



Universidad Nacional del Litoral

Facultad de Ciencias Económicas

Maestría en Contabilidad y Auditoría

Trabajo Final

*Un análisis de distintos modelos de auditoría de gestión y su  
potencial aplicación para la Cuenta de Inversión de la  
Municipalidad de la ciudad de Santa Fe de la Vera Cruz*

*Presentado por Esp. Valeria G. Perez*

*Directora: Mg. Julia E. Cristóbal*

*Santa Fe de la Vera Cruz, octubre de 2025*

## **AGRADECIMIENTOS**

A mi madre Lidia y a mi padre Alfredo, quienes siempre me han guiado y me han dado la fortaleza para seguir adelante.

A mi familia, a mi hijo Patricio y a José, quienes me brindaron apoyo, paciencia y tiempo que requiere esta tarea de estudio y redacción.

A mi directora, Julia, por su dedicación docente y de investigación, enriqueciendo este trabajo con sus aportes, observaciones, correcciones y sugerencias.

A la Facultad de Ciencias de Económicas de la Universidad Nacional del Litoral, casa de estudio en la que he realizado mi carrera grado, posgrado y académica, que siempre me ha acompañado en mis proyectos y apoyado a través de beca de estudios.

A mis maestras y maestros de Contabilidad y Auditoría, a mis compañeras de posgrado, y a quienes de alguna manera me apoyaron y acompañaron en esta etapa.

Gracias. -

*La terza e ultima cosa necessaria è  
registrare e annotare tutte le attività in  
modo ordinato, in modo da poter ottenere  
informazioni su ciascuna di esse.*

*Fray Luca Pacioli, 1494.*

## **RESUMEN**

Este trabajo desarrolla el análisis para la aplicación de un modelo de auditoría de gestión por el órgano de control externo municipal para la cuenta de inversión de la ciudad de Santa Fe. El órgano de control externo municipal cuenta con la potestad de realizar auditorías de gestión o desempeño, por la que se pretende analizar la gestión municipal a partir de los principios de estado eficiente: eficiencia, eficacia y economía. Esto se desarrolla a través de un modelo basado en indicadores bajo esos principios a fin de determinar resultados en función a las actividades programáticas presupuestadas y ejecutadas en el ejercicio económico anual. Este esquema, denominado cuenta de inversión, es presentada como información a la ciudadanía de la gestión anual municipal.

La metodología de investigación aplicada es de tipo descriptiva, basada en un diseño no experimental transversal bajo la técnica de estudio de caso. Para el caso se analizan las características de un modelo de auditoría de gestión aplicable para la cuenta de inversión municipal con la información recabada en base al ejercicio presupuestario del año 2022. Las fuentes de información utilizadas son los documentos secundarios dados por la ordenanza presupuestaria y la información de su ejecución (Cuenta de Inversión).

Los resultados obtenidos a partir del análisis de tres actividades programáticas, en función de su ejecución presupuestaria financiera y de metas físicas, derivan en las ponderaciones que pueden obtenerse a partir de la aplicación de los indicadores de gestión con el propósito de describir si la gestión ha logrado eficiencia, eficacia y economía en la ejecución de sus programas. De esta manera el indicador de eficacia física (indicador "a"), revela la aptitud de la gestión pública para el logro de las metas físicas programadas, formulando una revisión para futuras presupuestaciones,

planificación y ejecución de los recursos públicos. Por otra parte, el indicador de eficacia financiera (indicador "b"), que evalúa la relación entre los resultados y los recursos presupuestados y ejecutados, brinda información respecto al alcance de la ejecución presupuestaria con respecto al proyecto pretendido en términos financieros, relacionando con el principio de eficiencia en función con los objetivos planteados en el presupuesto vigente. En tanto, el indicador de eficacia ponderada (indicador "c"), que relaciona la ejecución física con la financiera, evalúa la relación de los resultados de metas físicas con respecto a la utilización de los recursos públicos, brindando información tanto a la eficacia en la utilización de los recursos públicos como a los de su economicidad y ejecutividad. Y, en relación al principio de eficiencia podrían dar luz a que la utilización de los recursos ha sido eficiente en función al logro de metas físicas, logrando más con lo invertido.

Dado estos análisis y resultados se puede concluir que, en base a la propuesta de este trabajo, sería posible la aplicación de un modelo de auditoría de gestión o de desempeño con objeto de análisis en la Cuenta de Inversión Municipal por parte del órgano de control externo municipal.

Palabras clave: control externo gubernamental, cuenta de inversión, auditoría de gestión.

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	1
<b>CAPÍTULO 1: MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL</b> .....	6
<b>Marco conceptual</b> .....	6
<b>Estado del arte sobre la temática a abordar</b> .....	12
<b>CAPÍTULO 2: METODOLOGÍA</b> .....	23
<b>Enfoque y tipo de diseño</b> .....	23
<b>Técnicas de recolección de información</b> .....	25
<b>Unidad de análisis y delimitación del caso</b> .....	25
<b>CAPÍTULO 3: ÓRGANO DE CONTROL EXTERNO MUNICIPAL, CUENTA DE INVERSIÓN Y AUDITORÍA DE GESTIÓN</b> .....	27
<b>Órgano de Control Externo Municipal</b> .....	27
<b>Cuenta de Inversión</b> .....	32
<b>Auditoría de gestión</b> .....	38
<b>CAPÍTULO 4: AUDITORÍA DE GESTIÓN – APORTES PARA LA CUENTA DE INVERSIÓN DE LA MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD DE SANTA FE DE LA VERA CRUZ</b> .....	43
<b>Desarrollo</b> .....	43
<b>Análisis de caso</b> .....	49
<b>CONCLUSIONES</b> .....	66
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	69
<b>Referencias bibliográficas</b> .....	69
<b>Referencias normativas</b> .....	72

## **INTRODUCCIÓN**

Desde las últimas décadas del siglo XX el análisis de la Contabilidad ha vislumbrado cambios desde distintas aristas (financiera, no financiera, pública, social) determinando que la información revelada mediante los Informes Contables contribuye a la toma de decisiones de los distintos usuarios de dicha información. Esta premisa es básica para los lineamientos de la información presentada tanto por los organismos del sector público como por los del sector privado.

Desde la perspectiva del sector público, la información que se brinda a la ciudadanía respecto a la rendición de sus cuentas públicas es registrada mediante la contabilidad pública. De esta manera la actividad financiera se presenta mediante un conjunto de estados que exponen la ejecución del presupuesto de forma previa informando cuáles serán los ingresos para financiar sus gastos, y luego, presentando la ejecución de ese presupuesto a través de la herramienta denominada *Cuenta de Inversión*.

En el caso de la ciudad de Santa Fe de la Vera Cruz, se trata de la rendición de cuentas anual que el Departamento Ejecutivo Municipal eleva ante el cuerpo legislativo municipal que representa a la ciudadanía, Consejo Municipal, y ante el órgano de control externo, el Tribunal de Cuentas Municipal para su análisis y dictamen. La Cuenta de Inversión presenta la información de la situación económica, financiera y de gestión municipal, brindando el relevamiento de la ejecución presupuestaria e indicando cómo se obtuvieron los recursos públicos y cómo se aplicaron o gastaron dichos fondos públicos durante el periodo fenecido por el presupuesto al cuál alude cada cuenta de inversión, que es concomitante con el año calendario.

En su función de instrumento de control, la Cuenta de Inversión facilita la fiscalización del órgano legislativo, a través de las competencias de auditoría del órgano de control externo,

respecto de la ejecución de la política económica y la razonabilidad en la tarea de recaudación de los recursos y la ejecución del gasto público.

Otro tipo de control que podría realizarse con la información brindada por la Cuenta de Inversión es el control operativo o de gestión, por lo que existen enfoques teóricos de la doctrina en administración y finanzas públicas que refieren al tipo de auditoría de gestión como el “estudio de una unidad específica, área o programa de una organización con el fin de medir su desempeño.” (Ruiz Fonticiella, M., 2005, p.120). Para evaluar el desempeño se juzga en eficiencia, como medición del éxito en la mejor manera de utilizar los recursos disponibles.

A su vez, las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), elaboradas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), consideran en la ISSAI 100 - Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público – que la auditoría de desempeño se enfoca en determinar si las intervenciones, programas e instituciones se desempeñan en conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen áreas de mejora, siendo su objetivo responder preguntas clave de auditoría y proporcionar recomendaciones de mejora.

Desde una perspectiva de evaluación de las políticas presupuestarias es un medio idóneo para verificar el cumplimiento por parte del órgano ejecutivo de lo estipulado en la normativa presupuestaria, constituyendo una herramienta para el análisis y evaluación de la gestión gubernamental, favoreciendo la transparencia de las decisiones y acciones realizadas ante la ciudadanía (Rezzoagli, 2010, p. 118).

En virtud de este último enfoque se realizará este trabajo con el objeto de analizar modelos de auditoría de gestión que podrían aplicarse para la Cuenta de Inversión de la Municipalidad de Santa Fe.

Para ello, en el Capítulo 1, se desarrolla el Marco teórico y conceptual. En este capítulo se describen el marco teórico y conceptual considerando tanto los fundamentos doctrinarios como

los normativos relacionados con los conceptos centrales para este estudio, como son: la terminología genérica de Estado, su rol, y el control del mismo por organismos públicos de control; los conceptos de las 3 o 5 E para la administración de los recursos públicos; conceptos que se relacionan con la *cuenta de inversión* y presupuesto, su normativa y los instrumentos de medición aplicables para la rendición de cuentas; y, dentro de los conceptos de tipos de auditoría, el de la auditoría de gestión, y como se aplica a las rendiciones de cuentas del Estado (en este caso municipal).

En el Capítulo 2 se desarrolla la Metodología aplicada. En este trabajo se abordó un tipo de investigación descriptiva ya que “tiene como objetivo lograr la precisión y caracterización del evento de estudio dentro de un contexto particular” y se realiza cuando “no existen descripciones precisas del evento en estudio o las existentes son insuficientes” (Hurtado de Barrera, 2010, p. 411), basándose en un diseño no experimental transversal bajo la técnica de estudio de caso. En este estudio de caso, el método se aplica para el análisis de las características de un modelo de auditoría de gestión para la cuenta de inversión de la municipalidad de Santa Fe, ya que dicho modelo aún no es aplicado actualmente para el análisis de la información presentada. Y, para la recolección de información se utilizarán técnicas de revisión documental a fin de recabar los datos para el análisis del objeto de estudio en virtud del enfoque de auditoría de gestión, según marco conceptual y teórico, y aplicación para la cuenta de inversión con la información recaba al momento de realizarse esta investigación. Las fuentes de información utilizadas son los documentos secundarios, como son el presupuesto municipal y su ejecución presupuestaria (Cuenta de Inversión) considerando el ejercicio del año 2022, y la normativa local relacionada a la temática de estudio.

Como guías para el trabajo se presentaron las siguientes preguntas de investigación y sus objetivos:

Como pregunta general se presenta la siguiente: ¿Qué modelo de auditoría de gestión podría aplicarse para la Cuenta de Inversión de la Municipalidad de Santa Fe?

En tanto, para las preguntas específicas:

1. ¿Cuáles son los modelos de auditoría de gestión?
2. ¿Qué tipo información brinda la cuenta de inversión municipal?
3. ¿Qué características tiene el organismo de control externo municipal para realizar auditoría de gestión?
4. ¿Cuál es el modelo de auditoría de gestión aplicable para el caso de cuenta de inversión de la municipalidad de santa fe?

Por su parte, se plantea como objetivo general *Analizar distintos modelos de auditoría de gestión para su potencial aplicación en la Cuenta de Inversión - Municipalidad de la ciudad de Santa Fe de la Vera Cruz.*

Y, para los objetivos específicos, se presentan los siguientes pronunciamientos:

1. Describir y caracterizar modelos de auditoría de gestión.
2. Detallar el tipo de información revelada en la cuenta de inversión municipal.
3. Indicar las características del organismo de control externo para realizar auditoría de gestión.
4. Identificar un modelo de auditoría de gestión aplicable a la cuenta de inversión municipal caso Municipalidad de Santa Fe.

Para el Capítulo 3 se describen y detallan las características de los conceptos troncales de este trabajo: órgano de control externo, cuenta de inversión y auditoría de gestión.

Para el primer concepto, órgano de control externo municipal, las dimensiones a considerar están relacionadas a las competencias y regulaciones en función a la auditoría de gestión gubernamental.

Para el segundo concepto, cuenta de inversión, se considerarán las dimensiones del tipo de información brindada, su apertura en categorías programáticas presupuestarias, y subcategorías.

Para el desarrollo del concepto auditoría de gestión, se considerarán sus diversas definiciones normativas y doctrinarias, bajo el enfoque que el marco teórico consigna para el control gubernamental y las dimensiones de 3E o 5E, que se refiere a los elementos o dimensiones que se consideran esenciales para la gestión pública eficaz: eficiencia, eficacia, efectividad, equidad, y ética.

Por su parte, el Capítulo 4 desarrolla la propuesta del modelo de auditoría de gestión para la cuenta de inversión de la Municipalidad de Santa Fe. Presentando indicadores de gestión para la medición de la relación entre los presupuestos por programas especificados en la Ordenanza N.º 12.801 del Presupuesto para el año 2022, tanto en sus proyecciones financieras como de metas físicas, y la ejecución del mismo durante en el ejercicio 2022 e informado mediante la información de la Cuenta de Inversión presentada en abril del año 2023.

Para finalizar se describen las conclusiones, considerando de los objetivos planteados en este trabajo es posible la implementación de un modelo de auditoría de gestión para el caso de la cuenta de inversión en la Municipalidad de Santa Fe, dada la información que se brinda públicamente a través de la página web del sector público municipal y de las características del órgano de control externo municipal y sus atribuciones para la implementación de esta metodología de control externo.

## **CAPÍTULO 1: MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL**

El presente trabajo tiene como objetivo principal el desarrollo de una propuesta de auditoría de gestión respecto a la información revelada en la rendición de cuenta anual, Cuenta de Inversión, que es presentada por el estado municipal ante el organismo de control externo municipal, el Tribunal de Cuentas Municipal, el cual tiene la potestad para el análisis y opinión respecto a la información financiera y contable del presupuesto público ejecutado en cada ejercicio económico, en función a lo dispuesto por Ordenanza N.º 11.558.

En este sentido, la premisa de este estudio deriva en el desarrollo de los conceptos relacionados con la auditoría de gestión y el control externo realizado por un organismo público municipal, el Tribunal de Cuentas Municipal, y su aplicación a la presentación de la Cuenta de Inversión que es la información financiera, contable y física presentada como rendición de cuenta anual respecto de la ejecución presupuestaria del sector público municipal de la ciudad de Santa Fe. A continuación, se presentan el marco teórico y conceptual de las referencias que son el basamento para este trabajo, el estado de arte o antecedentes de las teorías o trabajos anteriores de la temática abordada, y, por último, se describe la metodología que ha sido utilizada para el progreso de esta tesis.

### **Marco conceptual**

Para este punto se considerarán las fuentes doctrinarias y normativas a fin de elaborar los marcos normativo y conceptual relacionados con la cuenta de inversión municipal y los enfoques de auditoría gestión que fundamenten el análisis determinado para este trabajo.

Para ello se conceptualizarán la terminología genérica de: Estado; Cuenta de Inversión; el control externo del sector público municipal mediante organismo público de control; los conceptos de las 3 o 5 E para la administración de los recursos públicos, conceptos que se relacionan con la *cuenta de inversión* y presupuesto; la normativa relacionada a la temática de estudio; los instrumentos de medición aplicables para la rendición de cuentas; y, dentro de los conceptos de tipos de auditoría, el de la auditoría de gestión, y como se aplica a las rendiciones de cuentas del Estado (en este caso municipal).

