2016) describe la auditoría gubernamental como un tipo especial de auditoría que permite al Estado desarrollar su función de control, garantizando el uso correcto, transparente y eficiente de los bienes y recursos públicos.

Flores (2006) sostiene que la auditoría gubernamental va más allá de la revisión tradicional de la ejecución presupuestaria, extendiendo sus procedimientos de evaluación a la calidad de gestión en cada entidad del sector público, con el fin de garantizar la modernización y eficiencia del Estado. Esto incluye evaluar no solo la parte financiera, sino también identificar riesgos y recomendar alternativas para que los sistemas sean operables, auditables y rentables.

Aguirre y otros (2020) destacan la importancia de contar con un mecanismo de control fiable en la gestión pública, lo que ha llevado al desarrollo de la auditoría gubernamental como medio para mitigar riesgos y gestionar recursos eficientemente. Aristizabal (2013) también enfatiza la importancia de la auditoría como herramienta de control de recursos y gestión de riesgos.

Caraguay (2020) define la auditoría gubernamental como una revisión exhaustiva, sistemática y concreta de todas las actividades y operaciones de una entidad gubernamental.

Señala que es un proceso administrativo crítico para detectar irregularidades, incluyendo delitos informáticos, y que estos actos, si se comprueban, pueden constituir indicios de responsabilidad penal.

Coronel (2022) describe la auditoría gubernamental como un control externo realizado por la Contraloría General del Estado (CGE) para verificar el uso diligente de los fondos públicos. La auditoría incluye evaluaciones administrativas, operativas y financieras. Según el Reglamento a la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (RLOCGE, 2002), este control externo se ejerce mediante auditorías y exámenes especiales, utilizando normas nacionales e internacionales y técnicas de auditoría.

La Contraloría General del Estado (2011) define la auditoría gubernamental como una revisión objetiva, ordenada, independiente y selectiva de evidencia, realizada a la gestión institucional de una entidad estatal para evaluar la razonabilidad de la información y el cumplimiento de objetivos.

Fonseca (2007) describe la auditoría gubernamental en Ecuador, desarrollada por la Contraloría General del Estado, como un examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y administrativas de las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control, efectuado después de su ejecución.

2.2.1. Alcance y modalidades de Auditoría Gubernamental

Las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna, Normas de Auditoría Financiera, Normas de Auditoría Operacional y Normas de Auditoría Especial aprobadas (2011) establecen que los servidores públicos deben rendir cuentas de su gestión a la sociedad. Los

ciudadanos y legisladores necesitan saber si los recursos públicos han sido administrados correctamente según las normas legales aplicables y la eficacia, eficiencia, economía y efectividad de su uso. Este documento ayuda a los servidores públicos a cumplir con su obligación de rendir cuentas e incluye conceptos y áreas de auditoría esenciales para la confiabilidad de la información. Los servidores públicos y otros administradores de recursos públicos deben utilizar estos recursos de manera eficaz, eficiente, económica y efectiva; cumplir con las normativas legales; y mantener controles efectivos para garantizar el logro de los objetivos, promover la eficiencia operativa, proteger los recursos contra irregularidades y proporcionar información operativa y financiera útil y confiable.

La Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002) en su artículo 18 especifica que el control externo es realizado por la Contraloría General del Estado mediante auditorías gubernamentales y exámenes especiales, utilizando normas internacionales y nacionales y técnicas de auditoría. La auditoría gubernamental incluye un sistema integrado de asesoría, asistencia y prevención de riesgos, evaluando críticamente las acciones y obras de los administradores de recursos públicos. Aunque no puede modificar las decisiones de los servidores públicos, puede examinar su actuación administrativa conforme a las disposiciones legales vigentes.

La Contraloría General del Estado de Ecuador (2019) indica que la finalidad básica de la auditoría gubernamental es brindar confiabilidad a la información de la entidad y evaluar el cumplimiento de los objetivos y metas institucionales para promover decisiones adecuadas, y estos son:

“1 Evaluar la correcta utilización de los recursos públicos, verificando el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias,

2 Determinar si la gestión de los funcionarios públicos fue realizada con criterios de efectividad, eficiencia y economía y los resultados obtenidos guarden relación con los recursos asignados, de acuerdo con los planes y programas aprobados por la entidad auditada,

3 Dictaminar los estados financieros y establecer si la información elaborada por la entidad es correcta, confiable y oportuna,

4 Fortalecer el sistema de control interno de la entidad auditada; y,

5 Recomendar medidas para promover mejoras en la gestión pública.

Las Normas Ecuatoriana de Auditoría Gubernamental, se encuentran estructuradas de la siguiente manera: 4

I.- Relacionadas con el Auditor Gubernamental, (A.G)

II.- Relacionadas con la Planificación de la Auditoría Gubernamental, (P.A.C)

III.- Relativas con la Ejecución de la Auditoría Gubernamental; (E.A.G) y

IV.- Normas relativas al Informe de la Auditoría Gubernamental (I.A.G).”

2.2.2. Clasificación de la Auditoría

Alcivar y otros (2016) explican que la verificación de los estados contables es realizada por un profesional competente a través de procedimientos de auditoría, y el resultado de este examen se documenta en un informe de auditoría que refleja la situación financiera de la empresa, los resultados operacionales y la conformidad con los principios contables aceptados. La auditoría se clasifica en:

Auditoría Externa: Realizada por organismos independientes de la organización, con el objetivo de expresar una opinión sobre una actividad global, un componente o un aspecto específico.

Auditoría Interna: Realizada por miembros de la organización auditada como un servicio interno para la entidad, y sus funciones incluyen examinar, evaluar y monitorear la efectividad de los sistemas contables e internos.

Martínez y Armenteros (2006) señalan que existen auditorías fuera del área contable dirigidas a múltiples objetivos, conocidas como auditorías de gestión o auditorías internas de gestión, que pueden ser realizadas por auditores internos o externos. Estas auditorías se asocian principalmente con activos intangibles, como información, conocimiento y cultura organizacional, y presentan dificultades adicionales para su valoración. Comienzan con la recopilación y análisis de datos para evaluar problemas diversos.

Hernández (2019) destaca que la evolución del papel de la auditoría ha tomado diferentes enfoques en el ámbito contable, y por ello es necesario presentar una clasificación clara. La auditoría externa o legal, también llamada independiente, examina las cuentas anuales de una entidad para evaluar el grado de cumplimiento de las leyes. Este tipo de auditoría tiene responsabilidad civil, penal y profesional ante terceros. La auditoría interna, por otro lado, se centra en controlar las operaciones según las políticas de la entidad, y es realizada por empleados de la propia organización para evaluar la eficacia y eficiencia, elaborando recomendaciones y mejoras para alcanzar los objetivos propuestos. A diferencia de la auditoría externa, no está regulada por una normativa específica.

La Contraloría General del Estado (2022) proporciona una clasificación de la auditoría gubernamental basada en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, que

incluye auditoría gubernamental y examen especial, utilizando normas nacionales e internacionales:

Examen especial: estudia y evalúa aspectos específicos o limitados de las actividades relacionadas con la gestión financiera, administrativa, operativa y medioambiental, después de su ejecución. Para llevar a cabo esta evaluación, se utilizan técnicas y procedimientos de auditoría, así como de disciplinas específicas pertinentes a la materia del examen. El informe resultante del examen especial debe incluir comentarios, conclusiones y recomendaciones (Contraloría General del Estado, 2022).

Auditoría financiera evalúa la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros de una institución pública, entidad contable, programa o proyecto. Este proceso concluye con un informe profesional de auditoría que contiene las opiniones pertinentes.

Auditoría de gestión: es una acción fiscalizadora multidisciplinaria destinada a examinar y evaluar el control interno, la gestión y el desempeño de una institución, entidad contable o la ejecución de programas y proyectos, asegurando el cumplimiento de los principios de economía, efectividad y eficiencia. Este tipo de auditoría analiza y evalúa el logro de los resultados esperados según los indicadores institucionales y de desempeño relevantes.

Auditoría de aspectos ambientales: se centra en el análisis de los procedimientos de realización y aprobación de estudios y evaluaciones de impacto ambiental.

Auditoría de obras públicas o de ingeniería: permite evaluar 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 y el cumplimiento de las cláusulas contractuales, así como los resultados físicos obtenidos en el programa o proyecto específico sometido a examen.

2.2.3. Auditoría por Compañías Privadas

El Manual de Auditoría Gubernamental (2011) señala que las auditorías son realizadas por auditores de la Contraloría General del Estado o por compañías privadas contratadas, quienes deben observar la normativa emitida por el Organismo Técnico Superior de Control. El objetivo es emitir su opinión mediante un dictamen o informe, según el tipo de auditoría que se esté realizando.

Jarrin y otros (2019) en su artículo "Auditoría de gestión y la administración de riesgos en el desarrollo organizacional de las entidades del sector público" señalan que en la provincia de Pastaza, la mayoría de las empresas contratan firmas privadas de auditoría para cumplir con la entrega de información a los organismos de control. Estas auditorías no solo evalúan la razonabilidad de los estados financieros, sino que también se enfocan en conocer el desempeño organizacional a través de auditorías de gestión. Estas auditorías resultan en informes amplios que incluyen comentarios, conclusiones y recomendaciones, dirigidas a la mejora continua mediante estrategias de administración de riesgos empresariales.

En la administración pública, hasta el año 2023, la Contraloría General del Estado ha centrado sus esfuerzos en realizar auditorías financieras o exámenes especiales. Sin embargo,

este enfoque a menudo es percibido por los funcionarios públicos como no constructivo, ya que sienten que la acción de control se asemeja a una persecución u hostigamiento por parte de los auditores de la CGE. Los auditados perciben que los auditores se enfocan únicamente en encontrar inconsistencias, incumplimientos o irregularidades para justificar su trabajo y permanencia, en lugar de ejercer un control constructivo y de apoyo.

2.2.4. Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental

Las Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental se expidieron mediante Acuerdo 019-CG-2002 vigente desde el 5 de septiembre de 2002, cuya estructura es la siguiente:

1. **Normas Relacionadas con el Auditor Gubernamental:** Estas Normas hacen relación a la capacidad, independencia y cuidado profesional con que debe practicarse la auditoría gubernamental, dentro de estas normas tenemos:

	No.	Detalle
Normas Relacionadas con el Auditor Gubernamental	A.G.1	Requisitos mínimos del auditor gubernamental. - La Contraloría General del Estado y la máxima autoridad de las entidades y organismos del sector público en las que existan Unidades de Auditoría Interna, exigirán el cumplimiento de los requisitos establecidos por la normativa vigente para garantizar el desempeño de cargo del auditor.
	A.G.2	Cuidado y esmero profesional del auditor gubernamental. - Los auditores de la Contraloría

General del Estado, de las Unidades de Auditoría Interna y de las Firmas Privadas de Auditoría Contratadas, en el ejercicio de su función observarán las Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental

A.G.3 **Responsabilidad de la Función del auditor.** - La responsabilidad del auditor gubernamental implica actuar con diligencia profesional en el empleo de los criterios para determinar el alcance del trabajo, así como en la selección y aplicación de métodos, técnicas, pruebas y procedimientos de auditoría

A.G.4 **Entrenamiento técnico y continuo.** - El auditor gubernamental poseerá un adecuado entrenamiento técnico, que permita mejorar su productividad y eficiencia

A.G.5 **Participación de profesionales y/o especialistas en la auditoría gubernamental.** - Integrarán el equipo de auditoría los profesionales y/o especialistas que posean idoneidad profesional, conocimiento y experiencia en determinado campo técnico requerido para el ejercicio de la auditoría gubernamental.

A.G.6 **Independencia del Auditor.** - El auditor mantendrá un comportamiento imparcial y objetivo durante el proceso de la auditoría o examen especial, en concordancia con las disposiciones legales y el Código de Ética Profesional.

A.G.7 **Confidencialidad del Trabajo de auditoría.** - El auditor gubernamental mantendrá la más absoluta reserva en el desempeño de sus funciones, aún después de haber cesado en el cargo.

A.G.8 **Control de Calidad de la Auditoría Gubernamental.** - El control de calidad se relaciona con los métodos, técnicas y procedimientos empleados en la planificación, ejecución y presentación de los informes realizados por los auditores, a fin de evaluar el cumplimiento de los objetivos básicos de la auditoría y establecer pautas para controlar la calidad de sus resultados.

Nota: Elaboración propia

2. **Normas Relacionadas con la Planificación de la Auditoría Gubernamental:** El trabajo de auditoría gubernamental debe planificarse adecuadamente, obteniendo suficiente comprensión de la misión, visión, metas y objetivos institucionales y controles existentes de gestión a fin de determinar la naturaleza y alcance de las pruebas a realizar., dentro de estas normas tenemos:

No.	Detalle
PA.G.1	Planificación Anual de la Auditoría Gubernamental. - La Contraloría General del Estado a través de las Unidades de Auditoría, planificarán las actividades anuales de control, aplicando criterios de

**Normas
Relacionadas con
la Planificación de**

**la Auditoría
Gubernamental**

importancia relativa, riesgo y oportunidad y evaluarán periódicamente su ejecución.

PA.G.2

Planificación de la Auditoría Gubernamental. - La planificación del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes y a los problemas potenciales del examen, evaluar el nivel de riesgo y programar la obtención de evidencia necesaria aplicando criterios de materialidad, economía, objetividad y oportunidad.

PA.G.3

Designación del Equipo de auditoría. - Según el plan de auditoría establecido por cada una de las unidades de control y una vez aprobado por la máxima autoridad, tanto de la Contraloría General del Estado como de las Unidades de Auditoría Interna de las instituciones del Estado, designarán mediante orden de trabajo escrita a los auditores responsables que se encargarán de efectuar el examen correspondiente.

PA.G.4

Planificación preliminar de la auditoría gubernamental. - El supervisor y jefe de equipo de la auditoría a ejecutar son las personas encargadas de obtener la suficiente información orientada a validar el enfoque del examen.

PA.G.5	Planificación específica de la auditoría gubernamental. - Se basa en la información obtenida en la planificación preliminar, que será complementada con la definición de procedimientos sustantivos a ser aplicados en la ejecución de la auditoría.
PA.G.6	Evaluación del riesgo. - El auditor obtendrá una comprensión suficiente de los sistemas de información administrativa, financiera y de control interno para planificar y determinar el enfoque de la auditoría y examen especial.
PA.G.7	Estudio y evaluación de control interno. - El auditor gubernamental obtendrá la comprensión suficiente de la base legal, planes y organización, así como de los sistemas de trabajo e información manuales y computarizada, y establecerá el grado de confiabilidad del control interno
PA.G.8	Memorando de planeamiento de la auditoría gubernamental. - El Memorando de Planeamiento, resume las decisiones más significativas del proceso de planeamiento de la auditoría.

Nota: Elaboración propia

3. **Normas Relativas con la Ejecución de la Auditoría Gubernamental:** Las normas de ejecución del trabajo en el campo proporcionan al auditor una base para juzgar la calidad

de la gestión institucional y de los estados financieros en su conjunto; en consecuencia, obtendrá evidencia suficiente que le permita satisfacerse de que la información entregada ha sido preparada con honestidad y transparencia., se dividen así:

No.	Detalle
EA.G.1	<p>Programas de auditoría gubernamental. - El programa de auditoría constituye un conjunto de instrucciones para el personal involucrado en la auditoría y/o examen especial, como un medio para el control de la ejecución apropiada del trabajo, contendrá los objetivos de la auditoría para cada área.</p>
EA.G.2	<p>Materialidad en la auditoría gubernamental. - La materialidad es un asunto de juicio profesional que el auditor considerará al planear, diseñar procedimientos y determinar las circunstancias para su revelación en el informe de auditoría.</p>
EA.G.3	<p>Evaluación del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. - En la ejecución de la auditoría gubernamental se evaluará el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables al desarrollo de las actividades de gestión, financieras y de apoyo de los entes públicos.</p>
EA.G.4	<p>Papeles de trabajo en la auditoría gubernamental. - El auditor gubernamental</p>

organizará un registro completo y detallado de la labor efectuada y las conclusiones alcanzadas. Los papeles de trabajo constituyen los programas escritos con la indicación de su cumplimiento y la evidencia reunida por el auditor

EA.G.5 **Evidencia suficiente, competente y relevante.** - Para fundamentar los comentarios, conclusiones y recomendaciones respecto a la administración de un ente, programa u operación significativa, sujetos a la auditoría, el auditor obtendrá evidencia suficiente, competente y pertinente, mediante la aplicación de técnicas de auditoría.

EA.G.6 **El muestreo en la Auditoría Gubernamental.** - El plan de muestreo es utilizado para la selección de un porcentaje o un valor representativo del universo a ser examinado empleando métodos estadísticos y no estadísticos.

EA.G.7 **Fraude y Error.** - Al planear la auditoría y/o examen especial, el auditor evaluará el riesgo de distorsión material que el fraude o error puedan producir en la información obtenida e indagar ante la administración, si existen fraudes o errores significativos que han sido descubiertos.

EA.G.8	Verificación de eventos subsecuentes en la Auditoría Gubernamental. - El propósito de esta norma, es determinar si todos los sucesos importantes que afectan a los estados financieros de la entidad auditada, han sido reconocidos y tratados adecuadamente, y que se encuentran registrados contablemente.
EA.G.9	Comunicación de hallazgos de auditoría. - Durante el proceso de auditoría, tan pronto como se haya concluido el estudio y análisis de una actividad o componente el supervisor y el jefe de equipo deben comunicar el contenido de los hallazgos a las personas que tengan relación con los mismos.
EA.G.10	Supervisión del trabajo de auditoría gubernamental. - El Trabajo realizado será supervisado en forma sistemática y oportuna durante el proceso de la auditoría para asegurar su calidad y cumplir los objetivos propuestos.

Nota: Elaboración propia

4. **Normas Relativas al Informe de la Auditoría Gubernamental:** Una parte importante de la función del auditor es saber comunicar en forma oportuna los resultados del trabajo realizado a los diferentes usuarios, así:

No.	Detalle
-----	---------

Normas Relativas al Informe de la Auditoría Gubernamental	IA.G.1	Informe de Auditoría Gubernamental. - Al completar el proceso de la auditoría se presentará un informe escrito que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre los hallazgos de importancia que fueron examinados, y sobre las opiniones pertinentes de los funcionarios y otros hechos
	IA.G.2	Contenido y Estructura del Informe de Auditoría Gubernamental. - El informe de auditoría estará relacionado con la clase de auditoría que se realice, a base de los programas, actividades o áreas examinadas. Los tipos y estructura de informes y dictámenes serán los establecidos en los manuales de auditoría.
	IA.G.3	Convocatoria a la Conferencia Final. - Finalizado el estudio de los resultados del examen, convocatoria para la lectura del borrador del informe, por lo menos con 48 horas de anticipación indicando hora de la reunión.
	IA.G.4	Oportunidad en la Comunicación de Resultados. - Los auditores son responsables de los resultados de su trabajo, por ello los usuarios de los informes requieren de información objetiva, que les sirva de apoyo para cumplir sus tareas, como para los

procesos de dirección y gerencia en las entidades públicas.

IA.G.5 **Presentación del informe de auditoría gubernamental.** - El informe será preparado en lenguaje sencillo y fácilmente entendible, tratando los asuntos en forma concreta y concisa, los que deberán coincidir de manera objetiva con los hechos analizados, contendrá la información necesaria para cumplir los objetivos de la auditoría.

IA.G.6 **Aplicación de recomendaciones.** - La auditoría gubernamental no será completa si no se concretan y materializan las recomendaciones en beneficio de la entidad, es decir el informe de auditoría generará valor agregado.

Nota: Elaboración propia

La Auditoría Gubernamental debe realizarse conforme a la normativa legal vigente, con el propósito de lograr un trabajo investigativo eficiente y eficaz. Esto se consigue mediante procedimientos que permitan identificar posibles errores o fraudes. El objetivo es elaborar un informe de auditoría basado en hallazgos respaldados por evidencia suficiente, competente y pertinente, que justifique tanto las conclusiones como las recomendaciones para el mejoramiento continuo de las empresas, instituciones y organismos del Estado ecuatoriano.

2.2.5. Descripción del proceso de auditoría gubernamental

La Contraloría General del Estado, en el Manual de Auditoría Gubernamental (2011), para tener una visión completa del proceso de la auditoría gubernamental, divide en tres fases, que en forma textual se presentan a continuación:

a. Planificación de la Auditoría

Implica desarrollar una estrategia global para la administración y ejecución de la auditoría, definiendo la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar. Esta fase se fundamenta en la planificación anual de control de las entidades y comprende dos etapas: Planificación Preliminar y Planificación Específica. La planificación preliminar incluye la obtención y actualización de información de la entidad mediante la revisión de archivos, reconocimiento de las instalaciones y entrevistas con funcionarios, con el objetivo de identificar las condiciones existentes y obtener el apoyo necesario para la auditoría. La planificación específica se define como la estrategia de trabajo basada en la información obtenida en la fase preliminar y la evaluación del control interno. Se determina la extensión de las pruebas, se prepara el plan de muestreo y los programas específicos a aplicarse en la siguiente fase, en función de la calificación de los factores de riesgo por componente de la auditoría.

González y otros (2019) afirman que el objetivo del examen especial comienza con la determinación del alcance y enfoque, centrándose en evaluar el proceso o actividad que presente mayor riesgo. Los auditores utilizarán su capacidad y experiencia, aplicando procedimientos y técnicas establecidas legalmente. En la planificación preliminar, el auditor

realizará un primer acercamiento a la entidad mediante una visita previa, solicitando diversos documentos y realizando entrevistas para obtener una visión general de la entidad. Esta información se registrará en el memorando de planificación preliminar, que incluirá datos generales, análisis de recursos y tiempo previsto para el trabajo. En la fase de planificación específica, se evaluará el sistema de control interno para determinar el nivel de confianza y riesgo, aplicando procedimientos sustantivos o de cumplimiento y estructurando el programa de auditoría. Como resultado, se obtienen el informe de evaluación del sistema de control interno y el programa de auditoría.

b. Ejecución del Trabajo

En esta fase, el auditor debe implementar los procedimientos establecidos en los programas de auditoría y desarrollar plenamente los hallazgos significativos en áreas y componentes críticos, identificando los atributos de condición, criterio, causa y efecto que motivaron cada desviación o problema encontrado. Los hallazgos estarán respaldados por papeles de trabajo que concreten la evidencia suficiente, pertinente, competente y adecuada, para sustentar la opinión y el informe de auditoría en caso de ser necesario en un juicio.

González Andrade entre otros (2019) explican que las pruebas sustantivas son esenciales para analizar componentes de alto riesgo, mientras que las pruebas de cumplimiento verifican si los procesos están alineados con la normativa aplicable y si los saldos son razonables. La ejecución del programa de auditoría, producto de la fase anterior, implica aplicar técnicas y procedimientos profesionales para obtener la evidencia que respalde los hallazgos y viabilice las recomendaciones que se incluirán en el informe final. Los hallazgos deben estructurarse según los atributos de condición, criterio, causa y efecto,

y las pruebas obtenidas deben ser suficientes, competentes y pertinentes para estructurar la hoja de hallazgos y establecer conclusiones y recomendaciones.

c. Comunicación de Resultados

Es crucial que el auditor mantenga una comunicación continua con los funcionarios y empleados relacionados con la auditoría, para informarles sobre las deficiencias y desviaciones detectadas, permitiendo así que presenten justificativos o tomen acciones correctivas pertinentes de manera oportuna. La comunicación de resultados, aunque es la última fase del proceso de auditoría, se realiza durante la ejecución del examen. Está dirigida a los funcionarios de la entidad auditada para que proporcionen información verbal o escrita sobre los asuntos observados. Esta fase también incluye la redacción y revisión final del borrador del informe, que se elabora durante el examen y se comunica a las autoridades y funcionarios responsables al finalizar el trabajo de campo.

El informe de auditoría incluye comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre los hallazgos. En el caso de una auditoría financiera, el informe también contiene la carta de dictamen, los estados financieros y las notas aclaratorias correspondientes.

González y otros (2019) indican que el informe de auditoría, basado en las fases anteriores, es el producto final. Este informe, estructurado conforme a la normativa aplicable, contiene la opinión del auditor sobre el componente examinado y el plan de implementación de recomendaciones, que se discute y aprueba como valor añadido para mejorar procesos y registros contables. En la siguiente fase, el auditor y su equipo preparan una matriz de implementación de recomendaciones, esencial para el monitoreo. El seguimiento del

cumplimiento de las recomendaciones es crucial; de lo contrario, el examen no tendría sentido.

2.3. Auditoría Forense

2.3.1. Definición

Saritama et al. (2016) definen la auditoría forense citando el Código de Hammurabi de Babilonia, creado en 1760 a.C., como el primer documento legal que sugiere el concepto básico de contaduría forense, al señalar la necesidad de demostrar fraudes o mentiras mediante documentación contable.

Villalobos (2011), en su investigación "La Auditoría Forense como herramienta de ayuda en la detección de actos de corrupción en las empresas del sector público de la ciudad de Cartagena", describe la auditoría forense como una especialización destinada a descubrir, divulgar y atestar fraudes y delitos en funciones públicas y privadas, abriendo un espacio significativo para la investigación más allá de la simple comprobación de fraudes y delitos. Su aplicación en la Contraloría General de la República busca detectar y prevenir actos de corrupción en el sector público de Cartagena.

León (2019), en su obra "Auditoría Forense – Un enfoque integral en la Investigación de Lavado de Activos y el Financiamiento de Delitos", define la auditoría forense como una especialización derivada de la auditoría tradicional, fundamentada en normas internacionales de información financiera, complementada con aportes de la investigación criminal. Su esencia radica en recopilar vestigios, indicios y evidencias relacionadas con la presunta

comisión de un delito, para el examen y obtención de pruebas calificadas por los administradores de justicia.

2.3.2. El Auditor Forense

Los auditores forenses deben poseer conocimientos de investigación legal y formación jurídica para evitar complicaciones con las leyes establecidas durante su trabajo. La recolección de pruebas y evidencias es fundamental para la emisión de su informe.

Paricanaza (2017), en el artículo "La Auditoría Forense: Fraudes y Delitos Económicos", define el perfil del auditor forense como un profesional con conocimientos en contabilidad y derecho, además de habilidades de investigación para establecer el modus operandi o esquemas utilizados para cuantificar el daño ocasionado. Las herramientas clave para un auditor forense incluyen el entendimiento del control interno, las políticas y procedimientos en el área afectada, y el ambiente de control y entorno de la compañía que influye en la comisión de fraudes.

El auditor forense prepara un dictamen pericial que describe los procedimientos utilizados, pruebas encontradas, testimonios, peritajes, inspecciones, informes de investigación de antecedentes e investigaciones de informática forense, así como las conclusiones sobre el detrimento causado por el fraude. Este dictamen debe ser sólido para resistir intentos de desacreditación por parte de los inculpados, y ser considerado válido por el juez.

