



TESIS DE POSGRADO
Maestría en Administración Pública

Título:

**Auditorías de gestión: una tarea pendiente en el Tribunal de
Cuentas de la Provincia de Santa Fe**

Tesista: María Agustina López

Director de Tesis: Bruno Ariel Rezzoagli

- Santa Fe, Julio de 2017 -

DEDICATORIAS

A mi querido esposo, quien me brindó su apoyo incondicional.

A mis pequeños hijos, por comprender el tiempo de dedicación a esta tesis.

A mis padres, quienes me enseñaron que con sacrificio y humildad se pueden lograr grandes cosas en la vida.

AGRADECIMIENTOS

A mi Director de Tesis, Dr. Bruno Ariel Rezzoagli, quien cumplió su tarea con una gran generosidad.

Al Mg. José Ignacio Vigil, quien me ayudó a darle forma a esta idea al iniciar el proyecto de tesis.

A los entrevistados, que le dieron sustento y calidad a este trabajo: Cr. Marcelo Cainzos, Mg. Cra. María del Carmen Sabugal, Mg. Lic. Emilia Lerner, Mg. Lic. María Estela Moreno, Cra. María del Carmen Crescimanno, Mg. Cr. Germán Huber.

A Romina Temperini y Carolina Hermosid, por ayudarme con las traducciones.

A todos aquellos que aportaron información u opiniones útiles.

INDICE

	Pág.
INTRODUCCION	6
1. EL CONTROL PÚBLICO Y LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL	13
1.1. La evolución del control público en el contexto de reformas del Estado	14
1.2. Noción actual del control público (<i>accountability</i>)	18
1.3. La auditoría gubernamental y la gestión pública	24
1.3.1. Aspectos conceptuales sobre auditoría gubernamental	24
1.3.2. Tipologías de auditorías. Diferencias entre los distintos tipos	28
1.3.3. De la auditoría tradicional a la auditoría de gestión	34
1.4. El rol de los Órganos de Control Externo. Antecedentes y concepción institucional.	36
1.5. Nuevas funciones asumidas por los órganos de Control Externo: el control de gestión	42
1.5.1. Antecedentes a nivel internacional	42
1.5.2. Adaptación de los Órganos de Control Externo a nivel nacional y provincial	45
1.5.2.1. La AGN y la Ley 24.156 de "Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional"	47
1.5.2.2. El TCPSF y la Ley 12.510 "de Administración, Eficiencia y Control del Estado de la Provincia de Santa Fe"	51
2. LA AUDITORIA DE GESTION	55
2.1. Nociones fundamentales sobre Auditoría de Gestión	55
2.1.1. Cuestiones terminológicas. Distintas acepciones	56
2.1.2. Eficacia, economía y eficiencia (y ampliación de las 3 E)	62
2.2. Criterios, procedimientos y normas para su ejecución	68
2.2.1. Planificación	70
2.2.2. Ejecución	78
2.2.3. Informe de Auditoría	83
2.2.4. Seguimiento	90
2.2.5. Efectos de la Auditoría de Gestión	92
3. ANTECEDENTES NORMATIVOS y PRACTICOS EN AUDITORÍA DE GESTIÓN	96
3.1. Marco normativo de referencia a nivel internacional: las ISSAI	97
3.2. Marco normativo comparado y antecedentes prácticos en algunos países de América	99
3.2.1. La Oficina del Auditor General de Canadá (OAG)	100
3.2.2. La Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de los EE.UU. (GAO)	111
3.2.3. El Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil (TCU)	119
3.2.4. La Auditoría General de la Nación (AGN)	129
3.2.5. La Sindicatura General de la Nación (SIGEN): Red Federal de Control Público	138
3.3. Marco Normativo y Antecedentes Prácticos a Nivel Subnacional	141
3.3.1. La Auditoría General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (AGCBA)	142
3.3.2. El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (TCPBA)	146
3.4. Comparación de los organismos analizados a modo de conclusión	150
4. EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA DE SANTA FE Y LAS AUDITORÍAS DE GESTIÓN. Especial análisis de los condicionantes internos y externos	152
4.1. Marco institucional y normativo	153
4.2. Organización interna y funcionamiento	157
4.3. Función de Auditoría. Procedimientos, capacidades técnicas y recursos disponibles.	162
4.4. Relación con el Órgano de Control Interno a nivel provincial	170
4.5. Información a proporcionar por los organismos auditados	172
4.6. Mejores prácticas para evolucionar hacia auditorías de gestión	176
4.7. Estado de situación actual del TCPSF en un Análisis FODA	181
4.8. Propuesta alternativa para el TCPSF	185
CONCLUSIONES	192
BIBLIOGRAFÍA	195
APENDICE I. Entrevistas efectuadas. Guía de Entrevista	205
APENDICE II. Cuadro Comparativo EFS	208
APENDICE III. Síntesis Metodología Auditorías de Gestión (EFS analizadas)	212

ABREVIATURAS UTILIZADAS

Abreviatura	Significado
AGCBA	Auditoría General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
AGN	Auditoría General de la Nación
AGPS	Auditoría General de la Provincia de Salta
CESD	Comisionado de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible (Canadá)
CF	Constitución Federal de Brasil
CGU	Contraloría General de la Unión (de Brasil)
CN	Constitución Nacional de la República Argentina
EAGLE	<i>Electronic Assistance Guide for Leading Engagements</i> (Guía Informatizada de Seguimiento de las Auditorías - GAO)
EFS	Entidades de Fiscalización Superior
GAGAS	Generally Accepted Government Auditing Standards (Normas de Auditoría Pública Generalmente Aceptadas)
GAO	<i>Government Accountability Office</i> (Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de EE.UU)
IETEI	Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones
IG	Inspector General
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISSAI	Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
MAGTCE	Manual de Auditoría de Gestión del Tribunal de Cuentas Europeo
MARTCUB	Manual de Auditoría de Rendimiento del Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil
MP	Ministerio Público (de Brasil)
NPM	New Public Management (Nueva Gestión Pública)
OAG	<i>Office of the Auditor General</i> (Oficina del Auditor General de Canadá)
OCG	<i>Office of the Comptroller General</i> (Oficina de Contralor General)
PEP	Poder Ejecutivo de la Provincia de Santa Fe
RFCP	Red Federal de Control Público
SEPTCRA	Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina
SIGEN	Sindicatura General de la Nación
SIGEP	Sindicatura General de la Provincia
SPPNF	Sector Público Provincial No Financiero
TCE	Tribunal de Cuentas Europeo
TCN	Tribunal de Cuentas de la Nación Argentina
TCPBA	Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires
TCPSF	Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe
TCU	Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil
UAI	Unidades de Auditoría Interna

INTRODUCCIÓN

En los últimos años, bajo la influencia de la *New Public Management* (o Nueva Gestión Pública), el Estado se ha convertido en catalizador de las acciones gubernamentales, deviniendo su accionar hacia el logro de mayor efectividad, sobre el enfoque de una gestión pública basada en objetivos y orientada hacia la consecución de los resultados.

Bajo este marco, el control público y la auditoría se constituyen en pilares fundamentales, a los efectos de garantizar a la ciudadanía el adecuado manejo de los fondos públicos.

Tal es así que, en Argentina, a partir de la modernización del Estado, la reforma de la Constitución Nacional, y la consecuente sanción de las Leyes de Administración Financiera, surge la necesidad de un cambio en los enfoques de control externo de la hacienda pública, desde el tradicional control legal o financiero hacia un control que abarque diversos aspectos de la gestión gubernamental.

Este cambio de paradigma emerge además como consecuencia de que, a pesar de la realización de auditorías tradicionales, persisten los gastos antieconómicos y el dispendio en el uso de los caudales públicos, en tanto que los procedimientos de fiscalización resultan inadecuados e inoportunos. Al mismo tiempo, cada vez más la ciudadanía exige conocer cuál es el destino de los fondos públicos y espera que se le informe sobre la gestión de los programas y políticas públicas.

En este contexto, se evidencia la necesidad de realizar otro tipo de auditorías, que examinen además de los aspectos financieros y de legalidad, los de economía, eficiencia y eficacia. Es así que se proclama la implementación y el desarrollo de las denominadas “auditoría de gestión” o “del rendimiento”, a los fines de fiscalizar íntegramente la naturaleza de las gestiones gubernamentales.

De este modo, a partir de la década del ochenta, las Entidades de Fiscalización Superior (EFS) han decidido incorporar este tipo de auditorías a sus planes de acción, emitiendo normas y directrices para su cumplimiento.

Por su parte, en Argentina, en los años noventa, y como corolario de la sanción de la Ley Nº 24.156 de “Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional” se inaugura un proceso de institucionalización de organismos de control, que irrumpe el modelo de fiscalización tradicional de los Tribunales de Cuentas, procurando su transición bajo la concepción de Auditorías Generales.

Consecuentemente, este proceso se consolidó a nivel nacional y en algunos organismos subnacionales, tras la conformación de la Auditoría General de la Nación (AGN), la Auditoría General de la Provincia de Salta (AGPS) y la Auditoría General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (AGCBA), quienes asumieron nuevas facultades pero al costo de abandonar sus funciones jurisdiccionales¹.

