

LA AUDITORÍA FORENSE Y LOS EXÁMENES ESPECIALES CON PRESUNTOS DELITOS DE PECULADO EN LA CONTRATACIÓN PÚBLICA

THE FORENSIC AUDIT AND THE SPECIAL EXAMINATIONS WITH ALLEGED OFFENSES OF PECULIARITY IN THE PUBLIC PROCUREMENT

Edison Paul Páliz Torres
edito85@hotmail.es
Contraloría General del Estado Ecuador

Inés Narváez Cano Mg. Sc.
inenarvaez@hotmail.com
Contraloría General del Estado Ecuador

RESUMEN

La corrupción en el Ecuador se ha incrementado en los últimos años, presentándose como un problema de actitud ética y social que afecta a todas las clases sociales, niveles de gobierno y administración pública, lo que ha incidido que este país se ubique en el puesto 120 del índice de percepción de la corrupción publicado por la ONG Transparencia Internacional en el año 2016. Esta actitud lesiva adoptada por quienes atentan contra los recursos públicos y dificultan el desarrollo del Estado; ha conllevado que las entidades relacionadas con el control de los recursos públicos creen organizaciones conjuntas para luchar contra la corrupción, tales como, Comisión Técnica Especial de Ética Pública, Probidad Administrativa y Transparencia de la OLACEFS, organismo del cual la Contraloría General del Estado de Ecuador es miembro, quien propone, la auditoría forense como una herramienta especializada de control, que las entidades superiores fiscalizadoras deben desarrollar para combatir la corrupción. El conjunto de herramientas y técnicas de investigación forense aplicadas a la auditoría, ayudan a los auditores gubernamentales a descubrir y sustentar de manera efectiva los fraudes y hechos dolosos perpetuados por quienes, el Estado ha confiado su resguardo, y la Contraloría General del Estado se encuentra en capacidad de utilizar estas técnicas dentro de su ámbito de control gubernamental, considerando el debido proceso y que la obtención de evidencia, se realice mediante procedimientos lícitos, conforme lo señala el COIP. Las entidades públicas realizan procesos de contratación, a fin de satisfacer las necesidades programadas dentro de un ejercicio fiscal; en razón a la materialidad de recursos financieros utilizados en estos procesos, se incrementa la probabilidad de que ocurran hechos que atenten contra el bien público, por lo que las técnicas de investigación forense aplicadas a la auditoría son de gran utilidad para combatir los ilícitos. La Contraloría General del Estado realiza el control externo en las entidades públicas, mediante las diferentes modalidades de auditoría gubernamental, siendo el más específico la ejecución de exámenes especiales, en los que se establecen responsabilidades de tipo administrativo, civil e indicios de responsabilidad penal; el informe que es producto de la acción de control; se considera un requisito de procedibilidad para el ejercicio de la acción penal. En este sentido, las técnicas de investigación forense aplicadas en la auditoría, constituyen la alternativa para fortalecer la lucha contra la corrupción, (establecida dentro del control gubernamental, en particular los exámenes especiales con presuntos delitos de peculado en la contratación pública que son el objeto de desarrollo de la presente investigación.)

PALABRAS CLAVE: auditoría forense; peculado; contratación pública; administración pública; recursos públicos, indicios de responsabilidad penal.

ABSTRACT

Corruption in Ecuador has increased in recent years, presenting itself as a problem of ethical and social attitude that affects all social classes, levels of government and public administration, which has influenced this country to be ranked 120th of the perception index of corruption published by the NGO Transparency International in 2016. This harmful attitude adopted by those who attempt against public resources and hinder the development of the State has entailed that the entities related to the control of public resources create joint organizations to fight against corruption such as the Special Technical Commission of Public Ethics, Administrative Probity and Transparency of the OLACEFS, body of which the General Comptroller of the State of Ecuador is a member, who proposes forensic auditing as a specialized audit tool that the supreme audit institutions must develop to combat corruption. The set of forensic investigation tools and techniques applied to auditing help government auditors to discover and effectively sustain the frauds and malicious acts perpetuated by those who have been entrusted by the State, and the Office of the Comptroller General of the State, is in ability to use these techniques within their scope of governmental control, considering the due process and that the obtaining of evidence is carried out through lawful procedures, as indicated by the COIP. Public entities carry out recruitment processes in order to satisfy the programmed needs within a fiscal year, due to the materiality of financial resources used in these processes, the probability of occurrence of events that attempt against the public good is increased, so that the techniques of forensic investigation applied to the audit are very useful to combat these crimes. The Office of the Comptroller General of the State carries out external control in public entities, through the different modalities of governmental audit, the most specific being the execution of special examinations, in which administrative, civil and criminal responsibility are established, report considered a procedural requirement for the exercise of criminal action and initiation of the fiscal instruction, which will be included as evidence in the trial, so the evidence must be sufficient, relevant and competent. In this sense, the forensic investigation techniques applied to the audit appear as an alternative to strengthen the fight against corruption established within government control, in particular the special examinations with alleged crimes of embezzlement in public procurement that are the object of development of the present investigation.

KEYWORDS: forensic audit; peculation; public procurement; public administration; public resources, clue of criminal responsibility

INTRODUCCIÓN

La Oficina de Drogas y Crimen de las Naciones Unidas - UNODC, define a la corrupción como “un complejo fenómeno social, político y económico, que afecta a todos los países del mundo. En diferentes contextos, la corrupción perjudica a las instituciones democráticas, desacelera el desarrollo económico y contribuye a la inestabilidad política” (United Nations Office on Drugs and Crime, 2017), afectando no solo a una empresa, sino a todo un Estado.

La Organización de las Naciones Unidas (ONU), incluyó dentro del principio décimo del pacto global, lo siguiente: “las empresas deben combatir la corrupción en todas sus formas, inclusive la extorsión, el cohecho y peculado” (Organización de las Naciones Unidas, 2004). Durante el año 2016, en el Ecuador se incrementó el índice de percepción de la corrupción, ubicándolo en el puesto 120 de 176 países, a referencia del año 2015, que se ubicó en el lugar 107, información publicada por la ONG transparencia internacional (Transparency International, 2017).

Este incremento de calificación negativa afecta la imagen política, económica y social del país, se debe, a que las personas que administran los recursos públicos, no lo hacen de forma responsable, afectando al Estado de manera intencional o no intencional.

El sector de la contratación pública, se ha visto afectado por problemas de corrupción, de los cuales, la Contraloría ha tramitado ante la Fiscalía General del Estado, un gran número de informes de auditoría que contienen indicios de responsabilidad penal por peculado.

La auditoría forense, se ha desarrollado como una técnica de auditoría que permite la detección, análisis y obtención de evidencia de posibles fraudes o actos ilegales de actuaciones de los servidores públicos; al respecto, Miguel Cano y Danilo Lugo (2004) señalan: “la auditoría forense es una auditoría especializada en descubrir, divulgar y

atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas” (pág. 22).