2.3.3. Objetivos y características de la Auditoría Forense

Angüisaca y otros (2022), en su artículo "Auditoría Forense en la Detección de Actos de Corrupción en Ecuador durante la emergencia sanitaria", detallan los objetivos de la auditoría forense de la siguiente manera:

Luchar contra la corrupción y el fraude, identificando a los responsables y notificando las violaciones a las entidades competentes.

1. Evitar la impunidad, proporcionando medios técnicos válidos para que la justicia actúe con certeza, especialmente frente a crímenes organizados que utilizan métodos sofisticados.
2. Disuadir las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y transparencia en los negocios.
3. Evaluar la credibilidad de los funcionarios e instituciones públicas, exigiendo la rendición de cuentas de los fondos y bienes del Estado

Rozas Flores (2009), en su obra "Auditoría Forense", menciona los siguientes objetivos:

- Luchar contra la corrupción y el fraude, identificando a los responsables y notificando las violaciones a las entidades competentes.
- Evitar la impunidad, proporcionando medios técnicos válidos para que la justicia actúe con certeza, especialmente frente a crímenes organizados.
- Disuadir las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y transparencia en los negocios.

- Evaluar la credibilidad de los funcionarios e instituciones públicas, exigiendo la rendición de cuentas de los fondos y bienes del Estado.

Saritama Torres et al. (2016) citan a la OLACEFS (2012), destacando los objetivos de la auditoría forense como:

- Identificar, demostrar y sustentar el fraude o ilícito perpetrado.
- Prevenir y reducir el fraude mediante la implementación de recomendaciones de fortalecimiento del control interno propuestas por el auditor..

Paniagua Artazkoz (2018), en su trabajo "La Auditoría Forense como Herramienta de Prevención y Detección del Fraude", señala que los principales objetivos de la auditoría forense son la detección y prevención del fraude, evitando la impunidad y proporcionando pruebas en procesos judiciales. También buscan disuadir prácticas deshonestas mediante recomendaciones y promover la responsabilidad y transparencia en la gestión de negocios.

Torres (2011) destaca los siguientes objetivos de la auditoría forense:

- Luchar contra la corrupción y el fraude, identificando a los responsables y notificando las violaciones a las entidades competentes.
- Evitar la impunidad, proporcionando medios técnicos válidos para que la justicia actúe con certeza, especialmente frente a crímenes organizados.
- Disuadir las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y transparencia en los negocios.

- Evaluar la credibilidad de los funcionarios e instituciones públicas, exigiendo la rendición de cuentas de los fondos y bienes del Estado.

Características:

Torres (2011), en el artículo "Auditoría Forense, Desarrollo y Gestión", menciona que la auditoría forense es útil para prevenir y detectar fraudes financieros, aunque la justicia es quien tiene la competencia para establecer la existencia de fraude. El auditor presenta la evidencia al juez para que dicte sentencia. Un ejemplo notable es el caso de Global Crossing en Estados Unidos, que se declaró en bancarrota en 2002 debido a deudas que superaban sus activos, resultado de un sobreendeudamiento sin capacidad de pago a corto y largo plazo, similar al caso de Enron, donde se manipularon contablemente las cifras y se ocultaron las deudas.

Puche y otros (2018) en "Auditoría Forense: Proceso y característica", describen la auditoría forense como retrospectiva respecto del fraude financiero auditado y prospectiva para recomendar la implementación de controles preventivos, detectivos y correctivos necesarios para evitar futuros fraudes financieros.

Hernández y otros (2018), en "La Auditoría Forense y el Pentágono del Fraude", señalan que la NIA 240 establece que el auditor debe mantener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo que los procedimientos efectivos para detectar errores pueden no serlo para detectar fraudes. El pentágono del fraude se ofrece como guía y herramienta para detectar fraude y obtener evidencia adecuada para sustentar el informe de auditoría.

Arcila (2018), en "Auditoría forense", detalla que la auditoría forense sirve como asesor a quienes imparten justicia, evaluando excepciones, irregularidades contables y patrones de conducta anormales mediante un análisis lógico y sistemático para obtener evidencia legal de hechos presuntamente delictivos.

Rozas (2009) identifica varias características de la auditoría forense en su artículo "Auditoría forense":

- Propósito: Prevención y detección del fraude financiero.
- Alcance: Período que cubre el fraude financiero sujeto a investigación.
- Orientación: Retrospectiva respecto del fraude auditado y prospectiva para recomendar controles preventivos, detectivos y correctivos.
- Normatividad: Normas de auditoría financiera e interna, normas de investigación, legislación penal y disposiciones normativas relacionadas con fraudes financieros.
- Enfoque: Combate a la corrupción financiera, pública y privada.

Angüisaca et al. (2022), en "Auditoría forense en la detección de actos de corrupción en Ecuador durante la emergencia sanitaria", describen características similares que enfatizan la prevención y detección del fraude, la obtención de evidencia y la mejora de los controles internos.

2.3.4. Importancia

Duarte (2015), en el artículo "Importancia de la auditoría forense en las organizaciones", describe la auditoría forense detectiva como orientada a identificar la existencia de fraudes financieros mediante una investigación profunda, estableciendo

aspectos como la cuantía del fraude, efectos directos e indirectos, posible tipificación según normativa penal, y la identificación de presuntos autores, cómplices y encubridores. Los resultados de estas auditorías suelen ser considerados por la justicia para análisis, juicio y sentencia. Este enfoque es reactivo, ya que implica tomar acciones presentes basadas en fraudes pasados.

La auditoría forense, inicialmente considerada exclusiva del sector público, se ha vuelto relevante también en el sector privado debido a la globalización, que obliga a las compañías a gestionar riesgos y prevenir diversos delitos. Los profesionales contables enfrentan nuevos retos como el fraude, la corrupción y el terrorismo, lo que requiere especialización y experiencia en su labor. Los campos de desempeño incluyen apoyo a procesos, contaduría investigativa, investigaciones de crimen corporativo, fraude contable y corporativo, manipulación intencional de información financiera, falsificación, lavado de activos, blanqueo de capitales, evasión fiscal, abuso de confianza y administración fraudulenta.

2.3.5. Fases de la Auditoría Forense

Grisanti (2016), en su trabajo "Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto", señala que no existe un consenso sobre un esquema específico para las fases de una auditoría forense. Los modelos varían principalmente en aspectos formales, como la denominación y agrupación de las fases, pero coinciden en su esencia al buscar confrontar los planteamientos existentes. Badillo (2008) destaca la importancia de que la auditoría forense sea planificada y ejecutada con total flexibilidad, ya que cada caso de fraude es único y requiere procedimientos diseñados específicamente para

cada investigación, reconociendo que, aunque puede haber sucesos similares, no existen casos idénticos.

En el artículo científico Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia, desarrollado por las autoras Ramírez y Reina (2013), detalla las fases de la auditoría forense, como a continuación de resume:

Primera fase: PLANIFICACIÓN

Saritama y otros (2016) explican que la Fase I de la planificación en una auditoría forense, según Camposano, Zhangui y Moyano Reino (2014), asegura que se preste atención a áreas importantes, se identifiquen problemas potenciales y se realice el trabajo de manera explícita. Según Mantilla B. (2012), en esta fase se evalúa el sistema de control interno, un proceso realizado por el consejo de directores, administradores y personal de la entidad para proporcionar seguridad razonable en el cumplimiento de los objetivos.

En la planificación, el auditor forense obtiene un conocimiento general del caso, la empresa o entidad y su entorno; analiza indicadores de fraudes existentes, evalúa el sistema de control interno para detectar debilidades, investiga la existencia de indicios suficientes para proceder con la auditoría y elabora los programas de auditoría para la siguiente fase. El programa de trabajo es el documento metodológico que incluye el nombre y objetivo del programa, procedimientos apropiados, calendario previsto y personal involucrado (Sotomayor, 2008).

Velásquez y Zaldumbide (2011) añaden que los programas de auditoría resultan de la evaluación del control interno y sirven como insumos para la fase de ejecución a través de

pruebas sustantivas para validar afirmaciones. Las Normas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) estipulan que el auditor debe planear la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo posibles errores significativos en los estados financieros.

Estas normas también indican que el trabajo de auditoría debe planearse técnicamente para alcanzar los objetivos de manera eficiente, según la Norma Internacional de Auditoría 300 (IFAC, 2009). El Código de Procedimiento Civil establece que la parte solicitante de un dictamen pericial debe determinar concretamente las cuestiones del dictamen, sin admitir puntos de derecho (Congreso de la República, 2012). Bajo este referente, el auditor forense planificará su trabajo.

Para el desarrollo de la primera fase de una auditoría forense, es prioritario conocer el negocio, el sector y las variables endógenas y exógenas que envuelven el posible caso de fraude contable. Esto se basa en los siguientes lineamientos:

Entender el negocio NIA 315: Es fundamental conocer el caso y el entorno, incluyendo el objeto social, los clientes potenciales, la competencia, los acreedores, las relaciones financieras, la misión, visión, objetivos, planes o metas de la entidad, entre otros aspectos.

Identificar riesgos e indicadores de fraude. NIA 320: Esta etapa incluye el estudio, evaluación y proyección de riesgos e indicadores de fraude.

Segunda fase: ELABORACIÓN Y DESARROLLO DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA FORENSE

Saritama y otros (2016) explican que en la Fase II de trabajo de campo, según Fernández Soria e Iriarte (2010), se ejecutan los procedimientos de auditoría forense definidos en la fase de planificación, así como otros que se consideren necesarios durante la investigación. Badillo Ayala (2008) menciona que los procedimientos deben ser flexibles, ya que en la ejecución de una auditoría forense se avanza con sagacidad y cautela a medida que se obtienen resultados, lo que puede requerir modificaciones a los programas inicialmente definidos. Según Whittington y Pany (2000), durante el trabajo de campo, los auditores documentan la planificación, la evidencia reunida, el análisis, la interpretación y los hallazgos en sus papeles de trabajo, los cuales registran la planificación, naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos realizados y las conclusiones de la evidencia obtenida (Cano & Lugo, 2010). Estos papeles de trabajo pueden incluir medios electrónicos, fotografías y datos almacenados, que sirven como prueba de aspectos de forma y fondo en una auditoría forense.

Por lo descrito anteriormente concluimos que esta fase se desarrolla en cinco etapas de auditoría, así:

Primera Etapa

La definición y tipificación del hecho o tipo de fraude, según la Ley 906 de 2004 en Colombia, se basa en el daño causado a la sociedad. Este tipo de ilícitos económicos afecta a la sociedad a través de los stakeholders, es decir, terceros vinculados a las empresas de manera directa o indirecta.

De acuerdo con el derecho penal, se tipifican diversas fallas o irregularidades bajo la categoría de fraudes, abuso de confianza, hurto, estafa y fraude mediante cheque. Estas actuaciones delictivas están agrupadas bajo el epígrafe de “delitos contra el patrimonio económico” en los códigos penales de todos los países (Estupiñan, 2015). En Colombia estos delitos se encuentran contemplados en el Título VII en los Artículos 239 al 269 del Código Penal.

Segunda Etapa

La recopilación de evidencias es un procedimiento crucial en la auditoría forense que consiste en reunir los principios de derecho probatorio y analizarlos conforme a lo dispuesto por las leyes. Este proceso implica un estudio exhaustivo de la prueba, que es fundamental para los investigadores del delito. Como mencionan Cano y Lugo (2009), "la prueba es la herramienta utilizada por los funcionarios judiciales, basada en sus experiencias personales y en las tendencias ideológicas de la norma jurídica que busca resolver el problema planteado."

Tercera Etapa

La cadena de custodia de la documentación, según la Ley 906 de 2004 (Art. 254-266 CPP), es un proceso fundamental para demostrar la autenticidad de los elementos materiales probatorios y la evidencia física. Este proceso garantiza la veracidad de la información recolectada, comenzando en el lugar donde se hallan los elementos de prueba, seguido del embalaje y envío, y concluyendo con la certificación por parte de la autoridad competente.

Cuarta Etapa

La evaluación de evidencias e indicios, según la NIA 520 (IFAC, 2009), proporciona guías para la aplicación de procedimientos de revisión analítica en diversas etapas de la auditoría. Esto incluye la planificación, la recopilación de elementos de juicio como pruebas sustantivas y la revisión global al finalizar la auditoría.

Quinta Etapa.

La elaboración del Informe de Auditoría Forense, según la NIA 700, debe ser clara, precisa y detallada, explicando los exámenes, experimentos e investigaciones realizadas. La NIA 700 se utiliza exclusivamente para auditorías de estados financieros de propósito general y tiene como objetivo establecer guías y lineamientos sobre la forma y contenido del dictamen del auditor. Este dictamen es emitido como resultado de una auditoría practicada por un auditor independiente de los estados financieros de una entidad.

Tercera fase: comunicación de resultados

La comunicación de resultados debe ser permanente con los funcionarios pertinentes según lo estime el auditor forense. Al comunicar resultados parciales o finales, el auditor debe ser cauto, prudente, estratégico y oportuno, limitándose a informar lo que sea pertinente. Un error en la comunicación puede arruinar toda la investigación, ya que a menudo se filtra información o se alerta a los investigados antes de tiempo.

- Los informes deben incluir:
- Antecedentes del caso en cuestión.
- Descripción de los procedimientos llevados a cabo.
- Descripción del alcance del trabajo y las limitaciones presentadas.

- Análisis y explicación de las pruebas obtenidas.
- Recomendaciones a seguir, basadas en la opinión del auditor forense.

Los dictámenes de los auditores forenses deben basarse exclusivamente en las pruebas obtenidas durante el trabajo de campo, cumpliendo con las normas internacionales de auditoría para su presentación y exposición.

Cuarta fase. Seguimiento y monitoreo del caso

Monitoreo permanente

La última fase de la auditoría forense, seguimiento y monitoreo del caso, tiene como objetivo asegurar que los resultados de la investigación sean considerados adecuadamente y no queden en el olvido. Esto es crucial para evitar que los perpetradores del fraude disfruten de impunidad.

El seguimiento implica un monitoreo permanente y una revisión de antecedentes para identificar información relevante y asegurar que se tomen las acciones necesarias en respuesta a los hallazgos de la auditoría.

Registro y revisión de antecedentes

Una investigación de antecedentes puede identificar información de valor actual, histórico u otra información relevante para el especialista forense. Esta información puede incluir registros de propiedad de inmuebles, activos personales, registros de negocios o sociedades, registros comerciales y criminales, y operaciones bursátiles de la gerencia o directores de las compañías.

Mediante la revisión de estos registros públicos, el investigador forense puede comprender las motivaciones y los incentivos o presiones para ejecutar un fraude. Por ejemplo, puede descubrir actividades bursátiles del tipo insider trading, que otorgan ventaja a un inversionista con información clave, transacciones con partes relacionadas, negocios propiedad o controlados por individuos bajo investigación, o indicios de conflictos de intereses.

2.3.6. Características Especiales de los Riesgos e Indicadores de Fraude

Características Especiales de los Riesgos

De acuerdo con Ramírez y Reina (2013) en el artículo científico "Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia", la etapa de estudios, evaluación y proyección de riesgos e indicadores se puede agrupar de la siguiente manera:

Personal. Este expediente busca identificar comportamientos inusuales, tales como:

- Actos ilegales
- Estilos de vida costosos
- Vacaciones no tomadas
- Personal de baja calidad
- Empleados trabajando frecuentemente fuera del horario laboral
- Remuneración ligada a los resultados financieros
- Naturaleza y calidad de las utilidades dudosas
- Segmentos de negocio conocidos por pocos empleados

- Personas autoritarias que evaden los controles

Comerciales y financieros. En este expediente los síntomas incluyen:

- Baja moral
- Alta rotación de los directivos
- Poco seguimiento y control sobre las metas
- Crecimiento de las ventas
- Niveles anormales de rentabilidad que pueden indicar transacciones fuera de lo convencional
- Estructura de sistemas insuficiente para el volumen y naturaleza de las operaciones de una compañía
- Utilidades por encima del promedio de la industria
- Desajuste entre el crecimiento y el desarrollo de los sistemas
- Reputación pobre
- Problemas de liquidez
- Estructuras complejas
- Uso de organizaciones "paralelas"

Estructurales. Es importante indagar y registrar:

- Sitios remotos mal supervisados
- Búsqueda de resultados a cualquier costo
- Origen de ingresos sin relación con el objeto social
- Negocios complejos de entender

- Mínima comunicación entre firmas
- Administración enfocada en el logro de metas financieras u operativas a expensas de la productividad o eficiencia a largo plazo.

Culturales. Los empleados pueden convertirse en cómplices involuntarios de fraudes debido a:

- Presiones de sus superiores
- Temor a perder el empleo.

Evaluación del control interno

De acuerdo con la seguridad que brinde el control interno de la entidad, se debe organizar y administrar de forma adecuada el trabajo de auditoría forense para que sea efectivo y eficiente, determinando desde el inicio:

Alcance. Determinado mediante un análisis del control interno organizacional, permitiendo detectar errores significativos y alcanzando la oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría aplicables.

Estrategia. Desarrollar un conjunto de tácticas de auditoría que permitan cumplir los objetivos trazados en el memorando de planeación.

Materialidad (transacciones, hechos significativos). Relacionar cada hecho o indicio que pueda ser objeto de investigación y que sirva como prueba para esclarecer los hechos.

Controles TIC. Acceso y revisión de tecnologías de información y comunicación utilizadas por la empresa.

Calificación de riesgos en auditoría. Evaluar la posibilidad de que el auditor exprese una opinión errada en su informe debido a distorsiones materiales en los estados financieros o información suministrada.

Faura (2016) en el artículo "El papel del auditor externo en la detección de fraudes" señala que la prevención del fraude debe ser una prioridad en la agenda de quienes tienen responsabilidad en la dirección, gestión y control de empresas e instituciones. Las auditorías externas periódicas y recurrentes no solo aumentan la confianza en la información financiera, sino que también ayudan a prevenir el fraude, dado que el auditor debe asegurar razonablemente que los estados financieros están libres de errores materiales debidos a fraude o error. Además, los auditores pueden recibir encargos específicos para investigar y detectar fraudes.

Pastor (2006), en su artículo "La reforma del Derecho Contable y su Repercusión en el Régimen de los Recursos Propios de las Sociedades Cooperativas", indica que la variabilidad del capital, aunque una característica tipológica, representa un riesgo empresarial debido a la falta de estabilidad del capital. Esta variabilidad perjudica tanto la inversión a largo plazo como la solvencia, y es necesario evitar la creación de sociedades cooperativas con capitales sociales irrisorios y garantizar recursos patrimoniales mínimos adecuados.

Cubillo (1973) en "Gestación, Estructura y Características del plan general de Contabilidad" comenta que la contabilidad interna, desde sus orígenes, es una contabilidad económica que se ha ido acentuando con el desarrollo de las técnicas de gestión y la

informática. Las decisiones intuitivas están siendo reemplazadas por decisiones lógicas basadas en información integral, minimizando el riesgo secuencial explícito en toda decisión.

Pantoja (2012), en el artículo "¿Quién ejerce la Auditoría Forense en los Delitos Económicos y Financieros?", menciona que la profesión del contador y auditor enfrenta altos riesgos en el contexto globalizado actual. El crimen de cuello blanco, organizado y corporativo son riesgos diarios. Los profesionales se enfrentan a una disyuntiva entre cumplir con su deber según el código de ética y arriesgar su empleo e integridad física, o hacer la vista gorda y firmar informes financieros fraudulentos, lo cual es un delito.

Indicadores de Fraude

Rojas (2021), en el artículo "Fraudes contables y su incidencia en los estados financieros en las empresas comerciales del Cercado de Lima", señala que el fraude puede definirse como engañar a alguien, simulación o abuso de confianza. El fraude es una acción premeditada realizada por la gerencia, personal o terceros, que resulta en la representación errónea de los estados financieros. Esto implica manipular, alterar o falsificar documentos o registros.

Hernández y otros (2011), en el artículo "Fraudes corporativos: Caso de análisis empresa La Polar S.A.", citan la sección AU 316, Consideración de fraude en una auditoría de estados financieros, para aclarar la investigación. Definen el fraude como el acto intencional de una o más personas de la administración, encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, que utiliza el engaño y resulta en una representación incorrecta en los estados financieros sometidos a una auditoría. Los factores de riesgo de fraude son hechos o

condiciones que indican un incentivo o presión para perpetrar un fraude, proporcionan una oportunidad para cometer un fraude o indican actitudes o racionalizaciones para justificar acciones fraudulentas.

Sadder (2013), en su artículo "La Auditoría Forense como herramienta para prevenir el Fraude Financiero", explica que el propósito de la auditoría forense es la prevención y detección del fraude financiero. Es competencia exclusiva de la justicia establecer la existencia de un fraude (delito). El auditor forense establece indicios de responsabilidades penales y, junto con la evidencia obtenida, los pone a consideración del juez correspondiente para que dicte sentencia.

Arroyo (2015), en su artículo "La Auditoría Forense como herramienta para prevenir el Fraude Financiero", define y caracteriza el fraude y el blanqueo de capitales como actividades ilícitas comunes que enfrentan los profesionales en ciencias contables y los auditores. Arroyo suministra técnicas de investigación contable como analizar, comparar y examinar, además de un listado de indicadores que constituyen señales de alerta en distintos ámbitos, tales como registros contables, documentación de respaldo, sistema de control interno, ciclo de ventas y cuentas por cobrar, ciclo de compras y cuentas por pagar, inventarios, administración del personal y tesorería. Se enfatiza la importancia del estado de resultados, que recoge las partidas generalmente afectadas en casos de fraude o blanqueo de capitales.

2.3.7. La necesidad de la Auditoría Forense

Muñoz y Ruiz (2019), en su investigación "La auditoría forense y la lucha contra los delitos financieros: una perspectiva general", destacan la necesidad de la auditoría forense debido a varias razones clave. La auditoría forense se presenta como una herramienta indispensable para detectar, investigar y prevenir delitos financieros. Entre las razones principales se encuentran:

“...En el país, en gran parte de los sectores económicos, se han visto situaciones fraudulentas desde hace décadas; aspecto que ha generado que las organizaciones tengan “más cuidado” con sus acciones y ante el delito de cometer fraudes, desarrollar nuevos métodos para pasar desapercibido. Se está volviendo muy común que las empresas día por día intenten desarrollar alternativas para realizar actividades que no se encuentran dentro de lo legal, pero que por su rentabilidad son muy atractivas a la vista de los empresarios. Por tanto, se debería tener un enfoque investigativo en las prácticas ilegales más comunes dentro del área contable, financiera y administrativa de la organización. Al respecto, se podría pensar que la labor de los auditores nunca ha sido suficiente, por ello, desde hace pocos años la práctica contable y auditora se ha visto forzada a emplear enfoques que en principio se suponen más avanzados, como los abarcados por la auditoría forense.”

Aros y otros. (2018), en su trabajo "La auditoría forense y el pentágono del fraude", señalan que el fraude tiene manifestaciones en el ente económico sin respetar sectores ni zonas geográficas. La auditoría forense se utiliza como mecanismo para la detección y prevención del fraude, estudiando las responsabilidades específicas del auditor en relación con el pentágono del fraude. Se diseña un modelo básico de análisis de riesgos que ayuda a reducir los mismos, bajo el marco del pentágono del fraude, aplicando controles para disminuir el riesgo y prevenir el fraude, generando un ambiente de confianza y fortaleciendo la economía.

Fernández y otros (2020), , en su trabajo "Prevención de riesgos por ciberseguridad desde la auditoría forense: Conjugando el talento humano organizacional", destacan las amenazas de ciberataques. Sin medidas de prevención y control, las empresas realizan maniobras fraudulentas, sobornos, corrupción y delitos informáticos. La auditoría forense surge como recurso para prevenir riesgos de ciberseguridad, combinando talento humano con altos niveles de competencias, permitiendo a las organizaciones modernas blindarse contra ataques informáticos y actos indebidos, asegurando la continuidad del negocio en un entorno en rápida evolución.

Fonseca y Luna (2015), en el artículo "Análisis a la contribución de la auditoría forense en la investigación judicial de delitos financieros en Colombia", mencionan que la investigación penal debe ser efectiva y justa. La auditoría forense contribuye a estas necesidades mediante pruebas sustentadas y fundamentadas, generando credibilidad en la acción penal y celeridad y eficiencia en sus procesos.

Lozano y Barco (2016), en su artículo "Auditoría forense como herramienta de investigación para la detección de fraudes y corrupción", indican que los fraudes y la corrupción afectan la economía y estabilidad de las naciones. Surge la necesidad de la auditoría forense como soporte para prevenir y detectar estos delitos, respaldándose en leyes que sancionen actos ilícitos.

Álvarez y otros (2019), en el artículo "La auditoría forense aplicada a la investigación penal", explican que los delitos económicos son una preocupación principal para las organizaciones. Los porcentajes de pérdidas son significativos, motivando a las empresas y organismos legales a desarrollar mecanismos de detección y control de estos ilícitos, como

normativas, programas y herramientas de control. La auditoría forense se convierte en una herramienta esencial en la lucha contra el fraude y la corrupción, facilitando evidencias necesarias para enfrentar estos delitos en el sector público y privado.

2.4. Corrupción

2.4.1. Reseña histórica

Vera (2015), Vera (2015), en el artículo "La corrupción, mecanismos de participación ciudadana y control social; y, el Plan Nacional de Prevención y Lucha Contra la Corrupción del Ecuador", menciona que la corrupción es un fenómeno que ha penetrado casi todas las esferas de las sociedades actuales, convirtiéndose en una grave amenaza para la institucionalidad y la estructura social.

También detalla varios casos emblemáticos de corrupción en Ecuador, que han impactado gravemente al país:

1. Crisis Bancaria (1999-2001): Varios bancos enfrentaron problemas por el mal manejo de capitales, llevando a la quiebra y al Estado a asumir como deuda pública los compromisos de los bancos.
2. Red de Empresas Ficticias (1997): Organizada por un exdiputado, para comercializar materiales y equipos de oficinas, con la ayuda de contactos en el Ministerio de Finanzas.
3. Contrato de Mochilas (1999): Fraude en la provisión de mochilas y otros implementos, con reexportación a Colombia.

4. Miss Universo 2004: Vicios de contratación y abuso de autoridad en la organización del concurso.
5. Directores de Derechos Humanos (2005-2006): Indemnizaciones cobradas indebidamente a nombre de familiares de emigrantes fallecidos.
6. Contratos de Personal en el Congreso (1995-1997): Suscripción de contratos de personal innecesario.
7. Construcción de Poza Honda (1997): Descalificación injusta de oferentes, causando la suspensión del crédito y aumento de costos.
8. Donaciones para Fenómeno del Niño (1997-1998): Evasión arancelaria y desviación de donaciones.
9. Transferencias Irregulares (2001): Modificación de partidas de inversiones y pagos indebidos a contratos, con comisiones ilícitas.
10. Ingresos no Justificados (2000-2005): Ocultación de información y evasión fiscal por un miembro activo de la Policía Nacional.
11. Adquisición de Impresoras (2000-2005): Compra irregular de impresoras sin utilizar.
12. Compra de Fusiles (1995): Pago en efectivo contra entrega, incumpliendo el acuerdo de pago anticipado.
13. Contrataciones de FFAA: Calificación de empresas que incumplían requisitos, y omisión en la ejecución de garantías de seguros.