Por su parte, el resto de los órganos de fiscalización externa del país, que decidieron mantenerse bajo la efigie de “Tribunales de Cuentas”, van incorporando paulatinamente nuevas funciones, generalmente a partir de la réplica de la Ley de Administración Financiera Nacional en sus respectivas legislaciones provinciales, aunque sin menoscabar sus funciones jurisdiccionales.

Ahora bien, a pesar de que la auditoría de gestión ha sido incorporada formalmente tanto en la legislación nacional como en la mayoría de las subnacionales, su aplicación no ha sido concretada en gran parte de los órganos de control externo de nuestro país, más allá de ciertos controles efectuados en el marco de la Red Federal de Control Público (en adelante, RFCP)² creada por la Sindicatura General de la Nación (SIGEN).

¹ Nos referimos aquí a la AGN y la AGPS, órganos que funcionaron originalmente como Tribunales de Cuentas y, como tales, ejercieron funciones jurisdiccionales; mientras que la AGCABA fue concebida directamente bajo la figura de Auditoría General desde su creación en el año 1996, por lo que nunca ejerció dichas funciones.

² La RFCP es un emprendimiento organizacional instituido en el año 2002, que descentraliza la fiscalización de los programas sociales financiados con fondos nacionales en los órganos de control de las provincias y municipios del país. Este emprendimiento, del que el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe forma parte desde el año 2004, constituye una experiencia en continua evolución en materia de control de gestión.

Creemos que esta situación se sustenta básicamente en la concepción tradicional de estos órganos de control, creados originalmente con funciones de control formal-legal y de regularidad (financiero - contable).

En particular, en la provincia de Santa Fe, a partir de la sanción de la Ley N° 12.510 "de Administración, Eficiencia y Control del Estado", en el año 2005, se concede al Tribunal de Cuentas competencias y atribuciones para la realización de "auditorías de gestión", aunque en la práctica no se está llevando a cabo este tipo de auditorías, al menos en lo que respecta al control de la gestión de los fondos provinciales. No obstante ello, se trata de una actividad incipiente que ha comenzado a asomarse a partir de las auditorías planificadas en el marco de la RFCP.

Así pues, a partir de la experiencia adquirida en el marco de la RFCP, se desea verificar la viabilidad de realizar auditorías de gestión en el ámbito del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe (TCPSF) sobre organismos y/o programas financiados con el Presupuesto de la Provincia; o, en su caso, determinar cuáles son las limitaciones existentes.

Ante esta realidad cabría preguntarse ¿Es posible que el TCPSF realice auditorías de gestión? ¿Cuáles son las condiciones que deberían darse? Y ante el planteo de estos interrogantes podemos inferir que, en la actualidad, existen ciertos condicionantes, tanto internos como externos, que dificultan su concreción.

Por consiguiente, el objetivo general de esta investigación es determinar las condiciones necesarias para el desarrollo de auditorías de gestión en el ámbito del TCPSF, para optimizar el control en la utilización de los fondos públicos provinciales.

A los efectos de alcanzar este objetivo general, nos planteamos los siguientes objetivos específicos: considerar las experiencias de diversos órganos de fiscalización que han incorporado auditorías de gestión a sus planes de acción; analizar el desarrollo de la función de auditoría en el ámbito del TCPSF; examinar la dotación de recursos materiales y humanos y las capacidades técnicas

inherentes al organismo; investigar la coordinación y cooperación existentes entre los órganos de control interno y externo a nivel provincial; analizar si los organismos del sector público provincial sujetos al control del Tribunal de Cuentas son capaces de proporcionar la información de tal forma que permita la realización de este tipo de auditorías, estableciendo las cualidades mínimas que requiere tal información; y finalmente, comprobar la coherencia de esta función de auditoría con el diseño de los programas presupuestarios vigentes en la Provincia.

En este orden de ideas, la hipótesis que intentamos comprobar o refutar es que, si bien el TCPSF posee atribuciones para realizar auditorías de gestión, actualmente existen condicionantes de tal magnitud que dificultan su efectiva puesta en práctica.

Con este propósito, el diseño de la investigación se desarrolló bajo un estudio no experimental descriptivo de la temática de interés, teniendo en cuenta la situación actual del Tribunal de Cuentas de la Provincia con relación a la problemática planteada. A estos fines, utilizamos la estrategia cualitativa, sobre la base de un análisis teórico sustentado en técnicas de investigación documental, junto a un análisis práctico basado en la observación directa de los procedimientos de auditoría vigentes en el TCPSF, desde una visión comparativa con la experiencia de la Nación y de otras naciones y/o ciudades o provincias.

Las técnicas de recolección de datos utilizadas fueron el análisis documental y la entrevista en profundidad.

La selección de la muestra de estudio se realizó por conveniencia, es decir, de manera intencional, no probabilística, y estuvo dirigida tanto a funcionarios del TCPSF como a autoridades de otros órganos de fiscalización a nivel nacional y/o subnacional, así como idóneos y expertos en la materia.

En lo que refiere a las fuentes de investigación, se utilizaron fuentes primarias y secundarias. Dentro de las primeras, podemos mencionar entrevistas, normativa, documentos oficiales de instituciones públicas y libros o artículos de revistas

especializadas, originales, no interpretados; mientras que entre las segundas, se destacan compilaciones, resúmenes, libros o artículos que interpretan otros trabajos o investigaciones.

Siguiendo este marco metodológico, las actividades para dar respuesta a la situación problemática planteada, se abordaron en tres momentos. En un primer momento, elaboramos la problematización del objeto de estudio sobre la base de la fundamentación teórica, considerando la aplicación de las diferentes técnicas de recolección de datos, como entrevistas a idóneos e informantes claves, pertenecientes a la AGCBA, la AGN, el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (TCPBA), el TCPSF y la SIGEN. En un segundo momento, desarrollamos un análisis crítico de la problemática, contando con información empírica obtenida de los órganos de control enunciados y de los aspectos teórico - técnicos. Por último, construimos una propuesta alternativa, que expone las mejores prácticas a aplicar en el órgano de control externo provincial para llevar a cabo auditorías de gestión, indicando los potenciales beneficios de su implementación.

Como consecuencia, los resultados esperados de este trabajo de investigación son, por un lado, que constituya un aporte novedoso, ya que generalmente los estudios efectuados en relación a auditorías de gestión se han desarrollado en organismos que ya tienen una tendencia u orientación a resultados; es decir, no se vislumbran muchos antecedentes sobre órganos tradicionales de funciones eminentemente jurisdiccionales; y, por otro lado, que constituya una herramienta que pueda ser utilizada como punto de partida por parte del TCPSF, al momento de tomar la decisión de llevar a cabo este tipo de auditorías en la fiscalización de los fondos provinciales.

En cuanto al desarrollo del presente trabajo, lo administramos en cuatro capítulos. Este apartado, a modo de presentación, explica la situación problemática, las causas y la justificación de la investigación, así como los objetivos, los resultados esperados y la metodología utilizada en la misma.

En el primer capítulo efectuamos un análisis sobre el marco teórico, en relación al control público y la auditoría gubernamental. Con este propósito, delimitamos los tipos de auditoría existentes y las diferencias entre los mismos, para adentrarnos luego en la evolución de la auditoría gubernamental en el contexto de reformas del Estado y las nuevas funciones asumidas por los órganos de control externo, en relación al control de gestión.

A continuación, en el segundo capítulo, abordamos las nociones fundamentales sobre auditoría de gestión, considerando los principios de eficacia, eficiencia y economía tradicionales y su evolución. Además, examinamos los criterios, procedimientos y normas para la ejecución de estas auditorías, así como los efectos de su concreción.

Posteriormente, en el tercer capítulo, analizamos las experiencias internacionales, nacionales y subnacionales en la aplicación de este tipo de auditorías, tomando en consideración los antecedentes prácticos y normativos de ciertas EFS, en particular la Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de EE.UU. (GAO), la Oficial del Auditor General de Canadá (OAG) y el Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil (TCU); de los Órganos de Fiscalización Interna y Externa a nivel nacional, propiamente la AGN y la SIGEN, en el marco de la RFCP; y, por último, ciertos organismos de control externo subnacionales, especialmente el TCPBA y la AGCBA.

Luego, en el cuarto capítulo, nos concentramos en el TCPSF y las auditorías de gestión, poniendo especial énfasis en el análisis de los condicionantes internos y externos que presenta. Con este objetivo, indagamos en los procedimientos de auditoría vigentes, recursos disponibles y capacidades técnicas inherentes al organismo; examinamos la relación existente con el Órgano de Control Interno a nivel provincial; y analizamos las cualidades mínimas de la información a proporcionar por los organismos auditados.

Sobre la base de estas evidencias, diseñamos un Análisis de las Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas (FODA) que ostenta el Órgano de

Control Externo frente a la decisión de realizar este tipo de auditorías, de tal forma de examinar su situación actual frente a la problemática planteada.