Así mismo, Badillo (2008) indica:

Cuando en la ejecución de labores de auditoría financiera, de gestión, informática, tributaria, ambiental, gubernamental se detecten fraudes financieros significativos; y se deba o desee profundizar sobre ellos, se está incursionando en la denominada auditoría forense, la cual es una auditoría especializada que se enfoca en la prevención y detección de fraude financiero a través de los enfoques preventivo y detectivo. (pág. 5).

El propósito de este artículo es destacar la importancia de la auditoría forense como una técnica especializada dentro del control gubernamental; los avances de la Contraloría General del Estado del Ecuador, en técnicas de investigación forense aplicadas a la auditoría y como los auditores gubernamentales pueden fortalecer hallazgos, dentro de los exámenes especiales a procesos de contratación pública con presunto peculado.

Además, un análisis explicativo para la comprensión de los términos más utilizados en este medio, como también algunas técnicas y procedimientos para la prevención y detección de fraudes.

MATERIALES Y MÉTODOS.

El presente trabajo de investigación aborda un análisis cualitativo, de tipo documental, mediante una breve revisión de los exámenes especiales de auditoría a la contratación pública, realizados por la Contraloría General del Estado del Ecuador en el año 2016, los cuales arrojaron informes con indicios de responsabilidad penal (IRP) por peculado, y como las técnicas de investigación forense aplicadas a la auditoría, pueden ayudar a fortalecer la evidencia en los IRP.

Resaltar la importancia del uso de estas técnicas; al mismo tiempo exponer que avances ha realizado en esta materia, el órgano rector de control de los recursos del Estado. Se utilizó como fuente primaria de investigación los documentos específicos proporcionados por la Contraloría General de

Estado, referentes a los Planes Anuales de Control 2015 y 2016, Plan Estratégico Institucional 2013 – 2017, Plan Operativo Anual 2016, Informes de Rendición de Cuentas 2015 y 2016, como también reportes proporcionados por la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo y Ministerio de Finanzas, de la inversión pública 2008 - 2016.

Así mismo, como fuentes primarias, se efectuó entrevistas; al Director de Capacitación de la CGE, Especialista en temática forense auditor de la CGE, Supervisor General Nacional de Calidad de Auditoría de la Dirección Nacional de Auditoría de Deuda Pública y Finanzas de la CGE y un Experto en auditoría forense del sector privado calificado como perito.

Además, se realizó la revisión de literatura y normativa en auditoría forense, contratación pública, técnicas y procedimientos para la detección de fraudes; con el fin de relucir, pretender y determinar ¿Qué tan importante son las técnicas de investigación forense aplicadas a la auditoría dentro del control gubernamental?

Revisión de literatura y marco normativo

La corrupción y el fraude, se encuentran entre las principales preocupaciones del Estado y empresas privadas, donde los porcentajes de pérdidas económicas y afectaciones al bien público y privado se ha incrementado, lo que ha llevado a buscar alternativas especializadas de investigación forense aplicadas a la auditoría, con el fin de combatir y prevenir el fraude con mayor seguridad, lo que permite a la justicia actuar con mayor certeza.

Cabanellas (1993), en su diccionario Jurídico define al fraude como “un engaño, abuso de confianza, acto contrario a la verdad o a la rectitud” (pág. 141). Falta un conector lógico Cometiendo un ilícito a una persona natural o jurídica de derecho privado o público, por lo que el esfuerzo de los Estados por combatir, frenar y disminuir los índices de corrupción dentro de sus gobiernos e instituciones públicas, conlleva a que las entidades relacionadas con el control público creen organizaciones conjuntas

para luchar contra la corrupción, como es el caso de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) .

La OLACEFS, mantiene dentro de sus objetivos principales el “diseñar y aplicar sistemas y procedimientos para la prevención y detección del fraude, y para asegurar una cultura y un ambiente que promuevan la honestidad y el comportamiento ético de sus estados miembros”.

Cumpliendo con sus objetivos de lucha conjunta contra la corrupción en la XV Asamblea General, de la OLACEFS, se plantea a la auditoría forense como herramienta de las entidades superiores fiscalizadoras (EFS) en la lucha contra la corrupción, donde la (CEPAT), expone : la necesidad del conocimiento y desarrollo de la auditoría forense (AF) como una herramienta especializada de la auditoría, no es otra que la de emprender de manera frontal, una lucha para combatir y erradicar los actos de corrupción generalizados en los ámbitos público y privado, que lesionan el interés de la colectividad. (CEPAT, 205).

De esta manera las EFS, incluyen a la AF, como un conjunto de técnicas especializadas para combatir la corrupción dentro del control gubernamental, por lo que podríamos decir que en el Ecuador es factible su aplicación como técnicas de investigación forense aplicadas a la auditoría, debido a que la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, no la establece como un tipo de auditoría.

El objetivo principal de la AF, ya sea como tipo de auditoría o como técnica de investigación, según varios autores y conforme el fundamento documental analizado es:

Luchar contra la corrupción y el fraude en las entidades públicas y privadas, identificando los responsables o autores de los hechos, e informar a las autoridades judiciales los actos dolosos, con la finalidad de castigar la corrupción y a quienes la cometen, para evitar la impunidad, logrando la credibilidad de los funcionarios e instituciones públicas, y administradores de justicia.

La auditoría forense.

El término forense en muchas ocasiones es confundido o asociado con la medicina legal forense, o directamente con cadáveres y demás investigaciones con la finalidad de determinar las causas de muerte de un individuo; sin embargo, el Diccionario de la Lengua Española, (2017) lo define como: “relativo al foro, o en público y manifiesto”, por lo que podríamos indicar que, al referirnos al termino forense, estamos tratando de asambleas para juzgamiento o juicio en público.

La AF, es un tipo de auditoría especializada en prevenir, delatar, y obtener evidencia suficiente y pertinente de un acto o hecho suscitado. El investigador de ciencias contables Braulio Rodríguez (2002), en su artículo Una Aproximación a la Auditoría Forense define a la AF, como: Un término general usado para describir cualquier investigación financiera que pueda resultar en una consecuencia legal, (...). La ciencia de reunir y presentar información financiera en una forma que será aceptada por una corte de jurisprudencia contra los perpetradores de un crimen económico. (pág. 3).

Así mismo Maldonado (2003), en su libro titulado Prevención e Investigación de la Corrupción Financiera, describe a la auditoría forense como “el otro lado de la medalla de la labor del auditor, en procura de prevenir y estudiar hechos de corrupción. Como la mayoría de los resultados del auditor van a conocimiento de los jueces (especialmente penales)” (pág. 32). Se puede afirmar que, la auditoría forense está orientada a la investigación minuciosa de actos dolosos en el nivel financiero de una empresa o institución pública o privada.

Se puede inferir, que la auditoría forense está orientada para ambientes legales o jurídicos, escenarios donde se cometió o se está perpetrando un delito financiero, por lo que se vincula con los indicios de responsabilidad penal, mientras tanto la auditoría convencional es la encargada de reducir el riesgo de ocurrencia de eventos no deseables dentro de una empresa, proporcionando seguridad

razonable en la obtención de sus objetivos y metas.

Características de la Auditoría Forense.