El concepto de Estado ha sido analizado, estudiado y abordado desde los inicios de la sociedad como convivencia social. Es el organizador de la vida mancomunada; y como tal, es el que colecta los recursos de toda la comunidad para el beneficio colectivo a favor del mayor bienestar social (Cao y Abal Medina, 2012), y debe rendir cuenta respecto de qué es lo que hace con esos ingresos o recursos. Así lo describe Alejandra Ríos Ramírez, Alejandro Cortés Arbeláez, María Camila Suárez Valencia y Laura Fuentes Vélez en su artículo *Accountability: aproximación conceptual desde la filosofía política y la ciencia política (2014)*:

...el cambio en las estructuras económicas medievales supuso al tiempo una transformación en las estructuras políticas: el fin de los lazos feudales dio lugar a la aparición de una nueva organización social expresada en la figura del Estado, en el cual se concentraron la administración y la fuerza para ejercer el dominio sobre una población y un territorio específicos. La centralización administrativa obedeció a la necesidad de unificación y recolección de los impuestos, lo cual se tradujo en una reorganización de la función contable, dispuesta para el control y la codificación tributarios. (p.267)

En Argentina, el Estado tiene una división por jurisdicciones: nacional, provincial y municipal (Constitución Nacional, 1853 modif. y ccs, art. 1). Las tres jurisdicciones disponen de mecanismos de rendición de cuentas, y la cuenta de inversión es presentada en cada una de ellas. Sin embargo, este trabajo solo aborda el análisis de la rendición de cuentas a través de la cuenta de inversión del estado municipal de la ciudad de Santa Fe.

Por otro lado, para desarrollar conceptualmente *Cuenta de Inversión* se puede describir como la rendición de cuentas anual de la gestión económica, financiera y contable de la ejecución presupuestaria que el Departamento Ejecutivo Municipal de la ciudad de Santa Fe presenta al Consejo Municipal y a su órgano de control externo, el Tribunal de Cuentas Municipal, con el objeto de que se emita dictamen respecto de los estados económicos, financieros y contables del sector público municipal (Ordenanza 10.610, art 71; Ordenanza 11.558).

La Cuenta de Inversión refleja la situación financiera, cómo se obtuvieron y se gastaron los fondos públicos, así como la disponibilidad para enfrentar los compromisos asumidos; y, la situación económica, que es el resultado del ejercicio, superávit o déficit, en el período fenecido del presupuesto al cual alude la rendición.

A su vez, la Cuenta de Inversión presenta la información de gestión, detallada en la ejecución presupuestaria por actividades programáticas o programas, y las cantidades en unidades físicas de sus correspondientes imputaciones, y sus comparativos con el presupuesto aprobado. Por lo que, para generar un control con perspectiva de eficacia y eficiencia, la evaluación de las políticas públicas debería efectuarse a través de la medición con indicadores que puedan dar esos controles.

Para el entendimiento de la Cuenta de Inversión, la ejecución presupuestaria, no puede dejar de definirse *qué es presupuesto*: es un instrumento de previsión de ingresos a recaudar y gastos públicos a realizar en un período denominado ejercicio financiero; en tanto, la Cuenta de Inversión es el balance de la ejecución de dicho presupuesto, es decir, “como el estado contable

que refleja los ingresos recaudados y gastos devengados al cierre del ejercicio que se trate” (Rezzoagli & Aluarralde, 2008, p.161).

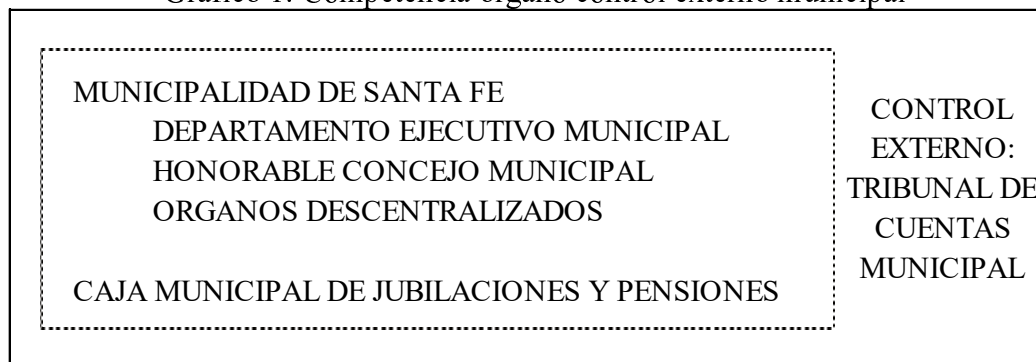
En este sentido, la cuenta de inversión revela su función de ser un documento contable y como tal, su objetivo es brindar información útil, oportuna y confiable respecto al presupuesto ejecutado, para los usuarios de dicha información, que, en este caso serán: los concejales, quienes representan a la ciudadanía santafesina. Por ello, la rendición de cuentas (*accountability*) es un instrumento de control respecto de la ejecución presupuestaria y la gestión pública hacia la ciudadanía.

Por su parte, el presupuesto, como instrumento de gobierno del poder ejecutivo municipal, expresa financieramente la orientación de la política económica y la programación de obras, servicios y cometidos estatales que serán previstos en ese ejercicio presupuestario.

En tanto, la rendición de la ejecución del presupuesto, la cuenta de inversión, se elabora como un instrumento de control de la gestión pública, como una tarea de fiscalización por parte de la ciudadanía quien se encuentra representada a través del Concejo Municipal.

De esta manera, se lleva a cabo el informe respecto del control presupuestario por parte del Tribunal de Cuentas Municipal como órgano de control externo, que tiene la potestad de llevar a cabo la auditoria relacionada con dicha rendición, como una atribución del poder legislativo municipal sobre el devenir de la actividad programática ejecutada por el poder ejecutivo municipal.

Gráfico 1: Competencia órgano control externo municipal



Fuente: elaboración propia en base a la Ordenanza N.º 11.558

Así, la cuenta de inversión es un medio idóneo para la fiscalización del cumplimiento por parte del órgano ejecutivo de lo normado en el presupuesto vigente, constituyendo una herramienta primordial para el análisis y evaluación de la gestión pública municipal (*governanza*).

Es decir, el presupuesto y la cuenta de inversión se implican, revelando qué se ha cumplido y qué no se ha cumplido según lo programado.

En el caso del presente trabajo, el presupuesto se desarrolla a través del denominado *presupuesto por programas* que es una técnica presupuestaria que procura mostrar las acciones que desarrolla el gobierno para cumplir las necesidades a satisfacer (objetivos), y cuáles son los recursos humanos, materiales, y financieros para la ejecución de esas acciones y lograr los objetivos. Cada programa se estructura en relación con la clasificación de finalidades y funciones. Puede subdividirse en subprogramas, que son componentes que facilitan las tareas dividiendo las actividades (Bolívar, 2012).

El Departamento Ejecutivo Municipal tiene un plazo límite hasta el 30 de setiembre para presentar presupuesto municipal cada año ante el Concejo Municipal, según el art. 30 de la Ordenanza 10.610. Luego de ser ejecutado, se realiza su control posterior mediante el *órgano de control externo municipal*, el Tribunal de Cuentas Municipal que es un ente autárquico y descentralizado que ejerce el control externo de la hacienda pública de la Municipalidad de Santa Fe. Este organismo tiene la potestad de llevar a cabo el control posterior de carácter legal, presupuestario, económico, financiero, operativo, patrimonial y de gestión de la actividad administrativa de los actos administrativos dictados por la Administración Central, según lo estipulado en la Ordenanza N.º 11.558, siendo el modelo de control integral e integrado y abarca los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, de legalidad y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones, y está fundado en los principios de economía, eficiencia y eficacia, de acuerdo a lo previsto por la Ordenanza de Administración

Financiera N.º 10.610. En este trabajo se analiza la aplicabilidad del control y auditoría de gestión para la Cuenta de Inversión.

Por su parte, la *auditoría de gestión* es el análisis sistemático y objetivo de pruebas, tendientes a demostrar el cumplimiento de los objetivos mediante una evaluación independiente sobre la gestión de una organización, programa o actividad existente o prevista en orden a proveer información útil para mejorar la información pública y la toma de decisiones (Las Heras, 2004, p. 124).

Un modelo de auditoría de gestión significaría utilizar una técnica que se fundamente en el análisis y comparación de los datos entre el presupuesto vigente y su ejecución presupuestaria, en búsqueda de la información para el alcance de los principios de un estado eficiente.

Por su parte, Las Heras (2004, p.349) detalla que “un eficiente gasto público corriente y de capital puede facilitar la productividad general de la economía” a fin de desarrollar la importancia de la medición de resultados de la gestión del sector público, evaluando los actos de gobierno, si se cumplieron las metas fijadas en el presupuesto, y analizando el resultado de la gestión a través del análisis de las 3 E, de *excelencia*, describiendo las clásicas 3 E en los siguientes puntos:

+ el principio de eficiencia, exige que una actividad consiga alcanzar sus objetivos con el mínimo de los recursos necesarios para ello;

+ el principio de eficacia, obtención o cumplimiento de objetivos planteados a una determinada actividad; y,

+ el principio de economía, obtención de los recursos utilizados para el desarrollo de la actividad de que se trate al menor costo, y siempre dentro de la calidad y de las especificaciones técnicas exigida. (Ruiz Fonticiella, 2005)

A su vez, Las Heras (2004) agrega otras 2 E, aludiendo a los principios de la nueva administración pública:

+ ejecutividad: oportunidad, gastar a tiempo, brindando bienes y servicios a la ciudadanía en el momento de la necesidad colectiva.

+ efectividad: ejecutar el gasto satisfactoriamente, es la relación entre las necesidades demandadas y las necesidades satisfechas, en función a lo requerido por la ciudadanía.

Asimismo, considerando las características del estado municipal, se tienen en cuenta los diferentes tipos de normas para el desarrollo de este trabajo a saber:

- Normas del sector público municipal
  1. Relacionadas a presupuesto y cuenta de inversión municipal, acceso a la información pública, estructura del sector público municipal y control externo gubernamental.
- Normas de auditoría
  2. Emitidas por el cuerpo legislativo y organismos de fiscalización que describan y regulen los conceptos, objetos de alcance y demás aspectos relacionados a las auditorías de gestión o de desempeño.
  3. De órganos de control externo gubernamental en relación con el objeto de la temática de esta investigación.

## **Estado del arte sobre la temática a abordar**

Desde los inicios de la Contabilidad, en el renacimiento europeo, el objeto de su estudio fue el control de las operaciones mercantiles que realizaban los comerciantes, y, desde un sentido teleológico, la Contabilidad registra los hechos económicos que realizan los agentes económicos (Pinto Perry, 2011, p. 64).

Por su parte, la investigación en la disciplina contable ha ido evolucionando en el transcurso del último siglo, desde una perspectiva de investigación “a priori” orientado al objetivo de

medición del beneficio y que está vinculada con el desarrollo de teorías normativas, hasta una perspectiva de investigación empírica, que viene dado por el cambio de paradigma orientado al usuario de la información contable, apuntando al logro de la mayor utilidad posible de la información (Elchaimi, 2002).

A su vez, desde el aspecto de la administración pública, la actividad financiera del Estado registra los hechos contables y financieros que realiza para lograr determinados objetivos denominándola finanzas públicas. Desde los enfoques teóricos de la doctrina en administración y finanzas públicas estos hechos económicos públicos también demandan del control y cumplimiento que por aquellos objetivos fueron postulados al servicio del interés colectivo (Bolívar, 2012).

La contabilidad pública informa respecto a la actividad económica financiera de la administración pública, brindando el análisis de la gestión pública a la comunidad o ciudadanía, mediante la organización de quienes recaudan o emplean los fondos públicos.

La administración pública se organiza sistémicamente por un conjunto de órganos vinculados entre sí, a los que se les asigna funciones, a fin de coordinar actos y operaciones para la gestión pública. Estas funciones son determinadas por la voluntad del Estado. De esta matriz se nutre la contabilidad pública para su estructura: estudiando qué funciones deben cumplirse y cómo debe hacerse. La contabilidad pública estudia las funciones de los órganos de la hacienda pública que son órganos del Estado (Bolívar, 2012, p. 533).

En tanto, el control de las finanzas públicas, de la contabilidad pública, es ejercido por la ciudadanía, la sociedad tiene el derecho de constatar, por sí mismo o por sus representantes, la administración de actividad financiera del Estado. Así lo expresa el Dr. Rezzoagli:

El control de las finanzas públicas, el acceso a la información gubernamental y la transparencia en la gestión administrativa como elementos o aspectos integrantes del proceso de

rendición de cuentas por parte de los servidores públicos son, sin lugar a dudas, las columnas vertebrales sobre las que se sustentan las modernas democracias. (2010, p.16)

Dentro de las atribuciones y deberes de los Concejos Municipales, según la Ley Orgánica de Municipalidades de la Provincia de Santa Fe, Ley Provincial N.º 2756, el art. 39º inc. 21 establece: “Examinar, aprobar o rechazar las cuentas de gastos ordinarios o extraordinarios, que deberá presentar anualmente la Intendencia en el mes de Abril”. En virtud de las potestades de los poderes del Estado, el poder legislativo es el que decide, limita, el empleo de la riqueza pública, como el poder representativo del pueblo, y el ejercicio del control es una función.

Por su parte, entre las atribuciones del Intendente Municipal art. 41 inc. 11 expresa “Presentar anualmente al Concejo en el mes de abril, las cuentas del ejercicio vencido con la comprobación correspondiente”. Así, cuando el Departamento Ejecutivo Municipal tuvo la autorización mediante la aprobación del instrumento presupuestario para cumplir con la función de la recaudación de los recursos y su habilitación para los gastos, también se impone la función de control de la ejecución del mismo, la incidencia en los resultados y las responsabilidades consiguientes.

En este sentido, para la preparación del presupuesto distingue dos aspectos: los que tienen que ver con la política presupuestaria, vinculados con la acción del Estado a desarrollar en el cumplimiento de sus funciones, y los vinculados con la incidencia económica de las previsiones presupuestarias; y, los aspectos de las pautas técnicas, que se vinculan a como se hace un presupuesto, teniendo referencia a valores, índices, tasas de interés, etc. (Las Heras, 2004).

En tanto, la normativa pública municipal, la Ordenanza N.º 10.610 expresa en su art. 71º que “la Cuenta de Inversión será remitida al Honorable Concejo Municipal y al Tribunal de Cuentas Municipal, antes del 30 de abril del año siguiente”, estableciendo la información que debe contener como mínimo, debiendo el Honorable Concejo Municipal pronunciarse dentro del

año correspondiente a la presentación, y, si se venciera dicho plazo sin que hubiese pronunciamiento del Honorable Concejo Municipal, la Cuenta de Inversión se considerará aprobada.

En términos generales, el presupuesto se ha conceptualizado como un instrumento de previsión de ingresos a recaudar y gastos públicos a realizar, en un periodo denominado ejercicio financiero; en tanto, la Cuenta de Inversión es el balance de la ejecución presupuestaria, es decir, “como el estado contable que refleja los ingresos recaudados y gastos devengados al cierre del ejercicio que se trate.” (Rezzoagli & Aluarralde, 2008, p.161)

En este sentido, la cuenta de inversión revela su función de ser un documento contable y como tal, su objetivo es brindar información útil, oportuna y confiable respecto al presupuesto ejecutado, para los usuarios de dicha información, que, en este caso serán: los concejales, quienes representan a la ciudadanía santafesina. Por ello, la rendición de cuentas es un instrumento de control respecto de la ejecución presupuestaria y la gestión pública hacia la ciudadanía, como una de las dimensiones de la *accountability* como uno de sus significados democráticos (Ríos Ramírez et al, 2014).

A su vez, el presupuesto, como instrumento de gobierno, expresa financieramente la orientación de la política económica y la programación de obras, servicios, y cometidos estatales, previstos en ese mandato presupuestario. En tanto, la rendición de esa ejecución presupuestaria se elabora como un instrumento de control de la gestión pública, aludiendo a la tarea de fiscalización de la ciudadanía, representada a través del Concejo Municipal, al poder ejecutivo municipal en la ejecución de aquella política económica y la realización de los gastos e inversiones públicas.