Finalmente, presentamos una propuesta alternativa para el TCPSF, indicando las que, a nuestro criterio, y en relación a las tareas de investigación documental y empírica, constituyen las mejores prácticas para evolucionar hacia auditorías de gestión, así como los posibles beneficios de su desarrollo e implementación.

Cabe señalar que hemos agregado como Apéndice I, la nómina de las entrevistas efectuadas a funcionarios claves e idóneos y la guía elaborada a tales efectos; como Apéndice II, un cuadro comparativo de las EFS analizadas en el capítulo tercero; y como Apéndice III una síntesis de la metodología empleada por estas EFS para llevar a cabo las auditorías de gestión.

Para concluir, resulta válido destacar que, si bien analizamos ciertas directrices preponderantes sobre auditoría de gestión, no pretendemos efectuar un análisis pormenorizado y exhaustivo de toda la doctrina y normativa existente en la materia, sino más bien efectuar una abstracción de carácter general de aquella que, a nuestro criterio, resulta más relevante, y de las mejores prácticas que surgen de la experiencia empírica. De tal forma, pretendemos que este análisis contribuya a que el ejercicio de este tipo de auditorías tenga una adaptación armónica en los Tribunales de Cuentas, en particular el de la Provincia de Santa Fe, y su ejecución adquiera un sentido real, procurando la mejora de la gestión pública en beneficio de todos.

CAPÍTULO 1

EL CONTROL PÚBLICO Y LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Antes de introducirnos específicamente en el desarrollo de las auditorías del rendimiento o de gestión, resulta imperioso entrometernos en las cuestiones relativas al control público y la auditoría gubernamental, de manera de explorar la evolución y la concepción actual que adoptan dichos términos, en el marco de las reformas del Estado que acaecieron substancialmente a partir de la década del '90.

En esencia, en esta década comenzaron a avizorarse grandes transformaciones como consecuencia de un cambio de paradigma que se enmarca dentro de los postulados básicos de la *New Public Management* (o Nueva Gestión Pública, en adelante, NPM). A partir de entonces, la noción de control público ha virado hacia nuevas concepciones vinculadas al control de resultados. De este modo, el eje se desplaza desde lo legal contable hacia la gestión administrativa y económica, aflorando nuevas expresiones como ser “*accountability*”, “rendición de cuentas” y “transparencia”.

La *accountability* se transformó en la cuestión central desde la óptica de la gobernabilidad y la ética pública, al punto de constituirse en uno de los vocablos que ha originado mayor reconocimiento y adhesión en nuestra cultura, y asumiendo dimensiones verticales y horizontales. Justamente, en su dimensión horizontal, implica el fortalecimiento de los organismos de control a los efectos de asegurar, además de la legalidad de los actos de gobierno, el control y la transparencia de la gestión pública

En este contexto, aflora la importancia de la función de auditoría que ejercen estos órganos de fiscalización, como herramienta de control y de mejora continua.

Por consiguiente, en el desarrollo del presente capítulo, analizaremos aspectos conceptuales sobre auditoría gubernamental, así como las diversas clases de auditoría existentes, sus principales divergencias y su evolución actual.

Luego, indagaremos sobre los antecedentes, la concepción institucional y las nuevas funciones asumidas por los órganos de control externo, en el marco de las reformas del Estado.

Finalmente, analizaremos los antecedentes en control de gestión a nivel internacional así como la adaptación de los órganos de control externo en el ámbito nacional y provincial; esto es, abordaremos particularmente las atribuciones de la AGN a partir de la sanción de la Ley N° 24.156 de "Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional" y del TCPSF, como consecuencia del dictado de la Ley 12.510 "de Administración, Eficiencia y Control del Estado".

1.1. La evolución del control público en el contexto de reformas del Estado

El control público y la auditoría gubernamental se remontan a una larga tradición y se fundamentan en la necesidad de la ciudadanía de ejercer un control sobre los fondos públicos que se gestionan.

No obstante ello, creemos conveniente no remontarnos a sus orígenes, sino más bien destacar el proceso de transformaciones que se evidenciaron, fundamentalmente a partir de los años '90, bajo el escenario de las reformas del Estado.

Siguiendo a Bresser Pereira (2011), la reforma del Estado constituye un proceso histórico que se inició en los años '70, estalló en los '80, llevó al resurgimiento del liberalismo y a una crítica profunda de las formas de intervención o de regulación del Estado, y finalmente, en los años '90, propició el abandono de la idea del Estado mínimo para concentrar su atención en la modernización estatal.

De hecho, a partir de los '70, el Estado entró en crisis como consecuencia de fuertes reducciones de las tasas de crecimiento económico, aumentos del nivel de desempleo y del índice de inflación, surgiendo como respuesta una propuesta conservadora de Estado mínimo, mediante reformas económicas orientadas al mercado (Bresser Pereira, 2011).

Estas reformas, que tuvieron como principal objetivo el achicamiento del Estado, fueron denominadas por parte de la doctrina como "reformas de primera generación". En esencia, en esta primera etapa la intención no era mejorar la gestión sino reducir su ámbito. Con ese afán, la secuencia comenzaba por redefinir el rol del Estado, continuaba con la reestructuración del aparato institucional y culminaba con la reducción de la dotación de personal (Oszlak, 1999).

Afortunadamente, en los años '90 se verificó la inviabilidad de la propuesta conservadora de Estado mínimo y así fue que, en la última década del Siglo XX, irrumpe la doctrina de la NPM, basada fundamentalmente en los aportes de la reconocida obra de Osborne y Gaebler (1997), y que se traduce en la proposición de ciertos postulados básicos que pretenden la "reinención del gobierno".

Este nuevo enfoque, que traslada el modelo gerencial privado al sector público, supone la búsqueda de mayor efectividad en la acción estatal, convirtiendo el rol del Estado en "catalizador" de las acciones previstas.

En el campo de las transformaciones del Estado se hace referencia a esta fase como "reformas de segunda generación", como correlato de las "reformas de primera generación", que tuvieron como principal objetivo el achicamiento del Estado³ (Oszlak, 1999).

Así pues, si bien en el siglo XIX se había logrado un avance en la lucha contra la corrupción y el nepotismo, cuando la administración pública burocrática sustituyó a la patrimonialista; en el siglo XX, cuando el Estado creció y asumió nuevos papeles, se demostró la ineficiencia inherente a ese tipo de administración. En este momento, se evidenció la necesidad de adoptar nuevas formas de gestión pública, relacionadas con los avances tecnológicos, más ágiles, descentralizadas, dedicadas al control de

³ En opinión de Bresser Pereira (2001) es erróneo vincular la reforma de la administración pública a "reformas de segunda generación" que serían impulsadas por el Banco Mundial en los países en desarrollo. En realidad, a comienzos de los '90, el Banco Mundial tenía la responsabilidad de hacer una distinción entre la "primera generación de reformas" (ajuste fiscal, privatización y liberalización del comercio) y la "segunda generación" (que incluiría la reforma del Estado). No obstante, la segunda generación de reformas no incluyó una reforma gerencial sino que, para el Banco Mundial, la reforma del Estado significó y todavía significa, ante todo, reducción del tamaño del Estado.

resultados más que al de procedimientos, y compatibles con la mayor participación directa de la sociedad en la gestión pública (Bresser Pereira, 1998).

En su momento, el modelo de organización burocrático fue la respuesta a las necesidades derivadas de la modernidad. Este modelo, inspirado en los aportes de Max Weber, implicaba una organización jerárquica en la que las responsabilidades estaban claramente delimitadas y las actuaciones reguladas mediante reglas escritas y mecanismos de control vertical. No obstante, esta Administración pública tradicional inspirada en el modelo burocrático ha desarrollado con el tiempo disfunciones muy importantes; entre ellas, la falta de adaptación de las organizaciones públicas al contexto socioeconómico actual (Ramió Matas, 2001).

Evidentemente, en la administración pública gerencial toman impulso nuevas formas que refuerzan la toma de decisiones, como ser el control por resultados, la competencia administrada y el control social (Bresser Pereira, 2011).

Fue así entonces que, luego de numerosos intentos fallidos de modificación de los parámetros weberianos, surge un conjunto de perspectivas reformadoras bajo el común denominador de NPM (Ramió Matas, 2001).

Dentro de los postulados básicos de la NPM, se destaca la concentración en los objetivos, superando el tradicional enfoque burocrático, de regulación normativa excesiva; la orientación hacia la consecución y la calidad de los resultados, más allá de los procedimientos y el simple consumo de recursos; y la orientación hacia los clientes - ciudadanos, incrementando la participación ciudadana directa en la gestión pública (Fernández Llera, 2009).

De igual modo, Bresser Pereira (2011, p. 280) define entre las principales características de la NPM las siguientes:

- a) orientación de la acción del Estado hacia el ciudadano-usuario o ciudadano-cliente;
- b) énfasis en el control de los resultados a través de los contratos de gestión (en lugar del control de procedimientos);

- c) fortalecimiento y aumento de la autonomía de la burocracia estatal, organizada en carreras o “cuerpos” de Estado, (...);
- d) separación entre las secretarías formuladoras de políticas públicas, de carácter centralizado, y las unidades descentralizadas, ejecutoras de esas mismas políticas; (...)