El Profesor Alan Errol Rozas (2009), de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima Perú, en su artículo Auditoría Forense, describe las características para este tipo de auditorías, de las cuales consideramos las siguientes:

- Propósito.- Identificar con claridad cuál es la razón de iniciar una auditoría forense, obtener evidencia suficiente, pertinente y competente que ayude al auditor forense a establecer el indicio de responsabilidad penal, tomando en cuenta que es competencia exclusiva de la Función Judicial establecer si existe o no el delito.
- Alcance. - El periodo de análisis donde posiblemente se perpetró (revisar si está así en el artículo) el hecho, hay que considerar que de acuerdo el tipo de fraude, se propondrá el alcance, como en el caso de contratación pública, donde el periodo de análisis es el tiempo que duró el proceso de contratación en sus diferentes etapas.
- Orientación.- El objetivo fundamental de las auditorías en general, es mejorar el control interno, mediante las recomendaciones para la implementación de controles preventivos, detectivos y correctivos que reduzcan el riesgo de ocurrencia de un evento no deseado.
- Normatividad.- Leyes, normas de control interno, reglamentación interna, disposiciones legales y demás normativa vigente relacionadas con legislación y control gubernamental, estándares internacionales, ejemplo ISO 37001, y todo documento legal que fortalezca en derecho los hallazgos de auditoría.
- Enfoque.- El enfoque de las auditorías en general, y en especial de la auditoría forense es combatir la corrupción en todas sus formas, en lo público y privado.
- Equipo de Auditoría.- El equipo de auditoría

dependerá siempre de los componentes a auditar o el alcance de la auditoría, está conformado por equipos multidisciplinarios, con profesionales en diferentes áreas como ingenieros civiles, sistemas, talento humano, químicos, auditores financieros, contadores públicos, abogados.

La auditora forense no cuenta con manuales específicos para el desarrollo y ejecución del control; sin embargo, existen estándares internacionales dedicados a combatir la corrupción, como las normas de Declaraciones Sobre Estándares de Auditoría, SAS 99 (2002), relacionados con las consideraciones de fraude en una auditoría de estados financieros, donde claramente indican que existe tres maneras para responder al riesgo del fraude:

- Alternar la forma en que se realiza las auditorías.
- Cambiar la naturaleza, alcance, procedimientos de auditoría, programas de auditoría, pruebas sustantivas, de cumplimiento enfocadas a lo relacionado con el hecho o componentes de análisis.
- Realizar procedimientos de auditoría, para identificar los riesgos relacionados con la alta Gerencia, mediante una correcta evaluación del control interno.

La AF, como técnica de investigación especializada aplicada a la auditoría para prevenir y detectar hechos de corrupción, es de gran utilidad dentro del control gubernamental, por lo que el auditor, mediante el uso de esta técnica, debe evaluar en forma continua si la evidencia recolectada posee las condiciones de suficiencia, pertinencia en hecho y derecho, que expongan o presenten de manera clara el acto punible.

Dentro del control gubernamental, el principal problema para la documentación del indicio de responsabilidad penal, es la obtención de la evidencia; que esta contenga la suficiencia y pertinencia legal, que sea aceptada como prueba en la calificación e inicio de la instrucción fiscal, por lo que la evidencia puede ser de cualquier tipo, pero siempre deberá estar vinculado a los hechos.

Las Normas Internacionales de Auditoría NIA-500

(2013), indican:

La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Adicionalmente, en algunos casos, el auditor utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a realizar una manifestación que se le haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría. (pág. 6)

En auditoría, para la obtención de evidencia se aplica procedimientos como: inspección de campo, indagaciones, análisis, pruebas sustantivas, de cumplimiento, papeles de trabajo, análisis de registros de datos, análisis de sistemas o software utilizado, validación de documentación de respaldo, y cualquier procedimiento adecuado considerado por el auditor, tomado en cuenta que fundamenta una afirmación de la auditoría que se incluirá en el informe IRP, los serán considerados como prueba dentro de la instrucción fiscal.

La prueba es el resultado y efecto de la evidencia, por lo que apoya al procedimiento judicial, permitiendo a las autoridades comprobar la ocurrencia del delito; según varios autores, la evidencia se clasifica como: directa y circunstancial, documental y secundaria.

- Directa.- Está relacionada directamente con el hecho, considerado como un testigo presencial.
- Circunstancial. - Se basa en la suposición, por lo que hace referencia a un hecho, por lo general en auditoría tenemos evidencias circunstanciales, por ejemplo: el registro de usuarios que accedieron al sistema financiero en una fecha y hora determinada, de ahí la necesidad de la suspicacia y habilidad del auditor para convertirla en prueba que demuestra un hecho fraudulento.
- Documental. - Son los documentos relacionados al hecho, por ejemplo: dentro de la contratación pública, en el caso de incumplimiento contractual la evidencia documental será el contrato, en muchas ocasiones la evidencia documental dentro

del proceso de juicio puede ser considerada como evidencia directa; uno de los principales problemas que afectan a este tipo de evidencia es la falsificación o alteración.

- Secundaria. - Es considerada como sustituto de la evidencia documental, un ejemplo claro en el caso de incumplimiento contractual, serían las fotografías, papeles de trabajo, memorandos de disposición, los cuales ayudan a dar certeza de verdad o falsedad de un hecho.

Toda evidencia tendrá la siguiente trayectoria: obtención, documentación y evaluación; así mismo, los auditores gubernamentales aplicaran procedimientos de auditoría con la finalidad de obtener la evidencia suficiente, competente y pertinente que permitan probar lo aseverado en el informe de auditoría.

Tabla 1. *Evaluación de la Evidencia*

	Evidencia	Detalle
Suficiente	Completa, que sustenten los hallazgos	
Competente	Válida, confiable y consiste con los hechos	
Pertinente	Que tenga relación los la observación o hallazgo de auditoría	

Adaptado del libro: Auditoría Forense; Más que una especialidad profesional una misión: prevenir y detectar el fraude financiero (Jorge Badillo Ayala, 2008).]

Para la obtención de la evidencia el auditor gubernamental o forense debe adoptar procedimientos lícitos, y en el caso de evidencia secundaria digital, como grabaciones de audio o video, necesitará obligatoriamente la autorización de un juez, con la finalidad de que no se viole el derecho a la intimidad de las personas.

Fases de la Auditoría Forense

Al igual que la auditoría gubernamental existen varios planteamientos sobre las fases o etapas de la auditoría forense; sin embargo, la mayoría de autores coinciden en las siguientes: Planificación, trabajo de campo y comunicación de resultados, seguimiento y monitoreo.

- Planificación.- El auditor debe seleccionar el enfoque y alcance adecuado del objeto de la auditoría, obtener conocimiento general del caso investigado, que le permitan identificar las áreas más importantes a intervenir, evaluar el control

interno, verificar la pertinencia de continuar con la investigación (existen las condiciones e indicios que se cometió un ilícito); fase relacionada al capítulo V del MGAG

- Trabajo de Campo (ejecución).- Definición y tipificación del hecho, por lo que se ejecutará los procedimientos de auditoría planificados en la fase anterior, como también la aplicación de técnicas y procedimientos de investigación, como software especializado (TAACs), por ejemplo: ACL, Idea, etc., respetando siempre el debido proceso y facultades normativas del auditor, al contrario, sino realiza con prolijidad y profesionalismo su trabajo, puede terminar acusado por el auditado, aduciendo daño moral o similar.