Asimismo, la normativa municipal de los órganos de control expresa que es competencia del órgano de control externo ejercer el control posterior de los actos de la administración financiera municipal mediante “*La auditoría y emisión del dictamen de la cuenta de inversión*

*y/o los estados financieros y contables del sector público de la Municipalidad de la Ciudad de Santa Fe” (Ordenanza N.º 11.558 art. 17º inc c), y también se refiere a “Dictaminar ante el Honorable Concejo Municipal sobre la cuenta de inversión de la renta municipal y balance de organismos autárquicos y descentralizados, dentro de los ciento veinte (120) días a contar desde la fecha de su recepción.” (Ordenanza N.º 11.558 art. 18º inc. d)*

En este sentido, la auditoría de la Cuenta de Inversión consiste en el análisis de la exposición de la información económico, financiera y de gestión presentada por el Departamento Ejecutivo Municipal, llevando a cabo su procedimiento de control con un enfoque de cumplimiento legal y financiero, emitiéndose un dictamen basado principalmente en un enfoque de auditoría de carácter financiero respecto de los estados contables presentados por el municipio. Estos procedimientos de auditoría son realizados bajo las normas previstas para la Auditoría de Información Contable que permiten actuar sobre bases selectivas de la información, que son estipuladas tanto por el INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) como por el IETEI (Instituto de Estudios Técnicos y Estadísticos del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas).

De esta manera lo describe Rodolfo Barra, ex presidente de la Auditoría General de la Nación (1999-2002), durante su exposición en el Seminario Internacional en el marco del 25º Aniversario de la AGN, que la Cuenta de Inversión del Ejecutivo Nacional está vinculada con el Presupuesto, y, tal como se define en la Constitución Nacional, es la consecuencia práctica de la ejecución del Presupuesto. Dado que el Presupuesto tiene forma de ley (en el caso municipal es una Ordenanza) es en sí mismo un acto institucional. Por su parte, Marienhoff, reseñado por Barra, enseñaba que el acto institucional es aquel que vincula a distintos poderes del Estado, los vincula para dar el impulso a la gestión de gobierno, a los grandes asuntos de Estado, a los grandes asuntos del Gobierno, y no es justiciable, no genera ni derechos ni obligaciones para quienes están involucrados en él.

La auditoría del informe sobre la Cuenta de Inversión se basa sobre la calidad de la información y no sobre la licitud de la gestión, no se dictamina respecto de la responsabilidad de los funcionarios. La aprobación de la Cuenta de Inversión tiene alcance respecto a la razonabilidad de la información de los estados económicos financieros de la gestión pública, y su dictamen carece de análisis sobre la legalidad de los actos; el enjuiciamiento es independiente de las características del análisis de la información, la responsabilidad consecuente tiene otros caminos que no le corresponden a los análisis de la Cuenta de Inversión.

Por lo tanto, la Cuenta no puede cubrir una eventual responsabilidad de algún funcionario que se basa en un hecho determinado o una eventual responsabilidad civil, incluso porque el problema no es solo penal, sino que también es responsabilidad civil frente al propio Estado y frente a terceros. (Documento 25 años AGN, 2017)

Sin embargo, la Cuenta de Inversión tiene que contener un informe sobre la gestión financiera consolidada de todo el sector público municipal durante el ejercicio y mostrar los respectivos resultados operativos, económicos y financieros. Es decir, la presentación de información de gestión se realiza a través de la información de ejecución presupuestaria por programas y sus ejecuciones de metas físicas, por lo que incorporar el análisis de desempeño en el informe de auditoría de la Cuenta de Inversión estaría contemplado en las normativas vigentes (Ordenanza N.º 11.558).

Respecto de este análisis, Barra agregaba en su disertación que:

“La gestión hace a la eficiencia y a la eficacia en la administración, en este caso, de los recursos públicos. Eficiencia y eficacia que deben estar regidas por la ley, tienen que ser conformes con la ley; si no, esta vinculación de control de legalidad y gestión carecería de sentido, es decir, hay una gestión que tiene que ser eficiente y eficaz sometida a la ley. Si la Cuenta de Inversión advierte que ha habido una gestión eficiente y eficaz, es decir, de buen aprovechamiento de los recursos en su aplicación a los

resultados y del logro de los resultados, pero disconforme con la ley, aquí podríamos estar frente a la eventual comisión de un delito, quizás de incumplimiento de los deberes de funcionario público.” (año 2017, pág. 51)

Por todo lo descripto respecto a los principales conceptos que se abordan en este trabajo es necesario destacar la importancia de la auditoría de gestión.

Para tal fin, y considerando la dinámica de la información expuesta en la cuenta de inversión, tanto en relación a la estructura del sistema de control externo gubernamental que contempla el principio de *accountability* como a la acción de rendir cuentas por parte de los mandatarios frente a la ciudadanía, existen enfoques teóricos que refieren al tipo de auditoría de gestión como el “estudio de una unidad específica, área o programa de una organización con el fin de medir su desempeño.” (Ruiz Fonticiella, M., 2005, p.120), evaluando el desempeño gubernamental en función a la eficiencia como medición del éxito en la mejor manera de utilizar los recursos disponibles.

Este principio de rendición de cuentas *accountability* ha sido analizado en su concepto y estructura por Ríos Ramírez et al (2014). En este artículo se describe que, si bien no tiene una conceptualización unívoca, *accountability* implica que el que informa y justifica su proceder lo realiza porque está sometido a esa obligatoriedad (p. 276), y que se compone de dos elementos: *answerability* hace referencia a una situación en la que los funcionarios públicos están obligados, por un lado, a informar sobre las decisiones que toman —la dimensión informativa—, y por otro, a explicar y justificar por qué deciden de la manera en que lo hacen —la dimensión justificativa (p. 277); y, el *enforcement*, que es la posibilidad de que los funcionarios públicos sean objeto de sanción en caso de que incumplan sus deberes (p. 278).

Por su parte, respecto del concepto auditoría de gestión, primero se considera la evolución que tuvo el concepto de auditoría, de esta manera para Zambrano Zambrano y otros (2018):

“la auditoría ha transitado desde la detección de desfalcos en el modo de producción pre capitalista, la certificación de la exactitud de un balance general en la primera fase del capitalismo (libre competencia), hasta el expresar una opinión de carácter profesional sobre la adecuada presentación de los estados contables considerados en su conjunto, segunda fase de desarrollo del capitalismo monopolista.

Con la tercera fase de desarrollo del capitalismo conocida como la globalización neoliberal surge la auditoría administrativa, con la finalidad de evaluar la calidad de la administración y brindar recomendaciones constructivas tendentes a aumentar la economía, la eficiencia y la eficacia de las entidades.” (pág. 16)

De esta evolución de auditoría surge el concepto de *auditoría de gestión*, dado que, a partir de los logros alcanzados por la empresa en un periodo de tiempo determinado, pretende mejorar las operaciones futuras mediante la presentación de recomendaciones constructivas para lograr un mejor desempeño y productividad, bajo los principios de economía, eficiencia y eficacia para la entidad (Zambrano Zambrano y otros, 2018). Para este trabajo se analizará la utilización de este término a los fines del control externo gubernamental.

Existen enfoques teóricos de la doctrina en administración y finanzas públicas que refieren al tipo de auditoría de gestión como el “estudio de una unidad específica, área o programa de una organización con el fin de medir su desempeño.” (Ruiz Fonticiella, M., 2005, p.120). Para evaluar el desempeño se juzga en eficiencia, como medición del éxito en la mejor manera de utilizar los recursos disponibles.

Por su parte, Fonseca (2007) expresa que el objetivo de la auditoría de gestión, es evaluar el grado de economía, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos públicos, así como el desempeño de los servidores y funcionarios del Estado, respecto al cumplimiento de las metas programadas y el grado con que se están logrando los resultados o beneficios previstos en la

legislación presupuestal o por la entidad que haya aprobado el programa o la inversión correspondiente.

Entre las diversas investigaciones que analizan el tema de auditoría de gestión en el ámbito público, se consideran las siguientes para el desarrollo de este trabajo:

1. Dra. Moreno analiza en su tesis “*Buenas prácticas en exámenes de auditoría de gestión gubernamental*” (2005) las diferentes acepciones al concepto de estudio y realiza un catálogo de las buenas prácticas a través de diferentes técnicas para la aplicación de ese tipo de auditorías gubernamentales. Este trabajo fue realizado a principios de siglo como una temática desafiante para la aplicación del término auditorías de gestión en el ámbito público, y describe las buenas prácticas para la viabilidad de su aplicación (Moreno, 2005, p.7). Para el cometido de su objetivo principal, desarrolla un estudio descriptivo a fin de establecer las buenas prácticas atinentes a un examen de auditoría operacional gubernamental.
2. Mg. Lopez quien en su tesis “Auditorías de gestión: una tarea pendiente en el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe” (2017) estudia las condiciones necesarias para el desarrollo de auditorías de gestión en el ámbito del órgano de control externo gubernamental de la Provincia de Santa Fe. Para tal fin: primero se abordan el marco teórico en relación al control público y la auditoría gubernamental; segundo, se desarrollan las nociones de auditoría de gestión bajo los principios de eficacia, eficiencia y economía; y, por último, se analizan los condicionantes internos y externos que se presentan ante el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe para la implementación de las auditorías de gestión. Este trabajo brinda un aporte novedoso para que los organismos de control puedan llevar a cabo auditorías de gestión para la fiscalización de los fondos públicos.

3. Mg. Yossen quien en su tesis “*La cuenta de inversión una herramienta para evaluar los objetivos generales planteados en los programas de gobierno. El caso de la Provincia de Santa Fe 2004-2015*” (2019) hace un estudio longitudinal de la cuenta de inversión de la Provincia de santa Fe como herramienta de auditoría de gestión gubernamental, planteando una metodología que posibilite evaluar los objetivos generales de gobierno, planteados en el presupuesto por programas. Para tal objetivo desarrolla un método a fin de transformar los datos de las Cuentas de Inversión en información que posibilite el desarrollo de las evaluaciones y comparaciones.

A su vez, hay estudios anteriores que revelan el análisis respecto a la función evaluadora de los Tribunales de Cuentas, con el objeto de brindar información sobre el desempeño de programas y planes gubernamentales a la comunidad donde se encuentra inmersa. Y así lo expresa Rezzoagli (2010, p. 117):

“La evaluación sirve para que el público se entere de lo que están logrando las autoridades con los fondos que manejan, por lo que la evaluación de políticas públicas es un instrumento al servicio de la rendición de cuentas, entendiéndose por tal la obligación de los servidores públicos de responsabilizarse de su labor, de someterse a evaluaciones de su desempeño y de dar a conocer los resultados correspondientes.”

Asimismo, Rezzoagli (2010, p. 113.) describe que, para una parte importante de la doctrina, la evaluación implicaría un control de eficacia y eficiencia, y, para otro sector, trataría también de valorar los efectos. Para ello, plantea que la evaluación debería comprender dos grandes áreas: el proceso de toma de decisiones, y, el aprendizaje organizacional (2010, p. 114). Con el proceso de toma de decisiones, se permitiría mejorar la planificación de programas y presupuestaria; y, respecto al aprendizaje organizacional, se brindaría la retroalimentación.

Asimismo, desde un aspecto normativo, la auditoría gubernamental también se rige por normativas propias.

Por un lado, se destacan los Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público (ISSAI 100), y, en particular para el tema de estudio de este trabajo existen los Principios de la Auditoría de Desempeño (ISSAI 300), ambas normativas son emanadas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). La ISSAI 300 se centra en la auditoría de desempeño, buscando determinar si las intervenciones, programas e instituciones cumplen con los principios de economía, eficiencia y eficacia y así brindarle recomendaciones para su optimización.

A su vez, a nivel local, el Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones (IETEI) del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos de Control Externo de la República Argentina aprobó, en 2019, el Manual de Normas de Control Externo Gubernamental para sus auditorías, dedicando el Capítulo VI a las auditorías de gestión, postulándose allí los principios generales y la sistematicidad para el abordaje para este tipo de auditorías.

Cabe aclarar que estos cuerpos normativos no indagan en los métodos o modelos para la aplicación de una auditoría de gestión y que para ello se tomarán las referencias bibliográficas.

## **CAPÍTULO 2: METODOLOGÍA**

En el presente capítulo se expone la metodología utilizada para dar respuesta a la pregunta de investigación y los objetivos planteados. Es así como se llevará a cabo un enfoque cualitativo, de alcance descriptivo con el objetivo principal de establecer la relación entre las variables que serán analizadas en el trabajo.

La investigación resulta un estudio de caso respecto a la información de la cuenta de inversión municipal y su análisis como auditoría de gestión como uno de los atributos del órgano de control externo municipal, siendo esa información de carácter público.

### **Enfoque y tipo de diseño**

Creswell (1998) considera que la investigación cualitativa es un proceso interpretativo de indagación basado en distintas tradiciones metodológicas –la biografía, la fenomenología, la teoría fundamentada en los datos, la etnografía y el estudio de casos– que examina un problema humano o social. Quien investiga construye una imagen compleja y holística, analiza palabras, presenta detalladas perspectivas de los informantes y conduce el estudio en una situación natural.

A su vez Vasilachis de Gialdino et al (2006) expresan que la investigación cualitativa es utilizada, asimismo, para estudiar organizaciones, instituciones, movimientos sociales, transformaciones estructurales, entre otros. Por su íntima relación con la creación de teoría y por privilegiar el examen de las diferencias por sobre la búsqueda de las homogeneidades, este tipo de indagación habilita a la incorporación de nuevas y renovadas formas de conocer.

En base a los autores citados previamente, es posible afirmar que el desarrollo de esta investigación está basado en la metodología cualitativa, y en particular se emplea el método de estudio de caso, donde se aborda en profundidad una organización, seleccionada por los motivos que en breve se expresarán.

A su vez, esta investigación es del tipo descriptiva ya que “tiene como objetivo lograr la precisión y caracterización del evento de estudio dentro de un contexto particular” y se realiza cuando “no existen descripciones precisas del evento en estudio o las existentes son insuficientes” (Hurtado de Barrera, 2010, p. 411).

En este tipo de estudio se pretende “especificar las propiedades, características y perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis.” (Hernández-Sampieri, R. & Mendoza Torres, C., 2018, p.108).

Se basa en este tipo de investigación ya que el objetivo principal de este trabajo es establecer la vinculación entre un modelo de auditoría de gestión con la cuenta de inversión de la municipalidad de Santa Fe.

Se basa en un diseño no experimental transversal bajo la técnica de estudio de caso. Este método es empleado para estudiar un objeto en particular de una forma intensa. Su objetivo es una unidad que se analiza en profundidad y realiza un examen detallado de una situación particular. Los estudios de caso son de naturaleza cualitativa y se vale de datos recolectados por medio de consulta de fuentes primarias o secundarias, de entrevistas o de la propia observación (Lara, 2013).

En este estudio de caso, el método se aplica para el análisis de las características de un modelo de auditoría de gestión en la cuenta de inversión de la municipalidad de Santa Fe con la información recabada al momento de realizarse esta investigación.

## **Técnicas de recolección de información**

Para la recolección de información se utilizarán técnicas de revisión documental a fin de recabar los datos para el análisis del objeto de estudio en virtud del enfoque de auditoría de gestión, según marco conceptual y teórico, y su modelo para la cuenta de inversión.

Dado que es información del estado municipal se trata de información pública y la misma se encuentra disponible en el sitio web oficial de la Municipalidad de la ciudad de Santa Fe de la Vera Cruz <https://santafeciudad.gov.ar/> .

Es factible agregar que la observación participante también resulta una técnica de recolección utilizada ya que la autora se desempeña en el organismo de control externo municipal.

Fuentes de información: documentos secundarios, como son el presupuesto y su ejecución presupuestaria (cuenta de inversión), la normativa internacional, nacional, y municipal relacionada con la temática de estudio.

Etapas: lectura del material disponible; identificación de información relevante; sistematización de la información identificada; utilización de la información relevante para la elaboración del trabajo final.

## **Unidad de análisis y delimitación del caso**

La unidad de análisis de este trabajo es la auditoría de gestión en la información de la cuenta de inversión de la municipalidad de Santa Fe.