De acuerdo a estos principios, los gobiernos deberían instituir normas y mecanismos que sustituyan los controles de procesos por evaluaciones de resultados, así como desarrollar y difundir sistemas de información eficientes que aumenten su capacidad de anticipación, a través de procesos de planificación, seguimiento y control de gestión (Oszlack, 1999).

En este sentido, la NPM está orientada a incrementar la eficacia y la eficiencia de la Administración pública.

En opinión de Ramió Matas (2001), la ausencia de eficacia y eficiencia del sector público pone en peligro su legitimidad y estabilidad y hasta puede llegar a poner en riesgo el propio sistema político, dado que si los gobiernos no responden con eficacia a las demandas sociales, disminuyen los apoyos al sistema político.

Así pues, en los últimos años del siglo XX, recibieron un fuerte impulso las cuestiones relativas a la transparencia dentro de la administración pública, mejorando las responsabilidades de los gestores, la rendición de cuentas (*accountability*) y la eficiencia del sector público.

Del mismo modo, la adopción crítica del “enfoque en el cliente”, que tiene implícita la noción de *accountability*, requiere esquemas que permitan una participación real de todos los miembros del aparato público en el proceso de toma de decisiones, lo que a su vez implica el servicio civil de carrera y la profesionalización de la función pública (Fernández Llera, 2009).

En este orden de ideas, Cunill Grau (1999) advierte que al concentrar el foco en los resultados de la acción administrativa no debemos descuidar los procedimientos. Asimismo, considera que resulta crucial desarrollar modalidades innovadoras de control que faciliten tanto la influencia directa de los ciudadanos sobre la

Administración Pública, como su influencia indirecta a través de sus representantes políticos. En rigor, sostiene que "(...) sin reforma política en sentido amplio no hay reforma administrativa posible de traducirse en un cambio real y sostenido a favor de la sociedad (p. 18)."

Hacia el Siglo XXI entonces, cobra vigor la idea del control público como forma de obtener resultados ciertos y económicos respecto de la acción del Estado (denominado *control for value* o control por el valor). De esta manera, se traslada el eje de lo legal contable hacia la gestión administrativa (eficacia) y económica (eficiencia). Incluso los propios organismos centrales de control comienzan a adaptarse a los nuevos requerimientos mediante la reforma de sus disposiciones normativas (Núñez, 2006).

En relación a la participación cada vez más activa de la sociedad, Bresser Pereira (1999) advierte que el control social se organiza para controlar no sólo los comportamientos individuales sino también las organizaciones públicas. A su vez, el control social de las organizaciones públicas puede ejercerse de dos maneras: de abajo hacia arriba, cuando la sociedad se organiza políticamente para controlar o influir en instituciones sobre las cuáles no tiene poder formal; o de arriba hacia abajo, cuando el control social es ejercido formalmente a través de consejos directivos de instituciones públicas no estatales.

En palabras de Ramió Matas (2001, p. 3) "[l]os ciudadanos, en su acepción actual, se han convertido en 'propietarios' políticos y económicos de la Administración y le exigen resultados".

De todo lo expuesto, surge que a partir de los años '90, la preocupación se concentra en el logro de los resultados y se revaloriza el poder de los ciudadanos. En este escenario, afloran nuevos términos relacionados con el control y la rendición de cuentas, que pasaremos a desarrollar a continuación.

1.2. Noción actual del control público (*accountability*)

Si bien es cierto que el Estado es el encargado de administrar los recursos públicos en representación de la sociedad, que le delega tal potestad con el objetivo de que le sean suministrados los bienes y servicios públicos; no es menos cierto que, históricamente, la correcta administración de tales recursos ha constituido un verdadero dilema, ya que los mismos resultan escasos mientras que las necesidades son ilimitadas.

En este sentido, una de las principales obligaciones de los funcionarios públicos consiste en informar a los ciudadanos sobre la utilización de los fondos que les fueron transferidos.

Tal como lo expresa Emilia Lerner (1996a, p. 351), “[e]l control público constituye una institución fundamental del Estado Democrático de Derecho”. En dicho Estado, el ejercicio del poder público está a cargo de diferentes órganos que se controlan entre sí, conforme las competencias que les asigna la Constitución.

Con idéntico criterio, Vallés Vives (2001, p. 25) sostiene que “[n]o es posible imaginar un Estado constitucional y democrático sin un control eficaz de la gestión de sus fondos públicos”.

En este contexto, el control se constituye en el instrumento necesario para garantizar la adecuada administración de los fondos públicos, en concordancia con las políticas públicas aprobadas por el Parlamento, y hacer más transparente la gestión gubernamental (Lerner, 1996a).

En efecto, a partir de los años ‘80, se instituyó un proceso de reinstauración de regímenes democráticos que fue acompañado con transformaciones en el rol del Estado. Gradualmente, se colocó el énfasis en la necesidad de flexibilizar el modelo y el estilo de la gestión pública, confiriendo a los funcionarios mayor poder de decisión, al tiempo que se procuró reforzar el control y la responsabilidad de los mismos. Ahora bien, a partir de esta mayor flexibilidad otorgada a los funcionarios, se tiende a evaluar los resultados sin considerar los medios y procedimientos utilizados para lograrlos, lo que dificulta el control y la detección de casos de corrupción o la falta de convocatoria a la ciudadanía (Oszlak, 2003).

En rigor, la transparencia, la publicidad de los actos de gobierno y la condena a la corrupción comenzaron a ocupar un lugar importante en la agenda estatal.

A su vez, desde los años '90, la doctrina enmarcada en el NPM proporcionó el sustento de la nueva preocupación por la responsabilización, ya que el mayor poder delegado a los administradores exigía mayor desempeño responsable frente a los administrados, a los funcionarios electos y a las agencias de control. En efecto, recientemente, y sobre todo en América Latina, la *accountability* se transformó en la cuestión central desde la óptica de la gobernabilidad y la ética pública (Oszlak, 2003).

Desde un punto de vista simbólico conceptual, Prada (2009) advierte que, en la Argentina, las palabras paradigmáticas vinculadas a la idea del control han evolucionado en los últimos años, aflorando en escena los términos de “*accountability*”, “rendición de cuentas”, “transparencia”, “control de resultados” o de “objetivos programáticos de la gestión”, entre otros.

El control por resultados implica medir la gestión en términos de eficiencia, economía, eficacia, equidad y ecología, más allá de los controles de legalidad y financieros que deben realizarse sobre los actos de gobierno.

En relación al vocablo *accountability*, en opinión de Oszlak (1998), es uno de los conceptos que ha originado mayor reconocimiento y adhesión en nuestra cultura, al punto que resulta común su utilización empleando el original inglés. Este término representa para los norteamericanos lo que para nosotros significa “la obligación de rendir cuentas”⁴. Suele confundirse con las expresiones de responsabilidad o responsabilización, pero estos últimos términos no respetan enteramente su connotación.

⁴ En su traducción al español, “*account*” significa “cuenta”, pero “*accountability*” no significa contabilidad, ya que para referirse a esta última se utiliza el mismo término “*account*”. Tampoco significa rendición de cuentas, ya que para ello se utilizan las expresiones “*rendering of accounts*” “*reports of accounts*” y “*statement of accounts*” (Núñez, 2006, p. 24).

En opinión de Ozlak (1998, p.3) “[a]ccountability alude a la vigencia de reglas de juego que exigen la rendición de cuentas a terceros, ante los cuales se es responsable de un acto o de una gestión”.

El mismo autor sostiene que resulta llamativo que este vocablo no encuentre su correlato en español. En consecuencia, propone como equivalente la expresión “responsabilidad” por considerar que podría expresar mejor su sentido, en la medida que indica acción y objeto de responder, y no exigencia de hacerlo, aunque se ejerza coacción para ello (Oszlak, 2003)

Siguiendo a Núñez (2006, p. 24), la *accountability* es “el sistema de contabilidad a través del cual se da explicación cierta de los actos de administración de los funcionarios”.

Por su parte, Stone (1995), citado por Crunill Grau (2000, p. 7), plantea que “la *accountability* se refiere a la satisfacción de las legítimas expectativas acerca del uso de la discrecionalidad administrativa, o sea la legitimación de la discreción”. En efecto, no sólo implica controlar los resultados de la acción administrativa (“lo que se hace”), sino también decidir acerca de lo que se “decide hacer”, teniendo en cuenta las consecuencias para la sociedad.

Para comprender mejor la noción de *accountability* resulta ineludible abordar, aunque sea en forma sucinta, la perspectiva teórica de Guillermo O’Donnell (1997 y 2001), quien promovió la clasificación de *accountability* entre la llamada *vertical* y *horizontal*.

Así pues, la *accountability vertical* implica la potestad de ejercer el derecho del voto por parte de los ciudadanos, por medio de elecciones razonablemente libres y regulares. De esta manera, las demandas sociales que se pueden articular sin coerción estatal, los medios que por lo menos cubren con regularidad estas demandas y los actos presuntamente ilícitos de las autoridades públicas, representan dimensiones de *accountability vertical*, constituyendo las elecciones su principal faceta (O’Donnell, 1997).