- Comunicación de Resultados.- La comunicación con los auditados debe ser permanente, conforme se desarrolla la auditoría, esto con la finalidad de solventar dudas que aparezcan en el transcurso de la auditoría; sin embargo, el auditor debe ser cauteloso a la hora de informar los resultados, ya que un error en esta fase, puede arruinar todo el proceso de investigación, fase que culmina con la presentación del informe técnico.

- Seguimiento.- Corresponde a la confirmación de resultados, asegurar que los mismos mantengan la suficiencia y pertinencia de hecho y derecho para que sean considerados y aseguren la calificación e inicio de la instrucción fiscal (Jorge Badillo Ayala, 2008) .

La AF como técnicas de investigación aplicadas a la auditoría, han guiado a quienes realizan en control de los recursos públicos a la utilización de nuevos materiales y métodos basado en estándares internacionales como las normas ISO 37001 de Sistemas de Gestión Anti Soborno, BS 10500 Norma Anticorrupción, NIA-ES 240 Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con Respecto al Fraude, mismos que ayudan al auditor a expresar su informe con seguridad y certeza, de manera que sea considerado en la presentación del IRP e inicio de la instrucción fiscal, convirtiéndose la principal herramienta de lucha contra el fraude.

El informe del auditor forense, debe proporcionar la información necesaria que sirva de prueba en la instrucción fiscal, adjuntando la totalidad de la evidencia obtenida, incluyendo sus fuentes de información; que revelen todos los hechos del posible delito, sin dejar espacio a la duda, y cumpliendo a cabalidad, los pasos y normas de auditoría que exige el debido proceso.

El Peculado, Contratación Pública y Control Gubernamental

Partiendo de su origen, el peculado se dio a conocer en el imperio Romano, que según Donna (2000) se lo conocía como:

“Peculato”, que significaba hurto al patrimonio privado o al del pueblo romano, en donde el peculado de los caudales del Rey era castigado con la muerte. La característica fundamental de este delito era la relación funcional que unía al funcionario en razón de su cargo con los bienes objetos del peculado. (pág. 272).

El peculado a manera de delito contra la eficiencia de la administración pública en el Ecuador, se encuentra tipificado en la sección tercera, artículo 278 del Código Integral Penal (2014), (COIP) que indica:

Las o los servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal en alguna de las instituciones del Estado, determinadas en la Constitución de la República, en beneficio propio o de terceros; abusen, se apropien, distraigan o dispongan arbitrariamente de bienes muebles o inmuebles, dineros públicos. (pág. 42)

Así mismo Guillermo Cabanellas (1993), en su diccionario jurídico elemental, define al peculado como: “sustracción, apropiación o aplicación indebida de los fondos públicos por aquel a quien está confiada su custodia o administración” (Pág. 69).

Entendiéndose como fondos públicos lo descrito en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002), (LOCGE) que establece: 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. (pág. 2).

La administración pública de acuerdo Rodríguez (1987) “está compuesta por un conjunto de elementos (demandas sociales, recursos humanos, económicos, materiales, tecnológicos, entre otros) que constituyen la fuerza de arranque del sistema; y de otros (sistemas, métodos, normas, estructuras, etc.)”(pág. 55). Es decir, afectar a la administración pública, es afectar a todo un Estado.

El Estado ecuatoriano para implementar sus políticas públicas establecidas en los proyectos plurianuales de inversión, orientados al Plan Nacional de Desarrollo, (PND) ejecuta mediante las “entidades que conforman el presupuesto general del Estado” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, pág. 422), procesos de contratación pública, que forman parte de un sistema articulado y coordinado de elementos, principios, normas, herramientas informáticas, procedimientos y marco institucional que fortalecen la distribución y asignación de contratos públicos a personas naturales, micros, pequeñas, medianas y grandes empresas.

Debido al incremento de materialidad de la inversión pública en el Ecuador, conforme lo establece la base de datos de asignación presupuestaria, elaborada por la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo, y el Ministerio de Finanzas, con corte al 31 de diciembre de 2015, la inversión real en ese año ascendió a 5580'876.448, 34 USD millones de dólares, por lo que ha incrementado el riesgo, que por acciones y actuaciones indebidas de los servidores públicos, con finalidad malintencionada; se apropien de bienes o recursos del Estado o de cualquier cosa que forme parte del patrimonio estatal, y se atenten contra los recursos públicos.

Así mismo, alrededor del 70% del presupuesto anual que ingresa a las instituciones públicas es utilizado en gasto de inversión, como en el caso de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, donde la máxima autoridad planifica y realiza las contrataciones de obras, bienes, servicios, y consultorías, mediante el Sistema Oficial de Contratación del Estado (SOCE) del Servicio Nacional de Contratación Pública (SERCOP), el cual es de uso obligatorio para las entidades descritas en los artículos 1 y 2 de la Ley Orgánica de Sistema Nacional de Contratación Pública, conforme lo confirma el artículo 21 del mismo cuerpo legal.

Así también el SERCOP, con el objeto de mejorar la gestión de la contratación pública, el 2 de octubre de 2014, con resolución No. 015-2014, expide las normas de uso obligatorio de los módulos Ushay, que es un aplicativo informático de integración del proceso de contratación pública.

Las máximas autoridades de las instituciones del Estado inician los procesos de contratación pública mediante acto administrativo, que se define según el artículo 65 del Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (2015) como: "toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma directa" (pág. 27), la cual, es la resolución de aprobación de pliegos e inicio del proceso de contratación.

Luego de la publicación del proceso y conforme el cronograma establecido para la contratación, que se inicia con la recepción de las ofertas, calificación y de ser el caso negociación para concluir la fase precontractual, con la resolución administrativa de adjudicación de la obra, bien, servicio o consultoría, dando paso a la firma del contrato que conforme lo define Guillermo Cabanellas (1993) "es el acuerdo de dos o más personas sobre un objeto de interés jurídico; el contrato constituye una especie particular de convención, cuyo carácter propio consiste en ser productor de obligaciones" (pág. 74).

La LOSNCP, en su artículo 71 describe las cláusulas

obligatorias del contrato, donde consta el plazo contractual, que rige desde la firma o legalización del acuerdo entre las partes, o entrega del anticipo al contratista, dependiendo como se estipule en el contrato, hasta la signatura del acta de recepción única o definitiva.

Las entidades públicas realizan gran cantidad de procesos de contratación, como el descrito anteriormente en el transcurso del año fiscal, por lo que, las compras públicas representan el 8% del Producto Interno Bruto (PIB) nacional y el 24% del Presupuesto General del Estado (PGE), esto ocasiona que por desacuerdos o inconformidades ya sea de los oferentes, proveedores, contratistas, contratantes o ciudadanía en general, se presenten denuncias, a los organismos de control.