Para la elaboración de este trabajo se operacionalizarán los conceptos *órgano de control externo municipal, cuenta de inversión, y auditoría de gestión,*

Para el concepto *órgano de control externo municipal* se analizarán las dimensiones relacionadas a las competencias y regulaciones en función a la auditoría de gestión gubernamental.

Para el concepto *cuenta de inversión* se considerarán las dimensiones del tipo de información brindada, su apertura en categorías programáticas presupuestarias, y subcategorías y metas programadas y ejecutadas.

Y, por último, para el concepto *auditoría de gestión* se considerarán las dimensiones conceptuales y las variables que el enfoque del marco teórico consigna para el control gubernamental de las 3 o 5E. Para ello se desarrolla un modelo basado en indicadores bajo esos principios a fin de determinar resultados en función a las actividades programáticas presupuestadas y ejecutadas en el ejercicio económico anual.

En particular se utilizan los datos de la cuenta del año 2022 considerando para su análisis tres programas presupuestarios del ejercicio 2022 de la Municipalidad de Santa Fe de la Vera Cruz.

### **CAPÍTULO 3: ÓRGANO DE CONTROL EXTERNO MUNICIPAL, CUENTA DE INVERSIÓN Y AUDITORÍA DE GESTIÓN**

En este apartado se describen y detallan los principales conceptos propuestos para este trabajo: órgano de control externo, cuenta de inversión y auditoría de gestión, los que se relacionan concretamente con el caso testigo para llegar a la propuesta de los indicadores de auditoría de gestión desarrollados en el capítulo siguiente.

#### **Órgano de Control Externo Municipal**

Dada la conformación constitucional de la Provincia de Santa Fe, la ciudad capital Santa Fe de la Vera Cruz contempló, en 1989, la creación del Tribunal de Cuentas Municipal con la sanción de la Ordenanza N.º 9.124 del Honorable Concejo Deliberante Municipal. El ámbito jurisdiccional de actuación de dicho órgano de control externo comprendía la Municipalidad de la Ciudad de Santa Fe de la Vera Cruz en cualquiera de sus poderes, entes autárquicos y descentralizados. De esta manera se constituyó el primer Órgano de Control externo con competencia local en toda la Provincia de Santa Fe, dando fecha de inicio de funcionamiento en el año 1992.

La competencia asignada -entre otras- fue la de ejercer el control externo de la hacienda pública de la Municipalidad de Santa Fe en su conjunto mediante el control de legalidad de los actos administrativos dictados por la Administración Central. En razón a las funciones y atribuciones conferidas, se ha definido al Tribunal de Cuentas como un “órgano administrativo de control externo extra poder equidistante entre el Legislativo y el Ejecutivo con acentuada especialización técnica y dotado de autonomía funcional”. Es decir, desde su creación el Tribunal de Cuentas despliega una actividad técnico-científica de control externo de la

hacienda pública sin subordinación jerárquica directa o indirecta del Departamento Ejecutivo ni del Poder Legislativo Municipal.

Posteriormente, el 18 de diciembre de 2008 se sancionó la Ordenanza N.º 11.558 que derogó la Ordenanza N.º 9.124 y otorgó un nuevo marco normativo regulatorio de la actividad del Tribunal de Cuentas.

El Tribunal de Cuentas estará constituido por tres (3) miembros designados a propuesta del Departamento Ejecutivo Municipal con acuerdo del Honorable Concejo Municipal (HCM). Uno de ellos es elegido presidente por los propios miembros del Tribunal, los otros dos (2) son vocales. En caso de ausencia o impedimento del presidente del Tribunal hará sus veces otro vocal. Si el ausente o impedido transitorio fuese un vocal, podrá reemplazarlo el director que corresponda, teniendo en cuenta la antigüedad en el cargo, no siendo de aplicación en este caso la incompatibilidad del artículo 12º. En ningún caso el Tribunal podrá formar quórum sin al menos uno de los vocales titulares (art. 8, Ordenanza N.º 11.558). A su vez, dado que la designación de los miembros es realizada por el Departamento Ejecutivo, y que dicha propuesta es aprobada por el Concejo Municipal, podría adecuarse esa situación con el nombramiento de los miembros a través de concursos públicos y con requisitos específicos y técnicos para las funciones que tienen a su cargo. Asimismo, la estructura organizacional cuenta con Direcciones de Fiscalización, de Auditoría, de Fiscalía Jurídica, y de Gestión Administrativa.

El modelo de control de la Municipalidad de la ciudad de Santa Fe es integral e integrado, abarcando los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, de legalidad y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones, y está fundado en los principios de economía, eficiencia y eficacia, de acuerdo a lo previsto por la Ordenanza de Administración Financiera N.º 10.610. El sistema de control municipal comprende tanto al control interno como el externo y que debe operar de manera coordinada.

En particular, la Ordenanza N.º 11.558 comprende el régimen jurídico para la organización y funcionamiento del órgano de control externo municipal, el Tribunal de Cuentas, el que ejerce el sistema de control externo y posterior, siendo un órgano con independencia funcional y técnica, cuya actuación en el ámbito jurisdiccional de la Ciudad de Santa Fe ajustándose a lo establecido en dicha norma.

Las competencias del Tribunal de Cuentas Municipal se encuentran estipuladas en el art. 17 de la mencionada Ordenanza, especificando que es un órgano que ejerce el control externo posterior mediante:

- a) La auditoría y control posterior de carácter legal, presupuestario, económico, financiero, operativo, patrimonial y de gestión.
- b) Las auditorías y el control integral, previo y posterior, de los actos de relevante significación económica y/o institucional, que sean solicitados por el Honorable Concejo Municipal.
- c) La auditoría y emisión del dictamen de la cuenta de inversión y/o los estados financieros y contables del sector público de la Municipalidad de la Ciudad de Santa Fe. Las auditorías y el control integral previo y posterior de los actos de relevante significación económica y/o institucional, que sean solicitados por el Honorable Concejo Municipal.
- d) El examen de las rendiciones de cuentas, de percepción e inversión de fondos públicos que efectúen los responsables sometidos a tal obligación, estén o no ligados a su administración, y la sustanciación de los juicios de cuentas a los mismos, conforme a lo previsto por la presente Ordenanza y demás normas aplicables.
- e) La sustanciación de juicios de responsabilidad, en las condiciones fijadas por la presente Ordenanza y demás normas aplicables para la determinación de la responsabilidad administrativa y patrimonial de los agentes públicos.

En este sentido, el control de la gestión pública y la verificación del cumplimiento de programación y desarrollo es un objetivo fundamental encomendado a este organismo de

control, a fin de supervisar el acatamiento normativo que exige también una actuación transparente de las entidades públicas y puede contribuir a la cultura de la transparencia, considerando el actuar en el marco de la normativa vigente que regula el funcionamiento de la información pública (Ley N.º 27.275).

Asimismo, se puede observar que dentro de las competencias mencionadas se encuentran las auditorías de gestión u operativas, que son las que promueven el control de la eficiencia y eficacia del Estado y favorece la fiscalización de la actividad pública en relación al crecimiento económico.

Por otro lado, la propia institución debe contribuir con la ciudadanía a través de sus actividades e información, anticipando a las demandas, y guiando a la buena gobernanza, transparencia, eficacia, y eficiencia, al servicio de los ciudadanos; el control ex post del organismo asiste a corregir y mejorar la gestión pública retroalimentando a través de sus informes contables y de auditoría, asegurando su sostenibilidad en el tiempo, valorizándose el principio de *accountability*.

En el caso analizado de este trabajo, el objeto de examen es la Cuenta de Inversión presentada anualmente por el Departamento Ejecutivo Municipal, considerando todos los estados contables que la integran, así como también anexos, notas e información complementaria, cuyo alcance es un examen de auditoría desarrollado según las normas técnicas de fiscalización vigentes.

Este tipo de examen se realiza todos los años y es un tipo de control financiero gubernamental, subtipo auditoría financiera ya que implica la “revisión o verificación de los estados financieros, contemplando una emisión de juicio respecto de la bondad o reparo que merecen estos estados financieros en conexión con la bondad o reparo que merece la gestión realizada” (Rezzoagli, 2010, 96) subtipo “Revisión Limitada”, ya que “son trabajos de seguridad limitada que proporcionan un nivel más bajo de seguridad que los trabajos de seguridad razonable y

están diseñados para dar por resultado una conclusión expresada en forma negativa. Los trabajos de revisión pueden referirse a períodos anuales o intermedios” (Normas IETEI – párrafo 19). Conjuntamente con un control de cumplimiento, pues “se enfoca en determinar si un asunto en particular cumple con las leyes, disposiciones o regulaciones identificadas como criterios. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información, cumplen en todos los aspectos significativos, con las regulaciones, normas o disposiciones que regulan la actividad de la entidad auditada. Estos criterios pueden incluir reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos acordados o los principios generales que rigen una administración financiera gubernamental sana y la conducta de los funcionarios públicos” (Normas IETEI – párrafo 19), en el aspecto de cumplimentar con los requerimientos normativos de medición y exposición de la información financiera y contable.

Tanto el procedimiento como el equipo de auditoría para la emisión de informe de la Cuenta de Inversión son estipulados por la normativa que rige las incumbencias del Tribunal de Cuentas Municipal, y se considera como plazo para su realización el de 120 días hábiles desde la presentación formal por parte del Ejecutivo (Ordenanzas N.º 10.610 y N.º 11.558).

Por lo que, es una auditoría contable que tiene revisión en los aspectos financieros y también con la obtención de una seguridad razonable respecto de la contabilidad en general, así como si los estados financieros están expresando fielmente el resultado de gestión y su adecuada realidad patrimonial, de acuerdo con las normas y principios generalmente aceptados; y, de corroboración de los actos, operaciones, y procedimientos de gestión que se han desarrollado conforme a normas y disposiciones que sean de aplicación.

A pesar de que la normativa municipal lo prevé, queda pendiente de realización para este tipo de examen, una auditoría de gestión o auditoría operativa con el fin de realizar un examen sistemático y objetivo que pueda “proporcionar una valoración independiente de las

operaciones, programa, actividad o función pública, con el objeto de evaluar el nivel de eficacia, eficiencia, y economía alcanzado por esta en el empleo de los recursos disponibles, detectar sus posibles deficiencias y formular las oportunas recomendaciones” (Rezzoagli, 2010, 97)

En este sentido, la Ordenanza N.º 11.558 en su art 18 inc. c) contempla este tipo de auditoría para su aplicación en el dictamen de la ejecución presupuestaria por programas y las metas físicas y operativas que eleva la Municipalidad de Santa Fe.

Por ello, con el fin de realizar un control de desempeño a través de la evaluación de las rendiciones de cuentas, en el desarrollo de este trabajo se describen los posibles instrumentos de medición aplicables para una auditoría de gestión en la Cuenta de Inversión. Se busca de esta manera generar indicadores de gestión presupuestaria que permitan el análisis de la eficiencia y eficacia de la ejecución presupuestaria por programas y el logro de las metas físicas relacionadas.

## **Cuenta de Inversión**

En la ciudad de Santa Fe de la Vera Cruz, capital de la Provincia de Santa Fe, la rendición de la ejecución presupuestaria anual municipal se realiza a través de la presentación de la Cuenta de Inversión, como reflejo de la gestión del Departamento Ejecutivo Municipal, y demás entes que conforman el accionar del municipio – Concejo Municipal, Tribunal de Cuentas Municipal, y Organismos Descentralizados (Ordenanza N.º 10.610)

La Cuenta de Inversión es elevada ante el Consejo Municipal y al Tribunal de Cuentas Municipal (órgano de control externo municipal), a fin de rendir cuentas a la ciudadanía y para que se emita dictamen respecto a dichos estados financieros y contables del sector público de la Municipalidad de la Ciudad de Santa Fe (Ordenanza N.º 11.558).

Con la presentación de la Cuenta de Inversión se refleja, en términos contables, la situación financiera (como se obtuvieron y gastaron los fondos públicos, disponibilidad para enfrentar los compromisos asumidos), y, la situación económica (resultado del ejercicio, si hubo superávit o déficit), en el período fenecido del presupuesto al cual alude la rendición. Es decir, el presupuesto y la cuenta de inversión se implican, revelando qué se ha cumplido y qué no se ha cumplido según lo presupuestado.

Asimismo, se presenta la información de gestión, con el respectivo detalle de la ejecución presupuestaria por actividades programáticas o programas, y las cantidades en unidades físicas de sus correspondientes imputaciones, y sus comparativos con lo presupuestado en Ordenanza presupuestaria.

De esta manera, se lleva a cabo el dictamen respecto del control presupuestario, como una atribución del poder legislativo municipal sobre el devenir de la actividad programática ejecutada por el poder ejecutivo municipal, por parte del Tribunal de Cuentas Municipal como órgano de control externo, que tiene la potestad de llevar a cabo la auditoría relacionada con dicha rendición.

Así, la Cuenta de Inversión es un medio idóneo para la fiscalización del cumplimiento de lo normado en el presupuesto vigente, constituyendo una herramienta primordial para el análisis y evaluación de la gestión pública municipal. Esta situación, brinda la perspectiva que la auditoría de la cuenta de inversión tiene una naturaleza de:

- + control de movimientos de fondos o de tesorería (ingresos o egresos), es el control financiero, el denominado control de la Ejecución del presupuesto o control de “cargos” o rendición de cuentas;

- + control patrimonial, contable, que consiste en verificar el aumento o disminución de activos y pasivos del Estado, inventario de bienes y su valuación;

+ control de gestión o de eficiencia, economía o resultados, es decir el grado de cumplimiento de los objetivos presupuestados. Este control permite la participación del Concejo en la tarea de satisfacer el interés general, habilitando una mejor planificación y proyección contenida en el próximo presupuesto, posibilitando ajustes o correcciones que den mayor eficacia en la actividad administrativa, optimización del uso de los recursos y logrando mayor eficacia en la satisfacción de las necesidades de la ciudadanía.

La Cuenta de Inversión municipal es un informe demostrativo de la gestión económica-financiera y de gestión consolidada del sector público municipal durante un ejercicio económico financiero, y brinda los resultados operativos, económicos y financieros a través de los siguientes estados e informes contables y presupuestarios (Ordenanza N.º 10.610):

+ Esquema Ahorro Inversión Financiamiento

+ Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento de Ejecución Presupuestaria

+ Estado de Ejecución Presupuestaria de Recursos:

- por clase,
- por concepto,
- por procedencia,
- por fuentes financieras,
- por carácter económico

+ Información complementaria detalle de autorizaciones de endeudamiento

+ Estado de Ejecución de Recursos Afectados vs. Gastos

+ Estado de Ejecución del Presupuesto de Gastos:

- por objeto,
- por categoría programática, desagregado por programas, por obras
- por fuentes de financiamiento,
- por carácter económico,

- por finalidad y función
- + Balance General
- + Estado de Situación Patrimonial
- + Evolución del Pasivo
- + Situación Económica – Financiera
- + Estados de Ejecución Consolidados
- + Modificaciones presupuestarias
- + Planta de cargos de personal
- + Ejecución Física de metas
- + Ejecución Física de proyectos
- + Ejecución Física de obras

Desde el punto de vista de la naturaleza jurídica, la Cuenta de Inversión es un acto institucional, dado que el Concejo Municipal debe pronunciarse dentro del año de haber sido elevada por parte del Departamento Ejecutivo Municipal, o se dará por aprobada tácitamente luego de ese plazo (art. 71 Ordenanza N.º 10.610)

La Cuenta de Inversión presenta la información de gestión, detallada en la ejecución presupuestaria por actividades programáticas o programas, y las cantidades en unidades físicas de sus correspondientes imputaciones, y sus comparativos con el presupuesto aprobado. A su vez, para que se genere un control de eficacia y eficiencia, la evaluación de las políticas públicas podría efectuarse a través de la medición con indicadores que puedan dar esos controles, esto es lo que se propone en el presente trabajo.