Por su parte, el mismo autor se refiere a la *accountability horizontal* como aquella por la cual las agencias estatales tienen autoridad legal y están capacitadas para

emprender acciones que van desde el control rutinario hasta sanciones penales, en relación con actos u omisiones de otros agentes o agencias del Estado que pueden calificarse como ilícitos (O'Donnell, 1997).

Según O'Donnell (1997), en esta definición está implícita la necesidad de agencias estatales autorizadas y dispuestas a supervisar, controlar, rectificar y/o sancionar actos ilícitos de otras agencias del Estado; y entre aquéllas incluye a las instituciones clásicas del Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial, así como a diversas agencias de supervisión, *ombudsmen*⁵, contralorías, fiscalías y semejantes. A su vez, asume que dichas agencias no pueden operar de forma aislada, sino que se precisa una "red de agencias" a los fines de conmocionar a la opinión pública.

Cabe agregar que la *accountability* vertical está dando paso a una nueva tipología que refiere al control social, denominada *accountability* societal (Peruzzotti y Smulovitz, 2002, citado por Moreno, 2014)⁶.

En opinión de O'Donnell (2001), en países donde la *accountability* vertical electoral funciona de manera bastante deficiente, como en América Latina, esta tipología societal de la *accountability* vertical pasa a ser extremadamente importante para el funcionamiento o la supervivencia de un régimen democrático.

En cuanto a la interrelación de todas estas dimensiones de *accountability*, O'Donnell (2001) considera que una sociedad alerta y bien organizada, y medios que no se inhiben de señalar casos de transgresión y corrupción, proporcionan información crucial, apoyos e incentivos políticos para las agencias de *accountability* horizontal, que a su vez pueden alentar acciones de *accountability* societal vertical. Además, si las acciones de *accountability* societal acaparan la atención pública pueden enviar señales a los políticos que desean ser electos o reelectos.

⁵ En Argentina bajo este término se denomina al "Defensor del Pueblo de la Nación". Esta figura fue incorporada en el articulado de la Constitución Nacional en la Reforma del año 1994 (Núñez, 2006).

⁶ Peruzzotti y Smulovitz argumentan que es incorrecto limitar el concepto de la *accountability vertical* a las elecciones, ya que existen numerosas acciones que ocurren en la sociedad en cualquier momento entre elecciones y, parte de las mismas está dirigida a reparar, impedir y/o sancionar acciones u omisiones tanto de funcionarios electos como no electos (O'Donnell, 2001).

En concordancia con la interpretación de O'Donnell, González de Rebella (2001) distingue entre la *accountability horizontal y vertical*, indicando que la primera hace referencia a la existencia de una verdadera división de poderes, mientras que la segunda se corresponde con la diferenciación institucional al interior del Estado y su relación con la sociedad civil.

Asimismo, expresa que el control social constituye una de las formas de control democrático y que se puede expresar de diferentes maneras, tales como: la participación de los ciudadanos en la formulación y la ejecución de las políticas públicas o la búsqueda de mayor transparencia y publicidad de los actos de gobierno. De esta manera, el control social requiere tres actores: la sociedad civil, la burocracia y los partidos políticos (González de Rebella, 2001).

Finalmente cabe destacar la apreciación de María Estela Moreno (2014), en relación a que:

(...) se está robusteciendo la visión que relaciona el fortalecimiento de los organismos de control como instrumento de *accountability* horizontal, con la efectividad de la *accountability* en términos de rendición de cuentas responsables de los funcionarios públicos y el fortalecimiento de la democracia representativa (p. 21).

En tal sentido, Moreno (2014) advierte que el control orientado a la ciudadanía, prevé mecanismos de rendición de cuentas que introducen precauciones “verticales” y “horizontales” con el objeto de asegurar una correcta representación de los intereses de la sociedad. Así pues, las precauciones verticales están representadas fundamentalmente por las elecciones, mientras que las horizontales por el control del aparato burocrático.

La vigencia de la efectividad de la *accountability* horizontal es muy importante, ya que debido a la complejidad de las instituciones estatales y su impenetrabilidad, el control de la actividad gubernamental por parte de la sociedad se torna muy difícil. En este contexto, los organismos de control interceden ante el ciudadano. Por lo tanto, la existencia de organismos de control independientes y solventes técnicamente, se

constituye en una necesidad de las democracias actuales para fiscalizar la rendición de cuentas de los funcionarios designados por los políticos, que se encuentran por fuera del alcance de los métodos de *accountability* vertical (Moreno, 2014).

En suma, resulta imperioso que los organismos de control se fortalezcan para asegurar no sólo la legalidad de los actos de gobierno, sino también el control de la gestión y la transparencia de la gestión pública⁷.

En este contexto, emerge la importancia de la función de auditoría que ejercen estos órganos, como herramienta de control y de mejora continua, con el objeto de agregar valor al desempeño de las organizaciones que componen la Administración Pública.

A continuación, ahondaremos sobre la importancia y las nociones de la auditoría gubernamental.

1.3. La auditoría gubernamental y la gestión pública

1.3.1. Aspectos conceptuales sobre auditoría gubernamental

Con el objeto de introducirnos en las cuestiones relacionadas con la auditoría gubernamental, creemos conveniente esbozar algunas concepciones fundamentales en relación a dicho término, así como indagar sobre ciertas expresiones vinculadas.

Para comenzar, es prudente advertir que el vocablo “auditoría” deviene del verbo latino “*audire*” que significa “oír”. Este origen epistemológico representa a su vez su origen histórico ya que, si nos retrotraemos a la Edad Media, los primeros auditores ejercían su función juzgando la verdad o falsedad de los hechos, principalmente oyendo (Lattuca, 2008).

Así pues, en términos generales, suele definirse a la auditoría como aquella actividad de control que se realiza con posterioridad a la ocurrencia del hecho sujeto a verificación. En este sentido, subyace como un término de carácter más restringido

⁷ En este punto nos detendremos más adelante, cuando analicemos el rol de los órganos de fiscalización externa en el marco de las nuevas funciones asumidas a partir de la reforma del Estado.

que el control y se encuentra subsumido en su concepción holística (Rezzoagli, 2010).

En relación a la auditoría gubernamental, también llamada auditoría pública o del sector público, existen diversas acepciones de acuerdo al enfoque y alcance perseguido⁸.

Así pues, las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés), describen este tipo de auditoría como un proceso sistemático y objetivo en el que se evalúa la evidencia obtenida para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos (INTOSAI, ISSAI 100, 2013)⁹.

Bajo la perspectiva teórica de Loyo Rodríguez (1970), citado por Núñez (2006)

La auditoría Pública es la actividad profesional que tiene por objeto realizar un examen de las transacciones financieras, cuentas e informes, incluyendo una evaluación del cumplimiento de las leyes y disposiciones legales vigentes, revisión de la eficiencia y economía en el uso de los recursos, un análisis que constate si los resultados esperados se han alcanzado efectivamente, todo ello con el propósito de producir informes que cubran los aspectos señalados (p. 127)

Al decir de Franklin (2007)

La auditoría pública es una actividad independiente, de apoyo a la función directiva, que se enfoca en el examen objetivo, sistemático y evaluatorio de las operaciones financieras y administrativas realizadas; en los sistemas y procedimientos implantados; a la estructura orgánica en operación; y en los

⁸ Expondremos aquí sólo algunas definiciones que, a nuestro criterio, resultan suficientes, ya que pretendemos realizar una introducción a la temática, para concentrarnos luego en las denominadas “auditorías de rendimiento” o “de gestión”.

⁹ Las ISSAI son desarrolladas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés). Esta organización central nuclea a los órganos de control externo supremo de cada país - denominados EFS -. Actualmente, cuenta con 194 miembros de pleno derecho y 5 asociados, <http://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros.html> (fecha de consulta: 04/06/2017).

objetivos, planes, programas y metas obtenidos por las instituciones, con el propósito de determinar el grado de economía, eficacia, eficiencia, efectividad, imparcialidad, honestidad y apego a la normatividad con que se han administrado los recursos públicos que les fueron suministrados, así como la calidad y calidez con que prestan sus servicios a la ciudadanía (p. 612).

Para Las Heras (2006, p. 120), la auditoría gubernamental consiste en la realización de un examen sobre la información financiera y no financiera de un Ente gubernamental, conforme a normas generalmente aceptadas, a través de sus institutos de control, mediante profesionales independientes, y con la finalidad de formular una opinión fundamentada mediante la recolección de evidencias suficientes, pertinentes y válidas.

Ciertamente, la auditoría gubernamental es una herramienta fundamental del sistema de control y evaluación de la administración pública, ya que no sólo permite conocer la forma en que funcionan las organizaciones, sino también medir el grado de eficiencia, eficacia y economía en la administración de los recursos humanos, materiales y presupuestarios, así como verificar el cumplimiento de sus metas, objetivos y marco legal aplicable. Todo ello con el objetivo de emitir recomendaciones al organismo auditado, que propendan a la corrección y/o prevención de las desviaciones detectadas (Franklin, 2007).