Cáceres (2017), en su trabajo sobre la corrupción en Ecuador, señala que esta ha estado presente desde el inicio de la vida política de los pueblos. Se define empíricamente

como el aprovechamiento deliberado de los recursos públicos confiados a servidores y funcionarios para su administración y control. El proteccionismo político sustentado en el poder económico ha cuestionado actos transparentes y legítimos, mientras que la competencia política busca perfeccionar mecanismos de beneficios particulares en detrimento de los recursos públicos.

2.4.2. Definición de corrupción

Valdez (2021), en su libro *El ABC de los OIC*, reflexiona sobre diversas definiciones de corrupción. La Real Academia Española define corrupción como la "acción y efecto de corromper o corromperse", derivada de la palabra corromper, que significa "echar a perder, depravar, dañar o pudrir algo". De esta manera, se puede concluir que la corrupción implica la acción de deteriorar o depravar algo.

En esta línea, Begovic en su artículo "Corrupción: Conceptos, tipos, causas y consecuencias", cita la definición propuesta por Vito Tanzi en 1995, que describe la corrupción como el "incumplimiento intencionado del principio de imparcialidad con el propósito de derivar un beneficio personal o para personas relacionadas". Begovic identifica tres elementos esenciales en esta definición:

1. El incumplimiento intencionado del principio de imparcialidad, donde las relaciones personales no deben influir en las decisiones económicas que involucren a más de una parte.
2. La igualdad de tratamiento para todos los agentes económicos, esencial para el buen funcionamiento de la economía de mercado.

3. La preferencia hacia algunos agentes económicos, que viola el principio de imparcialidad e implica una condición necesaria para la corrupción.

Seña (2014), en su artículo "La corrupción: algunas consideraciones conceptuales", menciona que el término corrupción se ha usado en un sentido general para referirse a la destrucción, devastación o adulteración de un material orgánico, como la carne, y en un sentido más específico para describir actividades humanas como el soborno o la extorsión. Ha simbolizado decadencia, suciedad, desintegración, degeneración, envilecimiento, ilegalidad o inmoralidad, y generalmente indica algo vil o repugnante.

La corrupción implica, en primer lugar, una intención de obtener un beneficio irregular, no permitido por las instituciones en las que se participa o se presta servicio. Este beneficio puede ser económico, político, social o incluso sexual, y no necesariamente inmediato, ya que un corruptor puede retrasar su disfrute para prolongar la dependencia del corrompido.

En segundo lugar, la obtención de una ventaja en la corrupción se manifiesta a través de la violación de un deber institucional. Por ejemplo, una secretaria que vende secretos industriales de su empresa a una competidora a cambio de dinero se corrompe, ya que viola los deberes de su cargo. Por lo tanto, la corrupción siempre depende de la violación de alguna norma.

En tercer lugar, debe haber una relación causal entre la violación del deber y la expectativa de obtener un beneficio irregular. En cuarto lugar, la corrupción se muestra como una deslealtad hacia la norma violada y la institución a la que se pertenece. La corrupción

política es especialmente dañina en una democracia porque demuestra deslealtad hacia el sistema democrático.

Finalmente, debido a la conciencia de esta deslealtad, los actos de corrupción tienden a ocultarse, cometiéndose en secreto o al menos con discreción. La eficacia de la táctica de ocultación es un aspecto empírico que no afecta al concepto de corrupción.

Wainstein (2012), en el artículo "La corrupción. Un tema para investigar", menciona que la concepción de la corrupción varía desde diferentes ciencias como la política, jurídica, económica y sociológica. Este hecho supone la existencia de diferentes instrumentos de observación, medición y análisis para comprender la naturaleza del concepto. Se entiende que existe corrupción cuando una persona ilícitamente prioriza sus intereses personales sobre los de las personas e ideales que está comprometido a servir. Etimológicamente, la palabra corrupción proviene de "corruptus", que significa destruir lo saludable. Específicamente, la corrupción se define como el abuso de un cargo, del poder y de los recursos públicos para obtener un beneficio personal, afectando tanto al ámbito público como privado. Heidenheimer clasifica la corrupción en "negra", "blanca" y "gris" según la percepción y aceptación de las acciones corruptas.

Del Castillo (2003), en "Medición de la corrupción; un indicador de la rendición de cuentas", describe la corrupción como un fenómeno complejo con múltiples causas y efectos, que van desde pagos ilícitos hasta el funcionamiento endémico del sistema económico y político. Considerado tanto estructural como moral y cultural, las definiciones de corrupción varían desde el "mal uso del poder público" y "deterioro moral" hasta estrictos términos legales. Los estudios sobre corrupción han sido multidisciplinarios, fluctuando desde

modelos teóricos universales hasta descripciones detalladas de escándalos individuales. Las clasificaciones de corrupción incluyen "política" vs. "burocrática" y "funcional" vs. "disfuncional", y en algunos casos se relaciona con otros procesos importantes como la democratización.

Gilli (2014), en "La corrupción: análisis de un concepto complejo", analiza la corrupción desde una perspectiva económica, describiéndola como una relación donde el poder del dinero influye en la administración pública para obtener favores, y los funcionarios públicos incumplen normas para favorecer a quienes les proporcionan beneficios, que pueden no ser directamente medibles en dinero. La corrupción puede ser vista como un intercambio racional para satisfacer intereses personales. Si bien algunos consideran que la corrupción tiene efectos neutrales o intrascendentes, cuando se generaliza afecta la economía, como se evidencia en sobrepagos y arbitrariedad en actividades económicas, impactando negativamente en la inversión.

El análisis de diferentes definiciones de corrupción muestra una coincidencia en varios aspectos clave:

1. Origen Etimológico: La corrupción se entiende como el acto de echar a perder, corromper, descomponer o pervertir algo.
2. Uso Indevido de Poder: La definición del Banco Mundial sobre el uso indebido de un cargo público para beneficio privado es ampliamente aceptada.
3. Sector Público y Privado: Aunque la corrupción se asocia principalmente con el sector público, también ocurre en el sector privado, donde se define como fraude.

4. Marco Normativo: Para que exista corrupción, debe haber un orden establecido con normas, leyes o códigos.
5. Posición de Poder: La corrupción implica que la persona corrupta tenga una posición de poder o capacidad de decisión.

2.4.3. Tipos de corrupción

Rezzoagli (2020), en su artículo "Fraude contable y corrupción. Reflexiones en torno a la responsabilidad civil del auditor de estados financieros", señala que la contabilidad, según la NIF A-1, es una técnica para registrar las operaciones que afectan económicamente a una entidad y produce información financiera de manera sistemática y estructurada. Esta información debe ser relevante, fiable, comparable y comprensible para sus distintos usuarios (Hernández & Roy, 2016), y se refleja principalmente en los estados financieros.

El objetivo de la contabilidad, que es proporcionar información para la toma de decisiones, ha permanecido prácticamente inalterado a lo largo del tiempo (Iudícibus, 2004). Para comprender mejor las prácticas que alteran la información financiera y su relación con la corrupción dentro de las organizaciones, se presentan conceptos como discrecionalidad, arbitrariedad y elusión. Es importante aclarar que la manipulación contable incluye tanto prácticas dentro de los límites de las normas y principios contables como aquellas que exceden su aplicación (Elvira & Amat, 2007).

Agudelo y otros (2008), en su artículo "Auditoría Forense, un nuevo campo de acción para la Profesión Contable frente al Fenómeno de la Corrupción en el Sector Público en Colombia", detallan diversos tipos de actos de corrupción:

Dentro de esta área el profesional forense es llamado a participar en actividades relacionada con:

Investigaciones de crimen corporativo

Estas investigaciones se enfocan en el fraude contable y corporativo, específicamente en la presentación de información financiera inexacta debido a manipulación intencional.

Incluyen:

- Fraudes empresariales
- Falsificación
- Lavado de Activos
- Pérdidas económicas en los negocios

Disputas comerciales

En este ámbito, el contador forense actúa como investigador para reunir evidencia que pruebe o aclare ciertos hechos, tales como:

- Reclamos por rompimiento o incumplimiento de contratos
- Disputas por compra y venta de compañías
- Reclamos por determinación de utilidades
- Reclamos por rompimiento de garantías
- Disputas por propiedad intelectual
- Disputas por costos de proyectos
- Discrepancias entre socios y accionistas
- Medición y Arbitraje

Reclamaciones de seguros

Cuando la administración de las compañías es responsable, se incluyen:

- Reclamos por devolución de productos defectuosos
- Reclamos por destrucción de propiedades
- Reclamos por organizaciones y procesos complejos
- Verificación de supuestos reclamos

Negligencia Profesional relacionada con:

- Auditoría
- Contabilidad
- Ética
- Cuantificación de pérdidas causadas por negligencia
- Cubre todas las profesiones incluyendo: Contaduría, Medicina, Derecho Ingeniería
- Evidencia de expertos en Normas de Auditoria y de Contabilidad
- Asesoría a demandantes y acusados

Valoración de:

- Marcas
- Propiedad intelectual
- Valoraciones de acciones y negocios en general, incluyendo las compañías de Internet.

Investigaciones de Fraudes y de entidades de control.

Dentro de estos se pueden destacar los siguientes:

- Investigaciones de las entidades de control para verificar conductas no éticas e imponer las sanciones pertinentes.
- Acusaciones civiles y criminales para demostrar la ocurrencia de hechos criminales.
- Investigaciones de Lavado de dinero o Legitimación de Capitales.
- Seguimiento y recuperación de activos desaparecidos por actividades criminales.
- Investigaciones de casos de corrupción y posterior comprobación de los hechos.

- Entrevista de testigos para determinar la veracidad de las pruebas o de los testimonios.
- Verificación del uso de la tecnología de la información
- Comprobación de la evidencia de los expertos.

De lo detallado anteriormente, se toma en consideración criterios de varios investigadores que han profundizado en los tipos de corrupción:

Arjona (2002), Arjona (2002), en su artículo "La corrupción política: una revisión de la literatura", destaca que las ciencias sociales han abordado la corrupción utilizando herramientas de la economía, ciencia política y sociología. Un tema debatido es la definición del término corrupción; los estudios han clasificado prácticas corruptas y medido la corrupción en diversas sociedades. Otros investigadores analizan cómo la corrupción afecta al bienestar general y su impacto en variables económicas, como la inversión extranjera y el crecimiento del PIB, así como en variables político-institucionales, como la legitimidad de la democracia. También se ha explorado cómo ocurre la corrupción, considerando conductas racionales y egoístas (*homo economicus*) y el papel de normas formales e informales. Las soluciones propuestas incluyen incentivos disuasorios y efectos institucionales en el comportamiento de agentes privados y funcionarios públicos.

Argandoña (2006), en "La Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción y su impacto sobre las empresas internacionales", menciona que la corrupción es cada vez más un fenómeno global. Los modelos de corrupción se copian entre países, y los comportamientos corruptos trasladan el producto del delito a otras naciones, provocando conflictos internacionales e involucrando a instituciones financieras de varios países. Los

gobiernos, organizaciones internacionales, ONG, donantes de ayuda y empresas transnacionales se preocupan por la dimensión global de la corrupción, desde redes delictivas hasta condiciones injustas en transacciones comerciales.

Begovic (2005), en "Corrupción: conceptos, tipos, causas y consecuencias", describe la corrupción administrativa como la más estudiada teóricamente, debido a los claros incentivos y relaciones económicas. Esta clase de corrupción corresponde al modelo principal-agente, donde los funcionarios civiles proporcionan la corrupción. La consecuencia directa es que las leyes y políticas públicas no se aplican. En países con alta corrupción, algunas políticas públicas son tan deficientes que es mejor para la sociedad que no se implementen.

Basabe (2013), en "Explicando la corrupción judicial en las cortes intermedias e inferiores de Chile, Perú y Ecuador", sugiere que la corrupción judicial se relaciona con la influencia del entorno en la imparcialidad del juez. La tolerancia social a la corrupción aumenta las prácticas ilegítimas en las cortes. En algunas sociedades, la corrupción no es sancionada moralmente, sino vista como parte de los códigos de comportamiento aceptados para obtener una justicia más ágil.

Cayetano (2015), en "La opinión pública sobre la corrupción en la Policía Nacional del Perú y su influencia en el ejercicio del servicio policial: Caso División Territorial Sur 2-Lima", menciona que la corrupción policial se desarrolla en áreas administrativas y operativas. La corrupción operativa tiene mayor impacto social debido a la mayor discrecionalidad y menor control en la toma de decisiones. Un porcentaje significativo de la

sociedad ha aceptado estos hechos como parte de la vida, aumentando los casos de cohecho activo genérico.

2.4.4. Actos de corrupción

Rezzoagli y otros (2020), en "Privatización y corrupción: una revisión sistemática de la literatura", argumentan que aunque la privatización puede aumentar la eficiencia empresarial (Sarkar & Sensarma, 2010), también puede convertir al sector público en un medio de autoenriquecimiento (Ezrow & Frantz, 2013). Las élites burocráticas institucionalizan la corrupción, atrapando a sus subordinados en prácticas corruptas. Según la teoría del conflicto del poder elitista, los grupos sociales más poderosos, como los propietarios de grandes empresas, sobornan a políticos para aumentar su participación en el mercado (Manzetti, 1999). La falta de transparencia en las leyes comerciales facilita el soborno y la corrupción (United Nations, 2007). Por lo tanto, los gobiernos deben fortalecer la capacidad institucional antes de emprender la privatización (World Bank, 1997), estableciendo una capacidad reguladora mínima (Estache, Gomez-Lobo & Leipziger, 2001).

Baque y otros (2020), en "La corrupción y su incidencia en la administración pública; análisis de sus causas y efectos", destacan que, a pesar de los esfuerzos internacionales y nacionales por combatir la corrupción, esta sigue afectando el desarrollo social, fomentando la desigualdad. La administración pública, al infectarse de corrupción, beneficia a las clases de poder a través de prebendas, centralizando beneficios que deberían ser accesibles para la mayoría. Un ejemplo es cuando un contratista es favorecido con múltiples contratos a cambio de sobornos, lo que perpetúa la desigualdad. Para combatir esto, la obra pública debe ser

concedida diversamente para garantizar competencia, calidad de servicios y desarrollo económico.

Cáceres (2017), en "La Auditoría Forense y la Corrupción en la Gestión Pública", define la corrupción en la administración pública como el aprovechamiento deliberado de recursos públicos confiados a servidores y funcionarios para su correcta administración, distribución, custodia, control y reposición. El proteccionismo político sustentado en el poder económico ha llevado a cuestionar actos inicialmente transparentes y legítimos. La competencia política en tiempos electorales busca beneficios particulares en detrimento de los recursos públicos.

Agudelo y otros (2008), en "Auditoría Forense, un nuevo campo de acción para la Profesión Contable frente al Fenómeno de la Corrupción en el Sector Público en Colombia", describen varios tipos de corrupción:

- Cohecho: Aceptación o solicitud de dádivas por parte de un funcionario público a cambio de realizar o no realizar un acto.
- Extorsión: Uso del poder para presionar a alguien a obtener un beneficio privado.
- Tráfico de Influencias: Uso indebido de influencias del cargo para obtener beneficios.
- Nepotismo: Beneficiar a personas cercanas, a expensas de otras más idóneas.
- Fraude: Engañar a alguien para obtener algo ilícitamente.

- Abuso de Poder: Uso del cargo en perjuicio de alguien, obteniendo un beneficio.
- Apropiación de Bienes: Uso indebido de bienes o fondos gracias a la función desempeñada.
- Enriquecimiento Ilícito: Incremento del patrimonio sin justificación durante el ejercicio de una función.
- Peculado: Uso incorrecto de recursos confiados a un funcionario para un fin establecido.

2.5. Instituciones en la lucha contra la corrupción en el Ecuador

Rezzoagli (2015), en "La Ubicación Institucional de las Agencias Anticorrupción: Un Debate Vigente", destaca que el crecimiento exponencial de la criminalidad económica y las prácticas delictivas cada vez más sofisticadas han disminuido la eficacia de los mecanismos convencionales para prevenir, detectar y sancionar casos de corrupción. La batalla contra la corrupción requiere agencias altamente especializadas con suficientes recursos y competencias específicas, así como cooperación internacional (Hafford & Baragli, 2009). Pope y Vogl (2000) coinciden en la necesidad de diversas agencias gubernamentales nacionales para combatir la corrupción.

Rueda (2010), en "Derecho político y sociedad civil, Instrumentos internacionales para la lucha contra la corrupción", señala que la creación de instrumentos internacionales para combatir la corrupción surgió de la necesidad de cambiar la percepción del fenómeno, que antes se consideraba un delito sin víctimas que solo perjudicaba al Estado. La

globalización y las transacciones internacionales llevaron a los países a enfrentar redes delictivas internacionales y tomar medidas correctivas.

La Ley Orgánica de la Función de Transparencia y Control Social, aprobada por la Asamblea Nacional del Ecuador (2013), establece que los organismos que constituyen el FTCS son el Consejo de Participación Ciudadana y Control Social, la Defensoría del Pueblo, la Contraloría General del Estado y las superintendencias. Estas entidades tienen personalidad jurídica y autonomía administrativa, financiera, presupuestaria y organizativa. La ley regula la organización, funcionamiento y atribuciones del Consejo de Participación Ciudadana y Control Social según la Constitución de Ecuador.

Tapa (2022), en su investigación "Establecimiento de Estrategias en la Auditoría Gubernamental para la lucha contra la Corrupción en la Contraloría General del Estado", menciona que el Código Orgánico Integral Penal no define jurídicamente el concepto de corrupción, pero hace referencia a los delitos públicos derivados de este concepto, basándose en la Convención Interamericana contra la Corrupción. La Función de Transparencia y Control Social en Ecuador se enfoca en prevenir y combatir la corrupción, fomentando principios como independencia, autonomía, transparencia, control social, rendición de cuentas y participación ciudadana (Páez Bimos, 2019, pág. 1).

Cajas (2018), en "Problemas jurídicos de la recuperación de montos, depositados en el exterior, producto de delitos relacionados con actos de corrupción en el Ecuador", afirma que la corrupción afecta tanto a países subdesarrollados como a economías fuertes. Afecta tanto al sector público como al privado, especialmente a empresas transnacionales. La lucha

contra la corrupción requiere la acción conjunta del sector público y privado, y la cooperación internacional a través de organizaciones como Naciones Unidas y la Organización de Estados Americanos.

2.6. Planes de lucha contra la corrupción Función de Transparencia y Control Social

En el artículo científico La corrupción, mecanismos de participación ciudadana y control social; y, el Plan Nacional de Prevención y Lucha Contra la Corrupción del Ecuador, de la autora Vera (2015), señala: La comisión de rendición de cuentas realizó los siguientes instrumentos, mismos que sirvieron de base para la elaboración del Plan:

- a) Diseño del Plan de Articulación de la Prevención y Lucha Contra la Corrupción.
- b) Diagnóstico de la corrupción en el país.
- c) Socialización de diagnóstico de la corrupción en el país.
- d) Diseño de la Propuesta del Plan Nacional de Prevención y Lucha Contra la Corrupción en base a las respuestas de la socialización.

En el artículo científico Informe sobre avance de la Propuesta de Lucha contra la Corrupción para el primer año de Gobierno, de los autores León y otros (2018), señala: Hoy, el Consejo de Participación Ciudadana y Control Social de Transición ya se encuentra en funciones y entre sus principales decisiones se encuentran la destitución de Carlos Ochoa ex superintendente de comunicación, y la cesación en el cargo de Patricio Rivera, ex superintendente de economía popular y solidaria. Del mismo modo, ya aprobó el Mandato

para Evaluación de Autoridades, por medio del cual y según su artículo 1, se regula el proceso de investigación administrativa, evaluación, impugnación y resolución de las autoridades estatales designadas por el Consejo de Participación Ciudadana y Control Social, de acuerdo con el debido proceso.

En el Ecuador el Plan Nacional de Integridad Pública y Lucha contra la Corrupción, elaborado por el Comité de Coordinación de la Función de Transparencia y Control Social se encuentra en vigencia desde el 2019 al 2023, en el que indicó que al ser conscientes que la corrupción acarrea repercusiones negativas al país trata de implementar medidas de prevención y erradicación a las prácticas de corrupción y así frenar este fenómeno que debilita la participación ciudadana y el control social, y afecta a la atención de los sectores de educación, salud, servicios básicos y atentan contra la democracia. (Plan Nacional de Integridad Pública y Lucha contra la Corrupción, 2022, págs. 13-14)

La normativa internacional lo establece la “Convención Interamericana Contra la Corrupción” celebrada en Caracas Venezuela el 29 de marzo de 1996, vigente desde el 6 de marzo de 1997, integrada por 33 **Estados** miembros, que en su artículo 3 indica el establecimiento para crear, mantener y fortalecer a los órganos superiores de control con el fin de establecer y definir mecanismos modernos de detección, prevención, de participación de la sociedad civil y de organizaciones no gubernamentales, mismo que con Decreto Ejecutivo 340 de 27 de julio de 2005, promulgado con Registro Oficial 76 de 5 de agosto de 2005, el Presidente de la República del Ecuador ratificó la “Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción” misma que fue publicada en el Registro Oficial Suplemento 166 de 15 de diciembre de 2005, en su numeral 2 del artículo 5, señalan que determina como

una de las políticas anticorrupción que cada estado procurará establecer y fomentar sus prácticas eficaces encaminada a la prevención de la corrupción; así mismo, el artículo 13 indica que cada Estado Parte adoptará medidas adecuadas tomando en cuenta los principios fundamentales para fomentar la participación activa de personas y grupos que no pertenezcan al sector público, como la sociedad civil, las organizaciones no gubernamentales y las organizaciones con base en la comunidad, en la prevención y lucha contra la corrupción para sensibilizar las causas y la gravedad de la corrupción.

Así mismo, en su artículo 38 determina que los Estados adoptarán las medidas necesarias para alentar la cooperación entre sus organismos públicos y sus funcionarios públicos, y, por otro lado, sus organismos encargados de investigar y enjuiciar los delitos. (Plan Nacional de Integridad Pública y Lucha contra la Corrupción, 2022, págs. 15-17)

2.7. Causas de la corrupción en el Ecuador

El Plan Nacional de Integridad Pública y Lucha contra la Corrupción, la investigadora Vera (2015), realizada por la Fundación de Transparencia y Control Social en el País, detalla las causas que dan paso a actos de corrupción, siendo las más importantes las siguientes:

- Duplicidad de responsabilidades en los diferentes organismos del Estado, que debilitan al gobierno ecuatoriano la detección, mitigación y el castigo a los actos de corrupción.
- Debilidad en las instituciones de control y fiscalización, por falta de independencia ya que se priorizan los intereses políticos y económicos.
- Politización de la Administración de la justicia, falta autonomía en el acatamiento de jueces ante otras funciones del Estado, lo que ha provocado el control de la clase política sobre la justicia y la impunidad.

- Escasa participación de la ciudadanía, en asuntos de interés público lo que ha disminuido la vigilancia del cumplimiento en las funciones de las autoridades y en las entidades públicas, respecto al uso los recursos públicos.
- Falta de aplicabilidad en los principios de transparencia, calidad, rendición de cuentas, participación, eficiencia, eficacia por parte de la ciudadanía y sectores gubernamentales y no gubernamental.
- Modelo burocrático ha causado ineficiencia e ineficacia en el desempeño de la administración pública, lo que genera que se entregue coimas, dádivas para realizar trámites más ágiles y en menos tiempo. (Plan Nacional de Integridad Pública y Lucha contra la Corrupción, 2022)
- El abuso de poder también está relacionado con el uso de oportunidades con el fin de obtener beneficios grupales o personales.
- Bajos salarios y excesivas jornadas laborales

En el artículo científico Implementación de un sistema de control interno para evitar la corrupción de funcionarios públicos, del autor Mauricio Andrés Plaza Amado (2018), señala: La falsificación de cheques, adulteración de los registros y asientos contables, forjamiento de documentos, con el fin de apropiarse. Apropiación de recursos financieros que se encontraban bajo de responsabilidad. Utilización de dineros públicos de manera dolosa. Utilización de fondos públicos y efectos que lo representan. En el Artículo 65 de la Ley Orgánicas General del Estado en la cual se determina

“...Art. 65.- Indicios de responsabilidad penal determinados por la Contraloría General del Estado.- Cuando por actas o informes y, en general, por los resultados de la auditoría o de exámenes especiales practicados por servidores de la Contraloría General del Estado, se establezcan indicios de responsabilidad penal, por los hechos

a los que se refieren el artículo 257 del Código Penal, los artículos agregados a continuación de éste, y el artículo enumerado agregado a continuación del artículo 296, que trata del enriquecimiento ilícito y otros delitos, se procederá de la siguiente manera:

1. El auditor Jefe de Equipo que interviniera en el examen de auditoría, previo visto bueno del supervisor, hará conocer el informe respectivo al 35 Contralor General o a sus delegados, quienes luego de aprobarlo lo remitirán al Ministerio Público, con la evidencia acumulada, el cual ejercerá la acción penal correspondiente de conformidad con lo previsto en el Código de Procedimiento Penal. Dichos informes también serán remitidos a las máximas autoridades de las Instituciones Auditadas.
2. El Fiscal de ser procedente resolverá el inicio de la instrucción en los términos señalados en el artículo 217 del Código de Procedimiento Penal y solicitará al juez las medidas cautelares que considere pertinentes, en defensa de los intereses del Estado.
3. Copia certificada de la sentencia ejecutoriada, será remitida al órgano competente en materia de administración de personal, para la inhabilitación permanente en el desempeño de cargos y funciones públicas.”

2.8.Efectos de la corrupción en el país

Dentro de los efectos que tiene la corrupción como incidencia en nuestra realidad nacional podemos indicar que este fenómeno ocasiona que se vea afectado los índices de desarrollo y crecimiento del país, afecta la credibilidad de los dirigentes lo que hace que la ciudadanía no tenga confianza en su gobierno, disminuye la eficiencia de la inversión pública en actividades de desarrollo social, afectando directamente al beneficiario que es el pueblo, dentro de los efectos económicos podemos indicar que disminuye la inversión a largo plazo en el país, afecta a la recopilación de impuestos, se ve afectado el nivel de productividad ocasionando que aumenten los costos de producción, además, que genera incertidumbre

económica; así mismo, en los efectos sociales, podemos mencionar que debido a la corrupción se genera la violación de reglamentos y leyes, deteriora la moral en la ciudadanía, agrava a la desigualdad existente entre las clases sociales, las personas se ven inducidas a adoptar comportamientos diferentes siendo éstos interesados, egoístas y velan por su propio bien y no por el de la ciudadanía. (Revista Científica Ciencias económicas y empresariales, 2020, págs. 148-149)

2.9. Actos de corrupción en Ecuador, denunciados públicamente por el señor Fernando Villavicencio Valencia (+)

A pesar que culminé mi trabajo de investigación, creí conveniente incrementar este numeral en memoria de quien en vida fue el señor Fernando Alcibiades Villavicencio Valencia candidato a la presidencia de la república del Ecuador, quién fue asesinado en Quito el pasado 09 de agosto de 2023, al salir de un conversatorio que tuvo con simpatizantes que compartían su crítica contra la corrupción que habían generado algunos gobiernos de turno en el Ecuador, evento que formaba parte de su campaña electoral.