Para el caso de la Cuenta de Inversión de la Municipalidad de la ciudad de Santa Fe que presenta las ejecuciones programáticas y metas físicas, se podría realizar bajo los parámetros de medición de rendimiento con indicadores o una evaluación integral realizada bajo las premisas de una auditoría de gestión, cuestiones previstas en las normas de Normas de Control

Externo Gubernamental (IETEI), y en el marco normativo de las auditorías para el Tribunal de Cuentas Municipal.

Podría realizarse esa evaluación a través de indicadores que permitan, por ejemplo, la *medición de la eficacia*, relacionando metas físicas ejecutadas (devengadas, ejecución presupuestaria) y las metas físicas presupuestadas (presupuesto vigente), con el fin de obtener una medición/cuantificación que permita evaluar la eficacia de la realización de esas metas.

En este sentido, el presupuesto se presenta como un instrumento de la política gubernamental, expresando financieramente la orientación de la política económica y la programación de obras, servicios, y cometidos estatales, previstos en ese mandato presupuestario. En tanto, la rendición de esa ejecución presupuestaria se elabora como un instrumento de control de la gestión pública, aludiendo a la tarea de fiscalización de la ciudadanía, representada a través del Concejo Municipal, al Departamento Ejecutivo Municipal respecto de la ejecución de aquella política económica y la realización de los gastos e inversiones públicas.

De esta manera, se lleva a cabo el dictamen respecto del control presupuestario, como una atribución del órgano de control externo sobre el devenir de la actividad programática ejecutada por el Departamento Ejecutivo Municipal, quien tiene la potestad de llevar a cabo la auditoría relacionada con dicha rendición (Ordenanza N.º 11.558).

Así, la Cuenta de Inversión es un medio idóneo para la fiscalización del cumplimiento por parte del órgano ejecutivo de lo normado en el presupuesto vigente, constituyendo una herramienta primordial para el análisis y evaluación de la gestión pública.

Con la información revelada en esta rendición de cuenta anual, se puede llevar a cabo el análisis y comparación de los datos originados por la ejecución presupuestaria financiera y de metas físicas de las actividades programáticas de la gestión municipal; relacionándolos y comparándolos con los datos presentados por el presupuesto vigente. Para ello, la medición de dicha información se lograría a partir de la aplicación de indicadores de gestión que ponderen

los principios de eficiencia, eficacia y economía para un estado eficiente, que visualicen cuales son los resultados de esas actividades programáticas y puedan realizarse una revisión de los mismos a partir de la comparación con lo propuesto en la ordenanza presupuestaria anual.

De esta manera, así como se consideran las necesidades de los usuarios de la información contable respecto del contenido y la forma de los estados financieros de entes no gubernamentales (Fowler Newton, 2020, p. 6), también deberían considerarse las necesidades de los ciudadanos en relación a la información brindada en la Cuenta de Inversión como parte del proceso de utilidad de la misma en las decisiones que puedan tomar. A su vez, en función a la base informativa de naturaleza económica- financiera y de gestión (actividades programáticas y su imputación con la ejecución física) presentada por el presupuesto anual, podría ser útil esta rendición para el control de las formas, así como de sus contenidos, posibilitando que se procure el control de la ejecución presupuestaria mediante el desarrollo de herramientas para la implementación de auditoría de gestión de dicha rendición pública.

A su vez, las nuevas figuras del control indagan sobre la incidencia del gasto y del recurso público desde las perspectivas de los conceptos de economía, eficacia, eficiencia y el análisis de los efectos económicos del presupuesto. La generación de beneficios en la revelación de la información contable de la hacienda pública deviene en prestar tanto volumen de servicio como sea posible con la cantidad de recursos dada, o utilizar la menor cantidad de recursos para prestar un nivel de servicio dado, poniendo a la contabilidad pública como un verdadero sistema de información al servicio del gerenciamiento y la gestión pública (Bolívar, 2012, p. 535), abordando el principio de la *gobernanza*.

Una auditoría de gestión de la Cuenta de Inversión, revelaría información respecto a los aspectos operativos, y brindaría una evaluación sobre el cumplimiento de las metas programáticas, lo que conllevaría la apreciación de las políticas públicas.

## **Auditoria de gestión**

A diferencia de la auditoria más tradicional, que repara en los controles de cumplimiento de normas y en la razonabilidad de las cifras presupuestarias y contables, la auditoria de gestión pretende brindar información respecto a los rendimientos de la gestión pública, analizando el funcionamiento de las distintas áreas de la estructura organizacional y de cómo se desarrolla la gestión en virtud de los parámetros de eficiencia, eficacia y economía de los objetivos de gestión.

Se pueden encontrar distintas denominaciones para la auditoria de gestión, tales como: auditoria operacional, auditoria operativa, auditoria de rendimiento, auditoria de resultados de programas, auditoria gerencial, auditoria de economía y eficacia, auditoria administrativa, auditoria de desempeño.

Dentro de las acepciones que se encuentran de ella se puede distinguir que una auditoria de gestión es un proceso que se constituye como herramienta de control, con la que se pretende identificar las causas que promueven las desviaciones de los objetivos y metas. Es un examen crítico, detallado y sistemático de las áreas y controles operacionales de un ente con el propósito de emitir un informe respecto a la eficacia en el logro de los objetivos, eficiencia y economía en el manejo de los recursos.

La característica principal de este tipo de auditoria es brindar dictamen respecto a los puntos ineficaces y a las cuestiones ineficientes a fin de entender cuáles pueden ser las causas e implementar las mejoras administrativas pertinentes.

El alcance de este tipo de auditoría puede plantearse a un área específica, a una dirección o departamento en particular, a un grupo de divisiones, o al ente en su conjunto, empleando métodos de estudios que pueden abarcar análisis económicos, evaluación de la eficiencia de

los recursos, eficacia en el logro de los objetivos, estableciendo los parámetros y métodos para medir el rendimiento.

La Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI - International Organisation of Supreme Audit Institutions), ha aprobado la norma ISSAI 100 sobre los Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, donde se considera la auditoría de desempeño a fin de determinar si las intervenciones, programas e instituciones se desempeñan en conformidad con los principios de *economía, eficiencia y eficacia*, y poder proporcionar recomendaciones de mejora.

Por su parte, la ISSAI 300, describe y regula los conceptos, objetos de alcance y demás aspectos relacionados a las auditorías de gestión o de desempeño. En su acápite 26, detalla los tres enfoques para este tipo de auditoría:

- Un *enfoque orientado al sistema*, que examina el funcionamiento adecuado de los sistemas de gestión, por ejemplo, los sistemas de administración financiera;
- Un *enfoque orientado a resultados*, que evalúa si los objetivos en términos de resultados o productos han sido alcanzados como se deseaba, o si los programas y servicios operan como se esperaba;
- Un *enfoque orientado al problema*, que examina, verifica y analiza las causas de los problemas particulares o desviaciones de los criterios establecidos

Y, en su acápite 27, describe los criterios que deben establecerse para este tipo de auditoría, de la siguiente manera: son puntos de referencia utilizados para evaluar al objeto auditado, son estándares razonables contra los cuales se pueden evaluar y valorar la eficiencia, eficacia y economía de las operaciones o actividades examinadas.

Para la *eficiencia* se puede referir como la relación entre los recursos utilizados y productos entregados, en términos de cantidad, calidad y oportunidad. La eficiencia está referida a la

relación existente entre los bienes o servicios producidos o entregados y los recursos utilizados para este fin (productividad).

La *eficacia* se refiere al cumplimiento de los objetivos planteados y que se puedan lograr los resultados previstos. Es el grado en el cual una entidad programa o proyecto gubernamental logran sus objetivos y metas u otros beneficios que pretendía alcanzarse, previstos en la legislación o fijados por otra autoridad.

Y, la *economía*, significaría minimizar los costos de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidades y calidad apropiadas y al mejor precio. Esto está relacionado con los términos y condiciones bajo los cuales las entidades adquieren y utilizan recursos, sean estos financieros, humanos, físicos o tecnológicos, obteniendo la cantidad requerida, al nivel razonable de calidad, en la oportunidad, lugar apropiado y, al menor costo posible.

A diferencia de otros tipos de auditorías, en este caso el auditor debe establecer estos criterios adecuados, que podrán ser cuantitativos o cualitativos. Pueden utilizarse diversas fuentes para identificar los criterios, incluyendo marcos de medición del desempeño. Se debe ser transparente sobre las fuentes que se utilizan; los criterios deben ser relevantes y comprensibles para los usuarios, además de completos, confiables y objetivos en el contexto del tema y los objetivos de la auditoría.

De tal manera que el auditor de gestión debe estar en la capacidad de determinar si la entidad requiere, protege y emplea sus recursos de manera económica y eficiente, establecer las causas de ineficiencia o prácticas antieconómicas, como también evaluar si los objetivos de un programa son apropiados, suficientes o pertinentes y el grado en que se producen los resultados esperados (Frías, 2015).

La Dra. Moreno (2005) describe que “la auditoría de gestión es el examen integral de la gestión de un ente, en todos sus aspectos y en todos sus niveles. Tomando en consideración los

elementos humanos, materiales y económicos utilizados, la organización de los mismos y los controles establecidos, para lograr alcanzar las metas y objetivos con economía, eficiencia y eficacia.” (p. 21)

Una auditoría de gestión es una evaluación y a fin de poder medir los resultados de la misma se deben operacionalizar la información a evaluar (Lerner, 2021). Por ello, es necesario encontrar un criterio de medición para analizar el desempeño del programa o entidad evaluada.

Un criterio de medición puede ser a través del desarrollo de indicadores que puedan resultar aptos para evaluar resultados, a partir de los sistemas de información que brinden datos confiables y accesibles de los programas presupuestarios y sus metas físicas (Lerner, 2016).

En este sentido, Lopez (2017, p.175) expresa “es recomendable la definición de indicadores de gestión a los efectos de favorecer la medición de resultados de los organismos fiscalizados y generar auditorías de gestión que permitan la medición de impacto”, entendiéndose como indicador a la una medición de la condición existente en relación a la condición que se haya programado o presupuestado (Yossen, 2019).

Como propuesta para la evaluación de la ejecución presupuestaria, se considerarán los siguientes indicadores:

- El indicador eficacia-físico se compone de la relación entre las metas físicas ejecutadas (devengadas, ejecución presupuestaria) y las metas físicas presupuestadas (presupuesto vigente), por lo que se podría exponer de la siguiente manera:

$$\text{Indicador eficacia – físico} = \left( \frac{\text{metas físicas ejecutadas}}{\text{metas físicas presupuestadas}} \right) \times 100$$

- El indicador de eficacia- financiero que se produce a partir de la relación entre el crédito financiero ejecutado (ejecución presupuestaria del gasto) y el crédito financiero presupuestado (presupuesto vigente), el que se expone de la siguiente manera:

$$\text{Indicador eficacia – financiero} = \left( \frac{\text{gasto ejecutado por programa}}{\text{gasto presupuestado por programa}} \right) \times 100$$

- En tanto, el indicador eficacia-físico ponderado se compone de la relación entre el indicador eficacia – físico y el respectivo indicador de eficacia – financiero:

$$\text{Indicador eficacia – físico ponderado} = \left( \frac{\text{indicador eficacia – físico}}{\text{indicador eficacia – financiero}} \right) \times 100$$

De esta forma, el indicador eficacia – físico y el indicador eficacia – físico ponderado serán los desarrollados para analizar en una auditoría de gestión a la cuenta de inversión, como herramientas de control en la eficacia presupuestaria, analizando por un lado el nivel realizado de metas físicas, y, por otro lado, la concordancia entre estas y sus ejecuciones presupuestarias. Este análisis puede evaluar si los objetivos de un programa son apropiados, suficientes o pertinentes y el grado en que se producen los resultados deseados.

## **CAPÍTULO 4: AUDITORÍA DE GESTIÓN – APORTES PARA LA CUENTA DE INVERSIÓN DE LA MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD DE SANTA FE DE LA VERA CRUZ**

### **Desarrollo**

Con el objeto de implementar un modelo de auditoría de gestión o de desempeño para acompañar al análisis de la cuenta de inversión de la Municipalidad de Santa Fe, y, considerando los conceptos de control y evaluación de resultados en función de los criterios de eficiencia, eficacia y economía, se describirán los posibles instrumentos de medición que podrían implementarse como indicadores para analizar el grado de cumplimiento en el proceso de gestión de los recursos públicos y su ejecución presupuestaria brindada mediante la ejecución de metas físicas en los respectivos programas de la gestión municipal.

La presentación del presupuesto por programas es una técnica que dispone el estado municipal a fin de asignar las partidas de recursos, a las categorías programáticas de las jurisdicciones, para proveer los bienes y servicios destinados a satisfacer las necesidades de la ciudadanía (Tubaro, 2012).

En la Ordenanza N.º 10.610, que regula el Sistema de Administración Financiera en el ámbito de la Municipalidad de Santa Fe, detallada en su Capítulo I el subsistema de Presupuesto. Así, en su art. 10 define al presupuesto como un instrumento legal donde se expone los recursos calculados y los gastos previstos para el ejercicio económico del municipio. A su vez, el art. 11 describe que los presupuestos muestran los resultados económicos y financieros de las transacciones programadas para ese periodo. Por su parte, el art. 15. detalla que los presupuestos de gastos utilizarán técnicas para demostrar el cumplimiento de las políticas, planes, programas, proyectos y producción de bienes y servicios de los organismos del Sector Público Municipal. Además, el art. 28 especifica que

el Departamento Ejecutivo Municipal definirá las prioridades de la política presupuestaria en general, y los proyectos o programas de inversiones públicas en particular, y el art. 29 inc. c que el presupuesto deberá contener información de los créditos presupuestarios asignados a cada uno de los proyectos de inversión y programas que se prevén ejecutar. Por último, en los art. 45 y 49 se expone cómo debe desagregarse la presentación del presupuesto para su ejecución, mencionando los clasificadores, las categorías programáticas, a fin de garantizar la correcta ejecución presupuestaria y compatibilizar los resultados esperados con los recursos disponibles, para lo cual, las jurisdicciones y entidades deberán programar la ejecución física y financiera de los presupuestos.

En este sentido, la formulación de los programas se realiza en función a objetivos y metas definidos y cuyos resultados son previstos en el presupuesto, y para ello se deben justificar las necesidades de recursos para alcanzarlos, aplicando el presupuesto por programas. Esta herramienta es utilizada en el sector público a fin de lograr planificación, coordinación, dirección y control de la toma de decisiones respecto de las necesidades a satisfacer a la ciudadanía (Lerner, 2016).

Una vez ejecutado el presupuesto, la información brindada por la cuenta de inversión también presenta la vinculada con la gestión de la ejecución por programas y su información relativa a las metas físicas ejecutadas. En este sentido, la información revelada comparte las actividades programáticas (conjunto de acciones complementarias que permiten dar satisfacción a una demanda de índole determinada, que se detallan como grupo de actividades y medidas seleccionadas para cumplir objetivos cuantificables y alcanzables), en sus estados presupuestados y ejecutados, así como la respectiva rendición de las metas físicas vinculadas a ellas (parámetros que permiten cuantificar la programación y su ejecución respecto del cumplimiento, producto final y volumen de trabajo).

La adopción del presupuesto por programas supone la gestión de los medios que dispone cada jurisdicción a fin de promover la consecución de sus objetivos, así como los indicadores y el seguimiento, control y evaluación de los resultados de la gestión. Por ello, también es un instrumento para medir y evaluar, en términos de bienes y servicios brindados, los resultados de la actividad del sector público.

Dada la información revelada por la rendición de cuenta anual, el órgano de control externo municipal puede realizar el análisis respecto de la magnitud y calidad de la gestión municipal o desempeño de la ejecución presupuestaria del ejercicio financiero ya que tiene competencia de efectuar auditoría de gestión, lo que podría presentarse conjuntamente con la auditoría financiera y de cumplimiento que se desarrolla habitualmente de forma anual, con el objeto de ponderar los principios de eficiencia, eficacia y economía de sus actividades programáticas, y trabajar de forma coordinada con el órgano de control interno municipal para la oportunidad de mejora en la gestión municipal.