En virtud de los comentarios hasta aquí vertidos podemos afirmar que existen diversas concepciones de auditoría gubernamental, pero que todas ellas confluyen en la idea de que trata de una herramienta primordial para proporcionar información sobre la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales, lo cual constituye hoy en día un requerimiento no sólo de los poderes del Estado sino más bien de la comunidad toda.

Cabe mencionar también que, en los últimos años, el núcleo central de la auditoría pública está virando desde un análisis legal-contable o financiero, hacia un enfoque que abarca diversos aspectos de la gestión gubernamental, poniendo así mayor énfasis en los criterios de economía, eficiencia y eficacia.

Al mismo tiempo, cada vez más la ciudadanía exige conocer cuál es el destino de los fondos públicos así como contar con la información relativa a los resultados de los programas y políticas públicas.

En este contexto, subyacen nuevos conceptos relacionados con la rendición de cuentas y la transparencia, tales como “*accountability*” y “*stakeholders*”¹⁰.

Evidentemente, en el presente, los ciudadanos no sólo desean obtener información sobre el accionar del Estado, a partir de mecanismos de gobernanza como la rendición de cuentas y el acceso a la información pública, sino también participar de ciertas acciones estatales, como una manera de inmiscuirse y, de alguna forma, considerarse parte activa de tales acciones.

Por consiguiente, entre los desafíos que asumen los órganos de control externo de la hacienda pública se destacan: elevar los niveles de transparencia, tornarse más permeables a la participación y el control de los ciudadanos, y llegar a ser eficaces y ágiles en el tratamiento de las demandas de la sociedad (Piloto de Noronha, 2003).

Por esta razón, consideramos que actualmente la función de auditoría que ejercen los órganos de fiscalización externa de la Hacienda Pública, resulta de suma utilidad para garantizar a los ciudadanos que el control se encuentra al servicio de la comunidad, otorgando transparencia y legitimidad a los actos de gobierno.

Justamente, con el objetivo de aumentar tales niveles de transparencia y credibilidad, la función de auditoría ha ido evolucionando a través de los años, inmersa en el proceso de reformas del Estado.

Como consecuencia, surgen distintas clases de auditoría en el ámbito del Sector Público, conforme los diversos aspectos de la gestión gubernamental. A

¹⁰ En el apartado anterior, analizamos las principales connotaciones del término “*accountability*”, advirtiendo que implica el fortalecimiento de los órganos de control, que actúan como representantes de la sociedad civil en la exigencia de la rendición de cuentas de los funcionarios públicos. Precisamente, el vocablo “*stakeholders*” surge como consecuencia de la necesidad de acuñar un término que identifique a los individuos como participantes activos de la sociedad. Crunill Grau (2000) señala que refiere a los “sujetos sociales directamente interesados en los resultados de una política o acción estatal” (p. 6), en su carácter de contribuyentes de impuestos.

continuación, nos adentraremos en las principales clases de auditoría existentes y las características de las mismas, para luego analizar las tendencias actuales.

1.3.2. Tipología de auditorías. Diferencias entre los distintos tipos.

En este apartado, creemos indispensable delimitar las clases de auditorías existentes, con el fin de clarificar ciertos equívocos interpretativos existentes en la materia.

Con este propósito, aunamos los criterios de diversos autores de manera de poder contar con distintos puntos de vista que permitan enriquecer nuestro análisis.

Así pues, Las Heras (2006) identifica tres clases de auditoría, desde distintos puntos de vista: según la institución prestadora (auditoría interna y externa); según su alcance (financiera y de gestión); y desglosa como un tercer eslabón de su clasificación a la auditoría de resultados desde el punto de vista de las 5E.

Por su parte, Núñez (2006) y Rodríguez (2006), admiten similares tipologías de acuerdo a los objetivos perseguidos. En esencia, ambos adicionan como una categoría distintiva a la auditoría ambiental o medioambiental; y, a su vez, el último autor, asimila la auditoría financiera a la contable, la de gestión a la operativa y la jurídica a la de legalidad, al tiempo que añade dos nuevas tipologías de auditorías: auditoría de sistemas y auditoría de calidad de servicios públicos.

En concordancia, Barzelay (2002), realiza una distinción entre la auditoría tradicional (que se asimilaría a la auditoría de regularidad), la auditoría de rendimiento (que se equipararía a la de gestión) y la evaluación de programas; identificando, a su vez, distintos tipos de auditoría de rendimiento.

Por su parte, Moreno (2014) distingue entre las auditorías de cumplimiento (contables, financieras, legales, etc.) y las auditorías de gestión; precisando que mientras la auditoría contable tiene por objetivo dictaminar sobre la razonabilidad de las cifras volcadas en los estados contables de los entes controlados, las auditorías legales y financieras pretenden verificar la adecuación de lo relevado a las normas vigentes. Con similar criterio, Rezzoagli (2010) diferencia las auditorías de

regularidad (que incluye las financieras y las de cumplimiento) de las auditorías operativas.

En orden a las distintas clasificaciones expuestas, se desprende que las clases de auditoría gubernamental difieren de acuerdo a la visión que tome cada uno de los autores, hasta incluso tomando distintas acepciones para referirse a una misma clasificación.

A manera ilustrativa, podemos mencionar que, mientras parte de la doctrina, como Las Heras (2006) y Wolinsky (2003), identifican a la auditoría de rendimiento o de gestión como equivalentes a la auditoría integral; la mayor parte de la misma, considera a la auditoría de rendimiento y la de gestión como términos equivalentes y a la auditoría integral como abarcativa de la auditoría financiera y de gestión¹¹.

Del mismo modo, mientras que algunos autores conciben a la auditoría operativa u operacional como sinónimos, a la vez que la encuentran equivalente a la auditoría de gestión¹², otros sostienen que se trata de una categoría diferente. Por ejemplo, Las Heras (2006) advierte que la auditoría operativa forma parte de la auditoría de gestión (como otro subconjunto) pero tiene un alcance limitado a la descripción y diseño de los procesos administrativos. Por otro lado, Lupica (n/d) concibe que es incorrecto denominar a la auditoría de gestión como auditoría de operaciones u operacional, ya que dichos términos se refieren a “como se hacen las cosas”, por consiguiente se trata de una tarea de control concomitante que no es auditoría, por cuanto esta última importa verificar “como se hicieron las cosas”.

Habiendo analizado estas cuestiones terminológicas, expondremos a continuación las nociones más relevantes sobre las tipificaciones que, a nuestro criterio, resultan apreciables, para luego concentrarnos específicamente en la auditoría financiera y la auditoría de gestión, haciendo principal hincapié en esta última.

¹¹ Conforme la postura doctrinal de Barzelay (2002), Moreno (2014), Núñez (2006) e INTOSAI (a través de sus Normas ISSAI), entre otros.

¹² En esta línea argumental encontramos autores como Rodríguez (2006), Núñez (2006), Moreno (2014), Wolinsky (2003), Arens, Elder & Beasley (2007).

Auditoría Externa versus Auditoría Interna

En relación a la diferenciación entre la auditoría externa e interna, en el ámbito gubernamental, históricamente se ha relacionado a la auditoría externa con su realización por parte de un órgano independiente, ajeno al Poder Ejecutivo; mientras que, *contrario sensu*, se identifica a la auditoría interna como aquel control que llevan a cabo unidades que dependen jerárquica y funcionalmente de tal Poder.

En opinión de Núñez (2006), suele definirse a la auditoría externa como aquella ejercida por un ente ajeno a aquél que ejerce la administración objeto de las tareas de auditoría; y también se dice que su objeto es la determinación del grado de efectividad y eficiencia de la auditoría interna (p. 133-134).

Por su parte, la auditoría interna es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas, efectuado con posterioridad a su ejecución, como un servicio a la gerencia, por personal de una Unidad de Auditoría Interna completamente independiente a dichas operaciones, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones (OLACEFS, citado por Núñez, 2006, p. 130). Así pues, este tipo de auditoría tiene por objeto evaluar, en forma independiente, operaciones contables, financieras y de otra naturaleza.

En otros términos, Las Heras (2006) enfatiza que la auditoría externa exige independencia y autonomía de criterios de quien la realiza, mientras que la auditoría interna se encarga de la revisión financiera y de gestión que sirve de apoyo a los niveles directivos, gerenciales y operativos de la entidad.

Auditoría de Regularidad (Financiera y De Cumplimiento) versus Auditoría de Gestión (o Rendimiento)

Como ya hemos mencionado, la auditoría de regularidad incluye las auditorías financieras y las auditorías de cumplimiento.

La auditoría de cumplimiento intenta corroborar que los actos, operaciones y procedimientos se desarrollaron conforme las normas y disposiciones vigentes, mientras que la auditoría financiera pretende obtener una seguridad razonable

acerca si la contabilidad y los estados financieros expresan adecuadamente el resultado de la gestión y su realidad patrimonial, de acuerdo a las normas y principios generalmente aceptados (Rezzoagli, 2010).