1. Caso Petrochina

Moya y Burgos (2021) en "La corrupción en Ecuador durante el periodo 2012-2018: Realidad, percepciones, impactos y políticas para combatirlas", mencionan que la Fiscalía solicitó la asignación de dos peritos para extraer material de un CD y un flash memory relacionados con el caso Petrochina. "El disco contiene la sesión que el Consejo de Administración de Petroecuador mantuvo el 23 de junio del 2009, cuando las empresas estatales firmaron el contrato de compra-venta de crudo".

El informe debe ser remitido a la Unidad de Indagaciones Previas e Instrucciones Fiscales en Quito. Durante la administración de Correa, Ecuador suscribió siete contratos de preventa de crudo con Petrochina, comprometiéndose a vender 763,8 millones de barriles de crudo hasta 2024 a cambio de USD 9970 millones en crédito y anticipos¹. El Fiscal Fabián Salazar ha recopilado información sobre el caso Petrochina, que involucra a Enrique Cadena Marín, un empresario ecuatoriano señalado como posible intermediario, el exsindicalista petrolero Fernando Villavicencio, uno de los denunciados, y el expresidente Rafael Correa.

2. Caso Sobornos

Romano (2020), en "Lawfare y neoliberalismo en América Latina: una aproximación", menciona que la Fiscalía llamó a testificar al periodista Christian Zurita, autor de "Arroz Verde" publicada en el portal Mil Hojas. Zurita no reveló la fuente de los más de 6000 documentos analizados para la nota periodística entre marzo y abril de 2019, lo que generó sospechas sobre vínculos privilegiados con inteligencia. El exlegislador César Montúfar y el periodista Fernando Villavicencio presentaron una acusación particular en el caso Sobornos 2012-2016, firmada a finales de agosto de 2019 ante la Corte Nacional de Justicia (CNJ). Acusaron a cinco exfuncionarios públicos, incluyendo al expresidente Rafael Correa, al exvicepresidente Jorge Glas y cuatro empresarios. Una de las fuentes de la acusación fue la investigación de Mil Hojas sobre la causa Odebrecht. Montúfar, exdirector de la Corporación de Participación Ciudadana, ONG financiada por la NED, presentó una denuncia temprana contra Jorge Glas por delincuencia organizada.

3. Caso Coca CodoSinclair

Villacís (2015), en "Análisis político-económico de la inclusión de la República Popular de China en la agenda hidroeléctrica y petrolera de la República del Ecuador durante la administración de Rafael Correa 2007-2012", menciona que críticos del proyecto, como Fernando Villavicencio, argumentan que la empresa Sinohydro se ha negado a entregar el software operativo acordado en el contrato. Además, el proyecto presentó retrasos en la entrega de la ingeniería de detalle, lo que impidió el inicio oportuno de las actividades de construcción (Villavicencio, 2013, p. 221).

Según Villavicencio, el proyecto Coca Codo Sinclair enfrenta tres problemas principales: primero, desde su contratación, carece del sustento técnico necesario para alcanzar la potencia instalada. Segundo, no dispone de estudios definitivos para su contratación. Finalmente, el contrato tipo "ingeniería, suministro de materiales, construcción", conocido como "llave en mano", deja al criterio del contratista el manejo del proyecto. Los costos directos de construcción alcanzaron USD 1.518.076.350, y los costos de "ingeniería, suministros de materiales, construcción" sumaron USD 461.623.650 (Villavicencio, 2013, p. 217).

4. Caso Odebrecht

Simbaña (2021), Simbaña (2021), en "Redes sociales y posicionamiento de la imagen: Imaginarios sociales que usó Lenin Moreno mediante la publicidad en la red social Twitter desde el inicio de su campaña electoral enero 2017 hasta los seis primeros meses de su mandato diciembre 2017", menciona que todo comenzó con un documento publicado en

el portal La Fuente y Milhojas. Este documento, recibido en 2014 por la ex jueza de la Corte Constitucional Pamela Martínez, contenía los aportes y gastos de la campaña electoral pasada, vinculando a altos ejecutivos del gobierno con la empresa privada Odebrecht. Según la investigación de Villavicencio, los aportes económicos se recibieron entre noviembre de 2013 y febrero de 2014, cuando Rafael Correa ya era presidente reelecto. Villavicencio afirma que el pago se realizó después de la reelección de Correa, ya que las empresas vinculadas condicionaban su aporte al cumplimiento de lo ofrecido por el gobierno correísta. Alianza País habría recibido hasta 11,6 millones de dólares para cubrir gastos electorales, pagos de abogados y material de campaña política. Entre las empresas involucradas en estos pagos se encuentran la Constructora Norberto Odebrecht, SK Engineering & Construction, Sinohydro Corporation, Grupo Azul, Telconet, China International Water & Electric Corp-CWE, la Constructora Nacional Fopeca, la Constructora Semaica y Sanrib Corporation, todas relacionadas con obra pública, negocios petroleros y la intromisión de empresas chinas (Plan V, 2019)

5. Caso Arroz Verde

Yagual y Molina (2021), en "Vulneración al Debido Proceso durante la investigación previa en el Caso Sobornos 2012–2016", mencionan que la información obtenida por la fundación Mil Hojas proviene de un correo electrónico recibido por la Dra. Pamela Martínez, asesora del expresidente Rafael Correa. Este correo contenía un documento denominado "Receta de Arroz Verde 502" y detalles sobre aportes económicos de empresas multinacionales como Odebrecht, SK Engineering & Construction y Telconet. El remitente del correo fue Geraldo Pereira de Souza, administrador de Odebrecht en Ecuador.

Fernando Villavicencio y Christian Zurita, activistas y periodistas, dieron a conocer esta información. Según el reportaje de Mil Hojas, varios exmilitantes de Alianza País negociaron, gestionaron y recaudaron dinero bajo la modalidad de aportes voluntarios para el partido político. Los principales implicados fueron Rafael Correa, el exvicepresidente Jorge Glas, María de los Ángeles Duarte y Walter Solís Valarezo. Según las versiones de los procesados, este dinero se recaudó voluntariamente para apoyar y financiar la campaña electoral.

2.10. Actos de corrupción en Ecuador durante la pandemia covid-19

Cangas y Aulla (2020), en "La corrupción golpea al Ecuador en momentos de la pandemia", indican que la Fiscalía de Ecuador investiga unos 45 posibles actos de corrupción cometidos durante la emergencia sanitaria por la COVID-19. Estas investigaciones se basan en denuncias presentadas en hospitales públicos, donde se adquirieron insumos como fundas para cadáveres, mascarillas y trajes de bioseguridad a precios inflados debido a la urgencia de la pandemia. También se investigan denuncias de compras con sobrepuestos de víveres destinados a sectores vulnerables en Quito y Guayaquil, lo que llevó a la Fiscalía General a abrir una investigación sobre la compra de al menos 7,000 paquetes de alimentos (CNN Español, 2020). El tráfico de influencias, tipificado en el Art. 285 del COIP, se define como el uso de la influencia personal o jerárquica para obtener favores o tratamientos preferenciales.

López (2021), en "Análisis del rol de los medios de comunicación televisivos frente a los casos de corrupción denunciados durante la pandemia del Covid-19", señala que el Ministerio de Salud Pública de Ecuador es responsable de vigilar, controlar y autorizar el funcionamiento de los establecimientos de salud públicos y privados. El 11 de marzo de 2020, la ministra de Salud declaró el Estado de Emergencia Sanitaria en el Sistema Nacional de Salud debido a la situación del COVID-19 en Ecuador (Ministerio de Salud Pública, 2020).

Según el portal de la Agencia EFE (2021), durante el gobierno de Lenin Moreno, Ecuador tuvo seis ministros de salud pública, cinco de los cuales ocuparon el cargo durante la pandemia de COVID-19. La mayoría renunció debido a diversas polémicas, como la falta de presupuesto, desorden en el plan de vacunación y favoritismo en la vacunación. Los ministros fueron:

- Camilo Aurelio Salinas: inicio funciones el 8 de abril del 2021
- Mauro Antonio Falconí: inicio funciones el 19 de marzo del 2021
- Rodolfo Farfán: estuvo en funciones menos de 20 días.
- Juan Carlos Zevallos: inicio funciones marzo 2020
- Catalina Andramuño: inicio funciones en julio de 2019.
- Verónica Espinosa: inicio funciones en mayo de 2017.

Guallichico y Rojas (2023), en "Análisis de la información difundida por Teleamazonas acerca de la corrupción en la adquisición de insumos hospitalarios durante la pandemia de la COVID-19 en junio 2020 Ecuador", mencionan que la distribución y comercialización de medicamentos e insumos médicos con sobreprecio vulneran el derecho

a la salud (Delgado, 2021; Silva, 2021). Guevara (2021) también investigó la vulneración del derecho a la salud debido al sobreprecio de insumos médicos y equipos de bioseguridad, esenciales para combatir la COVID-19. Los escándalos de corrupción, como la adquisición de pruebas rápidas en el Hospital Teodoro Maldonado, se hicieron de dominio público.

Flor y otros (2022), en "La corrupción en la salud pública durante la pandemia en Ecuador", señalan que las investigaciones derivaron en operativos en Quito y Guayaquil, resultando en 48 allanamientos y 17 detenciones. Entre los detenidos estaban el prefecto de Guayas, Carlos Luis Morales, y el expresidente Bucaram, relacionados con la contratación de material de protección y la posesión de insumos médicos.

Álvarez (2021), en "La contratación pública en Ecuador en torno a la emergencia sanitaria", menciona que la transparencia en el manejo de recursos públicos se ha visto vulnerada debido a la inadecuación de los contrayentes y del Estado en la contratación pública durante la emergencia sanitaria. La Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública prescribe que la contratación estatal incluye la adquisición o arrendamiento de bienes, ejecución de obras públicas y prestación de servicios (Asamblea Constituyente del Ecuador, 2018).

Agüisaca y otros (2022), en "Auditoría Forense en la Detección de Actos de Corrupción en Ecuador durante la Emergencia Sanitaria", detallan los actos de corrupción durante la pandemia. Ejemplos incluyen la compra de bolsas para cadáveres con un 1,311% de sobreprecio en el Hospital Los Ceibos del IESS y la adquisición de pruebas para COVID-19 con sobreprecio en Quito. La Fiscalía General del Estado creó una Fuerza de Tarea

Multidisciplinaria para investigar estos casos, abriendo 120 procesos por delitos derivados de la corrupción hasta septiembre de 2020.

2.11. Lucha contra la corrupción en otros países

2.11.1. Argentina

Rezzoagli y otros (2021), en "Estrategias anticorrupción en el sector público nacional, Argentina (Periodo 1999-2019)", exploran las acciones y estrategias de la Oficina Anticorrupción (OA) de Argentina durante sus 20 años de existencia. El estudio se centra en identificar las categorías teóricas de prevención, control (monitoreo), investigación y responsabilidad dentro de las estrategias de la OA. Además, considera cómo estas categorías se reflejan en la estrategia global de la OA.

Aunque en Argentina existen varios organismos con competencias relacionadas a la lucha contra la corrupción, como el Ministerio Público Fiscal, la Unidad de Información Financiera y otros organismos de control (Ivanega, 2018), este trabajo se enfoca en la OA para examinar sus estrategias y acciones implementadas entre 1999 y 2019.

La Auditoría General de la Nación (AGN), creada en 1992 bajo la Ley 24.156, es la entidad de fiscalización superior de Argentina. La AGN tiene personería jurídica y es independiente funcional y financieramente. Desde la reforma constitucional de 1994, la AGN se constituyó como organismo de asistencia técnica de control externo del sector público nacional.

La AGN es responsable del control externo de los aspectos financieros, económicos, operativos y patrimoniales de la administración pública. A través de exámenes y opiniones, la AGN informa al Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública, ayudando en el trámite parlamentario de aprobación o rechazo de

cuentas públicas. La AGN también controla el sector público financiero y no financiero, incluyendo la administración central, fondos fiduciarios, universidades nacionales, instituciones de seguridad y organismos descentralizados (Auditoría General de la Nación, 2021, pág. 15).

Esta institución tiene a cargo el Colegio de Auditores Generales, que está conformado por siete miembros designados cada uno como Auditor General, que deben tener como requisito el ser ciudadanos argentinos, con título universitario en el área de Ciencias económicas o Derecho con experiencia probada en administración financiera y control, y es quienes realizaran la fiscalización en su país, cuenta con la siguiente estructura orgánica:

Estructura Orgánica

(Lenardón F. , 2022) explica que, aunque el índice de corrupción percibida por los hombres de negocio no es un parámetro científico, puede usarse para evaluar la evolución del ambiente social y político en el país encuestado. El gráfico muestra el puntaje de Argentina desde 1995 hasta 2019. La tendencia refleja que, tras un aumento en los esfuerzos por reducir la corrupción, la crisis al final del gobierno del Dr. De la Rúa interrumpió abruptamente esta mejora, incrementando la corrupción. La situación mejoró a partir de 2015, alcanzando un pico en 2019. Este fenómeno parece un círculo vicioso: crisis y corrupción se retroalimentan, debilitando la gobernanza y resultando en una gestión pública menos eficiente (Lenardón, 2022, pp. 44-45).

El Poder Ejecutivo Nacional de Argentina aprobó la Estrategia y Plan Nacional Anticorrupción 2019-2023, estableciendo como objetivos prioritarios:

1. Fortalecimiento Institucional
2. Modernización del Estado
3. Inserción Inteligente al Mundo

Argentina lidera la lucha contra la corrupción tanto a nivel regional como internacional, promoviendo un estado abierto, facilitador y transparente. Esto crea un ambiente de confianza y oportunidades para inversiones y el desarrollo estatal (República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional, 2019, págs. 30-34).

2.11.2. Colombia

La Constitución Política de 1991, en su artículo 267, establece que el control fiscal es una función pública ejercida por la Contraloría General de la República, encargada de vigilar la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejan fondos o bienes de la Nación. La Carta Política modificó el control fiscal a la gestión pública de ser previo y perceptivo a posterior y selectivo.

La Contraloría General de la República (CGR) es el principal órgano de control fiscal del Estado. Su misión es asegurar el buen uso de los recursos y bienes públicos y contribuir a la modernización del Estado mediante acciones de mejoramiento continuo en diversas entidades públicas (Constitución Política de la República de Colombia, 2023).

Para que su funcionamiento sea eficaz, los órganos de control deben ser fundamentales en la lucha contra la corrupción, ya que aumentan los riesgos de detección de actos corruptos y los costos asociados a las sanciones. Además, los órganos de control tienen la responsabilidad de formular políticas internas anticorrupción para evitar prácticas corruptas y mejorar el proceso de auditoría a nivel territorial.

En Colombia, se creó en 2011 la Comisión Ciudadana Nacional de Lucha contra la Corrupción, permitiendo a gobernadores y alcaldes formar comisiones responsables de participar en la formulación de políticas y ejercer el control social sobre su ejecución y cumplimiento.

Plan de lucha contra la corrupción

El Plan de lucha contra la corrupción es una herramienta preventiva que incluye iniciativas dirigidas a combatir la corrupción en entidades a nivel nacional, departamental y municipal, con socialización antes, durante y después de su publicación.

Colombia ha emitido diversas normativas para fortalecer los principios de institucionalidad pública, tanto a nivel nacional como territorial. Basándose en estas normativas, se emitió el IV Plan de Acción, que se enfoca en el compromiso estatal y describe las responsabilidades de las entidades del ejecutivo nacional y los órganos de control. Este plan busca recuperar la confianza ciudadana en la institucionalidad pública mediante el Gobierno Abierto.

El Comité de Estado Abierto colombiano, en el marco de la Alianza para el Gobierno Abierto y con el apoyo del OGP Multi-Donor Trust Fund, diseñó de manera consensuada la metodología para la construcción del IV Plan de Acción Nacional de Estado Abierto, utilizando el formato de "Doble Diamante" del UK Design Council para encontrar soluciones innovadoras a retos públicos en dos momentos fundamentales:

- Primer momento/diamante: Consiste en encontrar la problemática central mediante la exploración de diversos problemas.

- Segundo momento/diamante: Tiene como objetivo generar una posible área de solución al problema, mediante un proceso de ideación, protipado y validación.

En este contexto, los componentes del Plan Anticorrupción y de Atención a la Ciudadanía 2021 se estructuran en cuatro etapas, con participación y colaboración de la ciudadanía a nivel nacional y territorial:

- Etapa 1: Definición de áreas temáticas.
- Etapa 2: Identificación de problemáticas y/o propuestas institucionales,
- Etapa 3: Generación de compromisos
- Etapa 4: Redacción y adopción de compromisos por parte de las entidades (Departamento Nacional de Planeación de Colombia, 2023)

2.11.3. Chile

Antecedente

Según la página web de la Contraloría General de Chile (2023), en 1925, el gobierno chileno contrató a un grupo de expertos financieros estadounidenses liderados por Edwin Kemmerer, un destacado profesor de la Universidad de Princeton y asesor en temas bancarios y monetarios. La "Misión Kemmerer" recomendó la creación de la Contraloría General de la República, lo que llevó a la eliminación de la Dirección General de Contabilidad, el Tribunal de Cuentas, la Dirección General de Estadísticas y la Inspección General de Bienes de la Nación. La Contraloría asumiría las funciones de estos organismos.

Después de que una Comisión Revisora presidida por el Superintendente de Bancos, Julio Philippi, analizara la propuesta, el Decreto con Fuerza de Ley N° 400 bis creó la Contraloría General de la República el 26 de marzo de 1927. Este decreto fue modificado

posteriormente por diversas disposiciones que mejoraron sus funciones, atribuciones y potestades. Las reformas más significativas fueron la de 1943, que otorgó rango constitucional y mayor autonomía e independencia a la Contraloría, y su Ley Orgánica promulgada en 1953, la cual ha sido actualizada sucesivamente para introducir mejoras.

Definición

La Contraloría General de la República (CGR) de Chile es el principal órgano de fiscalización de la administración estatal, según lo establece la Constitución Política del país. Este organismo es independiente del Poder Ejecutivo y de otras entidades públicas. Su función principal es asegurar la legalidad de los actos administrativos y garantizar el uso adecuado de los fondos públicos.

La CGR desempeña una labor fiscalizadora en aspectos jurídicos, contables y financieros, con el objetivo de asegurar que las instituciones públicas operen dentro de sus atribuciones legales, respeten los procedimientos establecidos y utilicen los recursos públicos de manera eficiente y eficaz.

Además, la Contraloría supervisa que la actividad de la Administración del Estado se ajuste a las leyes, la Constitución y los tratados internacionales. También desempeña un rol clave en la prevención de la corrupción mediante acciones colaborativas internacionales, capacitación a instituciones públicas y apoyo en el cumplimiento de las normas fiscalizadas.

En cuanto a la supervisión del patrimonio público, la CGR se encarga de asegurar que sea administrado correctamente y conforme al ordenamiento jurídico vigente. De acuerdo con el mandato constitucional, debe fiscalizar la entrada e inversión de los fondos públicos, además de revisar las cuentas de los funcionarios responsables de estos recursos (Constitución Política de la República de Chile, 2023)

Funciones:

1. *Auditoría:* Es el análisis crítico, metodológico y sistemático; y el examen de todas o algunas de las actuaciones, operaciones, sistemas o programas efectuados por el auditado, y que ha sido iniciado por oficio o a petición de terceros. Según su objetivo, puede adoptar por las Auditorías de Cumplimiento, Financiera y en general, para el cumplimiento de la norma jurídica de la ley No.18.575.

La Contraloría fiscaliza Ministerios y subsecretarías, secretarías regionales ministeriales, servicios públicos, empresas públicas, universidades, hospitales y otros establecimientos de salud, sociedades estatales y de economía mixta, municipalidades y sus dependencias, corporaciones municipales. Respecto del Poder Judicial, sólo fiscaliza las cuentas corrientes de los tribunales.

2. *Jurídica:* La principal función de la Contraloría es controlar la juridicidad de los actos de la Administración del Estado, para asegurar que se ajusta al ordenamiento jurídico y respeta las normas y principios que garantizan el Estado de Derecho. Emite pronunciamientos jurídicos obligatorios para la Administración del Estado –

dictámenes y oficios que conforman la jurisprudencia administrativa- y el control de las órdenes formales emanadas de la Administración Activa, que puede ser preventivo, simultáneo o a futuro (Constitución Política de la República de Chile, 2023).

3. *Contable*: La investigadora Mayra Tapa (2022), en su trabajo titulado Establecimiento de Estrategias en la Auditoría Gubernamental para la lucha contra la Corrupción en la Contraloría General del Estado, Dirección Nacional de Auditoría de Administración Central, describe esta función de la siguiente manera: En esta función se refiere a la división de contabilidad y finanzas públicas para ejercer su función en materias contables y financieras, está dividida así:

- **FUNCIÓN CONTABLE**

- *Función de Agregación y Consolidación de la información contable*: agrega y consolida información de órganos y servicios públicos lleva la contabilidad general de la nación.
- *Función Normativa*: consiste en la emisión de normas y procedimientos contables la aplicación en la administración del estado.
- *Función de Dictaminar*: ayuda a interpretar las normas contables en el ámbito administrativo

- *Función de Tuición Técnica:* son las acciones de apoyo de las áreas de contabilidad y finanzas, facilitando la aplicación de capacitaciones, talleres, mesas de trabajo e instrucciones.
- *Función de Control Contable y de Apoyo da la Fiscalización:* son las acciones destinadas a mejorar a la calidad, integridad y oportunidad de la información financiero, con el fin de suministrar insumos para prevenir errores.
- *Función Informativa:* ayuda a las acciones para informar a las autoridades, ciudadanía, funcionarios respecto a la situación financiera, presupuestario y patrimonial del Estado, emitiendo informes y estudios, que generen a obtener información útil para la toma de decisiones, aumentando la transparencia de uso y destino de los recursos públicos.

- **FUNCIÓN FINANCIERA**

- *Función de dictaminar:* consiste en la interpretación de normas jurídica financieras para el ámbito administrativo que se materializan con una emisión de informes jurídicos obligatorios que serán sometidos para su fiscalización.
- *Toma de razón:* se refiere al control preventivo de constitucionalidad y legalidad de los actos administrativos que se ajusten al ordenamiento jurídico, respecto a normas y principios del Estado de Derecho.

Actualidad

En los últimos 18 años, Chile ha priorizado la lucha contra la corrupción, la probidad y la integridad en los ámbitos legales y administrativos, implementando más de 200 medidas para fortalecer estos valores.

Según el informe de Transparencia Internacional (TI) de 2018, Chile obtuvo 67 puntos en el índice de percepción de la corrupción, descendiendo dos puntos y ubicándose en la posición 26 en comparación con el año anterior. (Radio las Américas, 2018). A pesar de esta caída, Chile se mantiene en el primer quintil de los países con menor corrupción. Sin embargo, la percepción de corrupción ha generado desconfianza en los funcionarios e instituciones públicas, afectando la reputación pública y deteriorando la democracia.

En respuesta, Chile ha implementado un control legal para fortalecer la cultura ética organizacional. El Servicio Civil ha sido clave en esta meta, actuando como coordinador y asesor en probidad y transparencia, y facilitando la implementación de sistemas de integridad pública que fortalecen la normativa vigente y los valores administrativos y gubernamentales.

En 2017, el Servicio Civil elaboró y difundió códigos de ética participativos en 256 instituciones centrales del Estado, mejorando las conductas y valores de la cultura organizacional. Estos documentos han proporcionado criterios claros para que los funcionarios públicos desempeñen sus funciones de manera ética, transformando el Sistema de Integridad Pública de Chile.

En 2018, se avanzó a una segunda etapa para implementar Sistemas de Integridad en los servicios públicos del Estado. Estos sistemas incluyen procesos de difusión y formación,

denuncias, sanciones relacionadas con la normativa vigente, canales de consulta, seguimiento y monitoreo, y actualización constante. Para esto, se establecieron alianzas estratégicas (Tapa Caiza, 2022).

El Servicio Civil ha colaborado con varias entidades, incluyendo el Ministerio Secretaría General de la Presidencia, el Consejo de Defensa del Estado, la Comisión Asesora Presidencia para la Integridad Pública y Transparencia, la Dirección Nacional de Compras Públicas, el Consejo para la Transparencia, la Unidad de Análisis Financiero y la Contraloría General de la República. (Ministerio Secretaría General de la Presidencia, s.f.)

Capítulo III

3. Proceso de Investigación

3.1 Metodología

Para el proceso de investigación práctico, se utilizó fuentes de información de acceso público de sitios oficiales, los mismos que proporcionaron datos, tomados en consideración como fuentes primarias y secundarias de información y aclarando que al tratarse del sector público hay cierto hermetismo.

Las fuentes primarias de información consideradas fueron las leyes y normativas vigentes en Ecuador, considerando la supremacía de las mismas, en primer lugar la Constitución de la República del Ecuador, el Código Orgánico General de Procesos, Código Orgánico Integral Penal (COIP), Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y su respectivo Reglamento, Normas de Auditoría para el Sector Público, Informes de Auditoría con indicios de Responsabilidad Penal, Procesos Judiciales relacionados con los informes de auditoría e investigaciones relacionados con el tema tanto nacionales como internacionales.

Se tomó en consideración el trabajo del investigador Mauricio Torres PhD., por ser de alta relevancia en el contexto nacional como fuente de información secundaria, además de artículos científicos, denuncias publicadas en medios de comunicación de cobertura nacional e información de páginas web de relevancia internacional.

Como técnica de investigación se analizaron fuentes de información en línea de páginas oficiales tanto de la Contraloría General del Estado, Fiscalía General del Estado

como de la Función Judicial y otros relacionados con la cadena de custodia de evidencia en procesos de informes de auditoría con indicios de responsabilidad penal.

Según la Rendición de Cuentas 2022 de la Contraloría General del Estado (2022), del 25 de junio al 29 de julio de 2021, se emitieron 87 Informes con Indicios de Responsabilidad Penal, el mismo que se detalla por tipo de sector:

• Legislativo	1
• Judicial	1
• Consejo de Participación Ciudadanía y Control Social	1
• Instituciones de Educación Superior	1
• Función Ejecutiva	15
• Red Pública de Salud	14
• Empresas Públicas / Mixtas	19
• Gobiernos Autónomos Descentralizados	35
	<hr/>
NÚMERO TOTAL DE IRP	87

La Constitución de la República del Ecuador en su artículo 212, establece que la Contraloría General del Estado tiene la facultad de emitir responsabilidades administrativas, civiles culposas e indicios de responsabilidad penal, sin que esto interfiera en el debido proceso que debe realizar la Fiscalía General del Estado y la Función Judicial.