En este contexto, la Contraloría General del Estado del Ecuador (CGE) hace uso de la potestad estatal establecida en el artículo 211 de la Constitución de la República del Ecuador, (CRE) (2008) que indica:

La Contraloría General del Estado es un organismo técnico encargado del control de la utilización de los recursos estatales, y la consecución de los objetivos de las instituciones del Estado y de las personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos. (pág. 39).

Además de las funciones y atribuciones establecidas en la CGE del Ecuador, el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002), determina las siguientes:

Practicar auditoría externa, en cualquiera de sus clases o modalidades, por sí o mediante la utilización de compañías privadas de auditoría, a todas las instituciones del Estado, corporaciones, fundaciones, sociedades civiles, compañías mercantiles con fines sociales o públicos, cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria esté integrado en el 50% o más, con recursos públicos; (...) 3. Examinar los gastos, inversiones, utilización, administración y custodia de recursos públicos; 4. Examinar y evaluar en términos de costo y tiempo, la legalidad, economía, efectividad,

eficacia y transparencia, de la gestión pública; 5. Examinar y evaluar el sistema de control interno de cada una de las instituciones sujetas a su control; 6. Ejercer la función fiscalizadora en las instituciones del Estado, mediante la predeterminación o glosa y la determinación, para la oportuna protección y seguridad de los recursos públicos; 7. Identificar y evaluar los procedimientos internos de prevención contra actos de corrupción en las entidades sujetas a su control; 8. Evaluar las labores de auditoría externa efectuadas por compañías privadas de auditoría; 9. Exigir y examinar las declaraciones patrimoniales juramentadas e investigar los casos en que se presuma enriquecimiento ilícito, en armonía con lo estipulado en el artículo 212 de la Constitución Política de la República, de acuerdo a las regulaciones que se dicten (pág. 39).

Así mismo el Contralor General del Estado a fin de dirigir y asegurar la implantación, funcionamiento y actualización del sistema de planificación institucional para el control de los recursos públicos, resuelve aprobar las políticas para la formulación, ejecución y evaluación del Plan Operativo Anual, mismas que establecen: El Contralor General del Estado orientará el control de los recursos públicos, mediante la ejecución de auditorías y exámenes especiales hacia los diferentes sectores, tomando en cuenta los requerimientos de las instituciones del Estado y demanda ciudadana (pág. 2).

Ibídem, del cumplimiento de los planes de control detalla: “serán formulados, ejecutados y evaluados con sujeción a las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias vigentes, y estarán alineados a los objetivos estratégicos y tácticos del Plan Estratégico Institucional (PEI)” (pág. 3).

En este sentido, el organismo rector de la fiscalización de los recursos públicos, a fin de cumplir con la potestad estatal establecida en el artículo 211, CRE, como también dirigir el control administrativo, compuesto por auditoría interna, auditoría externa y control interno de las entidades del sector público, y para la ejecución de su PAC; realiza auditorías gubernamentales, que de acuerdo al artículo 18 de LOCGE “consisten en un sistema

integrado de asesoría, asistencia y prevención de riesgos que incluyen el examen y evaluación críticos de las acciones y obras de los administradores de los recursos públicos” (Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, 2002, pág. 32).

La Ley Orgánica de la Contraloría General de Estado clasifica a la auditoría gubernamental en 2 grupos: de acuerdo a su naturaleza y dependiendo de quien lo realice:

Tabla 2. Alcance y modalidad de la auditoría gubernamental

Según su naturaleza	Dependiendo de quien lo realiza
Auditoría financiera	Auditoría interna (propia de la entidad)
Auditoría de aspectos ambientales	Auditoría Externa (auditores gubernamentales CGE)
Auditoría de obras Públicas	
Examen Especial	

Adaptado de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado Art. 19, 20 22 y 23.

Los exámenes especiales de auditoría, son acciones de control que realiza la CGE a componentes específicos, como lo describe el artículo 19 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002), que expone: verificará, estudiará y evaluará aspectos limitados o de una parte de las actividades relativas a la gestión financiera, administrativa, operativa y medio ambiental, con posterioridad a su ejecución, aplicará las técnicas y procedimientos de auditoría de la materia de examen y formulará el correspondiente informe que deberá contener comentarios, conclusiones y recomendaciones. (pág. 33).

El organismo rector del control de los recursos públicos, es la Contraloría General del Estado, quien es la única entidad, que posee la capacidad constitucional de “determinar responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal, relacionadas con los aspectos y gestiones sujetas a su control ” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, pág. 39).

Para el efecto, el artículo 12 de la LOCGE, describe que el control interno se lo aplicará en forma previa, continua y posterior, es así que, el control previo y continuo, lo realizan los servidores públicos de la entidad, mientras el control posterior ejecutará la CGE, mediante auditoría externa e interna, así lo confirma el literal c, del citado artículo y norma.

El control posterior que realiza la CGE, luego de finalizado los procesos de contratación pública, o alguna de las fases del contrato, ayuda a medir y verificar mediante pruebas de cumplimiento o sustantivas, si se consideró todos los requisitos esenciales para el proceso contractual, como también, verificar y conciliar los valores ejecutados en las planillas, amortizaciones de anticipos y demás procesos administrativos y financieros resultantes, en el transcurso del contrato.

El Manual de Auditoría Financiera Gubernamental (2001) define al informe de auditoría como: el producto final del trabajo del auditor consta de, : I dictamen profesional a los estados financieros, las notas a los estados financieros, la información financiera complementaria, la carta de Control Interno y los comentarios sobre hallazgos, conclusiones y recomendaciones, en relación con los aspectos examinados, los criterios de evaluación utilizados, las opiniones obtenidas de los funcionarios vinculados con el examen y cualquier otro aspecto que juzgue relevante para su adecuada comprensión. (pág. 261).

La presunción de determinación de responsabilidades, se evidencia, cuando a consecuencia de la auditoría gubernamental se demuestre que el servidor o ex servidor público, inobservó la normativa vigente en el cumplimiento o incumplimiento de sus funciones, tareas o procesos encomendados, sean estas de manera dolosa o no. Por esta razón que en el artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002) dispone. "A base de resultados de la auditoría gubernamental contenidos en actas o informes, la Contraloría General del Estado, tendrá potestad exclusiva para determinar responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal" (pág. 50).

El Manual de Auditoría Gubernamental (2004), en su capítulo 8 define a las responsabilidades como: la obligación de reparar y satisfacer por uno mismo o por otro, la pérdida causada, el mal inferido o el daño irrogado, ocasionados por la culpa u otra causa (...) La obligación constituye el deber a cumplirse,

mientras que la responsabilidad, para efectos de este manual, es la desviación ocasionada por la acción u omisión en la que incurren los servidores al ocupar un cargo en una entidad pública determinada, sea que se encuentren en su desempeño o hayan dejado de hacerlo. (pág. 149). Por lo que, todo funcionario público, desde el momento en que se posesiona en su cargo, asume obligaciones legales administrativas, estableciéndolos como sujetos de responsabilidad.