Para este trabajo se describen posibles indicadores que puedan resultar aptos para el análisis del cumplimiento de los presupuestos financieros y de las metas físicas programadas en las distintas actividades programáticas (programas) respecto de las elevadas como rendición a través de la cuenta de inversión, tal como describe Moreno (2005) en el apartado VI de su investigación de referencia para este trabajo.

Con el fin de lograr ciertas pautas para la realización de una auditoría de gestión o de desempeño en la cuenta de inversión de la ciudad de Santa Fe, se describirán los posibles instrumentos de medición a fin de poder realizar un control de desempeño a través de la evaluación de la ejecución presupuestaria de las actividades programáticas (programa) y sus metas físicas.

Para ello, los tres posibles indicadores presentados en el capítulo anterior ahora se describen en profundidad:

- **Indicador eficacia-físico:** tiene como objetivo medir la relación entre las metas físicas ejecutadas (devengadas, ejecución presupuestaria) y las metas físicas presupuestadas (presupuesto vigente), con el fin de obtener una medición/cuantificación que permita evaluar la eficacia de la realización de esas metas, y podría presentarse de la siguiente manera:

$$\text{Indicador eficacia} - \text{físico} = \left( \frac{\text{metas físicas ejecutadas}}{\text{metas físicas presupuestadas}} \right) \times 100$$

El resultado de este indicador nos dará un valor porcentual, en función a esa relación, que permitiría evaluar, según los resultados que arroje, la ponderación de eficacia a los programas desde su presentación en metas físicas. Para ello, la medición sería desde el rango del 0 al 100% su valoración, siendo el valor 0% un resultado de ineficacia y llegando al 100 un resultado eficaz, es decir que logra el cometido propuesto desde lo presupuestado por Ordenanza. Si superase el valor de 100%, la revisión se debería dar en lo que ha sido presupuestado.

- **Indicador de eficacia-financiero:** tiene como objetivo la relación que se produce entre el crédito financiero ejecutado por programa (ejecución presupuestaria de la actividad programática) y el crédito financiero presupuestado por programa (presupuesto vigente para la actividad programática), con el fin de obtener una medición/cuantificación que permita evaluar la eficacia de la ejecución financiera de cada actividad programática (programa), el que podría exponerse de la siguiente manera:

$$\text{Indicador eficacia} - \text{financiero} = \left( \frac{\text{gasto ejecutado por programa}}{\text{gasto presupuestado por programa}} \right) \times 100$$

El resultado de este indicador también aportará un valor porcentual, en función a esa relación de ejecución y presupuestación financiera en la actividad programática, lo cual permitiría evaluar, en virtud de los resultados arrojados, la ponderación de eficacia de los programas desde su perspectiva financiera. Para ello, la medición sería desde el rango del 0 al 100% para su valoración, correspondiendo al valor 0% un resultado de ineficacia y para el valor de 100% un resultado eficaz, es decir que logra el cometido propuesto desde lo presupuestado financieramente por Ordenanza. Si superase el valor de 100%, la revisión se debería dar en lo que ha sido presupuestado.

- **Indicador eficacia-físico ponderado:** tiene como objetivo la vinculación de los *indicadores eficacia – físico* y *eficacia - financiero*, con el fin de obtener una medición/cuantificación que permita evaluar la eficacia de la ejecución financiera respecto de su ejecución física en cada actividad programática (programa), el que podría exponerse de la siguiente manera:

$$\text{Indicador eficacia – físico ponderado} = \left( \frac{\text{indicador eficacia – físico}}{\text{indicador eficacia – financiero}} \right) \times 100$$

El resultado de este indicador también aportará un valor porcentual, en función a la relación entre el indicador eficacia-físico y el eficacia-financiero, lo cual permitiría evaluar, en virtud de los resultados arrojados, la ponderación de eficacia de la ejecución física y su respectiva ejecución financiera en las actividades programáticas (programas). Para ello, la medición sería desde el rango del 0 al 100% para su valoración, correspondiendo al valor 0% un resultado de ineficacia y para el valor de 100% un resultado eficaz, es decir que lograría el cometido propuesto según lo

presupuestado física como financieramente por Ordenanza. Si superase el valor de 100%, la revisión se debería dar en lo que ha sido presupuestado.

El objetivo de estas herramientas es que sean útiles como métodos para la medición de la eficacia de la ejecución presupuestaria de la gestión pública municipal, y que sean desarrollados para los análisis vinculados en el informe de la cuenta de inversión como los correspondientes a los procedimientos de la auditoría de gestión o de desempeño, tanto para el control en la eficacia presupuestaria como para el análisis del nivel alcanzado por las metas físicas. Asimismo, el análisis resultante del último indicador conlleva a ponderar la concordancia entre los resultados de eficacia que se obtuvieran de los dos primeros indicadores. En este sentido, para el análisis del nivel realizado de metas físicas, se obtienen los datos de las planillas de ejecución del presupuesto en metas físicas presentadas por la cuenta de inversión. Para la observación de la concordancia entre la ejecución de esas metas físicas proyectadas y su ejecución presupuestaria, se examinarán las planillas de los estados de ejecución financiera y física, brindada la información por actividades programáticas. Asimismo, cabe destacar que la ejecución presupuestaria se expresa por lo devengado determinando cuando un crédito se ha gastado y se ha ejecutado definitivamente el presupuesto de cada concepto (art. 43 y art. 46 Ordenanza N.º 10.610).

Este análisis permitiría evaluar si los objetivos de una actividad programática (programa) son apropiados, suficientes o pertinentes, y cuál el grado en que se producen los resultados deseados.

Asimismo, se podría analizar la ponderación del tiempo previsto para la realización de las actividades programáticas (programas) y el tiempo en el que son ejecutadas, pudiendo resultar una evaluación de la oportunidad de realización de su gestión.

## **Análisis de caso**

Para el caso de análisis se tomarán los datos del ejercicio económico año 2022, dado que es el último ejercicio económico donde se han presentado la ejecución presupuestaria de los programas y de las metas físicas.

En primer término, se considerarán las metas establecidas por Ordenanza de Presupuesto. Para este trabajo se considera el Presupuesto 2022, aprobado por Ordenanza N.º 12.801<sup>1</sup>, publicado en la web de la Municipalidad de Santa Fe, para que la ciudadanía tenga acceso de la información pública, cumplimentando lo estipulado en su art. 50 a fin de disponer la información pública para la ciudadanía en la página web oficial del municipio dando transparencia en la información pública.

En dicha información se encuentran los parámetros o lineamientos de los programas a ejecutarse en el ejercicio económico en el que se proponen. Esta formulación ya indica cuales son las unidades de medidas que serán consideradas para cada uno.

Al ejecutarse el presupuesto, la información resultante es el presupuesto ejecutado, que es la denominada Cuenta de Inversión, es la rendición de cuentas del presupuesto ejecutado. De este documento se obtiene la información para el análisis del desempeño en la ejecución presupuestaria.

Por su parte, para el análisis del nivel realizado en la ejecución de metas físicas, se obtienen los datos de las planillas de ejecución del presupuesto en metas físicas presentadas en la cuenta de inversión.

Para la observación de la concordancia entre la ejecución de esas metas físicas proyectadas y su ejecución presupuestaria, se examinarán las planillas de los estados de ejecución financiera y física, brindada la información revelada en la Cuenta de Inversión Municipal

---

<sup>1</sup> <https://santafeciudad.gov.ar/transparencia/wp-content/uploads/2021/12/ordenanza-12.801.pdf>

2022<sup>2</sup> por programas o actividades programáticas, bajo el desarrollo de modelo de auditoría de gestión aplicable en algunos de ellos para este trabajo.

Para este análisis se toma como muestra tres (3) programas de los presentados por Ordenanza N.º 12.801 en el presupuesto 2022 por el Departamento Ejecutivo Municipal de la ciudad de Santa Fe de la Vera Cruz por entender que sus datos son relevantes y demostrativos para este trabajo:

1) Por un lado, el ***Programa Primera Infancia***, dependiente de la secretaria de Educación y Cultura del Departamento Ejecutivo Municipal.

En el Anexo 21 de la Ordenanza de presupuesto municipal para el año 2022 se describe el programa, especificando la jurisdicción – Departamento Ejecutivo Municipal -, la subjurisdicción – Secretaría de Educación y Cultura -, el número de programa – 18 -, y la Unidad Ejecutora – 61-Secretaría de Educación y Cultura (Ordenanza N.º 12.801, p. 320)

Este programa es un programa de gestión educativa, social y cultural, para jardines de infantes, atendiendo a las salas de niños y niñas de hasta 3 años, integrando a sus familias, comunidad educativa y barrios. El programa asiste a 17 jardines de la Ciudad de Santa Fe, con un total de 1525 niños y niñas, y la propuesta se basa en la construcción de paisajes lúdicos para transitar por las salas y actividades con las familias, y, las actividades a desarrollar implicarán propuestas integrales con actividades que promuevan el desarrollo cognitivo, físico, afectivo y creativo atendiendo las diferentes características del crecimiento infantil.

También se detallan sus funciones en el Anexo 21 de la Ordenanza de presupuesto municipal para el año 2022, considerando la situación sanitaria transitada por la pandemia por covid 19, a saber:

+ Recuperar instancias de presencialidad en un sistema mixto con la virtualidad

---

<sup>2</sup> <https://santafeciudad.gov.ar/transparencia/wp-content/uploads/2023/06/CUENTA-INVERSION-2022.pdf>

+ Conformar las Redes vinculadas a la política social de la ciudad desarrolladas desde el Gabinete Social y el plan Integrar

+ Generar espacios para Enseñar y Aprender a través del juego, del cuerpo, materialidades, los oficios y las herramientas, las escenas imaginarias, las palabras y los cuentos en el nuevo contexto

+ Propiciar espacios educativos interdisciplinarios itinerantes con la Escuela Rodante, interactuando con Estaciones que funcionan en Espacios de Cuidado y convivencia

+ Conformar el consejo de niños y niñas para recuperar la voz de las infancias desde la escucha y construir ciudad desde otras perspectivas que integren la diversidad

+ Fomentar la participación presencial y virtual en todas las propuestas realizadas

+ Diseñar, planificar y elaborar contenidos sobre alimentación saludable.

+ Sostener la entrega de alimentos saludables y colaciones de frutas

+ Focalizar en instituciones de Jardines y Escuelas de la ciudad con material para huertas.

+ Construir espacios para las infancias y recuperar nuevos lugares para la educación; el cuidado y la convivencia.

+ Profundizar en propuestas para las familias, Jardines y barrios en las calles y veredas de las instituciones Municipales

+ Ofrecer material educativo y cultural para las escuelas de la Ciudad de Santa Fe.

+ Interactuar y acompañar a Jardines Maternales Particulares con herramientas educativas y culturales.

+ Participar con propuestas educativas y juegos comunitarios en el marco de la ciudad educadora para la conformación de equipos que desarrollen actividades lúdicas en Jardines, Estaciones de Cuidado y Convivencia como en espacios focalizados para ampliar iniciativas.

En tanto, en página 30 en Anexo 2 de la Ordenanza N.º 12.801 se propone como crédito original para la partida presupuestaria de este programa un total de \$395.321.173 para todo el ejercicio 2022. Esto surge del listado del Presupuesto de Gastos por estructura programática, siendo la jurisdicción 1110164000-Secretaría de Educación y Cultura, y 18.00.00 – Programa Primera Infancia.

Cabe aclarar, que esta codificación o numeración se relaciona al sistema informático utilizado por la administración del departamento ejecutivo municipal denominado RAFAM. Esta herramienta de modernización del sector público fue implementada a partir del año 2008, por Decreto DMM N.º 1400/2008, determinando su funcionamiento para los subsistemas de Presupuesto, Tesorería, Contabilidad, Contrataciones y Gestión de Bienes, lo que permite relacionar los datos del presupuesto con el de su ejecución.

A su vez, en hoja 46 del Cuadro de Metas de la Ordenanza N.º 12.801 – Anexo 8- se determinan las metas y sus unidades de medidas programadas para el año 2022, a saber:

Metas		Unidades de Medidas		Ejecución Año 2020	Estimación Año 2021	Programación Año 2022
Código	Denominación	Código	Denominación			
930	Encuentros	63	Talleres culturales anuales	0,00	10,00	10,00
1021	Encuentros de Aprendizajes	2	-cant. PM participantes de recorr.turisticos e hist	0,00	344,00	344,00
1022	Prop pedagóg. y lúdicas	666	Unidad	0,00	30,00	30,00
1023	Encuentros recreativos	666	Unidad	0,00	100,00	100,00
1024	Prop particip. Infancias	567	Encuentros organizados	0,00	50,00	50,00

Por su parte, la Cuenta de Inversión informada en abril del año 2023, presenta el presupuesto ejecutado del año 2022 a fin de estudiar las variables de análisis para este trabajo.

En página 127 de la Cuenta de Inversión 2022, dentro de la exposición del Estado de ejecución del presupuesto de gastos por categoría programática, se visualizan los siguientes créditos

presupuestarios (en millones de pesos) para el programa 18.00.00 – Programa Primera Infancia como apertura programática de la jurisdicción 1110164000-Secretaría de Educación y Cultura:

Crédito Original según Ordenanza N. 12.801	Modificaciones presupuestarias	Crédito Vigente	Gasto devengado
\$ 395.321.173,00	\$ 175.844.270,61	\$ 571.165.443,61	\$ 503.723.261,38

En tanto, en página 204 de la Cuenta de Inversión 2022 se exponen la evolución de las principales metas, y para el programa 18.00.00 – Programa Primera Infancia dependiente de la jurisdicción 1110164000-Secretaría de Educación y Cultura se detalla lo siguiente:

Código y denominación de metas	Volumen programado por Ordenanza de Presupuesto N.º 12.801	Volumen programado s/modificaciones presupuestarias año 2022	Volumen ejecutado año 2022
930 Organizar encuentros en formato de talleres sobre alimentación saludable (Talleres culturales anuales)	10	10	10
1021 Encuentros de Aprendizajes compartidos con docentes y asistentes infantiles de jardines Maternales Municipales y Particulares (cant. participantes en Peñas del Reencuentro)	344	357	351
1022 Propuestas pedagógicas y lúdicas para jardines y escuelas de la ciudad (Unidad)	30	50	50
1023 Organización y desarrollo de encuentros recreativos, educativos y culturales (Unidad)	100	100	100
1024 Propuestas participativas para las infancias (cant. encuent. Implem. prog. fig. apoyo y proc auto)	50	50	40

Con estos datos se realizan los análisis de los indicadores presentados para este trabajo.

### **Análisis indicador eficacia - físico (a)**

Código y denominación de metas	Unidad de Medida	Vol. programado por Ordenanza N.º 12.801 (presupuesto) y modif. año 2022	Volumen ejecutado año 2022	Desvíos/programado	Indicador (a)
930 Organizar encuentros en formato de talleres sobre alimentación saludable	(Talleres culturales anuales)	10	10	0	100%
1021 Encuentros de Aprendizajes compartidos con docentes y asistentes infantiles de jardines Maternales Municipales y Particulares.	(cant. participantes en Peñas del reencuentro)	357	351	-6	98%
1022 Propuestas pedagógicas y lúdicas para jardines y escuelas de la ciudad	unidad	50	50	0	100%
1023 Organización y desarrollo de encuentros recreativos, educativos y culturales	unidad	100	100	0	100%
1024 Propuestas participativas para las infancias	(cant. encuent. Implem. prog. fig. apoyo y proc auto)	50	40	-10	80%

Para el *indicador eficacia-físico*, su resultado arroja entre un 80% y 100% de eficacia, en virtud de los valores programados en las unidades de medida de cada una de las metas para el Programa Primera Infancia año 2022 respecto al volumen ejecutado. Por lo que se puede afirmar que la ejecución de este proyecto ha tenido un 95,60% de eficacia en promedio con los 5 subprogramas propuestos.