La Contraloría General del Estado está en la obligación de emitir a la Fiscalía General los informes con indicio de responsabilidad penal, para que se continúe con el debido proceso, sin olvidar la cadena de custodia de la evidencia obtenida en el proceso de Auditoría,

que proveerá de elementos suficientes para que inicien de oficio las investigaciones necesarias y se judicialicen posibles delitos contra la eficiencia administrativa del Estado, en atención a lo dispuesto en el Código Orgánico Integral Penal (COIP).

Se ha considerado para el presente estudio las posibles actividades dolosas, desarrolladas en la pandemia denominada COVID-19, ya que a pesar de la emergencia sanitaria no hubo tregua a nivel mundial al abuso del gasto público y Ecuador no fue la excepción.

Los casos relacionados con indicios de responsabilidad penal se concentraron en la adquisición de insumos, dispositivos médicos, fármacos, pruebas para la detección del virus Sarcov-2, alimentos y fundas para transportar cadáveres. Se determinó según la CGE que los hallazgos fueron ubicados en las fases preparatoria, precontractual y contractual de las mencionadas adquisiciones.

Al finalizar el 2021, la Contraloría General del Estado examinó 54 procesos de contratación para la adquisición de fármacos, sumando 3 informes con Indicios de Responsabilidad Penal a los 14 anteriores, los mismos que fueron establecidos por irregularidades detectadas en hospitales del sistema de salud pública.

Los 3 informes señalados anteriormente pertenecen a exámenes especiales que se desarrollaron en los hospitales públicos ubicados en Manta, Babahoyo y en Guayaquil (Efrén Jurado López), bajo la administración del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

Entre las irregularidades determinadas consta los certificados de experiencia y cumplimiento de contratos anteriores, ya que luego de la verificación de estos, las empresas que supuestamente las emitieron negaron formalmente su autenticidad.

En el análisis individual de los últimos informes de auditoría con indicios de responsabilidad penal, se determina:

Entre 2019 y 2021 en el Hospital General del IESS de Manta, se realizaron adquisiciones por un monto de \$697.166,00 (dólares), distribuidos en tres procesos de contratación para la compra de fármacos y dispositivos médicos. Verificando por parte de los auditores de la Contraloría General del Estado que los certificados de autorización para la comercialización de los productos señalados no eran reales, ya que las empresas que supuestamente las emitieron, negaron rotundamente su autenticidad.

En el Hospital General del IESS de Babahoyo, en el período comprendido entre enero 2018 a junio 2022, según documentación presentada adquirieron a 8 empresas proveedoras de medicamento, insumos y dispositivos médicos, coincidiendo en la ilegitimidad de los supuestos certificados presentados.

La Auditoría realizada por la Contraloría General del Estado en el Hospital General de Manta, determinaron en sus informes que presentaron otras irregularidades en las 14 contrataciones, como es aceptar a proveedores que reincidieron en el incumplimiento de la experiencia general y específica, además de registros sanitarios, permisos de funcionamiento, certificados de buenas prácticas tanto en el transporte, distribución y almacenamiento.

Además, se determinaron casos de descalificación injustificada de cuatro empresas proveedoras que cumplieron con los parámetros exigidos por el Hospital General del IESS en Babahoyo, evidenciándose falencias administrativas en los procesos de evaluación de las empresas oferentes.

En esta última institución de salud, se evidenció un faltante en inventarios de dispositivos médicos por un monto de \$463.813,00 (dólares). Los auditores ubicaron en la bodega insumos y medicamentos que incumplieron las normas técnicas de recepción, ya que los contratos establecían tanto registros sanitarios como fechas de vencimientos diferentes a las que se constató físicamente.

La rotación de inventarios de algunos dispositivos y fármacos en el Hospital de Babahoyo, alcanzó los 406 días, determinando que la adquisición no era necesaria, ya que no fueron utilizados dichos insumos médicos.

3.2 Análisis de servidores públicos Contraloría General del Estado y Fiscalía General del Estado

El investigador Torres (2021) en su tesis doctoral titulada La Auditoría Forense como modalidad de auditoría gubernamental y su aporte en las evidencias de los delitos contra la administración pública ecuatoriana, como resultado de su trabajo de investigación detalla la siguiente información:

Para tener mayor confiabilidad en la investigación, fue necesario conocer el perfil de los profesionales en auditoría gubernamental que aportaron en la encuesta, siendo necesario preguntar el tiempo de servicio en la institución y el puesto que desempeñan o el nivel laboral en el que se ubican. Teniendo como resultado que la mayoría de encuestados se encuentra en el rango de 0 a 5 años con un 53% mientras que de 6 a 15 años es el 38% y más de 15 años el 9% lo que demuestra que el 47% de encuestados tiene más de cinco años en la institución y cuenta con experiencia por el tiempo servicio mientras que el 53% tiene menos de cinco años pero están ubicados en el nivel directivo, combinando los resultados entre la experiencia técnica y laboral, sin duda esto fue un gran aporte para la investigación, demostrando en sus respuestas el alto nivel profesional de los auditores y el cumplimiento en la solución al problema planteado.

Lo que se puede apreciar en el levantamiento de información del mencionado investigador, relacionado a la experiencia que tanto auditores como los responsables de procesos de contratación pública, es que el mayor porcentaje se ubican personas que no poseen un amplio conocimiento práctico de los procesos que están bajo su responsabilidad, sin que esto sea necesario para poder ejercer sus actividades, por lo contrario representaría la alta rotación de los profesionales a cargo de actividades vitales para establecer la eficiencia, eficacia y economía en los procesos, abriendo otro tema de investigación sobre la deserción de funcionarios públicos de áreas críticas.

Además, el investigador Torres (2021), presenta los resultados sobre entrevistas que realizó a 4 Fiscales según él los denomina “Fiscales Expertos en temas de delito contra la administración pública” ...teniendo la misma connotación de la encuesta, existe una gran

experiencia en años de servicio en el ministerio público considerados entre los rangos de 6 a 15 años 1 solo entrevistado que significa el 25%. Mientras los que superan los 15 años, son 3 entrevistados que simboliza el 75%, igual que en las encuestas esta experiencia permitirá una mejor comprensión de la problemática en estudio.

Este resultado interpreta con relación a los Fiscales Expertos, que tienen la suficiente experiencia para continuar con el debido proceso cuando han sido asignados casos relacionados con Informes de Auditoría con Indicios de Responsabilidad Penal, lo que supondría la reducción de errores por falta de conocimiento de procedimientos o disposiciones legales vigentes.

Continuando con la investigación de los Fiscales expertos, el investigador Torres (2021), detalla el resultado obtenido a los Fiscales Expertos relacionado con la especialidad que tienen:

Se comprobó, que todos los entrevistados han participado en investigaciones relacionadas con delitos contra la administración pública, entre los que tenemos: En peculado tienen experiencia todos los entrevistados porque han participado en investigaciones relacionadas a ese tema. En el delito de concusión existen 3 fiscales con esa experiencia que significan el 75%, en cohecho, la participación en investigaciones relacionadas a este delito es de 2 fiscales que representan el 50%, existiendo además fiscales que han participado en 1 de los siguientes delitos: enriquecimiento ilícito, ataque o resistencia, Incumplimiento de decisiones legítimas de autoridad competente y tráfico de influencias, lo que representa el 25% en cada delito.

Esto significaría que tiene la suficiente experiencia para poder plantear ante un Juez, la respectiva acusación contra los responsables que haya determinado la Contraloría General del Estado, en los Informes de Auditoría con Indicios de Responsabilidad Penal, lo que garantizaría el debido proceso y la respectiva devolución del perjuicio económico al Estado y la sanción penal a los culpables.

3.3 Análisis Informe de Labores de la Fiscalía General del Estado 2021

En la página web de la Fiscalía General del Estado (2022), en su espacio de información denominada “Informe de Labores 2021”, señala:

En el informe de labores de la Fiscalía General del Estado del año 2021, describe las actividades desarrolladas por las diferentes unidades que la conforman, para lo cual se toma la información relacionada con la investigación, así tenemos que en el marco del proceso de monitoreo y seguimiento, así como el registro respectivo, sorteo y notificación de los Informes con Indicios de Responsabilidad Penal (IIRP), remitidos por la Contraloría General del Estado, los que fueron gestionados por tipo de Fuero, de la siguiente manera:

Tabla 1 Número de Informes con indicios de responsabilidad penal (IIRP)

Tipo de Fuero	Número de Informes
Ordinario	270

Provincial	33
Nacional	7
Total	310

Fuente: Registro – Coordinación General de Acceso a la Justicia Penal – FGE

Elaborado: Coordinación General de Acceso a la Justicia Penal – FGE

En el mencionado informe de Labores de la Fiscalía General del Estado, con relación al tema de investigación detalla como a continuación se presenta:

En el ámbito del asesoramiento y acompañamiento a las investigaciones en las etapas preprocesal y procesal penal solicitadas por los Fiscales, se realizaron, a través de las áreas de investigación civil, las siguientes acciones:

- Dentro del número de casos recibidos y pendientes en las 4 áreas de investigación se registran un total de 499, de los cuales 396 han sido entregados con informe técnico, 18 casos archivados y 85 casos se encuentran pendientes, los mismos que se detallan a continuación:
- Área de Informática: recibió 212 casos y entregó 178;
- Área Financiera: recibió 140 casos, entregó 102 casos y se procedió a archivar 8 casos, un caso se procedió a archivar por duplicidad interna de asignación y los otros 7 casos por solicitud de la Unidad fiscal solicitante;
- Área Ambiental: no recibió solicitudes de parte de Agentes Fiscales;
- Área Contratación Pública: recibió 147 casos, entregó 116 casos y se procedió a archivar 10, de los cuales 1 por duplicidad interna y 9 casos por solicitud de la unidad fiscal requirente.

- Hasta diciembre del 2021, se mantienen en proceso 85 casos pendientes de investigación.

Con relación a los 17 Informes de Indicios de Responsabilidad Penal de la Red Pública de la salud en el año 2021, presentados por la Contraloría General del Estado a la Fiscalía General del Estado, 4 informes fueron archivados por solicitud de la unidad fiscal requirente.

3.4 Contraloría detectó indicios de responsabilidad penal en Declaraciones Patrimoniales Juradas de 10 jueces

En la página web de la Contraloría General del Estado (2022), en su espacio de información denominada “Sala de Prensa”, señala:

La Contraloría General del Estado remitió a la Fiscalía, entre el último trimestre de 2022 y el primer trimestre de 2023, 10 informes con indicios de responsabilidad penal de jueces provinciales, multicompetentes y de primer nivel.

En 2022, el organismo de control emitió 30 órdenes de trabajo para realizar exámenes especiales a jueces de varias provincias del país, entre ellas: Loja, Azuay, Tungurahua, Los Ríos, Pastaza y Guayas. Se aprobaron 20 informes generales y 10 con indicios de responsabilidad penal, que fueron remitidos a la Fiscalía para el trámite correspondiente.

El equipo de auditoría determinó inconsistencias en la confrontación de la información registrada en las declaraciones patrimoniales juradas de 10 jueces provinciales,

multicompetentes y de primer nivel, que actuaron entre el 1 de enero de 2017 y el 31 de marzo de 2022.

El Art. 16 de la Ley de Presentación y Control de las Declaraciones Patrimoniales Juradas, establece el “Carácter público de la declaración y reserva de la confrontación y examen”. En lo pertinente señala que:

“(…) La información constante en las declaraciones patrimoniales juradas será pública. La confrontación y examen tendrán el carácter de reservados ... salvo para quien está siendo investigado, y solo perderán este carácter si, una vez, remitido a la Fiscalía General del Estado un informe con indicios de responsabilidad penal, esta inicia la instrucción respectiva”.

Esta misma normativa establece que, están obligadas a presentar la declaración patrimonial jurada todos los servidores públicos al iniciar y finalizar la gestión y a actualizarla cada dos años, plazo que se cuenta desde la fecha de presentación de la última declaración.

Las declaraciones contienen información completa sobre los activos y pasivos del declarante, de los pertenecientes a la sociedad conyugal o sociedad de hecho, de los hijos menores de edad, tanto en el país como en el extranjero, por lo tanto, toda la información constante en el formulario debe tener sustento en la documentación de soporte.

Las Declaraciones Patrimoniales Juradas se encuentran publicadas en la página web institucional

3.5 Auditoría Forense en la administración pública ecuatoriana, como herramienta de aporte de evidencia en delitos gubernamentales

La auditoría forense es una de las herramientas más eficientes que aportan con evidencia útil para sustentar fraudes en el uso del Presupuesto General del Estado. Hay que considerar que la prevención es la más importante fase del Control, ya que, mediante técnicas de investigación especializadas, proporcionará respaldos sólidos para continuar con procesos judiciales que se generan en el Informe de Indicios de Responsabilidad Penal, determinados por la Contraloría General del Estado.

La prevención de fraudes proporcionará los valores éticos que necesita un país, aportando así al bienestar individual como colectivo de sus ciudadanos, mediante la justa y razonable distribución de sus ingresos, tomando en consideración a la Auditoría Forense como el medio oportuno, eficaz y eficiente de establecer irregularidades comprobadas mediante evidencia que sea utilizada por la Fiscalía General del Estado y así pueda continuar con el debido proceso en los juzgados respectivos.

3.6 Control Preventivo de Fraudes

La primera fase de la herramienta de control de fraudes es el Control Preventivo, el que se basará en el Manual de Control Interno de la Contraloría General del Estado, la legislación que rige en el Ecuador y experiencias de otros países, es el Control Preventivo de Fraudes, que permitan estructurar los procesos de prevención, evaluación, determinación y elaboración de informes de indicios de responsabilidad penal, que proporcione a la función

judicial de los elementos probatorios para continuar con el debido proceso y puedan ser sentenciados los responsables de cualquier acto de corrupción.

Los funcionarios públicos, empleados de empresas de economía mixta (proveedores) y organismos de control se capacitará en técnicas, procedimientos y procesos de Auditoría Forense, como primera actividad del Control Preventivo de Fraudes.

La aplicación del presente Control Preventivo será de aplicación nacional sin excepción alguna y se desarrollará íntegramente todas sus actividades y se cuidará desde el inicio de la cadena de custodia de los elementos comprobatorios, que serán el resultado de la obtención eficiente y eficaz de evidencia real y útil para que la función judicial pueda continuar con el debido proceso y pueda sancionar justamente a los responsables.

Las técnicas de auditoría forense procurarán determinar a tiempo cualquier tipo de irregularidad o error que luego pueda convertirse en actos fraudulentos.

3.7 Beneficios del Control Preventivo de Fraudes

El Control Preventivo de Fraudes es beneficioso ya que fomenta la cultura de transparencia, integridad y responsabilidad social, lo que permitiría evitar actos inadmisibles e irrazonables en contra del uso adecuado y justo del Presupuesto General del Estado, perjudicando el bienestar de la población vulnerable del Ecuador.

Esta fase de prevención radica su importancia en evaluar los posibles riesgos que puedan suceder y establecer el nivel de impacto que debería soportar el Estado si se ejecutará. Para establecer las posibilidades de riesgo y su impacto debemos aplicar la observación de

indicadores de riesgo e implementar o actualizar tanto los procesos de capacitación permanente de los servidores públicos, como del Manual de Control Interno emitido por la Contraloría General del Estado.

3.8 Indicadores del Riesgo

Cuando algo irregular sucede o algo razonable no sucede es el resultado de un riesgo, ya que estos sucesos pueden ser alcanzados por diversas probabilidades y un Estado mediante su organismo de control (Contraloría General del Estado), debe establecer preventivamente la probabilidad de ocurrencia e impacto de riesgos y conocer la capacidad de reacción. Todas las actividades desarrolladas cotidianamente por una personal o una empresa privada o pública acarrear un nivel de Riesgo, pero que este debe ser tolerable, ya que siempre será vital contar con los mismos.

Los seres humanos desde sus inicios a tratado de evitar, controlar, minimizar y enfrentar estratégicamente a los denominados riesgos. Las acciones son individuales o colectivas con un fin común, el tratar de evolucionar a los predecibles riesgos en novedosas oportunidades.

3.8.1 Clasificador de los Riesgos

El investigador Estupiñán (2015), en su libro “Administración de riesgos ERM y la auditoría interna”, señala que los riesgos pueden ser predecible e impredecibles, internos o externos, propios o ajenos, nacionales o internacionales, como a continuación se detalla:

Los riesgos estratégicos y del negocio, se clasifican en:

- Riesgo político y del país.
- Riesgo de crédito.
- Riesgo de imagen
- Riesgo competitivo
- Riesgo regulatorio
- Riesgo de operación
- Riesgo de liquidez
- Riesgo de desastres naturales
- Riesgo fiduciario
- Riesgo interbancario
- Riesgo de intervención estatal

Los riesgos financieros, se clasifican en:

- Riesgos de interés
- Riesgo cambiario y de convertibilidad

Los riesgos generales o de apoyo, en:

- Riesgos de Organización

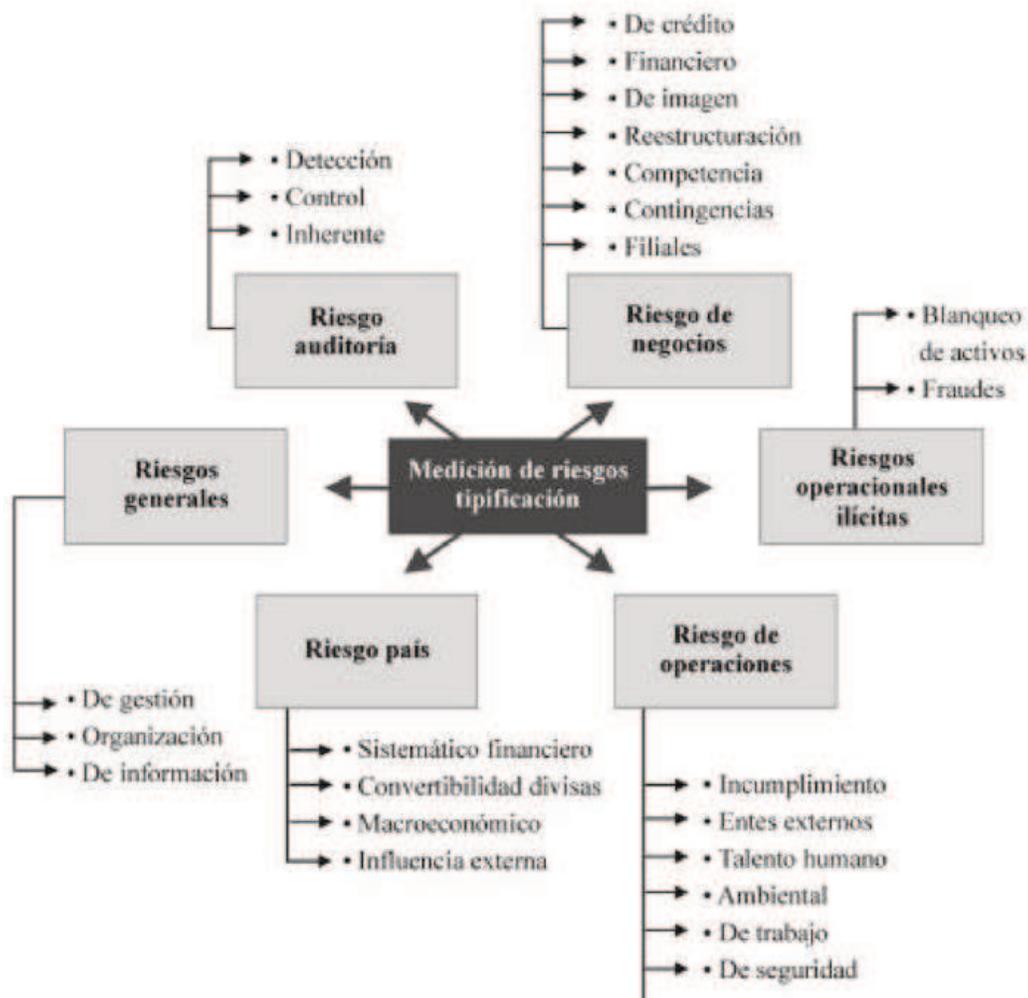


Figura No.

Autor: (Estupiñan Gaitán, Administración de riesgos ERM y la auditoría interna, 2015)

- Riesgo de Auditoría
- Riesgo de Información
- Riesgo de operaciones ilícitas
- Riesgo de seguridades físicas y humanas

Los riesgos en el sector financiero se dividen en:

- Riesgos del negocio

- Riesgos financieros (Riesgo Crediticio, riesgo de liquidez y riesgo de mercado)

Otras clases de riesgos se clasifican en:

- Riesgo emisor
- Riesgo país
- Riesgo fiduciario
- Riesgo de documentación
- Riesgo legal

3.8.2 Observación de Indicadores de Riesgo

Para el investigador Álvarez (2015) en su libro *Calidad y auditoría en salud*, define el concepto de indicador como a continuación se detalla: Los indicadores son expresiones generalmente matemáticas que señalan una parte importante del comportamiento de una situación. Si bien solo son una porción de un todo, pueden representar a este gracias a sus características. Entre mayor sea el número de indicadores de una situación o institución, mejor conocimiento se tendrá de esta.

Las autoras López y Cañizares (2018) en su investigación titulada “El control interno en el sector público ecuatoriano: Caso de Estudio: gobiernos autónomos descentralizados cantonales de Morona Santiago”, detalla: El riesgo es la probabilidad de ocurrencia de un evento no deseado que podría perjudicar o afectar adversamente a la entidad o su entorno. La máxima autoridad, el nivel directivo y todo el personal serán responsables de efectuar el proceso de administración de riesgos, que implica la metodología, estrategias, técnicas y procedimientos, a través de los cuales las unidades administrativas identificarán, analizarán

y tratarán los potenciales eventos que pudieran afectar la ejecución de sus procesos y el logro de sus objetivos

El investigador Gordillo (2023) en su trabajo titulado “Plan de Prevención de Fraudes para Cooperativas de Ahorro y Crédito utilizando Técnicas de Auditoría Forense” señala: Los indicadores de riesgo son señales de alerta que son un conjunto de advertencias cualitativas y cuantitativas que permiten identificar oportunamente comportamientos extraños en las actividades más relevantes en las etapas de la cadena de valor.

Los indicios de riesgos deberían ser previamente detectados por los jefes de área, quienes serán responsables de la revisión de las actividades que integran la cadena de valor, así como también del comportamiento de sus colaboradores, por lo que deben realizar un seguimiento permanente a las actuaciones de estos y reportar las novedades si las hubiere en el informe mensual a la unidad de cumplimiento.

Este seguimiento se efectuará a través de pruebas de recorrido de todas las operaciones de la institución desde el inicio hasta el final y verificando si el cumplimiento de los puntos de control son los más adecuados en cada proceso y también aplicaran a las operaciones más significativas por su valor e importancia, fundamentalmente en las que exista mayor volumen de operaciones de dinero.

La responsabilidad de la revisión de estos procedimientos se llevará a cabo a través de la unidad de cumplimiento en base a la revisión y análisis del reporte emitido por cada área que conforma la cadena de valor, esta prueba estará enfocada a las novedades que se detecten en las actividades en cada una de las etapas que la conforman.

A continuación, los autores Alarcón y Torres (2017), en su trabajo de investigación titulado “Evaluación de control interno y gestión del riesgo aplicando el informe caso i, ii, iii”; en los procesos administrativos y financieros de las entidades públicas” detallan varios indicadores de riesgos que en el sistema de control interno deben ser considerados para prevención de fraudes:

- No tienen definida su planificación estratégica, plurianual ni operativa que determine un respaldo al presupuesto ni la optimización de este.
- Falta de Políticas y procedimientos a través en manuales de funciones y procesos; que permita a los servidores identificarse con la misión, visión y objetivos institucionales; y la delimitación de sus funciones y responsabilidades.
- Las asignaciones de responsabilidad no son realizadas por medio de actos administrativos válidos, que legitimen cada uno de los procesos efectuados.
- Ineficiente segregación de funciones, lo cual es un riesgo muy alto por cuanto pueden presentarse irregularidades y fraudes.
- Inexistencia de control de activos fijos institucionales, por cuanto no realizan las constataciones de acuerdo con lo que estipula la normativa específica.
- Falta de cumplimiento oportuno de obligaciones fiscales y patronales, por cuanto, en algunos casos los procesos no son considerados como parte esencial de las entidades sino como procesos externos independientes, existiendo la falta de compromiso de los responsables para con las instituciones.

Se describe también algunas señales de alarma de posibles indicios de fraude que se podrían presentar en el sector público o privado y que deberían ser consideradas en el sistema

de control interno, como las que señalamos a continuación, tal como lo describe el Boletín del Comité de Normas del Instituto de Auditores Internos de Argentina. (Fudim, 2006)

- Cambios en las costumbres de consumo y nivel de vida del empleado.
- Estilos de vida muy por encima de las posibilidades del empleado.
- Inclinación por apuestas y pronósticos deportivos.
- Consumo de Alcohol y sustancias sujetas a fiscalización.
- Relación estrecha con socios, contratista, proveedor o clientes que pudiera facilitar y colaborar para cometer fraudes.
- Negarse a acceder al derecho de vacaciones anuales.
- Trabajar fuera de los horarios de labores (posiblemente para manipular información u ocultar evidencia de posibles irregularidades).
- Mantener discreción extrema o tratamiento oculto sobre los procesos que ejecuta, lo que imposibilita que otro funcionario pueda lo pueda realizar.
- Supresión injustificada de controles o procedimientos.
- Compartir contraseñas o claves de acceso.
- Concentración de funciones propias y relacionadas a las actividades dispuestas.
- Ser calificado como funcionario indispensable.
- Inestabilidad financiera del funcionario.

3.9 Capacitaciones Permanentes

Uno de los componentes representativos del proceso de prevención del riesgo en el sector público es la capacitación periódica, para lo cual la Contraloría General del Estado

debe programar anualmente capacitaciones obligatorias, las que deben ser dirigidas no solo para las áreas financieras contables, sino a nivel de todos los servidores y empleados públicos, según la siguiente sugerencia:

Primera Fase; La capacitación deberá enfocarse en la determinación de responsabilidades sean estas administrativas, civil culposa o de indicios de responsabilidad penal, estableciendo el nivel de intervención consciente o inconsciente y la sanciones o procesos judiciales que pueden enfrentar los servidores y empleados públicos.

Segunda Fase: Luego de conocer los tipos de responsabilidad y sus respectivas sanciones, están preparado para continuar con la fase de identificación de riesgos de fraude, tomando en consideración desde la habilidad de diferenciar posibles errores que a futuro si no son controlados y eliminados a tiempo se transforman en fraudes tanto financieros como administrativos, hasta la consecuencia de la acción u omisión en este. Continuando con la evaluación de la eficiencia y eficacia de controles a fin de establecer posibles controles falsos anticorrupción.