Al respecto el artículo 233 de la Constitución de la República del Ecuador infiere:

Ninguna servidora ni servidor público estará exento de responsabilidades por los actos realizados en el ejercicio de sus funciones, o por sus omisiones, y serán responsables administrativa, civil y penalmente por el manejo y administración de fondos, bienes o recursos públicos. (...) Las servidoras o servidores públicos y los delegados o representantes a los cuerpos colegiados de las instituciones del Estado, estarán sujetos a las sanciones establecidas por delitos de peculado, cohecho, concusión y enriquecimiento ilícito. La acción para perseguirlos y las penas correspondientes serán imprescriptibles y, en estos casos, los juicios se iniciarán y continuarán incluso en ausencia de las personas acusadas. Estas normas también se aplicarán a quienes participen en estos delitos, aun cuando no tengan las calidades antes señaladas. (pág. 119).

Los sujetos de responsabilidad, en los "indicios de responsabilidad penal pueden ser los servidores de los organismos y entidades del sector público; las personas encargadas de un servicio público; y, también personas extrañas al referido servicio, que incurran en delitos contra la administración pública" (Manual de Auditoría Gubernamental, 2004, pág. 149).

Del mismo cuerpo legal en el capítulo 8, numeral 4, establece "para que exista el indicio de responsabilidad penal tiene que existir como fundamento el dolo, esto es, el deseo de inferir daño u obtener ventajas ilícitas para sí o para otro, originando de esta manera un delito" (Manual de

Auditoria Gubernamental, 159, pág. 150).

La Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002), en su artículo 67 expone:

Si por los resultados de la auditoría gubernamental, los auditores evidenciaren indicios de responsabilidad penal respecto de delitos contra la administración pública y otros que afecten a los intereses del Estado y de sus instituciones, tales resultados se presentarán al Ministerio Público para que ejercite la acción penal correspondiente. (pág. 32).

En este contexto y en relación a lo que establecen los artículos 65 y 67 de la LOCGE, y el artículo 581 del COIP, la Contraloría, remite sus informes con indicios de responsabilidad penal a la Fiscalía General del Estado, el cual formará parte de la instrucción fiscal a seguir, ya que como describe el artículo 581 del COIP, no es posible iniciar el proceso penal en delitos de peculado, sin contar con el informe IRP del organismo de control, a excepción de los delitos de Peculado Bancario o Financiero, que conforme la resolución No. 08 -2015 Registro Oficial No. 539, de 09 de julio de 2015, en su artículo único establece: En los delitos de peculado a los que se refieren el inciso cuarto del artículo 278 del COIP y en los delitos contra el sistema financiero, que de conformidad con el Código Orgánico Monetario y Financiero y la Ley Orgánica de Economía Popular y Solidaria, están relacionados con el control exclusivo de la Superintendencia de Bancos y de la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria; para el ejercicio de la acción penal, la Fiscalía General del Estado no requerirá de ningún informe previo o adicional de aquellos organismos de control, como presupuesto de procedibilidad. Para estos casos, la Fiscalía General del Estado ejercerá las facultades que le confieren la Constitución de la República y la ley, cuando conozca, de cualquier manera, sobre la perpetración de alguna infracción de esta naturaleza. (Corte Nacional de Justicia, 2015, pág. 1).

Es así, que la CGE, como entidad encargada de establecer responsabilidades, tramita los indicios de responsabilidad penal sobre delitos de peculado

perpetuados en las entidades públicas, a excepción de los ocurridos en las instituciones financieras y de economía popular y solidaria.

Luego de realizar la revisión conceptualizada de los componentes principales de la investigación como auditoría forense, peculado, contratación pública, y exámenes especiales dentro del control gubernamental, se detalla que la CGE ejecutó en el año 2016 un total de 2.899, acciones de control a los recursos públicos a nivel nacional.

Tabla 3.
Acciones de control ejecutadas por la Contraloría General del Estado, año 2016, por mes

AC	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sept	Oct	Nov	Dic	Total
AAA	1			1					1		1		4
AF	1	5	7	4	6	9	5	3	7	3	4	4	58
AOP		1	1				1						3
EE	628	75	144	234	395	151	175	252	301	158	203	118	2834
Total	630	81	152	239	401	160	181	255	309	161	208	122	2899

Adaptado de la base de datos del sistema SisconWeb, de la CGE e informe de rendición de cuentas 2016 AC: Acciones de Control; AAA: Auditoría de Aspectos Ambientales; AF: Auditoría Financiera; AOP: Auditoría de Obra Pública; EE: Examen Especial.

Dentro del total de acciones de control se encuentran los exámenes especiales, que corresponde al 97,76% del control realizado por la Contraloría, demostrando que este organismo realiza con más frecuencia auditorías a componentes y alcances específicos de las entidades públicas, de acuerdo al Art. 19 de la LOCGE.



Figura 1. Acciones de control realizadas por la CGE, en el año 2016, se denota claramente, que el órgano rector de los recursos públicos realiza exámenes especiales como acción de control con más frecuencia.

El análisis a componentes específicos surge,

debido a la petición ciudadana de intervención de la CGE, mediante la presentación de denuncias, por lo que, en el 2016, se realizó 2572 exámenes especiales relacionados con contratación pública, ejecutándose una minoría a alcances como: presentación de informes, rendición de cuentas, liquidación y utilización de bienes, declaraciones patrimoniales juramentadas, e ingresos y declaraciones aduaneras.

Los Indicios de Responsabilidad Penal por posibles fraudes en las entidades públicas revelados por los auditores gubernamentales, siempre forman parte de un proceso de auditoría, por lo que en su totalidad se derivan de algún tipo de acción de control, como es el caso de los exámenes especiales, COMO RESULTADO DEL proceso de auditoría; Identificado el indicio de responsabilidad penal, por hechos a los que se refiera la sección tercera del COIP, se realizará un informe por separado al informe general, por lo que se procederá conforme los artículos 65, 66, 67 y 68 de la LOCGE.

En la actualidad, para iniciar una investigación fiscal por el delito de peculado y su posterior formulación de cargos, es necesario que exista un informe de la Contraloría, donde se establezca indicios de responsabilidad penal; sin este informe no se puede iniciar ninguna investigación, ya que es un requisito de procedibilidad.

La CGE, en el 2016 elaboró y remitió a la Fiscalía General de Estado 264 informes CON indicios de responsabilidad penal a nivel nacional, de los cuales 236 se tramitan como presuntos peculados, equivaliendo al 89,39%, del total REMITIDO, mientras que los 28 restantes pertenecen a presuntos delitos como enriquecimiento ilícito, tráfico de influencias, y falsificación y uso de documentos falsos. De los 236 informes IRP por presunto peculado, 76 se relacionan con peculado en la contratación pública.

De acuerdo a la reglamentación interna para trámite de informes de auditoría gubernamental, quien aprueba los IRPs, es el Contralor General del Estado, mismo que delega a la Dirección de Nacional de Patrocinio, Recaudación y Coactivas, remita a la Fiscalía General del Estado, para que de

existir los suficientes elementos de convicción que demuestren el posible delito y la responsabilidad de los sujetos activos, se inicie la instrucción fiscal. En este sentido no es responsabilidad de la Contraloría General del Estado, establecer sanciones a actos punibles derivados de informes con indicios de responsabilidad penal.