Respecto de la auditoría financiera, Núñez (2006) afirma que comprende la administración financiera propiamente dicha (presupuesto y finanzas) y la patrimonial (bienes y deudas), y tiene por objeto verificar el cumplimiento de las normas legales que rigen una Administración Pública, privilegiando la legalidad de los actos.

En opinión Las Heras (2006, p. 123), la auditoría financiera es:

(...) el conjunto de principios y procedimientos destinados a establecer si se han aplicado razonablemente las normas contables y presupuestarias vigentes (...), si consecuentemente se han confeccionado correctamente los presupuestos y las rendiciones de cuentas, y finalmente si se han interpretado y aplicado correctamente las leyes generales y particulares que afectan al ente. A este último concepto se lo denomina también *auditoría de cumplimiento o auditorías legales*.

Como se puede apreciar, un sector de la doctrina engloba la auditoría de cumplimiento dentro de la auditoría financiera, refiriéndose esencialmente a esta última.

Así, sobre la base de las consideraciones anteriores, podemos concluir que la sustancia de este tipo de control es preservar la correcta administración financiera y la razonabilidad de los estados financieros, comprendiendo aspectos presupuestarios, económicos, financieros y patrimoniales, sobre la base de normas (legales, contables y presupuestarias) y principios generalmente aceptados, y con el fin último de evitar el despilfarro y prevenir el fraude.

En relación a la auditoría de gestión¹³, en contraste con la auditoría financiera, está vinculada con los objetivos del ente.

¹³ Sobre esta tipología de auditoría nos concentraremos en el siguiente Capítulo de manera pormenorizada.

De acuerdo a la doctrina compulsada, y como ya hemos señalado anteriormente, esta modalidad de auditoría recibe distintas denominaciones, a saber: auditoría de desempeño, de eficacia, de resultados, de rendimiento, gerencial, operacional u operativa, entre otras. Asimismo, aunque algunos autores difieren sobre el verdadero significado de estos términos, todos coinciden en su objeto básico, que consiste en medir la gestión y analizar el impacto, sobre la base de la eficacia, la economía y la eficiencia.

A los efectos del presente trabajo, y en base a las consideraciones expuestas *ut supra*, generalmente nos referiremos a este tipo de auditoría como “auditoría de rendimiento” o “auditoría de gestión”, por considerar que dichas expresiones son las más utilizadas en el ámbito del sector público y que constituyen una interpretación verosímil del alcance de este tipo de auditoría¹⁴.

Bajo la perspectiva teórica de Casal (2011), la auditoría de gestión es el examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una entidad pública con el fin de medir e informar sobre el alcance de los objetivos previstos; la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente; y la fidelidad en el cumplimiento de las normas (p. 1056).

Para Las Heras (2006, p. 124)

(...) Es un 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.

Como ya hemos mencionado, este último autor también se refiere a este tipo de auditoría como auditoría de resultados desde el punto de vista de las 5E. A su vez, la divide en dos grandes grupos, a saber: auditoría de economía y eficiencia, para

¹⁴ Conviene advertir que actualmente se está avizorando un cambio hacia la utilización de la denominación “auditorías de desempeño”, ya que constituye la expresión más reciente utilizada por la INTOSAI.

referirse al mejoramiento del uso de los insumos en el proceso productivo (lo que implica reducir costos o incrementar la producción intermedia) y auditoría de eficacia, cuando se procura evaluar la producción final en relación a las metas propuestas (Las Heras, 2006).

La auditoría de economía y eficiencia pretende determinar si los insumos (humanos y materiales) se utilizan en forma económica y eficiente, las causas de las ineficiencias, las conductas antieconómicas y el respeto a las normas establecidas. Este tipo de auditorías también recibe la denominación de auditorías de desempeño como consecuencia de su objetivo de mejorar el aprovechamiento de los recursos.

Por su parte, la auditoría de eficacia requiere de un cuidadoso diseño de las normas y procedimientos de control, por cuanto importa la medición de bienes intermedios suministrados en la organización estatal y bienes finales entregados a la ciudadanía. Este tipo de auditoría también se denomina auditoría de programas, ya que comprende al conjunto de actividades programáticas en función de los objetivos previstos y compara los rendimientos actuales y los esperados involucrando la identificación de indicadores y pruebas de razonabilidad (Las Heras, 2006).

En concordancia, ambos tipos de auditorías (la de eficiencia y economicidad y la de eficacia), interrelacionadas entre sí, componen la auditoría de gestión.

De igual modo, Casal (2011) identifica dos clases de auditoría de gestión: por un lado, la auditoría de economía y eficiencia, y por otro lado, la auditoría de eficacia.

En opinión de Barzelay (2002), existen distintos tipos de auditorías de rendimiento, a saber: auditoría de eficiencia, auditoría de eficacia de los programas, auditoría de la capacidad de la gestión del desempeño, auditoría de la información del desempeño, evaluación de riesgos, revisión de la mejor práctica y revisión de la gestión general. No obstante ello, dicho autor, luego de realizar un análisis conceptual profundo, concluye que las auditorías de rendimiento no constituyen un tipo de auditoría, aunque usualmente se conduzcan en forma semejante, sino que son evaluaciones.

Así pues, mientras la auditoría financiera se limita exclusivamente al examen de los estados financieros, la auditoría de gestión requiere la definición de objetivos y

políticas en la planificación estratégica y los criterios relevantes para juzgar los resultados y las acciones desarrolladas. De esta forma, la auditoría de gestión mejora el desempeño de la organización estatal, pues se sustenta en objetivos y estrategias previamente fijadas (Las Heras, 2006).

Auditoría Integral

Habiendo realizado un breve recorrido por las distintas clases de auditoría existentes, estamos en condiciones de resaltar que la auditoría integral es una actividad abarcativa de la auditoría financiera y la auditoría de gestión.

En opinión de Rodríguez (2006) este tipo de auditoría es un examen abarcativo de todos los aspectos (presupuestario, financiero, económico, patrimonial y operativo), teniendo en cuenta la observancia de los criterios de eficacia, economía y eficiencia, y sin ignorar el cumplimiento de las normas legales en la administración de los medios materiales, humanos y financieros de carácter público.

Al mismo tiempo, Las Heras (2006) considera auditoría de resultados, auditoría integral o auditoría de rendimiento como términos equivalentes, compuestos por dos subconjuntos dinámicamente relacionados: la auditoría financiera y la auditoría de gestión.

En opinión de este autor, criterio que compartimos, todas estas auditorías deben analizarse en forma interrelacionada, bajo un enfoque sistémico.

1.3.3. De la auditoría tradicional a la auditoría de gestión

Durante los últimos años, sobre todo bajo la influencia de la concepción anglosajona y la visión productiva de la hacienda pública, el control externo ha evolucionado desde un enfoque tradicional, casi exclusivo del control legal o financiero (o de regularidad contable) hacia un enfoque que abarca diversos aspectos de la gestión gubernamental, y que procura el cumplimiento de los criterios de eficacia, eficiencia y economía.

Paralelamente, a mediados del siglo XX, surgen avances en materia de técnicas presupuestarias “productivistas o racionalistas”, que en opinión de Braceli (2012),

disminuyen el énfasis en lo que el estado gasta o eroga para poner acento en lo que genera o produce. Estos avances se percibieron fundamentalmente en el presupuesto, aunque presentaron desarrollo insuficiente en el proceso integral presupuestario; es decir, no se observan desarrollos similares en los sistemas de contabilidad o registración y menos aun en la contabilidad patrimonial.

A su vez, las funciones de control y auditoría se enmarcaron en este proceso de reforma, bajo el lema de que resulta insuficiente ejercer el control de los aspectos normativos y financieros exclusivamente.

En opinión de Las Heras, “la legalidad es una condición necesaria pero no suficiente...se requiere además evaluar y medir resultados” (2006, p. 123).

Por su parte, Núñez (2006) sostiene que el excesivo apego a las cuestiones de derecho público constituye el principal defecto del sistema de control gubernamental que rige los países de tradición latina ya que, bajo esta perspectiva, resulta más relevante el cumplimiento de las normas de administración que la ejecutividad y conveniencia de las acciones de gobierno.

Con idéntico criterio, Moreno (2014) expresa que las auditorías legales y financieras tienen por objetivo verificar la adecuación a la normativa vigente, limitando el alcance del examen a los aspectos financiero-contable y de cumplimiento. Por lo tanto, este examen no resulta suficiente ya que los abusos más graves se pueden encubrir hábilmente detrás de unas cuentas formalmente irreprochables.

En efecto, si bien la auditoría financiera o legal contable es necesaria, lo fundamental de un gobierno es la gestión, siendo el presupuesto y la contabilidad sólo su consecuencia formal de organización y registro. Siguiendo esta línea de ideas, la auditoría de gestión deberá ocupar el principal lugar en el esquema de control público gubernamental (Núñez, 2006).

En conclusión, observamos una evolución de la auditoría tradicional hacia la auditoría de gestión que implica fiscalizar todos los aspectos de la gestión gubernamental.