Tercera Fase: Las dos primeras fases serán de aprobación obligatoria y actualización anual para todos los funcionarios y empleados del sector público de todas las áreas, ya que la última fase a más de las dos anteriores será de obligación aprobación y actualización para el personal de áreas críticas y de Auditoría Interna. En esta fase se capacitará al personal en temas de investigación de diferentes posibilidades de irregularidades, aplicando a los ciclos transacciones y cuentas contables. También el

proceso de la Auditoría Forense desde su planificación, hasta la redacción del informe de auditoría forense y su respectivo seguimiento en el proceso judicial.

Cuarta Fase: El personal de auditoría interna, deberá especializarse en Investigación Previa, tomando en consideración lo que abarca la Información y el Ciclo de Producción de Inteligencia, además de la Cadena de Custodia y por último el proceso legal del juicio. Esta fase dependerá del trabajo del auditor forense en la obtención y preparación de evidencia para que el Fiscal encargado de un proceso legal relacionado con el informe con indicios de responsabilidad penal, ya que si este último no encuentra elementos de convicción suficiente, puede pedir el archivo del caso al juez de garantías penales.

3.10 La Auditoría Forense como herramienta de control

Torres (2011), en su artículo "Auditoría Forense", describe la auditoría forense como una herramienta clave para combatir la corrupción. Los expertos en esta disciplina pueden emitir conceptos y opiniones de valor técnico ante los jueces, ayudando a la justicia a actuar con mayor certeza, especialmente en la vigilancia de la gestión fiscal. Esto contribuye a mejorar la economía del país y el bienestar de los países vecinos. La auditoría forense actúa como un modelo de control e investigación, detectando y combatiendo delitos públicos y privados cometidos por empleados y funcionarios públicos, miembros del gobierno y administradores de empresas.

Saritama y otros (2016), en "La auditoría forense, una herramienta de control en el sector público y privado del Ecuador", señalan que la auditoría forense es vital para investigar actividades ilícitas como el lavado de activos. Esta práctica permite a individuos obtener un

nivel económico y social de forma ilegal, sin considerar valores éticos y morales. Los delincuentes dedicados al lavado de activos utilizan entidades del sector público y privado y provienen de diversas actividades ilegales como el narcotráfico, tráfico de migrantes, trata de personas, extorsión, enriquecimiento ilícito, secuestro, tráfico de armas, financiamiento del terrorismo, administración de recursos relacionados con actividades terroristas, fraude, delitos contra el sistema financiero y la administración pública, y contrabando. Estas actividades generan grandes sumas de dinero, involucrando a profesionales especializados en finanzas, contabilidad, economía, administración y derecho, facilitando el uso de los recursos económicos ilícitos.

La Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 195, establece que la Fiscalía General del Estado es la entidad encargada de la estructura y desarrollo de la investigación preprocesal y procesal penal. La investigación previa, parte de la fase preprocesal, busca reunir elementos de convicción obtenidos inicialmente por el auditor forense, para que el fiscal encargado, mediante trabajo conjunto y de inteligencia, pueda reunir evidencia de calidad y cantidad necesarias para continuar con el proceso legal.

León (2019), en su obra "Auditoría Forense, un enfoque integral en la investigación del lavado de activos y el financiamiento de delitos", presenta un proceso profesional y eficiente que considera la Auditoría Forense como una herramienta indispensable en el sector público para prevenir y sustentar procesos de indicios de responsabilidad penal por posibles actos de corrupción.

Matheus (2006), en "La auditoría forense como herramienta de control de la corrupción en entes gubernamentales", señala que, a lo largo del tiempo, la auditoría ha evolucionado para adaptarse a los cambios tecnológicos y nuevos procesos. Inicialmente enfocada en la detección de fraude, la auditoría forense ahora fortalece las instituciones públicas, disuadiendo prácticas deshonestas y promoviendo la responsabilidad y transparencia fiscal. La corrupción es una de las principales causas del deterioro del patrimonio público, y la auditoría forense es un instrumento ideal para combatir este flagelo, detectando y combatiendo los delitos contra los bienes del Estado cometidos por empleados públicos deshonestos o patrocinadores externos.

Procedimiento de investigación de la Auditoría de Forense como herramienta de prevención y obtención de evidencia

3.10.1 Plan de investigación

En su obra, "Análisis a la contribución de la auditoría forense en la investigación judicial de delitos financieros en Colombia," Fonseca y Luna (2015), explican que la auditoría forense implica establecer metas concretas y estrategias claras para asegurar resultados específicos en las investigaciones.

Para elaborar un plan de trabajo adecuado, la auditoría forense comienza desarrollando un esquema objetivo de las preguntas que deben responderse en un caso de delito financiero. Es crucial entender qué se quiere demostrar, cómo se va a lograr y con qué recursos se cuenta. Desde la perspectiva de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), antes de hacer el plan de investigación, se debe diseñar una Estrategia General de Trabajo que ayude a formular las hipótesis y objetivos a desarrollar.

3.10.2 Formulación de hipótesis

Las investigadoras Fonseca y Luna (2015), en su obra “Análisis a la Contribución de la Auditoría Forense en la Investigación Judicial de Delitos Financieros en Colombia”, señalan:

Se construye teniendo en cuenta la información que se ha analizado y clasificado, de la cual se infieren los hechos, con un conocimiento organizado de la conducta punible a investigar; Es probable que las hipótesis, que se crearon al inicio del programa, cambien con el desarrollo de este, pues es probable que en el desarrollo de la investigación se obtenga nueva información que pueda cambiar el rumbo del caso.

Una investigación criminal, al igual que cualquier otra investigación científica, requiere de la aplicación de técnicas para su perfeccionamiento; de un método y de unos procesos estructurados y planificados, que, con el recurso humano adecuado, permitirá poner a prueba las hipótesis y conseguir resultados. Esta se basa, en descubrir por medio de hipótesis y de análisis, la relación de las evidencias encontradas, para sintetizarlas y materializarlas como prueba.

3.10.3 Teoría del caso

Para los investigadores Casares y Guillén (2000), en su obra “Teoría del Caso en el Sistema penal acusatorio” señala: La teoría del caso es el planteamiento metodológico que cada una de las partes deberá realizar desde el primer momento en que han tomado conocimiento de los hechos, con el fin de proporcionar un significado u orientación a los

hechos, normas jurídicas ya sean sustantivas o procesales, así como el material probatorio, que se ha recabado.

Es fundamental que el auditor, registre eficientemente la información recopilada en su labor de investigación, pues esta le permite argumentar y soportar de manera adecuada los resultados y pruebas obtenidas.

En auditoria, esta documentación es conocida como papeles de trabajo “Los papeles de trabajo sirven para: (1) Facilitar la preparación del informe; (2) Comprobar y explicar las conclusiones resumidas y el informe; (3) Coordinar y organizar las fases del trabajo; y (4) Proveer un registro histórico de la información examinada y los hechos.”⁶⁰ En el momento que se culmina de forma satisfactoria las fases del proceso de auditoria forense, encontrando las pruebas convincentes y verificables, se deberá entregar al fiscal un informe detallado de la investigación. En base a esto el fiscal podrá diseñar la teoría del caso y presentar el escrito de acusación ante al juez de conocimiento.

Si en el momento de la audiencia de juicio oral, el Auditor es requerido por el juez este, deberá debatir y sustentar de forma oral su dictamen, el cual queda expuesto a contrainterrogatorio por la otra parte.

Para poder materializar el alcance de este proyecto y para mayor comprensión del lector, se diseñará un programa de Auditoria Forense con algunas de las posibles labores a realizar, tenido claro que el diseño de cualquier programa de Auditoría Forense depende del caso, del objeto a examinar y tipo de delito que se presente.

3.10.4 Ciclo de producción de inteligencia

Las investigadoras Fonseca y Luna (2015), en su obra “Análisis a la Contribución de la Auditoría Forense en la Investigación Judicial de Delitos Financieros en Colombia”, en relación al ciclo de producción de inteligencia, detallan lo siguiente:

3.10.5 Orientación del esfuerzo de búsqueda

Para el diseño del programa de Auditoría Forense se tomaron como referencia la NIA 500 (la cual hace mención a la recolección de información y evidencias) y los procedimientos metodológicos, de la planeación de una investigación criminal para una acción penal efectiva; este programa es una propuesta que tiene como fin proporcionar un conocimiento del como un auditor forense organiza su investigación en un programa

3.10.6 Búsqueda de la información

La auditoría forense en el desarrollo de su labor como auditoría investigativa, aporta información valiosa, no solo para la detección de fraudes financieros, sino también para la prevención y remediación de estos. la información obtenida por el auditor forense le permite identificar áreas potencialmente vulnerables, evitando que en el futuro puedan llegar a ser una amenaza; una detección temprana de fraude puede evitar daños en la estabilidad económica y social de un país

Conocer desde las motivaciones, hasta la forma en que se desarrolla una acción fraudulenta es de vital importancia para el desenvolvimiento del auditor forense en los

procesos de investigación en cuanto al lavado de activos, puesto que cada delito que se comete, cada hecho punitivo, debe poseer como inicio una motivación, una acción y una consecuencia; esta teoría puede proporcionar la información necesaria para ver cómo se desarrolla el fraude, para saber si esa información tiene los elementos necesarios para permanecer como prueba, si sus características jurídicas son verídicas, y son aprobadas para permanecer como prueba, está fundamentada en los juicios orales que se llevan a cabo en los tribunales de la justicia.

Esta se encuentra en los registros, contratos y demás soportes de información financiera, también se aplicarán cuestionarios conducentes a la obtención de soporte evidencia.

3.10.7 Fuentes de información

Las investigadoras Fonseca y Luna (2015), en su obra “Análisis a la Contribución de la Auditoría Forense en la Investigación Judicial de Delitos Financieros en Colombia”, señalan:

El auditor forense obtendrá conocimiento de las siguientes fuentes de información:

- Factores relevantes sectoriales y normativos, así como otros factores externos, incluido el marco de información financiera aplicable.
- La naturaleza de la entidad, en particular
- Sus operaciones
- Sus estructuras de gobierno y propiedad.

- Los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar,
- El modo en que la entidad se estructura y la forma en que se financia para permitir al auditor comprender los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se espera encontrar en los estados financieros.
- La selección y aplicación de políticas contables por la entidad, incluidos los motivos de cambios en ellas. El auditor evaluará si las políticas contables de la entidad son adecuadas a sus actividades y congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como con las políticas contables utilizadas en el sector correspondiente.
- Los objetivos y las estrategias de la entidad, así como los riesgos de negocio relacionados, que puedan dar lugar a incorrecciones materiales.
- La medición y revisión de la evolución financiera de la entidad.

3.10.8 Procesamiento y análisis de la información

Teniendo en cuenta que la auditoria forense no debe dejar de lado ningún factor que pueda arrojar datos convincentes a la investigación, el profesional deberá realizar pruebas con respecto a las conductas de los sujetos involucrados, a esto se le conoce como Análisis Conductual Forense (ACF); el cual permite encontrar información detallada de quien y de qué forma se llevó a cabo el delito

Tabla 4. Análisis Conductual Forense (Fonseca Monroy & Luna Nuñez, 2015)

ANALISIS CONDUCTUAL FORENSE	
MODUS OPERANDI	Identificación del conjunto de estrategias y acciones necesarias emprendidas por el delincuente para cometer el crimen
FIRMA DEL DELINCUENTE	Se identifican peculiares para cada individuo que tienden a permanecer estables en el tiempo, con mayor seguridad permitirá establecer una conexión entre los casos, cuando se trata de un mismo criminal o grupo criminal.
LA ESCENIFICACION	Al analizar la escena del crimen, se pueden encontrar detalles que aparentemente no tienen ningún propósito evidente en la comisión del delito, pero que obstaculizan u oscurecen el motivo subyacente del hecho.
Elaborado por: Viviana Fonseca, Clara Luna.2015	

3.10.9 Difusión y uso de la inteligencia financiera

En Ecuador la Unidad de Análisis Financiero y Económico (**UAFE**), fue creada por la Ley para Reprimir el Lavado de Activos, publicada en el Registro Oficial No. 127, de **18 de octubre de 2005**, con el nombre de Unidad de Inteligencia Financiera (UIF), del Consejo Nacional Contra el Lavado de Activos (CONCLA).

La Unidad de Análisis Financiero y Económico (**UAFE**) es la Unidad Técnica responsable de la recopilación de información, realización de reportes, ejecuciones de las políticas y estrategias nacionales de prevención y erradicación del lavado de activos y financiamiento de delitos.

Los investigadores Juana María Bernal Gaitan & Santiago Alirio Torres Amaya, en su obra “Auditoría Forense en Colombia”, detallan la actividad y responsabilidad de la institución pública que cumple las funciones de la UAFE en Ecuador, denominada UIAF en Colombia. Como experiencia enriquecedora de nuestro vecino país, el que poseen una amplia

experiencia en los delitos relacionados con el denominado Lavado de Activos, se detalla a continuación su trabajo:

La UIAF es una unidad administrativa de inteligencia financiera (UIF) que produce inteligencia financiera basada en la recepción de diferentes tipos de informes (RTS, informes de transacciones en efectivo, informes de transacciones en moneda extranjera, informes de transacciones de remesas e informes de umbral). La UIAF tiene acceso directo e indirecto a una amplia gama de información de los organismos de inteligencia, las fuerzas del orden y las autoridades de supervisión de Colombia.

En general, la UIAF es un organismo de inteligencia económica y financiera que centraliza, sistematiza y analiza la información suministrada por las entidades reportantes y fuentes abiertas, para prevenir y detectar posibles operaciones de lavado de activos, sus delitos fuente, y la financiación del terrorismo.

A partir de 2013 la UIAF entró a ser parte de la Comunidad de Inteligencia por medio de la Ley 1621 de 2013. Su función en este nuevo marco normativo es proteger los derechos humanos, prevenir y combatir amenazas internas o externas contra la vigencia del régimen democrático, el régimen constitucional y legal, la seguridad y la defensa nacional, entre otras.

La UIAF, como líder del sistema que combate los delitos de lavado de activos y financiación del terrorismo (LA/FT), procura la integración de todos actores públicos y privados en el país, con el propósito de reforzar las sinergias, mejorar el flujo de información y optimizar el análisis de las amenazas y los riesgos, para mitigar las vulnerabilidades presentes en los diferentes sectores de la economía nacional.

3.10.10 Evaluación de la información

Los investigadores Bernal y Alirio, en su obra “Auditoría Forense en Colombia”, señala:

La finalidad de la investigación, en el caso de un presunto fraude, sería descubrir si éste se ha producido realmente, identificar a los implicados, cuantificar la cuantía monetaria del fraude (es decir, la pérdida financiera sufrida por el cliente) y, en última instancia, presentar las conclusiones al cliente y posiblemente a los tribunales.

En ese sentido, la auditoría forense se refiere a los procedimientos específicos realizados para producir pruebas. Las técnicas de auditoría se utilizan para identificar y reunir pruebas que demuestren, por ejemplo, cuánto tiempo se ha llevado a cabo el fraude y cómo lo han realizado y ocultado los autores.

Las Técnicas de Auditoría son los métodos prácticos de investigación y pruebas, utilizadas por el auditor, para obtener la evidencia necesaria; estos son instrumentos metodológicos que se utilizan para abordar el examen de cada objeto auditable, las técnicas pueden ser manuales o automatizadas. Antes de aplicar las pruebas correspondientes, se deben identificar las actividades que indiquen alarma roja por un posible fraude. Es importante recordar que las señales de alerta se relacionan con información, conductas, actividades o circunstancias que le permiten al profesional identificar operaciones inusuales o que generen sospecha de cualquier tipo de fraude; identificando las posibles alertas se puede aplicar , pruebas de auditoría que permitan sustentar la opinión del profesional en el

juicio; es necesario tener claro que cada caso tiene señales de alertas diferentes, por tal motivo, las técnicas a implementar no siempre son las mismas, se podría llegar a decir que esta parte viene de la estrategia del Auditor forense, algunas de las técnicas son

3.10.11 Presentación de Evidencia

La investigadora Casarez (2000), en su obra Teoría del caso en el Sistema Penal Acusatorio, detalla la presentación de evidencia:

El análisis probatorio consiste en establecer las evidencias que corroboren la existencia de aquellas proposiciones fácticas que configuran los elementos de la teoría del delito. Entre las evidencias con que podemos contar, tenemos:

a. Declaración

Se dispone la concurrencia del imputado, agraviado y testigos que no hubieren declarado en la investigación preliminar o habiéndolo hecho se requiera o soliciten su ampliación.

b. Peritajes

Los peritajes pueden ser de gran utilidad para cualquiera de las partes, u serán estas que decidan recurrir o no a los mismos. Sin embargo, y valga la insistencia, deben tener presente que lo que realicen durante la etapa de investigación no tiene valor probatorio para resolver el fondo del asunto, lo tendrá luego de desahogar durante la audiencia del Juicio Oral o, excepcionalmente, en la audiencia de prueba anticipada o irreproducible.

c. Documentos.

El Ministerio Público solicitará la presentación de documento y en caso de negativa, solicitará al juez que ordene la incautación de este. Declaraciones anatómicas contenidas en documentos no serán incorporadas.

d. Inspección y reconstrucción.

La inspección es dirigida por el Ministerio Público, en donde se examina la escena del crimen con la finalidad de alcanzar una menor apreciación de los hechos. La reconstrucción es dirigida por el Ministerio Público, y debe contarse, en lo posible, con presencia de testigos y peritos, a fin de verificar si el delito se efectuó o pudo acontecer de acuerdo con la declaración y demás elementos de convicción obtenidas.

3.10.12 La Evidencia Digital

Los investigadores Baracaldo y Daza (2015), en su obra "Panorama de los currículos de programas de contaduría pública en Colombia frente a contenidos de auditoría forense y prevención de delitos financieros" señala:

La obtención y revisión de la evidencia digital requiere conocimientos y software especializados. La revisión de la información digital es la más importante, aunque puede ser la que más tiempo requiera, para determinar los escenarios, flujos de información, relaciones, patrones, accesos, consultas, tiempos y demás aspectos que pueden orientar la identificación de hallazgos relevantes. El principal objetivo en esta fase es asegurar la custodia de la

información obtenida o recuperada, con procedimientos que mantengan la confidencialidad técnicas de cifrado y la integridad técnicas de hashing de todos los datos.

Para preservar la evidencia digital, se deben consultar datos, documentos y correos electrónicos que pueden encontrarse en discos duros de computadoras, servidores, medios de almacenamiento históricos (backup), medios de almacenamiento portátil (USB y otros dispositivos) y/o discos virtuales (cloud computing). En esta fase, se deben considerar los procedimientos necesarios para preservar la información hallada y aquella que hubiera podido ser borrada; procedimientos para obtener copia de los correos del servidor corporativo y recuperación de datos de las copias de backup periódicos, según el alcance; procedimientos para obtener copias de los archivos almacenados en carpetas compartidas o personales, y de correos electrónicos; procedimientos para recuperar información que hubiera sido borrada de las diferentes fuentes; y, por último, cruzar la información recuperada, datos, archivos y correos electrónicos con algunas palabras clave definidas por el equipo forense y relacionadas con los hechos investigados.

Finalmente, las consultas de información en fuentes públicas o restringidas deben ser definidas por el equipo forense para verificar o confirmar algunos aspectos relevantes de la auditoría. El propósito de esta fase es revisar algunos antecedentes personales, patrimoniales o comerciales y confirmar algunas de las hipótesis sobre los hechos investigados. También permite descubrir cualquier potencial conflicto de interés con la empresa o funcionarios, determinar bienes o características financieras relevantes (endeudamiento, inversiones, etc.), identificar vínculos personales o familiares desconocidos y verificar su situación patrimonial, judicial o su reputación comercial.

3.10.13 Factores explicativos del fraude empresarial

La investigadora Romallo (2017), en su trabajo titulado “Auditoría Forense Preventiva”, detalla los diversos factores que influyen en el denominado Fraude Empresarial:

A continuación, se analizan los factores que motivan e influyen en el comportamiento del defraudador a nivel sociológico.

➤ **Variables sociológicas**

“Cultural conflict is the underlying cause of differential association and therefore of systematic criminal behavior.” Edwin H. Sutherland, 1939.

Comprender cuales son las motivaciones que impulsan a las personas a defraudar es clave para diseñar un sistema antifraude efectivo en las compañías. Desde la década de 1950 se emplea el modelo del Triángulo del Fraude para explicar las razones por las que se defrauda. Este concepto surge de las aportaciones de Edwin Sutherland (1883-1950), y Donald Cressey (1919-1981), ambos sociólogos y criminólogos estadounidenses.

Sutherland acuñó el término de crímenes de cuello blanco y planteó una teoría general del delito y la delincuencia, la conocida como asociación diferencial, que explica cómo las personas marginadas han aprendido los conocimientos técnicos y las motivaciones para poder cometer delitos. Según Sutherland, el criminal de cuello blanco no hereda estos comportamientos, sino que aprende estos valores que además se dan en todas las culturas. Cressey, siguiendo esta línea, investigó las circunstancias que impulsan a los estafadores a

incumplir las normas éticas y cometer un acto fraudulento. Los resultados de este último estudio son los fundamentos del Triángulo del Fraude y

explican los factores explicativos del fraude

➤ **Oportunidad**

La oportunidad se refiere a la conveniencia que percibe el propio defraudador para llevar a cabo una actividad delictiva, incluyendo la probabilidad de ser o no descubierto. Estos individuos valoran tanto la percepción de control, es decir, el temor a ser descubiertos y el posterior descrédito que ello puede ocasionarles, como la percepción de castigo que se deriva de estas actuaciones. Por lo tanto, los defraudadores actúan cuando la actividad les supone menores riesgos.

➤ **Presión o incentivo**

La presión engloba la necesidad percibida o las razones que tienen las personas para cometer un delito, es decir, los estímulos o incentivos que motivan a los individuos a llevar a cabo prácticas irregulares en las organizaciones.

En la mayoría de los casos, el afán de lucro y las razones económicas suelen ser los motivos más relevantes a la hora de cometer un delito. Sin embargo, es igualmente necesario tener presentes las circunstancias o las necesidades básicas como causas que propician el fraude, aunque éstas sean menos habituales.

➤ **Racionalización**

La racionalización es la capacidad que tienen las personas para justificar las actividades fraudulentas que han cometido. El elemento de justificación se refiere a la percepción que tiene el defraudador de que su actividad ilícita es aceptable y correcta, cuando no lo es. De esta manera, el defraudador es capaz de llevar a cabo actos ilícitos sin ningún sentido de culpabilidad.

Los individuos que cometen delitos tienen la capacidad de justificar actividades irregulares debido a sus habilidades personales, y especialmente, a su código ético. Esto a su vez está relacionado con la cultura y la ética general del país, y con el hecho de que el fraude esté tolerado y aceptado en dicha sociedad o no.

3.10.14 Factores fisiológicos

El investigador Martínez (2022) en su trabajo titulado “El polígrafo como herramienta para prevención del delito empresarial”, señala:

Para garantizar la seguridad de una organización es vital contar con estrictos controles de confianza para ingresar a un nuevo miembro a la institución, además de su permanencia.

Se presentan detalles de la poligrafía y se dejará atrás la incredulidad que se origina de esta, principalmente por la naturaleza del tema o del objeto mismo de estudio (reacciones psicofisiológicas de la mentira) y el largo alcance de la entrevista que incluye el proceso poligráfico.

En las evaluaciones de control de confianza intervienen factores psicológicos y fisiológicos pues las preguntas tienen el rol de ser detonantes o estimulantes de recuerdos de cada individuo, por lo cual, cuando un individuo al escuchar algún cuestionamiento generará información que, si desea ocultar, su cerebro actuará enviando señales internas a través del sistema involuntario para que la persona pueda expresarlo, pues se crea una disonancia cognitiva, es decir, es la situación en la que dos o más cogniciones están en desacuerdo entre sí.

3.10.15 Revisión de preguntas

Definir cada uno de los términos a utilizar en la prueba para que la persona pueda comprender hacia donde está dirigido el tema y así los estímulos sean más fuertes y poder tener reacciones fisiológicas mayores; delimitar y explicar cada una de las preguntas que se aplicaran a polígrafo para que durante la prueba no existan confusiones y solo sea contestado con las indicaciones brindadas.

3.10.16 Vigilancias y seguimientos

Las investigadoras López y Cañizares (2018), en su artículo científico titulado El Control Interno en el Sector Público Ecuatoriano, indica que:

La vigilancia del control interno se ha convertido en una responsabilidad compartida entre los servidores públicos y la unidad de auditoría interna. Por ello, la CGE, mediante la Norma Técnica de Control Interno No. 100-03, señala que:

Los servidores de la entidad son responsables de la realización de las acciones y la atención a los requerimientos para el diseño, implantación, operación y fortalecimiento de los componentes del control interno de manera oportuna, sustentados en la normativa legal y técnica vigente y con el apoyo de la auditoría interna como ente asesor y de consulta.

En tal sentido, los exámenes se realizan en correspondencia con las leyes, regulaciones y la normativa emitida por la CGE, debido a que las unidades de auditoría interna están integradas a los gobiernos autónomos descentralizados cantonales.

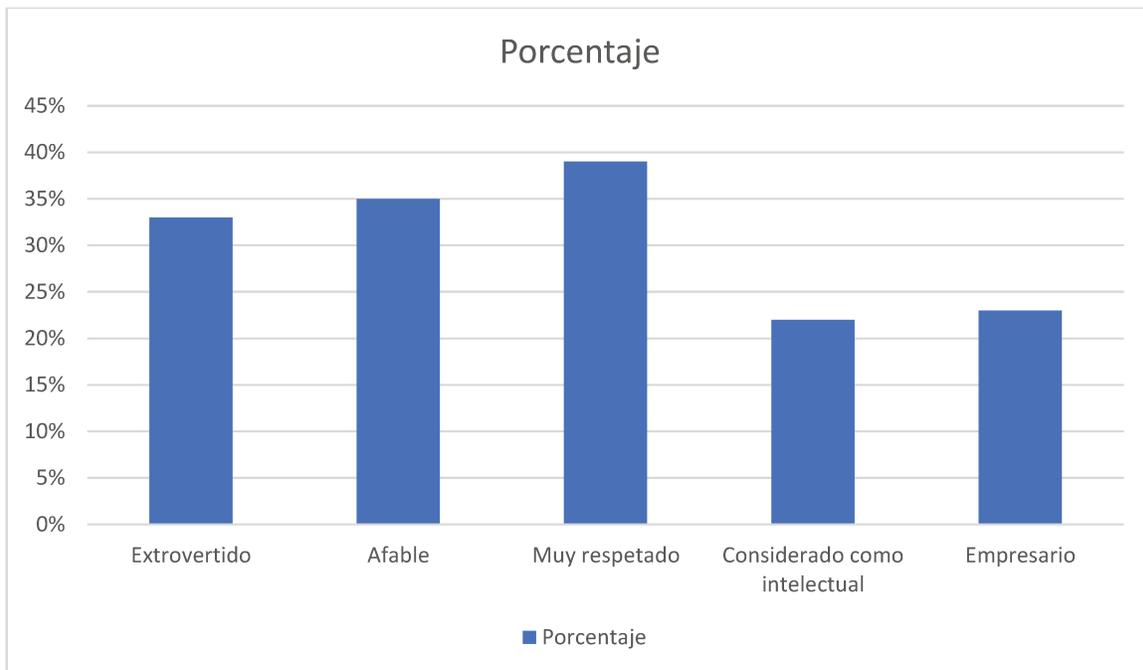
3.10.17 Perfil del defraudador

Las investigadoras López y Cañizares (2018), en su artículo científico titulado El Control Interno en el Sector Público Ecuatoriano, indica sobre el perfil del defraudador:

A continuación, se explica cuál es el perfil del defraudador más común, teniendo en cuenta primero, cuál es su posición y la función que desempeña dentro de la organización, y en segundo lugar, sus características personales.