En los exámenes especiales, relacionados con procesos de contratación pública, es de gran utilidad el uso de técnicas de investigación forense aplicadas a la auditoría, en razón que, para participar como oferente en el sistema SOCE, es necesario cumplir con un sinnúmero de requisitos, por lo que la validación y autenticación de la documentación presentada es un punto de control primordial, debido a que es posible se anexe documentación adulterada o fraudulenta.

Uno de los principales controles es la validación de los códigos QR, establecido por el SRI, en los formularios de declaración de impuestos a la renta, que son un insumo esencial para la calificación de los índices financieros dentro de la oferta presentada, otro punto importante es la verificación de que el oferente no se encuentre en incumplimiento o impedimento de contratar con instituciones del Estado, como también que no conste en dentro del listado de empresas inexistentes o personas naturales con actividades supuestas, sancionadas por el Servicio de Rentas Internas (SRI).

De acuerdo con datos proporcionados por el SRI, desde el 2010 al 2017, el Estado contrató con empresas y personas de actividades ficticias o fantasmas un total de 13'699.329,38 USD. Es importante que el auditor gubernamental obtenga información financiera de fuentes externas relacionadas con la asignación y control de los recursos públicos, como: Banco Central del Ecuador, Banco de Desarrollo del Ecuador, Ministerio de Finanzas, Superintendencia de Compañías, Servicio Nacional de Contratación Pública y de más entidades a fines al objeto de la investigación o alcance de la auditoría.

Así también, en la oferta constan documentos que respaldan la experiencia en compromisos similares

al objeto de contratación, por lo que es importante validar la autenticidad o legitimidad de los mismos, mediante confirmación en el SOCE de la existencia de los procesos contractuales a los que hacen referencia las actas de entrega recepción; se debe tomar en cuenta, el caso de ocurrencia, que las entidades contratantes modifiquen las condiciones establecidas en los pliegos, con la finalidad de favorecer a un oferente en específico, por lo que, es donde actúa la suspicacia del auditor para obtener la evidencia suficiente y pertinente que demuestre el ilícito.

Se debe identificar que los criterios de evaluación a ser valorados en la calificación de las ofertas, se encuentren acorde con la naturaleza del objeto a contratar y de acuerdo la normativa vigente para el efecto, como también revisar que el porcentaje de valor agregado ecuatoriano (VAE), corresponda al real del oferente, ya que, sobrevalorando este parámetro, incrementará la calificación del participante.

El indicio de direccionamiento contractual también puede reflejarse, cuando los operadores del sistema informático de contratación pública, establecen tiempos mínimos dentro del cronograma de procedimientos, en este caso se puede presumir de la existencia anticipada y privilegiada de información relevante para un oferente en particular, quien preparó con anterioridad su oferta; Así mismo, en relación a la presentación de las garantías o avales financieros, es primordial verificar, que estas cuenten con el respaldo y sean emitidas por una entidad autorizada por las Superintendencias de Bancos, o de Economía Popular y Solidaria según corresponda, por lo que el auditor deberá hacer uso de las bases de datos y módulos de consulta web de dichas entidades.

La utilización de sistemas de información, bases de datos, archivos digitales y software de tratamiento de datos para auditoría (TAACs), es una de las técnicas de investigación forense aplicadas a la auditoría, primordiales en la ejecución de la acción de control gubernamental; algunas herramientas informáticas usadas dentro de auditoría forense

son: Encase que es un software basado en sistemas de investigación cibernética, que permite crear una copia duplicada del contenido del disco duro, convirtiéndose en una herramienta eficaz para la conservación de la evidencia digital.

Idea, es una herramienta software para el análisis de bases de datos, permitiendo una investigación minuciosa de la información obtenida por el auditor, como, tablas planas, extracción duplicados, o alteración de registros, por lo que es muy útil para el análisis de pagos duplicados, contratistas recurrentes, procesos similares con variación de precio contractual, análisis gráficos, e identificar patrones de comportamiento doloso dentro de los sistemas informáticos.

La Contraloría General del Estado, para el análisis de datos utiliza ACL 9.0 (Audit Command Language), que es un software desarrollado por la compañía ACL Services Ltda, el cual permite el análisis y comparación de datos, como transacciones financieras, identificar la relación de los datos, editar ecuaciones de cálculo, con el establecimiento de monitoreos continuos, a fin de detectar el fraude; la CGE mantiene habilitadas un total de 50 licencias Enterprise de ACL, que se encuentran distribuidas en todas las direcciones y unidades administrativas de auditoría externa a nivel nacional.

La CGE, dentro de su estructura organizacional consta la Dirección Nacional de Capacitación, que como objetivo primordial establece el desarrollo profesional, intelectual y capacitación de los servidores públicos y de las unidades de auditoría interna de las entidades públicas. El Contralor General del Estado, mediante acuerdo 020-CGE-2015, estableció la gratuidad de la capacitación para servidores y personas particulares de las entidades públicas, por lo que en el año 2016, el órgano rector del control de los recursos públicos realizó 387, eventos de capacitación, donde participaron 19.137 personas a nivel nacional.

Referente a la capacitación relacionada al control y auditoría gubernamental y uso de técnicas de investigación forense adaptada a la auditoría la CGE,

se desarrolló 19 eventos de capacitación vinculados a la AF, por lo que para el organismo de control, corresponde un campo de investigación, Desarrollo y Evaluación académica en auge ; El Coordinador Nacional de Capacitación comenta que los auditores gubernamentales cuentan con conocimientos y capacidades para la aplicación de este tipo de técnicas; sin embargo, mucho de ese conocimiento y experticia se obtiene por iniciativas personales e individuales, en la ejecución de las acciones de control. La Capacitación como macroactividad de asesoría de la CGE, en el buen uso y control de los recursos públicos; fomenta y desarrolla capacidades en los auditores internos, externos y servidores; como eje transmisor del conocimiento.

Conclusiones

Las formas de atentar contra los recursos tangibles e intangibles del Estado cada vez son más complejas, por lo que las entidades públicas deben (presente; las recomendaciones e hacen a futuro) adoptar mecanismos de protección, que incluya estrategias para identificar, administrar y controlar hechos no deseados, basados en normas antisoborno, incrementando el control interno, como también de acuerdo a la facultad de la CGE, cumpliendo con las recomendaciones establecidas en los informes de auditoría realizados por los organismos de control estatal, a fin de reducir el riesgo. Conforme se pudo dilucidar en el transcurso del documento, se pretende revelar que la auditoría forense como un tipo de auditoría dentro del control gubernamental no es procedente, sin embargo, es aplicable como un conjunto de técnicas forenses orientadas a la auditoría, debido a que los métodos y herramientas utilizadas para el análisis de información, papeles de trabajo y obtención de evidencia, mediante procedimientos lícitos no se limita, (esta parte no se entiende) y queda a exclusiva habilidad, experiencia y conocimiento del auditor.