### **Análisis indicador eficacia - financiero (b)**

Jurisdicción Sec. de Educación y Cultura	Presupuesto financiero vigente año 2022	Gasto devengado año 2022	Desvíos/presupuesto	Indicador (b)
18.Programa Primera Infancia	\$ 571.165.443,61	\$ 503.723.261,38	-\$ 67.442.182,23	88,19%

Para el *indicador eficacia-financiero*, su resultado arroja un 88,19% de eficacia, en virtud de los valores presupuestados financieramente para el ejercicio 2022 y su ejecución presupuestaria. Por lo que se puede afirmar que la ejecución financiera de este proyecto ha tenido un alto nivel de eficacia.

### Análisis indicador eficacia ponderado ( c )

$$\text{Indicador (a) / Indicador (b) = } 95,66\% / 88,19\% = 108,47\%$$

Por último, el indicador eficacia ponderado, que resulta del cociente entre el indicador eficacia-físico (a) y el indicador eficacia-financiero (b), resulta en un valor del 108,47%.

Con estos valores se puede deducir que los niveles de realización (ejecución de metas físicas) superan en un mínimo porcentaje en relación a los recursos financieros insumidos (ejecución presupuestaria, registrada en gastos devengados), es decir que la ejecución de metas físicas se encuentra en un nivel superior al nivel de los fondos efectivamente aplicados, según el indicador eficacia ponderado.

Asimismo, se puede observar que la ejecución registrada, en principio, no resulta objetable desde el punto de vista físico-financiero, por la correlación existente entre ambos aspectos.

2) Por otro lado, el ***Programa Integrar Barrio Mio***, dependiente de la Agencia Hábitat Santa Fe del Departamento Ejecutivo Municipal.

En el Anexo 18 de la Ordenanza de presupuesto municipal para el año 2022 se describe el programa Barrio Mio bajo la subjurisdicción de la Agencia Hábitat Santa Fe, que depende del Departamento Ejecutivo Municipal (Ordenanza N.º 12.801, p. 267).

Este programa tiene como finalidad contribuir al desarrollo y mejoramiento integral del hábitat y a la democratización del acceso a la ciudad a partir de la urbanización de los asentamientos informales y de la mejora de barrios en consolidación. Se propone un conjunto de acciones estratégicas que, de forma progresiva, integral y participativa, incluyan la provisión de

infraestructuras y servicios, acceso a espacios públicos seguros e inclusivos, eliminación de barreras urbanas. Para lo que se detallan los puntos principales de este programa:

- + Construcción, mejora y/o recomposición de viviendas.
- + Redes de infraestructura de servicios y sus nexos: redes de desagües cloacales, agua potable energía eléctrica, alumbrado público, gas, etc.
- + Cualificación, creación y puesta en valor del espacio público: se concibe al espacio público como lugar de representación y cohesión ciudadana.
- + Hábitat y vivienda: ofrecer mayores posibilidades de acceso a una vivienda segura a sectores de la población de ingresos bajos y medios.

Para la partida presupuestaria de este programa se propone como crédito original un total de \$ 2.059.955.681,00 para todo el ejercicio del año 2022, según página 31 en Anexo 3 de la Ordenanza N.º 12.801. Esto surge del listado del Presupuesto de Gastos por estructura programática, siendo la jurisdicción 1110167000-Habitat Santa Fe Capital, y 17.00.00 – Programa Integrar Barrio Mio.

Cabe aclarar, que esta codificación o numeración se relaciona al sistema informático utilizado por la administración del departamento ejecutivo municipal denominado RAFAM. Esta herramienta de modernización del sector público fue implementada a partir del año 2008, por Decreto DMM N.º 1400/2008, determinando su funcionamiento para los subsistemas de Presupuesto, Tesorería, Contabilidad, Contrataciones y Gestión de Bienes, lo que permite relacionar los datos del presupuesto con el de su ejecución.

A su vez, en hoja 58 del Cuadro de Metas de la Ordenanza N.º 12.801 – Anexo 8- se determinan las metas y sus unidades de medidas programadas para el año 2022, a saber:



# ORDENANZA 12801

Hoja: 58 de 59

Municipalidad de  
Santa Fe de la Vera Cruz

## CUADRO DE METAS

Form. 5

Jurisdicción : Departamento Ejecutivo

Subjurisdicción : 1110167000 - Habitat Santa Fe Capital

Entidad :

Presupuesto: 2022

Programa : 17 - Integrar Barrio Mio

Unidad Ejecutora : 42 - Santa Fe Habitat Agencia para el Desarrollo Social y Urbano

Metas		Unidades de Medidas		Ejecución Año 2020	Estimación Año 2021	Programación Año 2022
Código	Denominación	Código	Denominación			
15	Ejec obras desagües	562	Conexiones Domiciliarias Realizadas	0,00	0,00	150,00
86	Recuperación plazas	669	Espacios públicos puestos en valor	0,00	2,00	5,00
88	Intervención en esp.pcos	86	Plazas recuperadas	0,00	2,00	5,00
593	Pavimento de Hormigón	662	m2 de hormigón	0,00	0,00	7.400,00
594	Veredas	255	Metros cuadrados	1.500,00	2.500,00	4.500,00
803	Cordón cuneta Noroeste	560	Metros lineales ejecutados	0,00	10,00	3.000,00
878	Int. Barrio Las Lomas	255	Metros cuadrados	0,00	0,00	200,00

Por su parte, la Cuenta de Inversión informada en abril del año 2023, presenta el presupuesto ejecutado del año 2022 a fin de estudiar las variables de análisis para este trabajo.

En páginas 128 y 129 de la Cuenta de Inversión 2022, dentro de la exposición del Estado de ejecución del presupuesto de gastos por categoría programática, se visualizan los siguientes créditos presupuestarios (en millones de pesos) para el programa 17.00.00 – Integrar Barrio Mio como apertura programática de la jurisdicción 1110167000-Habitat Santa Fe Capital:

Crédito Original según Ordenanza N. 12.801	Modificaciones presupuestarias	Crédito Vigente	Gasto devengado
\$ 2.059.955.681,00	\$ 355.467.446,47	\$ 2.415.423.127,47	\$ 753.646.974,69

En tanto, en página 205 de la Cuenta de Inversión 2022 se exponen la evolución de las principales metas, y para el programa 17.00.00 – Integrar Barrio Mio dependiente de la jurisdicción 1110167000-Habitat Santa Fe Capital se detalla lo siguiente:

Código y denominación de metas	Volumen programado por Ordenanza de Presupuesto N.º 12.801	Volumen programado s/modificaciones presupuestarias año 2022	Volumen ejecutado año 2022
15 Ejecución de obras de desagües cloacales (conexiones domiciliarias realizadas)	150	150	386
86 Recuperación de plazas y plazoletas (espacios públicos puestos en valor)	5	2	1
88 Intervención en espacios públicos (Plazas recuperadas)	5	2	0
593 Pavimento de Hormigón (m2 de hormigón)	7400	7400	1000
594 Veredas (metros cuadrados)	4500	4500	600
803 Cordón cuneta Noroeste (metros lineales ejecutados)	3000	3000	940
878 Intervención Integral Barrio Las Lomas Recuperación de Espacios Públicos Sendas Peatonales (Metros cuadrados)	200	100	0

Con estos datos se realizan los análisis de los indicadores presentados para este trabajo.

#### **Análisis indicador eficacia - físico (a)**

Código y denominación de metas	Unidad de Medida	Vol. programado por Ordenanza N.º 12.801 (presupuesto) y modif. año 2022	Volumen ejecutado año 2022	Desvío s/programado	Indicador (a)
15 Ejecución de obras de desagües cloacales	conexiones domiciliarias realizadas	150	386	236	257%
86 Recuperación de plazas y plazoletas	espacios públicos puestos en valor	2	1	-1	50%
88 Intervención en espacios públicos	Plazas recuperadas	2	0	-2	0%
593 Pavimento de Hormigón	m2 de hormigón	7400	1000	-6400	14%
594 Veredas	metros cuadrados	4500	600	-3900	13%
803 Cordón cuneta Noroeste	metros lineales ejecutados	3000	940	-2060	31%
878 Intervención Integral Barrio Las Lomas Recuperación de Espacios Públicos Sendas Peatonales	Metros cuadrados	100	0	-100	0%

Para el *indicador eficacia-físico*, su resultado arroja entre un 0% y 50% de eficacia, en virtud de los valores programados en las unidades de medida de cada una de las metas en seis (6) de ellas, para el Programa Integrar Barrio Mío año 2022 de la jurisdicción Hábitat Santa Fe

Capital, respecto al volumen ejecutado. Por lo que se puede afirmar que la ejecución de este proyecto ha tenido un 18,03% de eficacia en promedio con 6 de los subprogramas propuestos, es decir un bajo nivel de eficacia. Sin embargo, dado que uno de los programas supera ampliamente el indicador en 257% lo programado (cuyo análisis podría corresponder a una ejecución postergada de ejercicios anteriores), incidiendo en el indicador de eficacia promedio para los siete (7) subprogramas ascienda a 52,22%. De no considerarse ese programa con tal desvió en su programación, el promedio sería de 18,03%.

**Análisis indicador eficacia - financiero ( b )**

Jurisdicción Habitat Santa Fe Capital	Presupuesto financiero vigente año 2022	Gasto devengado año 2022	Desvío s/presupuesto	Indicador (b)
17. Integrar Barrio Mío	\$ 2.415.423.127,47	\$ 753.646.974,69	-\$ 1.661.776.152,78	31,20%

Para el *indicador eficacia-financiero*, su resultado arroja un 31,20% de eficacia, en virtud de los valores presupuestados financieramente para el ejercicio 2022 y su ejecución presupuestaria. Por lo que se puede afirmar que la ejecución financiera de este proyecto ha tenido un bajo nivel de eficacia.

**Análisis indicador eficacia ponderado ( c )**

Indicador (a) / Indicador (b) = 52,22% / 31,20% = 167,35%
---

Por último, el indicador eficacia ponderado, que resulta del cociente entre el indicador eficacia-físico (a) y el indicador eficacia-financiero (b), resulta en un valor del 167,35%.

Con estos valores se puede colegir que los niveles de realización (ejecución de metas físicas) superan en un 67% de eficacia en relación a los recursos financieros insumidos (ejecución presupuestaria, registrada en gastos devengados). Es decir que la ejecución de metas físicas se encuentra en un nivel superior al nivel de los fondos efectivamente aplicados, según el indicador eficacia ponderado.

Asimismo, se puede observar que la ejecución registrada, en principio, no resulta objetable desde el punto de vista físico-financiero, por la correlación existente entre ambos aspectos.

En tanto, si se analiza con el indicador eficacia-físico (a) alternativo con el 18,03% de promedio, resultaría lo siguiente:

$$\text{Indicador (a) / Indicador (b)} = 18,03\% / 31,20\% = 57,79\%$$

Por lo que con este promedio alternativo en el indicador (a) se puede deducir que los niveles de realización (ejecución de metas físicas) están por debajo en un 42,21% de eficacia en relación a los recursos financieros insumidos (ejecución presupuestaria, registrada en gastos devengados). Es decir que la ejecución de metas físicas se encuentra en un nivel inferior al nivel de los fondos efectivamente aplicados, según este indicador eficacia ponderado.

3) Finalmente, el ***Programa de Innovación y Emprendedurismo***, dependiente de la Secretaría de Producción y Desarrollo Económico.

En el Anexo 22 de la Ordenanza de presupuesto municipal para el año 2022 se describe el programa, especificando la jurisdicción al Departamento Ejecutivo Municipal, la subjurisdicción a la Secretaría de Producción y Desarrollo Económico, el número de programa – 17 -, y la Unidad Ejecutora – 7- Secretaría de Producción (Ordenanza N.º 12.801, p. 328)

Este programa tiene como misión dar impulso y visibilización de startups, emprendimientos innovadores y de triple impacto. Para lo cual, son funciones del programa:

-Realizar capacitaciones, talleres y conferencias.

- Facilitar espacios de comercialización, articulación con entidades intermedias y espacios de coworking de gestión pública, realizando acompañamiento en el laboratorio para emprendedores.

En tanto, en página 54 en Anexo 4 de la Ordenanza N.º 12.801 se propone como crédito original para la partida presupuestaria de este programa un total de \$7.526.769 para todo el ejercicio 2022. Esto surge del listado del Presupuesto de Gastos por estructura programática, siendo la jurisdicción 1110165000-Secretaría de Producción y Desarrollo Económico, y 17.00.00 – Programa de Innovación y emprendedurismo.

Cabe aclarar, que esta codificación o numeración se relaciona al sistema informático utilizado por la administración del departamento ejecutivo municipal denominado RAFAM. Esta herramienta de modernización del sector público fue implementada a partir del año 2008, por Decreto DMM N.º 1400/2008, determinando su funcionamiento para los subsistemas de Presupuesto, Tesorería, Contabilidad, Contrataciones y Gestión de Bienes, lo que permite relacionar los datos del presupuesto con el de su ejecución.

A su vez, en hoja 51 del Cuadro de Metas de la Ordenanza N.º 12.801 – Anexo 8- se determinan las metas y sus unidades de medidas programadas para el año 2022, a saber:

Metas		Unidades de Medidas		Ejecución	Estimación	Programación
Código	Denominación	Código	Denominación	Año 2020	Año 2021	Año 2022
4	Cursos de capacitación	14	Talleres de capacitación organizados	0,00	0,00	50,00
277	Registro de Emprendedores	424	Inscripción al Registro	0,00	0,00	150,00
839	Ferias Capital Activa	140	Ferias realizadas	0,00	0,00	20,00
840	Desarrollo de Proyectos	1080	Cantidad de servicios prestados	0,00	0,00	50,00
841	Control de Carribares	4	Controles realizados	0,00	0,00	40,00
1051	Fab Lab Capital Activa	1212	Cuidado Nocturno (CIC Roca Y CIC Fdo. Zuviria)	0,00	0,00	30,00

Por su parte, la Cuenta de Inversión informada en abril del año 2023, presenta el presupuesto ejecutado del año 2022 a fin de estudiar las variables de análisis para este trabajo.

En página 128 de la Cuenta de Inversión 2022, dentro de la exposición del Estado de ejecución del presupuesto de gastos por categoría programática, se visualizan los siguientes créditos presupuestarios (en millones de pesos) para el programa 17.00.00 – Programa de Innovación y Emprendedurismo como apertura programática de la jurisdicción 1110165000-Secretaría de Producción y Desarrollo Económico:

Crédito Original según Ordenanza N. 12.801	Modificaciones presupuestarias	Crédito Vigente	Gasto devengado
\$ 7.526.769,00	\$ 4.938.032,47	\$ 12.464.801,47	\$ 12.324.201,47

En tanto, en página 205 de la Cuenta de Inversión 2022 se exponen la evolución de las principales metas, y para el programa 17.00.00 – Programa Innovación y Emprendedurismo dependiente de la jurisdicción 1110165000-Secretaría de Producción y Desarrollo Económico se detalla lo siguiente:

Código y denominación de metas	Volumen programado por Ordenanza de Presupuesto N.º 12.801	Volumen programado s/modificaciones presupuestarias año 2022	Volumen ejecutado año 2022
4 Cursos de capacitación (talleres de capacitación organizados)	50	34	40
277 Registro de emprendedores (inscripción al Registro)	150	106	118
839 Ferias Capital Activa (ferias realizadas)	20	12	14
840 Desarrollo de Proyectos (cantidad de servicios prestados)	50	41	49
841 Control de carbones (controles realizados)	40	30	30
1051 Fab Lab Capital Activa (cuidado nocturno - CIC Roca y CIC Fdo Zuviria)	30	15	15

Con estos datos se realizan los análisis de los indicadores presentados para este trabajo.