De esta manera se pretende determinar qué personas han cometido fraude con mayor frecuencia en las entidades, para canalizar los recursos y las medidas preventivas en ese sentido.

Para conocer cuál es el tipo de defraudador más habitual, se presenta el detalle que muestra la proporción de defraudadores internos y externos en el ámbito empresarial:



- 33% Extrovertido
- 35% Afable
- 39% Muy respetado
- 22% Considerado como intelectual
- 23% Empresario reputado

Asimismo, estos datos muestran la necesidad de prestar especial atención al fraude interno y destinar los recursos a incrementar las medidas de control y prevención establecidas en este ámbito, en vez de centrarlos únicamente en el fraude externo.

De acuerdo con el informe de Perfiles globales del defraudador realizado por KPMG, todos los tipos de personas pueden llegar a defraudar si se les presenta la oportunidad.

Las observaciones sobre la personalidad de los defraudadores recogidas en el Informe de KPMG anteriormente mencionado pueden ser analizadas en la página web oficial de la mencionada empresa.

3.10.18 Manejo de informantes

La implementación de los procedimientos de auditoría forense ha contribuido que el un gran porcentaje de las unidades que forman parte de instituciones financiera mejoren el control de sus actividades, lo que puede ser el resultado de que estas cuentan con personal especializado en esta rama de la auditoría especializada. Un porcentaje considerable de los profesionales evaluadores aseguran tener conocimiento de las fases de la auditoría y en ese mismo porcentaje manifestaron usar esta herramienta como medio de seguimiento de las acciones que llevan a cabo sus colaboradores. Se destaca que, de las fases de la auditoría, la planeación, la comunicación de resultados y el trabajo de campo, cada una con un porcentaje igual de aceptación son las de mayor frecuencia en este tipo de instituciones, y que al contar con personal especializado en la rama forense ha permitido que un bajo porcentaje hayan sido objeto de actos fraudulentos.

Al ser encuestados sobre El impacto de la auditoría forense en la prevención del fraude, un porcentaje considerable de evaluadores manifestó que permite no solo prevenirlo el fraude, sino que, a decir del 40% de los informantes, también facilita la investigación y permite cuantificar el monto del perjuicio. Cabe destacar que el factor más destacado que lleva a un colaborador a cometer un fraude es el de oportunidad según opina el 60% de los

encuestados, siendo el otorgamiento de créditos ficticios los de mayor recurrencia con el 40%. Con respecto a otras herramientas que aplican las instituciones financieras y de crédito de Tumbaco para prevenir o disminuir el fraude, el 40% manifestaron que una de las lo más importantes es el planteamiento de políticas contables y de control, seguidas de la capacitación y protocolos de evaluación.

En lo referente al riesgo dentro de las instituciones financiera, el 30% de los encuestados mencionan a los riesgos de liquidez y de crédito como los de mayor impacto, y persiste la propuesta de implementación de una herramienta eficiente como lo es la auditoria forense, ya que minimiza los riesgos principalmente una de las áreas más vulnerables como es la de gestión de riesgos.

3.10.19 Análisis de infiltración

La investigadora Restrepo (2019), en su trabajo titulado “La Contribución de la Auditoría Forense en la Disminución de Fraudes Financieros en Colombia”, señala:

Según Transparencia Internacional (2019) en su Índice de Percepción de la Corrupción, América Latina se encuentra cada vez más en retroceso por sus altos índices. En esta evaluación que se mide de 0 a 100 puntos, donde 100 es el nivel más bajo de corrupción, Venezuela (18) y Nicaragua (25) son los países más alarmantes, esto por el nivel de infiltración que han tenido estos gobiernos en todas las instituciones nacionales. “Entre medias están Costa Rica (56), Cuba (47), Argentina (40), Panamá (37), Colombia (36), Brasil, El Salvador y Perú (35), Ecuador (34), República Dominicana (30), Bolivia, Honduras

y Paraguay (29), México (28) y Guatemala (27)” (Rendir Cuentas, 2019). En su mayoría, los países latinos tienen un puntaje por debajo de 40 y presentan cada vez más retroceso según mediciones anteriores.

En la cabeza del listado de 183 países analizados, se encuentran Dinamarca con 88 y Nueva Zelanda con 87 puntos y como alerta, Transparencia Internacional (2019) menciona que Estados Unidos perdió 4 puntos con respecto al informe previo hasta descender a los 71 puntos, un país que se ha mantenido estable ahora entra en observación por llegar hasta el puesto 22 entre los 183, sin embargo, sigue siendo junto con Canadá los mejor calificados en el continente americano.

3.10.20 Metodología de ataque

Villacís (2006), en su obra "Auditoría Forense: Metodología, Herramientas y Técnicas Aplicadas en un siniestro informático de una empresa del sector comercial", afirma que los ataques informáticos pueden tener diversos objetivos, como fraude, extorsión, robo de información, venganza o el desafío de penetrar un sistema. Estos ataques pueden ser realizados por empleados internos que abusan de sus permisos de acceso o por atacantes externos que acceden remotamente o interceptan el tráfico de red.

En la era de la "sociedad de la información" y las tecnologías computacionales, los ataques de piratas informáticos no son una novedad, existiendo prácticamente desde que surgieron las redes digitales. Con la generalización del acceso a las redes de comunicación electrónica, también ha aumentado el número de personas que ingresan "ilegalmente" a ellas

con distintos fines. Por ello, es crucial conocer las metodologías de ataque que utilizan los atacantes.

El objetivo de entender estas metodologías es describir los métodos más comunes empleados hoy en día para perpetrar ataques a la seguridad informática de una organización o empresa, afectando la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información. Además, es importante implementar defensas adecuadas, ya que saber cómo y desde dónde nos pueden atacar es tan esencial como conocer las soluciones disponibles para prevenir, detectar y reparar un siniestro de este tipo.

3.10.21 Procedimientos del Contador Público

Leal y otros (2010), en "Auditoría Forense: los procedimientos del contador público en la investigación del fraude corporativo", afirman que las organizaciones deben evaluar con responsabilidad el impacto económico de los fraudes y delitos, tanto internos como externos. Además del monto del fraude, deben considerar costos asociados como los legales y administrativos necesarios para manejar el fraude, así como daños colaterales, como el deterioro de la imagen de la empresa, la moral del personal y las relaciones comerciales.

Para su formación, los contadores públicos deben capacitarse en conocimientos de contabilidad, finanzas, tecnología y auditoría, además de incluir aspectos de investigación legal, ciencias forenses y formación jurídica. Es fundamental enfatizar la recolección de

pruebas y evidencias, así como poseer una alta calificación técnica en análisis y revisión de procesos de riesgo y control.

3.10.22 Procedimientos del Auditor Forense

Leal y otros (2010), en su trabajo "Auditoría Forense: los procedimientos del contador público en la investigación del fraude corporativo", destacan que, para llevar a cabo una auditoría forense, el profesional debe centrarse en desarrollar competencias y agregar valor a la institución. Esto se logra mediante varios aspectos diferenciadores:

- **Alineación Prospectiva y Reactiva:** Alinear y armonizar las auditorías estratégicas con la auditoría forense, la cual comienza con evidencias de hechos criminales en lugar de aspectos preventivos.
- **Técnicas Específicas:** Desarrollar y aplicar técnicas específicas para la detección oportuna y análisis de delitos de corrupción y trabajos relacionados con la justicia.
- **Identificación de Áreas Vulnerables:** Ayudar a las compañías a identificar áreas críticas o vulnerables y sugerir sistemas y procedimientos para prevenir y gestionar riesgos de fraude.
- **Pruebas y Evidencias Judiciales:** Obtener y proporcionar pruebas y evidencias válidas y aceptadas en procesos judiciales relacionados con crímenes y delitos económicos.

La aplicación de técnicas para la detección y análisis de la corrupción es crucial. La prueba y la evidencia de auditoría adquieren una nueva dimensión, siendo útiles en la medida en que pueden ser aceptadas en los tribunales judiciales.

3.10.23 Pruebas de cumplimiento y sustantivas

Hernández (2017), en su trabajo titulado "Interpretación de las evidencias por las pruebas sustantivas y pruebas de cumplimiento en el encargo de la auditoría", explica que la persona encargada de una auditoría debe organizar procedimientos para prevenir eventos que puedan afectar la información analizada, evitando riesgos de pérdida de información o incorrecciones materiales. Para ello, se implementan pruebas sustantivas y de cumplimiento.

Pruebas Sustantivas: Estas pruebas, también conocidas como pruebas de validación de saldos, buscan obtener evidencia de la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada o descubrir posibles errores o irregularidades significativas. El diseño de estas pruebas depende de los resultados obtenidos en las pruebas de cumplimiento. Si los procedimientos administrativos y contables de la empresa son efectivos según las pruebas aplicadas, las pruebas sustantivas pueden reducirse. Sin embargo, si el auditor detecta errores o desviaciones importantes, aplicará las pruebas sustantivas con mayor profundidad.

Pruebas de Cumplimiento: Estas pruebas verifican la efectividad de los sistemas de control, según las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) 400 sobre evaluación del riesgo y control interno. Estas pruebas buscan establecer lineamientos para comprender los sistemas de contabilidad y control interno, identificando posibles riesgos en una auditoría. Al aplicar estas pruebas, es necesario realizar una identificación de funciones, ya que las

transacciones pueden verse afectadas por el inadecuado desarrollo de las funciones de cada área, perjudicando la efectividad del control interno. El auditor independiente debe analizar los objetivos del control interno de la compañía para determinar si cumplen con los intereses de la entidad y evaluarlos anticipadamente, ya que un incumplimiento puede causar irregularidades en el sistema de control interno, resultando en información errónea.

3.10.24 Técnicas y procedimientos específicos

Leal et al. (2010), en su trabajo "Auditoría Forense: los procedimientos del contador público en la investigación del fraude corporativo", explican que el objetivo de las herramientas de auditoría forense es proporcionar al auditor un conocimiento general de la empresa y de los procesos de mayor riesgo. Este conocimiento se obtiene mediante el análisis de los administradores, la identificación de posibles factores de riesgo y los fraudes más comunes.

Para lograr este objetivo, se pueden llevar a cabo tres actividades principales:

Identificación de Señales de Alerta de Fraude: Estas señales están relacionadas con información, conductas, actividades o circunstancias que permitan al profesional identificar operaciones inusuales o sospechosas de fraude.

Aplicación de Actividades de Auditoría Preliminares: Realizar actividades iniciales de auditoría que preparen el terreno para una investigación más profunda.

Actividades de Identificación Específicas de Fraude: Desarrollar procedimientos específicos para detectar fraudes dentro de la organización.

Es importante tener en cuenta que las señales de alerta incluyen información y comportamientos que permitan al auditor identificar operaciones inusuales, así como decisiones de los administradores que puedan afectar la continuidad del negocio.

4. Capítulo IV: Conclusiones

La corrupción es el mal del siglo que contamina todos los sectores sean estos públicos o privados, y a todo nivel económico; siendo Ecuador por su ubicación geográfica y la moneda oficial de circulación que es el dólar de los Estados Unidos de Norte América, un país cotizado por grupos de delincuencia organizada internacional; que a pesar de plantear modelos eficientes de control preventivo y herramientas para la recolección de evidencia que pueda ser utilizados en procesos judiciales, no podrán ser eficientes si no cuenta con la voluntad de los gestores de creaciones de leyes y políticas públicas.

La voluntad y responsabilidad de los decisores de leyes y políticas públicas es clave para enfrentar la pandemia de la Corrupción y más al contar con herramientas eficientes como la Auditoría Forense que permitiría al Estado prevenir, controlar y reducir los actos de corrupción en la administración de los gastos del Presupuesto General. Sin descuidar la implementación de un proceso integral, ya que una herramienta sin el apoyo de los esfuerzos doctrinarios, legales y fácticos de los órganos fiscalizadores de todo el Ecuador solo quedaría como un interesante ideal.

En la investigación se determinó que las acciones de los organismos de fiscalización y operadores de justicia no han realizado eficientemente su trabajo por falta de evidencia suficiente, competente y la respectiva versión oral por parte de los testigos en la audiencia judicial, ya que por información de acceso público, la Contraloría General del Estado continúa invirtiendo esfuerzos humanos y económicos en establecer informes de auditoría con indicios de responsabilidad penal, pero al finalizar los mencionados procesos

sentenciándose en un porcentaje mínimo a los responsables sin que exista hasta hoy la devolución de perjuicio económico que haya establecido el juez encargado del caso por parte de ellos.

Deben existir un proceso proactivo y periódico de robustecimiento tanto las entidades de control público sea este interno o externo (auditoría interna o externa), como de las herramientas de control del gasto público y sin descuidar el cambio de las actuales leyes desde la Constitución de la República como el Código Orgánico Integral Penal y todas las disposiciones legales y reglamentarias relacionadas, ya que las actuales disposiciones están estructuradas para la interpretación del mejor postor, que en el mayor de los casos son para los funcionarios o empleados públicos relacionados con actividades de corrupción.

La Contraloría General del Estado y los organismos de control que tienen bajo su responsabilidad la prevención, determinación y erradicación de la corrupción, deben desarrollar sus actividades mediante una gestión de excelencia, reduciendo exponencialmente las posibilidades de cualquier acto irregular que atente contra la justa distribución del Presupuesto General del Estado.

El Ministerio de Economía y Finanzas, como institución responsable del Presupuesto General del Estado, deberá dar seguimiento continuo de su eficiente utilización, habilitando para este fin el acceso público a la información de los diversos procesos de uso de las Instituciones y Empresas del sector público, mediante medios electrónicos como la página web u otros que sean de acceso directo.

La Contraloría General del Estado debe implementar la herramienta que la presente investigación está proponiendo como es la Auditoría Forense, ya que a criterio de todos los investigadores que tuve el honor de citar, concluyen que es una de las pocas o única alternativa de estabilizar el acelerado ascenso que está alcanzado la corrupción a nivel mundial, ya que se presenta con una estructura ideal que facilitará su uso y se podrá medir la eficiencia de su aplicación. Además, que mediante las diversas atribuciones de la mencionada herramienta se podrá evitar el abuso de grupos reducidos y autónomos de funcionarios y empleados públicos y privados, que, a la sombra del control, abusan de los bienes del Estado.

La propuesta a sido desarrollada en los capítulos iniciales mediante la recopilación de excelentes investigadores que han dedicado tiempo y esfuerzo en entender y transmitir el verdadero significado y efecto de la corrupción y en base de un problema real que afecta no solo a Ecuador sino a todo el mundo y que en el tiempo de pandemia fue más visible, ya que los ciudadanos estuvimos acinados en nuestros hogares, lo que provocó la inversión de tiempo en formas de información como la televisión y redes sociales, detonándose casos específicos de abuso del presupuesto general del Estado, como la compra de fundas de Cadáveres que rompió el récord histórico de sobrepuestos, alcanzando un 1.400% más del precio promedio del mercado, o de la adquisición de canastas de víveres de primera necesidad con un sobre precio del 100% , lo que demostró que los actores de los casos descritos no les importó la salud y vida de la población, sino por lo contrario sus egoístas intereses económicos.

El presente trabajo se desarrolló en base a investigaciones realizadas por excelentes profesionales que, preocupados por la acelerada escala de la denominada corrupción, que hoy

en día a decir de los expertos forma parte del diario vivir, transformándose en un elemento necesario que estabiliza la economía de un país, dando a notar que este término se va transformando culturalmente en una actividad justificada.

Como investigador realicé la revisión de cientos de artículos científicos entendiendo el criterio diverso de los mismos, ya que en algunos casos justificaban lo injustificable y lo denominaban un “mal necesario” y en otros casos como es a mi criterio personal, es un problema que hace daño no solo a los recursos de un país, sino al futuro de su población, ya que si se administrara eficientemente el presupuesto de una nación, este llegaría a todos los rincones de nuestra sociedad, lo que lograría un efecto cascada, ya que la población tendría el derecho al trabajo y como tal sus futuras generaciones estudiarían y moldearían su propio criterio y no permitirían que los grupos de poder establezcan que el bueno o malo.

Concluyendo que la única herramienta que permitiría a una noble institución pública de control como es la Contraloría General del Estado, no desperdiciar su esfuerzo, dedicación y sacrificio es la implementación de la Auditoría Forense.

5. Referencias Bibliográficas

- Abello Gual, J. (2017). El peculado por comisión por omisión en Colombia. *Universidad Nacional de Colombia - Sede Bogotá - Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales*, 157-192.
- Agudelo Ortiz, L. E., Sanchez Posada, D. L., & Villada Cramona, R. (2008). Auditoría Forense, un nuevo campo de acción para la profesión contrable frente al fenómeno de la Corrupción en el Sector Público en Colombia . *Universidad de Antioquia*, 1-22.
- Aguilar, A., & Lima, F. (2009). ¿Qué son y para qué sirven las Políticas Públicas? *Contribuciones a las Ciencias Sociales*, 1 - 29.
- Aguirre Quezada, J. C., & Coronel Pangol, K. T. (2020). La auditoría gubernamental y la emisión de informes: Una aproximación descriptiva para el Ecuador. *Koinonia*, 528-543.
- Alarcón Esponzoza, F. X., & Torres Paredes, M. d. (2017). Evaluación de control interno y gestión del riesgo aplicando el informe coso i, ii, iii; en los procesos administrativos y financieros de las entidades públicas. *Publicando*, 23-48.
- AlarcónCostta, D. G. (2022). Normativa Interna de la Cooperativa COOPCENTRO LTDA. (G. Gordillo, Entrevistador)
- Alcaldía Mayor de Bogotá D.C. (07 de 01 de 2023). *Secretaría Integración Social*. Obtenido de <https://www.integracionsocial.gov.co/index.php/plan-de-lucha-contrala-corrupcion>
- Alcívar Cedeño, F. M., & Brito Ochoa, M. P. (2016). Auditoría en las empresas. *Contribuciones a la Economía*, 11-14.
- Álvarez Pincay, D., Tóala Bozada, S., Delgado Gutierrez, Z., & Peñafiel Loor, J. L. (2019). La auditoría forense aplicada a la investigación penal. *Dominio de las Ciencias*, 695-712.
- Álvarez Tapia, M. E. (2021). La contratación pública en Ecuador en torno a la emergencia sanitaria. Estudios del Desarrollo Social: Cuba y América Latina. *Universidad Regional Autónoma de Los Andes*, 96-102.

- Álvarez, F. H. (2015). *Calidad y auditoría en salud*. Bogotá: ECOE ediciones.
- Andrade González, L. F., Narváez Zurita, C. I., & Erazo Álvarez, J. C. (2019). La auditoría gubernamental y su incidencia en la gestión institucional y manejo de recursos públicos. *CIENCIAMATRIA 5.1*, 474-501.
- Ángela, M. (03 de mayo de 2022). *Bloomberg Línea*. Obtenido de <https://www.bloomberglinea.com/2022/05/03/excontralor-acusado-de-corrupcion-en-ecuador-y-eeuu-pagara-fianza-de-us-14-millones/>
- Angüisaca Dutan, J. A., Quevedo Barros, M. R., Ochoa Crespo, J. D., & González Rodríguez, R. O. (2022). Auditoría forense en la detección de actos de corrupción en Ecuador durante la emergencia sanitaria. *Revista Interdisciplinaria de Humanidades, Educación, Ciencia y Tecnología*, 373-393.
- Arcila Márquez, R. H. (2018). Auditoría Forense. *IMCP*, 37-41.
- Argandoña, A. (2006). La Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción y su impacto sobre las empresas internacionales. *IESE Business School*, 1-21.
- Arjona Trujillo, A. M. (2002). La corrupción política: una revisión de la literatura. *Documentos de Trabajo*, 2-49.
- Aros Hernandez, L., Londoño García, Á., & Vargas Ospina, K. &. (2018). La Auditoría Forense y el Pentágono del Fraude. *Pensamiento Republicano*, 69-84.
- Arroyo Chacón, J. I. (2015). Técnicas contables de investigación del fraude y del blanqueo de capitales. *Universidad de Antioquia*, 11-36.
- Asad, T. (2008). ¿Dónde están los márgenes del estado? *Cuadernos de antropología social*, 53-62.
- Asamblea Constituyente. (20 de octubre de 2008). Constitución Política del Ecuador. *Constitución Política del Ecuador*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial Ecuador.
- Asamblea Constituyente. (2018). *Constitución de la República del Ecuador*. Obtenido de <https://www.ambiente.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2018/09/Constitucion-de-la-Republica-del-Ecuador.pdf>
- Asamblea Nacional . (06 de octubre de 2010). *Ley Orgánica de Servicio Público*. Obtenido de <https://www.educacionsuperior.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2014/09/LOSEP.pdf>

- Asamblea Nacional. (10 de febrero de 2014). *COIP. Código Orgánico Integral Penal*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial.
- Asamblea Nacional. (18 de diciembre de 2015). *Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial Ecuador.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (01 de agosto de 2013). Obtenido de https://observatorioplanificacion.cepal.org/sites/default/files/instrument/files/LEY_ORGANICA_DE_LA_FUNCION_DE_TRANSPARENCIA_Y_CONTROL_SOCIAL%20EC.pdf
- Asamblea Nacional del Ecuador. (07 de agosto de 2013). *Registro Oficial*. Obtenido de <https://observatorioplanificacion.cepal.org/sites/default/files/instrument/files/L>: <https://www.registroficial.gob.ec/index.php/registro-oficial-web/publicaciones/suplementos/item/2616-segundo-suplemento-al-registro-oficial-no-53>
- Auditoría General de la Nación. (2021). *Auditoría General de la Nación de la República de Argentina*. Obtenido de <https://www.agn.gob.ar/sites/default/files/Transparencia/Memorias%20AGN/Memoria%20AGN%202021.pdf>
- Baena del Alcázar, M. (2000). *Curso de Ciencia de la Administración*. Madrid: Tecnos.
- Baque Cantos, M. A., & Peña Ponce, D. K. (2020). La corrupción y su incidencia en la administración pública; análisis de sus causas y efectos. *Revista Científica FIPCAEC*, 137-157.
- Baracaldo Lozano, N. A., & Daza Giraldo, L. E. (2015). Panorama de los currículos de programas de contaduría pública en Colombia frente a contenidos de auditoría forense y prevención de delitos financieros. *Cuadernos de Contabilidad*, 733-759.
- Barrietos, A., & Hulme, D. (2008). Social protection for the poor and poorest: An Introduction. *En Social protection for the poor and poorest*, 3-24.
- Basabe Serrano, S. (2013). Explicando la corrupción judicial en las cortes intermedias e inferiores de Chile, Perú y Ecuador. *Perfiles Latinoamericanos*, 79-108.
- Bautista, Ó. D. (2004). LA ÉTICA Y LA CORRUPCIÓN EN LA POLÍTICA Y LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. *Universidad Internacional de Andalucía*, 8-15.

- Begovic, B. (2005). Corrupción: conceptos, tipos, causas y consecuencias. *Documentos CADAL*, 2.
- Bresser, L. C. (2006). El Modelo Estructural de Gobernanza Pública. *CLAD Reforma y Democracia No. 36*, 14.
- Buenas tareas. (22 de mayo de 2011). *Buenas tareas*. Obtenido de <https://www.buenastareas.com/ensayos/Rese%C3%B1a-Historica-De-La-Corrupcion/2210728.html>
- Cacao Rosales, D. G. (2022). *istematización de la planificación específica en la auditoría gubernamental de Contraloría General del Estado, para el año 2022*. Santa Elena: Universidad Estatal Península de Santa Elena.
- Cáceres García, N. G. (2017). ¿La corrupción en el Ecuador ha evienciado un crecimiento muy significativo?; sin embargo, ¿el marco jurídico, normavito y la Auditoría Forense en las entidades del estaado para la prevención, detección, control, seguimiento... ha sido efectivos? *Digial Publisher*, 4-16.
- Cajas Rojas, D. M. (2018). Problemas jurídicos de la recuperación de montos, depositados en el exterior, producto de delitos relacionados con actos de corrupción en el Ecuador . *Universidad Central del Ecuador*, 13-43.
- Cangas Oña, L. X. (2020). La corrupción golpea al Ecuador en momentos de la pandemia. *Revista digital de Ciencia, Tecnología e Innov*, 1163-1173.
- Caraguay Ramírez, S. X. (2019). Informática forense y auditoría gubernamental, una herramienta para determinación de indicios de responsabilidad penal relacionados con delitos informáticos. *Instituto de Altos Estudios Nacionales - IAEN*, 11-15.
- Caraguay Ramírez, S. X. (2020). Aplicación de informática forense en auditorías gubernamentales para la determinación de indicios de responsabilidad penal con delitos informáticos en Ecuador, México y Perú, 2007-2019. *Scielo*, 135-153.
- Casarez Zazueta, O. F. (2000). Teoría del Caso en el Sistema penal acusatorio. *Academia EDU*, 1-10.
- Cayetano Cuadros, M. A. (2015). La opinión pública sobre la corrupción en la Policía Nacional del Perú y su influencia en el ejercicio del servicio policial: Caso División Territorial Sur 2-Lima. *Pontificia Universidad Católica del Perú*, 8-19.
- Cedillo, A. (2005). *La gobernanza hoy: 10 textos de referencia*. España: Instituto Nacional de Administración Pública.

Chalupowicz, D. G. (Septiembre de 2005). *Boletín del Comité de Normas del Instituto de Auditores Internos de Argentina*. Obtenido de http://felaban.s3-website-us-west-2.amazonaws.com/boletines_clain/archivo20140722194237PM.pdf

Chávez Paredes, P. C. (2016). El informe de indicios de responsabilidad penal de la Contraloría General del Estado y sus efectos jurídicos en los procesos penales que por Tesis de Grado. *El informe de indicios de responsabilidad penal de la Contraloría General del Estado y sus efectos jurídicos en los procesos penales que por peculado se sustanciaron en la Unidad Judicial Penal con sede en el cantón Riobamba, durante el periodo 2013-2015*. Riobamba, Chimborazo, Ecuador: Universidad Nacional de Chimborazo.