La Contraloría General del Estado realizó 2572 exámenes especiales a componentes relacionados con la contratación pública, de donde se derivaron 76 informes con indicios de responsabilidad penal por presunto peculado, por lo que la utilización

de técnicas y herramientas de investigación forense aplicadas a la auditoría dentro del control gubernamental, facilitarán la identificación de hallazgos que formen parte de la evidencia dentro del informe IRP, como elemento de prueba. El incremento de los índices de corrupción en nuestro país, exige que la Contraloría General del Estado, como organismo rector del control en la utilización de los recursos públicos, se adentre en el desarrollo e implementación de técnicas y herramientas de investigación forense aplicadas a la auditoría, a fin de fortalecer el alcance y modalidad del control gubernamental, establecido en el artículo 18 de la LOCGE.

La automatización de la contratación pública en el Ecuador, mediante el uso de herramientas informáticas ha llevado a personas malintencionadas a utilizar formas sofisticadas de evadir el control y los procedimientos adecuados por parte de los actores y quienes supervisan los procesos de contratación; por lo que, quienes ejercen el control de los recursos estatales deben utilizar herramientas software TAACs, que se consideran técnicas de investigación forense aplicadas a la auditoría, primordiales en control gubernamental.

Literatura Citada

Alan Errol Rozas, F. (2009). Auditoría Forense. Revista de la Facultad de Ciencias Contables, QUIPUKAMAYOC, 73-101.

Alex Canedo Estrada. (2010). La informática forense y los delitos informáticos. Revista Pensamiento Americano, 81-88.

Ana Ponce, A., & Richard Villagómez, C. (2016). Revisión de las herramientas estadísticas empleadas en la detección del lavado de activos. Revista Publicando, 420-431.

Asamblea Nacional Constituyente . (2008). Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública . Quito : Asamblea Nacional .

Asamblea Nacional del Ecuador. (2008). Constitución

de la República del Ecuador. Montecristi : Asamblea Nacional .

Asamblea Nacional del Ecuador . (2014). Código Integral Penal . Quito: Asamblea Nacional .

Braulio Rodríguez, C. (2002). Una aproximación a la Auditoría Forense. Bogotá: Universidad Javeriana.

Cabanellas, G. (1993). Diccionario Jurídico Elemental. En G. C. Cuevas, Diccionario Jurídico Elemental (pág. 341). España: Heliasta S.R.L.

Ocampo, S., Omar Trejos, B., & Guillermo Solarte, M. (2010). Las técnicas forenses y la auditoría. *Scientia et Technica*, 108-103.

Carlos Rodríguez, P. (1987). Administración Pública Ecuatoriana. Quito: Instituto Latinoamericano de Investigaciones Sociales.

Técnica Especial de Ética Pública, Probidad Administrativa y Transparencia (CEPAT). (2005). La Auditoría Forense, Herramienta de las EFS en la Lucha Contra la Corrupción. XV Asamblea General de la OLACEFS, (pág. 26). Quito.

Congreso Nacional del Ecuador. (2002). Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. Quito: Congreso Nacional.

Contraloría General del Estado . (2001). Manual de Auditoría Financiera Gubernamental . Quito : CGE.

Contraloría General del Estado . (2002). Manual General de Auditoría Gubernamental . Quito: CGE.

Esthela Carrillo, C., & Ercilia Loera, A. (2016). Gestión de la auditoría forense ante la necesidad de transparencia del impuesto al hospedaje en Sonora. *Revista Iberoamericana de Turismo*, 32-47.

Federación Internacional de Contadores IFAC. (2013). Normas Internacionales de Auditoría. España.

Jorge Badillo Ayala. (2008). Auditoría Forense. Quito:

ESPE.

María del Carmen Álvarez, V. (2006). La auditoría como proceso de control: concepto y tipología. *Revista Ciencias de la Información*, 31-42.

Mario Heimer Flórez G. (2015). Tableros de control como herramienta especializada: perspectiva desde la auditoría forense. *Universidad Javeriana* , 16-42.

Miguel Cano y Danilo Lugo. (2004). La Auditoría Forense en el Sistema Judicial Acusatorio. United States: U.S. InterAmerican Affairs.

Miltón, M. (2003). Prevención e Investigación de la Corrupción Financiera. Quito: Luz de América.

Organización de la Naciones Unidas. (Junio de 2004). www.un.org. Obtenido de www.un.org: <http://www.un.org/es/index.html>

Presidencia de la República del Ecuador . (2015). Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva. Quito.

Quintanilla, J., & Mendoza, J. (2015). Caracterización de las investigaciones sobre Auditoría Forense y Corrupción en América Latina. *Revista Universidad de Guayaquil*, 143-153.

Real Academia de la Lengua Española. (2017). Diccionario de la Lengua Española . Madrid, España: RAE.

Transparency International. (25 de Enero de 2017). www.transparency.org. Obtenido de [www](http://www.transparency.org).

[transparency.org: https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2016](https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2016)

United Nations Office on Drugs and Crime. (2017). www.unodc.org. Obtenido de www.unodc.org: <https://www.unodc.org/lpo-brazil/es/corruptcao/index.html>

Nota

ONG. - Organización no gubernamental, institución sin ánimo de lucro que no depende del gobierno
www.olacefs.com

Manual General de Auditoría Gubernamental, Capítulo V, Planificación de la auditoría.

Adaptado del libro: Auditoría Forense; Más que una especialidad profesional una misión: prevenir y detectar el fraude financiero (Jorge Badillo Ayala, 2008)

Constitución de la República del Ecuador, publicada en registro oficial 449 de 20 de octubre de 2008, Art. 225.

Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública, Artículo 6, numeral 24.

Información proporcionada por el Servicio Nacional de Contratación Pública y la Superintendencia de Control de Poder de Mercado, pág. 23 de Manual de Buenas Prácticas de la Contratación Pública para el Desarrollo del Ecuador.

Constitución de la República del Ecuador Art, 212, numeral 2

LOCGE, artículo 94.- Acción popular. - se concede acción popular para denunciar irregularidades en la administración pública.

Acuerdo 004-CG-2018 Reglamento Elaboración de Informes, vigente; Art. 13.

Acuerdo 003-CG-2018 Estatuto Orgánico por Procesos CGE, Art. 37.

Art. 411, del COIP.-La Fiscalía, ejercerá la acción penal pública cuando tenga los elementos de convicción suficientes sobre la existencia de la infracción y de la responsabilidad de la persona procesada.

Art. 226 Constitución de la República del Ecuador.
- Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley

Los códigos QR, son módulos de almacenamiento de información mediante una matriz de puntos, similares a los códigos de barra bidimensionales, permiten verificar la autenticidad y procedencia del documento.

Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 5; Resolución N° NAC_DGERCGC16-00000356

La Intendente del Sector Financiero Popular y Solidario, con oficio SEPS-IFPS-DNILFPS-2014-21321, de 29 de octubre de 2014, dirigido al Director Ejecutivo del INCOP expresó: que toda garantía o aval emitido por parte de entidades del sector financiero, para efectos de contratación pública, deberán corresponder a entidades que hayan sido autorizadas de manera expresa por la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria para llevar a cabo dichas operaciones.

Acuerdo publicado en registro oficial N°544 del 15 de julio de 2015

Cifras tomadas del informe de rendición de cuentas de la CGE, año 2016.