### **Análisis indicador eficacia - físico (a)**

Código y denominación de metas	Unidad de Medida	Vol. programado por Ordenanza N.º 12.801 (presupuesto) y modif. año 2022	Volumen ejecutado año 2022	Desvío s/programado	Indicador (a)
4 Cursos de capacitación	Talleres de capacitación organizados	34	40	6	118%
277 Registro de emprendedores	Inscripción al registro	106	118	12	111%
839 Ferias Capital Activa	ferias realizadas	12	14	2	117%
840 Desarrollo de proyectos	cant. de servicios prestados	41	49	8	120%
841 Control de carribares	controles realizados	30	30	0	100%
1051 Fab Lab Capital Activa	cuidado nocturno - CIC Roca y CIC Fdo Zuviria	15	15	0	100%

Para el *indicador eficacia-físico*, su resultado arroja entre un 100% y 120% de eficacia, en virtud de los valores programados en las unidades de medida de cada una de las metas para el Programa Innovación y Emprendedurismo año 2022 respecto al volumen ejecutado. Por lo que se puede afirmar que la ejecución de este proyecto ha tenido un 110,86% de eficacia en promedio con los 6 subprogramas propuestos

### **Análisis indicador eficacia - financiero (b)**

Jurisdicción Sec. de Producción y Desarrollo Económico	Presupuesto financiero vigente año 2022	Gasto devengado año 2022	Desvío s/presupuesto	Indicador (b)
17.Programa Innovación y Emprendedurismo	\$ 12.464.801,47	\$ 12.324.201,47	-\$ 140.600,00	98,87%

Para el *indicador eficacia-financiero*, su resultado arroja un 98,87% de eficacia, en virtud de los valores presupuestados financieramente para el ejercicio 2022 y su ejecución presupuestaria. Por lo que se puede afirmar que la ejecución financiera de este proyecto ha tenido un alto nivel de eficacia.

### **Análisis indicador eficacia ponderado (c)**

$\text{Indicador (a) / Indicador (b) = } 110,86\% / 98,87\% = 112,12\%$
---

Por último, el indicador eficacia ponderado, que resulta del cociente entre el indicador eficacia-físico (a) y el indicador eficacia-financiero (b), resulta en un valor del 112,12%.

Con estos valores se puede inducir que los niveles de realización (ejecución de metas físicas) superan en un 12,12% en relación a los recursos financieros insumidos (ejecución presupuestaria, registrada en gastos devengados), es decir que la ejecución de metas físicas se encuentra en un nivel superior al nivel de los fondos efectivamente aplicados, según el indicador eficacia ponderado.

Asimismo, se puede observar que la ejecución registrada, en principio, no resulta objetable desde el punto de vista físico-financiero, por la correlación existente entre ambos aspectos.

La selección de estos programas fue aleatoria, con el objeto de analizar programas de distintas Secretarías del Departamento Ejecutivo Municipal para establecer la aplicabilidad de un modelo de auditoría de gestión a partir de la herramienta indicadores en diferentes actividades y con diversidad de unidades de medidas y presupuestos, las que son presentadas en la cuenta de inversión municipal.

Por último, como análisis general de los diferentes resultados obtenidos se observa que las situaciones donde el promedio está por debajo del 100% puede relacionarse a una subejecución presupuestaria, lo que estaría siendo ineficaz por no cumplir con lo programado, o que no esté disponible el recurso para su afectación, resultando ineficiente la actividad. En tanto, cuando el promedio supera el 100% podría corresponder a una sobreejecución presupuestaria, cumpliendo con los principios de eficacia y eficiencia, ya que se puede obtener mayores

resultados con los mismos recursos. Cuando se detecta un valor con un desvío significativo o por fuera del promedio sería pertinente un análisis mayor para obtener conclusiones más específicas de cada caso, a fin de ponderar los principios de las 3E o 5E afectados.

## **CONCLUSIONES**

La presente investigación tuvo como objetivo principal analizar distintos modelos de auditoría de gestión para su potencial aplicación en la Cuenta de Inversión - Municipalidad de la ciudad de Santa Fe de la Vera Cruz.

A lo largo del estudio, se han analizado los conceptos de auditoría de gestión, sus herramientas y los principios que se abordan (eficiencia, eficacia, economía, ejecutividad, efectividad); los conceptos relacionados con el control externo gubernamental y las características de su órgano de control, el Tribunal de Cuentas Municipal; las definiciones relacionadas a la Cuenta de Inversión, el presupuesto por programas y su ejecución y presentación anual como rendición de cuentas; y se ha aplicado un enfoque de auditoría de gestión al caso específico de la Cuenta de Inversión de la Municipalidad de la Ciudad de Santa Fe, centrando el análisis en los indicadores de eficacia.

Tal como se observa en el desarrollo y análisis de caso, considerando para ello tres (3) programas de referencia del Presupuesto de la Municipalidad de Santa Fe del ejercicio año 2022, los resultados obtenidos revelan un panorama mixto en la ejecución presupuestaria financiera y de metas físicas de los programas y subprogramas.

Más allá de los valores que arrojen en cada caso de programa y subprograma analizado, lo relevante es la utilización de los indicadores como método de medición para un modelo de auditoría de gestión.

En este sentido, se puede observar que el indicador de eficacia física (indicador “a”), revela la aptitud de la gestión pública para el logro de las metas físicas programadas, formulando una revisión para futuras presupuestaciones, planificación y ejecución de los recursos públicos.

Por otra parte, el análisis comprendido con el indicador de eficacia financiera (indicador "b"), que evalúa la relación entre los resultados y los recursos presupuestados y ejecutados, brinda información respecto al alcance de la ejecución presupuestaria con respecto al proyecto pretendido en términos financieros, relacionando con el principio de eficiencia en función con los objetivos planteados en el presupuesto vigente.

En tanto, el indicador de eficacia ponderada (indicador "c"), que relaciona la ejecución física con la financiera, evalúa la relación de los resultados de metas físicas con respecto a la utilización de los recursos públicos, brindando información tanto a la eficacia en la utilización de los recursos públicos como a los de su economicidad y ejecutividad. Y, en relación al principio de eficiencia podrían dar luz a que la utilización de los recursos ha sido eficiente en función al logro de metas físicas, logrando más con lo invertido.

Como ultimo acápite, se puede concluir que, en base a la propuesta de este trabajo, sería posible la aplicación de un modelo de auditoría de gestión o de desempeño con objeto de análisis en la Cuenta de Inversión Municipal.

Dadas las preguntas de investigación y el desarrollo del trabajo se pueden observar las siguientes cuestiones fundamentales:

- De los modelos de auditoría realizables por el órgano de control externo municipal, Tribunal de Cuentas Municipal, actualmente son llevados a cabo los procedimientos de auditorías tradicionales (de legalidad y contable), siendo la auditoría de gestión o de desempeño un procedimiento de aplicación viable para la órbita de la información municipal, tal como se observó en el desarrollo del trabajo.
- Por su parte, en virtud de la información brindada por la Cuenta de Inversión Municipal, sus características brindan información respecto de la ejecución presupuestaria por programas, metas físicas y proyectos, y dadas las herramientas utilizadas en una auditoría de gestión o de desempeño es útil para el análisis de la

gestión del sector público municipal, lo cual promueve a la mejora en nuevas formulaciones de programas, proyectos y propuestas de metas físicas para los próximos ejercicios financieros.

- Esta propuesta se vincula directamente con los términos *accountability* y *governanza*, ya que facilita un nuevo instrumento de control respecto a la ejecución presupuestaria (rendición de cuentas) constituyendo una herramienta fundamental para el análisis y evaluación de la gestión pública municipal hacia la ciudadanía.
- Respecto a las características del organismo de control externo municipal es dable destacar que tiene las incumbencias y potestades para realizar este tipo de auditorías de gestión o desempeño en relación a la información brindada por la cuenta de inversión municipal, ya que así lo contemplan sus normativas.
- Por último, queda pendiente para futuras investigaciones la posibilidad de generar un cuadro de mando o panel de control con los indicadores que surjan de la auditora de gestión o desempeño, a fin de sistematizarlos y generar un control y seguimiento más regular de la gestión pública municipal.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **Referencias bibliográficas**

1. Bolivar, M. (2012). Finanzas Públicas y Control. Buenos Aires: Osmar Buyatti
2. Cao, H, y Abal Medina, J (comps) (2012). Manual de la Nueva Administración Pública Argentina. Buenos Aires: Editorial Ariel. Recuperado de: <https://www.horaciocao.com.ar/wp-content/uploads/2017/10/Abal-Medina-y-Cao-Manual-de-la-Nueva-Administracion-Publica.pdf>
3. Creswell, J. W. (1998). Qualitative Inquiry and Research Design. Choosing among Five Traditions. Thousand Oaks, California, Sage.
4. Elchaimi M. (2002). *La investigación empírica en la contabilidad y su estrecha vinculación con la estadística*. Séptimas Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística, noviembre de 2002. Universidad Nacional de Rosario. Recuperado de: <http://hdl.handle.net/2133/8455>
5. Fonseca, L., O., (2007). Auditoria Gubernamental Moderna, Lima: IICO. Recuperado de: [https://books.google.com.ar/books?id=KE7KCJLbjnMC&pg=PA7&hl=es&source=gb\\_s\\_toc\\_r&cad=2#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.ar/books?id=KE7KCJLbjnMC&pg=PA7&hl=es&source=gb_s_toc_r&cad=2#v=onepage&q&f=false)
6. Fowler Newton, E (2020). Contabilidad Superior Tomo I. 8va ed. CABA: La Ley.
7. Frias, O (2019) Tesis- La auditoría de gestión como instrumento de control y evaluación para innovar la gestión en la Municipalidad Provincial de Bagua. Recuperado de: <https://repositorio.unprg.edu.pe/handle/20.500.12893/6022?show=full>
8. Hernández-Sampieri, R., Mendoza Torres, C. (2018). Metodología de la investigación: las rutas cuantitativa, cualitativa y mixta. México: McGraw-Hill Interamericana Editores SA de CV.

9. Hurtado de Barrera, J. (2010). Metodología de la investigación: guía para una comprensión holística de la ciencia. 4ª. ed. Caracas: Quirón Ediciones.
10. Lara, J. (2013). Metodologia básica para elaboração de trabalhos de conclusão de cursos. 1.ed. 2008; 5. Reimpressão. São Paulo: Editora Atlas S.A.
11. Lerner, E. autora Cap. III Auditoría de Gestión, compilado por Moreno, M.E (2016). Auditoria gubernamental. Desafíos del nuevo paradigma. Buenos Aires: Ed. Buyatti.
12. Lerner, E. R (2021) Metodología para la rendición de cuentas por resultados en el sector público. Revista del CLAD Reforma y Democracia, No. 79, Mar. 2021, pp. 155-190, ISSN 1315-2378. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/journal/3575/357570194005/html/>
13. Las Heras, J.M. (2004). Estado Eficiente. 1ª. ed. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti.
14. López, M.A. (2017). *Auditorías de gestión: una tarea pendiente en el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe*. (Tesis de Maestría). Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral. Santa Fe, Argentina. Recuperado de: <https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar:8443/handle/11185/1064>
15. Moreno, M.E (2005). *Buenas prácticas en exámenes de auditoría de gestión gubernamental*. (Tesis de Maestría). Escuela de Política y Gobierno de la Universidad Nacional de San Martín. Buenos Aires, Argentina. Recuperado de: [https://ri.unsam.edu.ar/bitstream/123456789/1178/1/TMAG\\_EPYG\\_2006\\_MME.pdf](https://ri.unsam.edu.ar/bitstream/123456789/1178/1/TMAG_EPYG_2006_MME.pdf)
16. Pinto Perry, G. (2011). Hacia una metodología de la investigación contable. Ciencias Económicas, 1(14), 61–76. Recuperado de: <https://doi.org/10.14409/ce.v1i14.1158>
17. Rezzoagli, B., Aluarralde, A. (2008). Manual de finanzas públicas. México: Fondo editorial Morevallado.
18. Rezzoagli, B. (2010). Los tribunales de cuentas en la República Argentina. Fiscalización y Jurisdicción. Santa Fe: Librería Cívica.

19. Ríos Ramírez A., Cortés Arbeláez A., Suárez Valencia M.C. y Fuentes Vélez L., «*Accountability*: aproximación conceptual desde la filosofía política y la ciencia política», *Colombia Internacional* [En línea], 82 | 2014, Publicado el 01 septiembre 2014. Recuperado de: <https://revistas.uniandes.edu.co/index.php/colombia-int/article/view/2760>
20. Ruiz Fonticiella, M. (2005). La auditoría operativa de gestión pública y los organismos de control externo (OCEX). *INNOVAR. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*, 15(25),120-137. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/pdf/818/81802509.pdf>
21. Seminario Internacional 25 Aniversario AGN año 2017. Recuperado de <https://www.agn.gov.ar/sites/default/files/Libro%20Seminario%2025%20a%C3%B1o%2017.pdf> - Disponible en <https://www.youtube.com/watch?v=VN8Y2lcXZh8&list=PLglbS7bQkfTAIHBYcz58rVivmPWqeAkMv>
22. Tubero, L (2012). *Una visión del Presupuesto por Programas y el Presupuesto por Resultados. (Trabajo de Especialización)* Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Plata. La Plata, Argentina. Recuperado de: <https://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/34176>
23. Vasilachis de Gialdino, I. (2006). *Estrategias de investigación cualitativa*. Editorial Gedisa S.A. Barcelona.
24. Yossen, L. (2019). *La cuenta de inversión una herramienta para evaluar los objetivos generales planteados en los programas de gobierno. El caso de la Provincia de Santa Fe 2004-2015*. (Tesis de Maestría). Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral. Santa Fe, Argentina.

25. Zambrano Zambrano, M. I., Véliz Briones, V. F., Escobar García, M. C., & Armada Trabas, E. (2018). Auditoría de gestión: fundamentos teóricos y metodológicos. *Mikarimin. Revista Científica Multidisciplinaria*, 4(4), 13–24. Recuperado a partir de <https://revista.uniandes.edu.ec/ojs/index.php/mikarimin/article/view/1186>

### Referencias normativas

26. Constitución Nacional (1853, modific y ccs) Recuperada de [https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/derechoshumanos\\_publicaciones\\_colecciondebolsillo\\_01\\_constitucion\\_nacion\\_argentina.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/derechoshumanos_publicaciones_colecciondebolsillo_01_constitucion_nacion_argentina.pdf)
27. Ley Nacional N.º 27.275 – Información pública. Recuperada de: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/265000-269999/265949/norma.htm>
28. Ley Provincial N.º 2.756 - Ley Orgánica de Municipalidades de la Provincia de Santa Fe. Recuperada de: <https://www.santafe.gov.ar/tribunalelectoral/wp-content/uploads/2019/06/2756-LOM.pdf>
29. Ordenanza N.º 10.610/2000, Sistema de administración financiera de la Municipalidad de Santa Fe. Recuperada de: <https://santafeciudad.gov.ar/wp-content/uploads/2020/08/Ordenanza-10.610-1.pdf>
30. Ordenanza N.º 11.558/2008, Organismos de Control de la Municipalidad de Santa Fe, disponible en [http://www.concejosantafe.gov.ar/Legislacion/ordenanzas/ORDE\\_11558.pdf](http://www.concejosantafe.gov.ar/Legislacion/ordenanzas/ORDE_11558.pdf)

31. Ordenanza N.º 12.801/2021 – Presupuesto municipal año 2022, disponible en:  
<https://santafeciudad.gov.ar/transparencia/wp-content/uploads/2021/12/ordenanza-12.801.pdf>
32. Decreto DMM N.º 1400/2008 – Implementación del Sistema RAFAM.
33. Cuenta de Inversión 2022 – Recuperada de  
<https://santafeciudad.gov.ar/transparencia/wp-content/uploads/2023/06/CUENTA-INVERSION-2022.pdf>
34. ISSAI 100 – INTOSAI (2019) Recuperada de  
[https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/ISSAI\\_100\\_to\\_400/issai\\_100/ISSAI\\_100\\_ES.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_100/ISSAI_100_ES.pdf)
35. ISSAI 300 – INTOSAI (2019) recuperada de  
[https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/ISSAI\\_100\\_to\\_400/issai\\_300/ISSAI\\_300\\_es\\_2019.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/ISSAI_300_es_2019.pdf)
36. Normas de control externo gubernamental (2019). Instituto de estudios técnicos e investigaciones (I.E.T.E.I.) del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos de Control Externo de la República Argentina. Recuperado de  
<https://www.tcmsantafe.gov.ar/wp-content/uploads/2021/07/Normas-CtrolExtGubFeb-2019.pdf>