Congreso Nacional. (12 de junio de 2002). *Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado*.

Constitución Nacional de la República Argentina. (06 de 01 de 2023). *Auditoría General de la Nación REPÚBLICA ARGENTINA*. Obtenido de <https://www.agn.gob.ar/institucional/creacion>

Constitución Política de la República de Chile. (08 de 01 de 2023). *Contraloría General de la República de Chile*. Obtenido de <https://www.contraloria.cl/web/cgr/que-hacemos>

Constitución Política de la República de Colombia. (06 de 01 de 2023). *Contraloría General de la República de Colombia*. Obtenido de <https://www.contraloria.gov.co/en/web/guest/contraloria/la-entidad>

Contraloría General del Estado. (2011). *Manual de Auditoría Gubernamental*. Quito: Contraloría General del Estado.

Contraloría General del Estado. (13 de Mayo de 2019). Normas de Control Interno. *NORMAS DE CONTROL INTERNO PARA LAS ENTIDADES, ORGANISMOS DEL SECTOR Y PERSONAS JURIDICAS DE DERECHO PRIVADO QUE DISPONGAN DE RECURSOS*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial (Suplemento 87 14-dic-2009 / Reformado 13-may-2019).

Contraloría General del Estado. (19 de 12 de 2022). *Contraloría General del Estado*. Obtenido de Servicios en Línea : <https://www.contraloria.gob.ec/Informativo/NuestrosServicios/AuditoriaGubernamental>

- Contraloría General del Estado. (23 de mayo de 2022). <https://www.contraloria.gob.ec>.
Obtenido de Rendición de Cuentas 2022:
<https://www.contraloria.gob.ec/Portal/Campa%C3%B1as/IndiciosResponsabilidadPenal>
- Contraloría General del Estado. (31 de marzo de 2022). <https://www.contraloria.gob.ec>.
Obtenido de Sala de Prensa:
<https://www.contraloria.gob.ec/SalaDePrensa/NoticiasPorSector/24315>
- Coronel Ordóñez, E. M. (2022). titulado La pérdida de competencia en razón del tiempo en los informes de auditoría gubernamental y sus efectos jurídicos en la legislación vigente ecuatoriana. *Universidad del Azuay*, 17-21.
- Cubillo Valverde, C. (1973). GESTACION, ESTRUCTURA Y CARACTERISTICAS DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD. *Española de Financiación y Contabilidad*, 32-58.
- Daughters, R., & Harper, L. (2007). Reformas de descentralización fiscal y política. *El estado de las reformas en América Latina*, 243-296.
- Del Castillo, A. (2003). *Medición de la corrupción: un indicador de la rendición de cuentas*. México: Cultura de la Rendición de Cuentas.
- Delgado Godoy, L. (2009). Las políticas públicas. El ciclo de las políticas públicas. Clases de políticas públicas. Eficacia, legalidad y control. Indicadores de gestión. <https://hdl.handle.net/20.500.12008/22880C6>.
- Departamento Nacional de Planeación de Colombia. (07 de 01 de 2023). *Alianza para el Gobierno Abierto*. Obtenido de <https://colombiacompra.gov.co/content/alianza-para-el-gobierno-abierto>
- Dextre Flores, J. C. (2016). Un encuentro con la auditoría gubernamental. *Lidera*, 34-38.
- Duarte Duarte, G. A. (2015). MPORTANCIA DE LA AUDITORÍA FORENSE EN LAS ORGANIZACIONES DEL SECTOR COMERCIAL EN COLOMBIA. *Universidad Militar Nueva Granada*, 1-28.
- Echebarría, K. (2006). Caracterización empírica de las burocracias latinoamericanas: configuraciones y roles en el proceso de elaboración de políticas públicas. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, 1 - 11.
- El Telégrafo. (22 de marzo de 2016). *El Telégrafo*. Obtenido de Fiscalía General del Estado:

<https://www.eltelegrafo.com.ec/buscador/googlesearchs?cof=FORID%3A11&cx=014740157341013632066%3Akynyhczy47u&ie=UTF-8&n=30&q=informe+de+indicios+de+responsabilidad+penal+2016&sa=Buscar>

- Escudero Bué, E. (2020). Administración eficiente de los recursos públicos asociados a la contratación pública en el marco de la gestión de resultados para el desarrollo . *Universidad Andina Simón Bolívar*, 17-39.
- Estupiñan Gaitán, R. (2015). *Administración de riesgos ERM y la auditoría interna*. México: Ecoe Ediciones.
- Estupiñan Gaitán, R. (2015). *Control interno y fraudes: análisis de informe COSO I, II y III con base en los ciclos transaccionales*. México: Ecoe Ediciones.
- Faletto, E. (1993). Política social, desarrollo y democracia en América Latina. Las funciones de Estado. *Revista de Sociología* , 27-38.
- Faura Llimós, D. (2016). El papel del auditor externo en la detección de fraudes. *Contabilidad y Dirección*, 97-110.
- Fernández Caamaño, E. E. (2020). Prevención de riesgos por ciberseguridad desde la auditoría forense: Conjugando el talento humano organizacional. *NOVUM*, 61-80.
- Fernández, A. (2005). Las nuevas funciones del Estado. *Universidad de Rosario*, 211 - 228.
- Fiscalía General del Estado . (2016). Contra la Corrupción en el Sector Público. *Fiscalía Ciudadana*, 2-15.
- Fiscalía General del Estado. (2016). *Boletines*. Obtenido de <https://www.fiscalia.gob.ec/fiscalia-presento-el-estado-procesal-de-los-informes-de-indicios-de-responsabilidad-penal/>
- Fiscalía General del Estado. (22 de marzo de 2016). *Fiscalía General del Estado*. Obtenido de Boletines: <https://www.fiscalia.gob.ec/fiscalia-presento-el-estado-procesal-de-los-informes-de-indicios-de-responsabilidad-penal/>
- Fiscalía General del Estado. (23 de mayo de 2022). <https://www.fiscalia.gob.ec>. Obtenido de Informe de Labores: <https://www.fiscalia.gob.ec/transparencia/2022/Rendicion-de-cuentas/VF1-INFORME-FGE-GESTION-corte-31-dic2021.pdf>
- Flor Lara, G. E., Quintero Cepeda, D. E., & Samaniego Braganza, J. E. (2022). La corrupción en la salud pública durante la pandemia en Ecuador. *Revista Arbitrada de Ciencias Jurídicas y Criminalísticas*, 391-402.

- Flores España, J. (2006). MARCO CONCEPTUAL SISTEMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL. . *Contraloría General de Cuentas*, 1-15.
- Fonseca Luna, O. (2007). *Auditoría Gubernamental Moderna* . Lima : Enlace Gubernamental S.A.
- Fonseca Monroy, A. V. (2015). Análisis a la contribución de la auditoria forense en la investigación judicial de delitos financieros en Colombia. *Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia*, 53-54.
- Fonseca Monroy, A. V., & Luna Nuñez, C. I. (2015). Análisis a la contribución de la auditoria forense en la investigación judicial de delitos financieros en Colombia. *Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia*, 2-71.
- Fudim, P. (Mayo de 2006). *Boletín del Comité de Normas del Instituto de Auditores Internos de Argentina*. Obtenido de http://felaban.s3-website-us-west-2.amazonaws.com/boletines_clain/archivo20140722195213PM.pdf
- Galindo Camacho, M. (2000). *Teoría de la administración pública*. México: Editorial Porrúa.
- Galindo Camacho, M. (2000). *Teoría de la administración pública*. Mexico: Editorial Porrúa.
- Gilli, J. J. (2014). La corrupción: análisis de un concepto complejo. *Revista de Instituciones, Ideas y Mercados*, 39-63.
- Gordillo Cabezas, G. W. (19 de mayo de 2023). Plan de Prevención de Fraudes para Cooperativas de Ahorro y Crédito utilizando Técnicas de Auditoría Forense. *Plan de Prevención de Fraudes para Cooperativas de Ahorro y Crédito utilizando Técnicas de Auditoría Forense*. Quito, Pichincha, Ecuador: Universidad Central del Ecuador.
- Grisanti Belandria, A. (2016). Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto. *Sapienza Organizacional*, 11-36.
- Guallichico Toapanta, G. M. (2023). Análisis de la información difundida por Teleamazonas acerca de la corrupción en la adquisición de insumos hospitalarios durante la pandemia de la COVID-19 en junio 2020 Ecuador . *Universidad Politécnica Salesiana*, 1-15.
- Harmon, M., & Meyer, R. (1999). *Teoría de la organización para la administración pública*. México: Colegio nacional de ciencias políticas y administrativas política .

- Hernandez Aros, L. S. (2017). Interpretación de las evidencias por las pruebas sustantivas y pruebas de cumplimiento en el encargo de la auditoría. *Pensamiento Republicano*, 81-107.
- Hernández Figueroa, E., & Jamett Charmín, A. &. (2011). Fraudes corporativos: Caso de análisis empresa La Polar S.A. *Universidad Andrés Bello*, 9-15.
- Hernández González, N. H. (2019). La Evolución de la Auditoría en el Siglo XXI. *Universidad Pontificia Comillas*, 1-63.
- Holloway, J. (1992). La reforma del Estado: capital global y Estado nacional. *Revista De La Facultad Latinoamericana De Ciencias Sociales, Sede México*, 7-32.
- Instituto Interamericano de Derechos Humanos. (2005). Convención Interamericana contra la Corrupción. *Convención Interamericana contra la Corrupción*, 7-10.
- Jarrin López, W. B., & Lluglla Luna, L. A. (2019). Auditoría de gestión y la administración de riesgos en el desarrollo organizacional de las entidades del sector público. *Delemas Contemporáneos*, 1-15.
- Jessop, B. (2014). El Estado y el Poder. *Utopía y praxis latinoamericana*, 19-34.
- Klijn, E. (2007). Democracy and governance networks: compatible or not? *Public administration*, 587 - 608.
- Krauze, E. (3 de diciembre de 1995). *google academico*. Obtenido de https://www.ingenieria.unam.mx/dcsyhfi/material_didactico/Literatura_Hispanoamericana_Contemporanea/Autores_K/KRAUZE/Breve.pdf
- Lenardón, F. (03 de 05 de 2022). <https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar:8443/bitstream/handle/11185/6577/Tesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Obtenido de <https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar:8443/handle/11185/6577>
- Lenardón, F. R. (2020). Limitaciones de las entidades fiscalizadoras superiores para combatir la corrupción. Análisis crítico del sistema y propuesta de una estructura superadora. *Universidad Nacional del Litoral*, 1-424.
- León de la Cruz, F. (2019). *Auditoría Forense*. Quito: Oseas Espín L.
- León Guajardo, M. G., & Salazar Arellano, A. &. (2018). INFORME SOBRE AVANCE DE LA PROPUESTA DE LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN PARA EL PRIMER AÑO DE GOBIERNO. *Grupo Faro*, 1-20.

- Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado.* (2002). Quito.
- Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado.* (2015). Obtenido de https://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic5_ecu_ane_cge_23_ley_org_cge.pdf
- López Jara, A. A., & Marlene, C. R. (2018). El control interno en el sector público ecuatoriano: Caso de Estudio: gobiernos autónomos descentralizados cantonales de Morona Santiago. *Cofin Habana*, 51-72.
- López Ramos, A. R. (2021). Análisis del rol de los medios de comunicación televisivos frente a los casos de corrupción denunciados durante la pandemia del Covid-19. *Universidad de Guayaquil*, 119-38.
- López Rubiano, J. &. (2009). *Manual de Auditoría Forense para las entidades Bancarias de Colombia*. Bogotá: Universidad de San Buenaventura.
- Lozano Sánchez, E. &. (2016). Auditoría forense como herramienta de investigación para la detección de fraudes y corrupción. *Revista de Investigación de Contabilidad Accounting power for business*, 41-57.
- Luis Armando, L. R., & Eduardo, R. P. (2010). Auditoría forense: los procedimientos del contador público en la investigación del fraude corporativo. *Gestión y sociedad* 3.2, 141-160.
- Malem Seña, J. (2014). La corrupción: algunas consideraciones conceptuales. *Illes I Imperis*, 169-180.
- Manual de Auditoría Gubernamental.* (2003). Quito .
- Manual de Auditoría Gubernamental. (06 de junio de 2003). *Contraloría General del Estado*. Obtenido de file:///C:/Users/Usuario/Downloads/MGAG-Cap-I%20(1).pdf
- Manuel, V. (2013). Corrupción pública. *Revista en Cultura de la Legalidad*, 159-167.
- Márquez Arcila, R. H. (2018). *Auditoría Forense*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- Martín Castilla, J. I. (2005). La administración inteligente: un modelo de administración pública orientada al servicio del ciudadano. *Auditoría Pública*, 47-60.
- Martínez Cabrera, J. G. (2022). El polígrafo como herramienta para prevención del delito empresarial. *Archivos de Criminología, Seguridad Privada y Criminalística*, 144-167.

- Martínez Díaz, M. d. (2006). Orígenes y clasificación de la auditoría de la información . *Scielo*, 12-15.
- Martínez, J. M. (2016). Control Interno e Integridad: Elementos necesarios para la gobernanza pública. *El cotidiano*, 7 - 13.
- Mascareño, C. (2008). *Descentralización y democracia en América Latina: ¿una relación directa?* Washington D. C.: Centro de Estudios Latinoamericanos.
- Matheus, E. G. (2006). La auditoría forense como herramienta de control de la corrupción en entes gubernamentales. *Universidad Centroccidental Lizandro Alvarado*, 71-89.
- Mayntz, R. (2001). El Estado y la sociedad civil en la gobernanza moderna. *Reforma y democracia*, 7 - 22.
- Mayntz, R. (2006). Governace en el estado moderno. *Postdata 11*.
- Migdal, J. S. (2011). *Estados Débiles, Estados Fuertes*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Ministerio Secretaría General de la Presidencia. (s.f.). *Gobierno Abierto Chile*. Obtenido de <https://www.ogp.gob.cl/compromisos/compromiso-6-plan-estrategico-para-e-fortalecimiento-del-sistema-de-integridad-publica/>
- Montero, N., & Silva, M. (2020). La Auditoría Forense y la lucha contra los delitos financieros: una perspectiva general. *El Centauro*, 81-88. Obtenido de <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/centauro/article/view/6686>
- Moya Alchundia, M. Z. (2021). La corrupción en Ecuador durante el periodo 2012-2018: Realidad, percepciones, impactos y políticas para combatirlas. *Universidad Católica de Santiago de Guayaquil*, 66-97.
- Muñoz Quintero, N. P., & Silva Ruiz, M. E. (2019). La auditoría forense y la lucha contra los delitos financieros: una perspectiva general. *El Centrauro - Universidad Libre Colombia* , 81-88.
- Muñoz Quintero, N. P., & Silva Ruíz, M. E. (2019). La Auditoría forense y la lucha contra los delitos financieros: una perspectiva general. *Universidad Libre Colombia - El Centauro*, 81-88.
- OLACEFS. (2015). *Fundamentos conceptuales de la Gobernanza*. Mexico: OLACEFS.
- Páez Bimos, P. M. (2019). *Corrupción, Transparencia, Participación Ciudadana y Transición*. Quito: Jurídica.

- Páez, P. M. (3 de julio de 2019). *El rol institucional y ciudadana en la lucha contra la corrupción*. Obtenido de <https://opcions.ec/portal/2019/07/03/el-rol-institucional-y-ciudadano-en-la-lucha-contra-la-corrupcion/>
- Paniagua Artazkoz, A. (2018). La Auditoría Forense como Herramienta de Prevención y Detección del Fraude. *Universidad de la Laguna*, 1-33.
- Pantoja Bravo, J. (2012). ¿QUIÉN EJERCE LA AUDITORÍA FORENSE EN LOS DELITOS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS? . *Universidad de Nariño*, 241-250.
- Paricanaza Chávez, J. L. (2017). La Auditoría Forense: Fraudes y Delitos Económicos. *Universidad Católica de Santa María* (págs. 17 - 20). Arequipa - Perú: Revista Postgrado Scientiavm.
- Pastor Sempere, M. d. (2006). LA REFORMA DEL DERECHO CONTABLE Y SU REPERCUSIÓN EN EL RÉGIMEN DE LOS RECURSOS PROPIOS DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS. . *REVESCO*, 109-141.
- Paucay Solano, V. (2015). La relación entre funciones del estado. *Luris*, 87-102.
- Paucay Solano, V. M. (2015). El diseño de las funciones del Estado en la Constitución. *Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador*, 65-69.
- Pibaque Pionce, M. S., & Peñafiel Loor, J. (2022). La Contabilidad Gubernamental como Herramienta de Gestión en la Administración de los Recursos Públicos. *FIPCAEC*, 711-736.
- Plan Nacional de Integridad Pública y Lucha contra la Corrupción. (15 de agosto de 2022). *Función de Transparencia y Control Social*. Obtenido de Contraloría General del Estado: <https://www.contraloria.gob.ec/WFDescarga.aspx?id=2629&tipo=doc>
- Plaza Amado, M. A. (2018). Implementación de un sistema de control interno para evitar la corrupción de funcionarios públicos. *Universidad de Guayaquil*, 27-40.
- Puche Flérez, M. A. (2018). La Auditoria Forense: Proceso y características. *Universidad Gran Colombia*, 20-22.
- Quezada Aguirre, J. C., Coronel Pangol, K. T., & Jiménez Yumbla, J. (2020). La auditoría gubernamental y la emisión de informes: Una aproximación descriptiva para el Ecuador. *Revista Arbitrada Interdisciplinaria Koinonía* 5.9, 528-543.

- Radio las Américas. (21 de febrero de 2018). Radiografía de los países latinoamericanos en el índice de corrupción. págs. <https://www.diariolasamericas.com/america-latina/radiografia-los-paises-latinoamericanos-el-indice-corrupcion-n4144148>.
- Ramallo, A. D. (2017). Auditoría Forense Preventiva. *Universidad de la Defensa Nacional*, 1-134.
- Ramirez Valencia, J. E. (2017). ANÁLISIS DEL CONTROL QUE EJERCE LA CONTRALORÍA SOBRE RECURSOS PÚBLICOS EN EL GAD MUNICIPAL SUCRE . *Universidad Laica Eloy Alvaro de Manabi*, 24-33.
- Ramírez, M., & Reina Bohórquez, J. (2013). Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude. *Cuadernos de Administración - Universidad del Valle*, 186-195.
- Recalde, P. (2007). Elecciones presidenciales 2006. *Íconos Revista de Ciencias Sociales*, 15-25.
- Reinoso Camacho, L. (2010). Auditoría Forense como herramienta para el sector público. *Universidad Militar Nueva Granada*, 1-26.
- René Humberto, A. M. (2018). Auditoría Forense . *IMCP*, 37-41.
- República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional. (9 de abril de 2019). *file:///C:/Users/Usuario/Desktop/curso%20actualizacion/TESIS%20MAYRA%20TAPA%20UCE%202022/ARGENTINA/Plan%20de%20lucha%20contra%20la%20corrupci%C3%B3n%20Argentina%202019-2023.pdf*. Obtenido de *file:///C:/Users/Usuario/Desktop/curso%20actualizacion/TESIS%20MAYRA%20TAPA%20UCE%202022/ARGENTINA/Plan%20de%20lucha%20contra%20la%20corrupci%C3%B3n%20Argentina%202019-2023.pdf*
- Restrepo Duque, L. F. (2019). La construcción de la auditoría forense en la disminución de fraudes financieros en Colombia. *Tecnológico de Antioquia*, 1-30.
- Revista Científica Ciencias económicas y empresariales. (2020). La corrupción y su incidencia en la administración pública; análisis de sus causas y efectos. *Revista Científica Ciencias económicas y empresariales*, 147-148.
- Rezzoagli, B. A. (2015). La Ubicación Institucional de las Agencias Anticorrupción: Un debate vigente. *Políticas Públicas*, 1-15.

- Rezzoagli, B. A. (2018). El acceso a la información pública en la provincia de Santa Fe Una descripción y reflexión de los fundamentos y aspectos orgánicos y procedimentales del dec. 692/09. *Universidad Nacional del Litoral*, 27-54.
- Rezzoagli, B. A. (2020). Fraude contable y corrupción. Reflexiones en torno a la responsabilidad civil del auditor de estados financieros. *Ciencias Económicas*, 201-215.
- Rezzoagli, B. A., & Reyes Junior, E. &. (2021). Estrategias anticorrupción en el sector público. *Universidad Nacional del Litoral* , 91-110.
- Rezzoagli, B., Da Cunha Panis, A., & Granja Cançado & Celis León, A. J. (2020). Privatización y corrupción: una revisión sistemática de la literatura. *Política y Sociedad*, 1-17.
- Rojas Sosa, J. L. (2021). Fraudes contables y su incidencia en los estados financieros en las empresas comerciales del Cercado de Lima. *Universidad César Vallejo*, 17-30.
- Romano, S. M. (2020). Lawfare y neoliberalismo en América Latina: una aproximación. *Universidad de Buenos Aires - Argentina*, 14-40.
- Rozas Flores, A. E. (2009). Auditoria Forense. *Quipukamayoc*, 67-93.
- Rueda, M. P. (2010). Derecho político y sociedad civil, Instrumentos internacionales para la lucha contra la corrupción. *Boyacá*, 161-170.
- Sadder Carvajal, Y. P. (2013). La Auditoría Forense como herramienta para prevenir el Fraude Financiero . *Universidad Militar Nueva Granada*, 14-21.
- Sáenz Cáceres, J. A. (2021). El Auditor Forense frente a la Corrupción y el Fraude Financiero. *Universidad Militar Nueva Granada*, 1-24.
- Sáenz, J. (2021). *El Auditor Forense frente a la Corrupción y Fraude: resume el rol que debería ejercer actualmente el auditor*. Obtenido de <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/39926/SaenzCaceresJesicaAndrea2021.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Sainz Moreno, F. (1999). El dominio público: una reflexión sobre su concepto y naturaleza, cincuenta años después de la fundación de la " Revista de Administración Pública". *Revista de Administración Pública*, 477 - 514.

- Santistevan, M. (2016). La teoría organizacional: análisis de su enfoque en una administración pública y su diferencia en una administración privada. *Revista enfoques: ciencia política y administración pública*, 127-143.
- Saritama Torres, E. J. (2016). La auditoría forense, una herramienta de control en el sector público y privado del Ecuador. *Sur Academia: Revista Académica-Investigativa de la Facultad Jurídica, Social y Administrativa*, 82-90.
- Saritama, E., Jaramillo, C., & Cuenca, M. (2017). LA AUDITORÍA FORENSE, UNA HERRAMIENTA DE CONTROL EN EL SECTOR PÚBLICO Y PRIVADO DEL ECUADOR. *Revista Académica-Investigativa De La Facultad Jurídica, Social Y Administrativa*. Obtenido de <https://revistas.unl.edu.ec/index.php/suracademia/article/view/263>
- Simbaña Araujo, J. D. (2021). Redes sociales y posicionamiento de la imagen: Imaginarios sociales que usó Lenin Moreno mediante la publicidad en la red social Twitter desde el inicio de su campaña electoral enero 2017 hasta los seis primeros meses de su mandato diciembre 2017 . *Universidad Central del Ecuador*, 45-64.
- Soto Rangel, A. (2007). Finanzas públicas y las funciones del Estado. *Investigación y Ciencia*, 45-48.
- Suing, N. (2013). El Estado de la Descentralización Fiscal en el Ecuador. *Revista de Derecho No. 20*, 105-119.
- Tantaleán, H. (2009). Henry. Chavín de Huántar y la definición arqueológica de un estado teocrático andino. *Boletín de Antropología Americana*, 99-168.
- Tapa Caiza, M. J. (2022). Establecimiento de Estrategias en la Auditoría Gubernamental para la lucha contra la Corrupción en la Contraloría General del Estado, Dirección Nacional de Auditoría de Administración Central. *Universidad Central del Ecuador*, 30-56.
- Torres Maldonado, X. M. (29 de Enero de 2021). La Auditoría Forense como modalidad de auditoría gubernamental y su aporte en las actividades de los delitos contra la administración pública ecuatoriana. *Tesis Doctoral*. Quito, Pichincha, Ecuador: Universidad Nacional de Litoral - Santa Fe - Argentina.
- Torres Torres, J. S. (2011). Auditoría Forense. *Desarrollo & Gestión* 7, 13-17.
- Torres Torres, J. S. (2011). Auditoría Forense. *Desarrollo & Gestión*, 13-17.

- Torres, E. A., Pedrera, C., & Jiménez, M. J. (2016). La auditoría forense, una herramienta de control en el sector público y privado del Ecuador. *Académica-Investigativa de la Facultad Jurídica, Social y Administrativa*.
- Valdez Huerta, A. E. (2021). *Al ABC de los OIC Los Órganos Internos de Control en México*. México: Prometeo Editores S.A de C.V.
- Vargas, C. (2012). La definición de política pública. *En Bien Comun*, 47-52.
- Vera García, S. G. (2015). La corrupción, mecanismos de participación ciudadana y control social; y, el Plan Nacional de Prevención y Lucha Contra la Corrupción del Ecuador. *Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador*, 1-55.
- Villacís Espín, R. A. (2015). Análisis político-económico de la inclusión de la República Popular de China en la agenda hidroeléctrica y petrolera de la República del Ecuador durante la administración de Rafael Correa 2007-2012 . *Flacsoandes*, 37-67.
- Villacís Ruiz, V. M. (2006). Auditoría Forense: Metodología, Herramientas y Técnicas Aplicadas en un siniestro informático de una empresa del sector comercial. *Escuela Superior Politécnica del Litoral*, 1-192.
- Villagómez Cabezas, R., & Ponce, A. L. (2022). Peculado y Reparación Material en Ecuador. *Publicando*, 128-137.
- Villalobos Morales, C. (2011). La auditoría forense como herramienta de ayuda en la detección de actos de corrupción. *Aglala*, 32-47.
- Villanueva, L. F., & Aguilar, L. F. (2014). Las dimensiones y los niveles de la gobernanza. *Cuadernos de gobierno y administración pública*, 11-36.
- Wainstein, M. (2012). La corrupción. Un tema para investigar. *UBA Contabilidad y Auditoría*, 74-79.
- Weber, M. (1969). *Economía y Sociedad*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Wikipedia. (27 de 11 de 2020). *Wikipedia*. Obtenido de https://es.wikipedia.org/wiki/Bono_de_desarrollo_humano
- Winchester, L. (2011). *La formulación e implementación de las políticas públicas en ALC*. Santiago de Chile: CEPAL.
- Yagual Indacochea, Á. M. (2021). Vulneración al Debido Proceso durante la investigación previa en el Caso Sobornos 2012–2016 . *Universidad de Guayaquil*, 20-28.

Zurbriggen, C. (2011). Gobernanza: una mirada desde América Latina. *Perfiles Latinoamericanos*, 39-64.