A los efectos de ilustrar las consideraciones hasta aquí vertidas, resulta de utilidad el siguiente esquema:

Cuadro 1. Comparativo entre Auditorías de Regularidad (financieras y de cumplimiento) y Auditorías de Gestión

	Auditoría financiera y de cumplimiento	Auditoría de gestión
Objetivo	Verificar los estados contables y el cumplimiento de la normativa vigente	Determinar el grado de eficacia, eficiencia y economía; formular recomendaciones y propuestas de mejora
Alcance	Exclusivamente eventos expresados monetariamente (operaciones contables y financieras)	Totalidad de eventos no financieros o reales (cualquier operación o actividad del Sector Público)
Extensión	Se limita al área financiera y, ocasionalmente, la patrimonial	Comprende todas las áreas, desde ejecutivas hasta legislativas y jurisdiccionales
Enfoque	Histórico	Prospectivo y propositivo
Imagen del Gobierno	Burocracia Maquinal	Cadena de Valores
Visión	De la hacienda	De la Producción
Metodología	Principios contables y normas de auditoría.	Criterios subjetivos, no estandarizados, basados en indicadores
Normas	Generalmente aceptadas	A medida, según criterios de oportunidad y conveniencia
Informes	Formato normalizado	Formato variable
Recursos Humanos	Contadores y analistas financieros	Equipos interdisciplinarios
Rol del Revisor	Verificar la información, encontrar desvíos entre la práctica y las normas, inferir consecuencias y reportar hallazgos	Evaluar aspectos de los programas y organizaciones involucradas. Realizar informes sobre los descubrimientos

Fuente: elaboración propia en base a Barzelay (2002), Fernández Llera (2009), Las Heras (2006) y Núñez (2006), entre otros autores.

1.4. El rol de los Órganos de Control Externo. Antecedentes y concepción institucional

A nuestro entender, resulta esencial examinar la génesis institucional de las entidades de fiscalización externa a los efectos de comprender sus raíces y su proceso de evolución e institucionalización actual.

Por lo tanto, analizaremos aquí los modelos o sistemas de control externo existentes, así como sus principales características.

Tal como lo expresa Núñez (2006), en el ámbito gubernamental, la independencia de los órganos que ejercen el control marca su carácter de externo.

Por consiguiente, generalmente los órganos de control externo de la hacienda pública actúan como auxiliares del Poder Legislativo, garantizando el verdadero control parlamentario de la dirección de los fondos públicos (Vallés Vives, 2001).

A pesar de ello, aún subsisten órganos de control externo que figuran dentro del ámbito de la Administración controlada; esto es, comprendidos dentro del Capítulo del Poder Ejecutivo en sus respectivas Constituciones, aunque consagrándoles independencia e inamovilidad a sus miembros (Núñez, 2006) .

En la República Argentina, la tendencia es su incorporación progresiva a las Cartas Magnas. De hecho, la AGN - órgano de control externo a nivel nacional – fue creada e incorporada durante la Reforma Constitucional de 1994; y las provincias argentinas, en general, tienen incorporados a sus organismos de fiscalización externa en sus respectivas Constituciones.

En particular, el TCPSF cuenta con raigambre constitucional a partir de su inclusión como órgano institucional en la reforma de la Constitución Provincial del año 1962 (artículo 81º)¹⁵.

En efecto, los modelos de control del gasto público respetan las distintas concepciones constitucionales sobre la forma más conveniente de garantizar su fiscalización. Por lo tanto, es menester la existencia de órganos de control independientes cuya actividad inspire confianza y respeto, no sólo por parte del Estado sino también de los ciudadanos (Vallés Vives, 2001).

Ahora bien, tenemos que admitir que el funcionamiento, la estructura orgánica y las funciones de estos órganos han ido variando con el correr del tiempo, de acuerdo a

¹⁵ Tal como veremos en el Capítulo cuarto, aunque en aquella oportunidad se lo incluyó en el capítulo del Poder Ejecutivo, el TCPSF siempre funcionó como un órgano independiente de tal Poder.

la evolución y las necesidades de cada uno de los países y conforme se sancionaron sus respectivas Constituciones.

Así, desde una perspectiva histórica, es posible distinguir dos modelos de control externo de la hacienda pública: el **modelo europeo continental** y el **modelo anglosajón**. A su vez, resulta dable dividir al primer modelo en dos sistemas, denominados *francés* y *germánico*.

En consecuencia, el **modelo europeo continental** recibe esta denominación por constituir el arquetipo utilizado en la mayoría de los países del viejo continente. Se incluyen en esta categoría las entidades de control superior llamadas Cortes o Tribunales de Cuentas – órganos colegiados-, que dependen de los Parlamentos o Congresos, o de la Cámara Baja o Asamblea (Rezzoagli, 2010).

Como ya hemos mencionado, este modelo se bifurca en dos sistemas: el francés y el germánico. En el sistema *francés*, el control externo se encomienda a un órgano colegiado que tiene competencias de fiscalización y enjuiciamiento del gasto, como es el caso de la “Corte de Cuentas” (*Cour de Comptes*).

En este modelo, la existencia de una autoridad jurisdiccional independiente del Parlamento y el Ejecutivo, y al servicio de la Nación, es indispensable para el buen funcionamiento de las instituciones democráticas y la realización eficaz del control financiero (Vallés Vives, 2001).

Este sistema fue adoptado con ciertos matices en España, Bélgica, Italia y Rumania. Asimismo fue acogido por algunos países latinoamericanos, como ser Brasil, Chile, El Salvador y Guatemala. En la República Argentina, funcionó un Tribunal de Cuentas organizado bajo estas características, hasta el año 1992, que fue creada la AGN como órgano de fiscalización externa nacional, sin atribuciones jurisdiccionales.

Por su parte, en el sistema *germánico* el control externo también se encomienda a un órgano colegiado; sin embargo, sólo tiene competencias de fiscalización y no de enjuiciamiento de la responsabilidad. Tal es así que las observaciones deben ponerse en conocimiento de la Administración para su exigencia en vía administrativa o judicial (Rezzoagli, 2010).

Por otro lado, el **modelo anglosajón** encomienda el control externo a órganos unipersonales que sólo ejercen funciones fiscalizadoras y no asumen funciones jurisdiccionales, denominados “Contralor General” o “Auditor General”.

De este modo, bajo este modelo, en el caso de que exista daño causado como consecuencia de un irregular manejo de los caudales públicos, la Administración requiere el resarcimiento ante la jurisdicción ordinaria (Rezzoagli, 2010).

Este sistema es utilizado en el Reino Unido, Estados Unidos, Canadá y Australia. Por su parte, los países iberoamericanos han adoptado el sistema de controlarías basado fuertemente en la organización anglosajona.

En líneas generales, suele identificarse al sistema europeo continental con el modelo jurisdiccional francés y al sistema anglosajón con el modelo parlamentario inglés o británico¹⁶.

Ahora bien, no obstante las diferencias mencionadas precedentemente, el objetivo final perseguido por ambos modelos es el mismo: lograr el control efectivo de la gestión económica financiera de los fondos públicos que realiza la Administración, lo que varía es su forma de ejercicio. (Vallés Vives, 2001).

En suma, podemos sintetizar los comentarios hasta aquí esbozados a través del siguiente esquema:

Cuadro 2. Comparación entre Modelos de Control Externo

Características	Modelo europeo continental	Modelo anglosajón
Funciones	fiscalizadoras y jurisdiccionales	fiscalizadoras
Estructura	órgano colegiado	órgano unipersonal
Objetivo final	Control efectivo de la gestión económica financiera de los fondos públicos que realiza la Administración	

Fuente: elaboración propia, en base a la bibliografía consultada.

¹⁶ De hecho, los modelos de control externo francés y británico suelen concebirse como “modelos originarios”, de los que devienen los “modelos derivados”. Entre estos últimos, generalmente se menciona al Tribunal de Cuentas de España, como receptor directo del sistema francés, y a las Oficinas de Control de EEUU y Canadá, como representantes del modelo anglosajón (para profundizar sobre dichos modelos, véase Valles Vives, 2001). En el Capítulo Tercero analizaremos el marco institucional y normativo, y los antecedentes prácticos de los representantes del modelo sajón.

Por su parte, Emilia Lerner (1996a) distingue cuatro modelos de control externo del Estado, circunscriptos en los sistemas desarrollados *ut supra*:

En primer lugar, los **Tribunales o Cortes de Cuentas**. Estos órganos, en general, cuentan con las siguientes características: titularidad colegiada; ejercen el control externo ex post (aunque en algunos casos también el control previo) y poseen jurisdicción.

En Europa, están organizados bajo esta categoría Bélgica, España, Portugal, Italia, Austria, Holanda, Francia y Alemania. En América Latina, están tipificados bajo este modelo Uruguay y Brasil.

Se observa que algunas oficinas organizadas como Tribunales de Cuentas van incorporando paulatinamente funciones inherentes al control de eficiencia, eficacia y economía de los actos de gobierno¹⁷.

En segundo lugar, las **Contralorías Generales o Auditorías Generales**. En general, presentan las siguientes particularidades: son unipersonales, razón por la cual casi en su totalidad dependen de los Poderes Legislativos; están orientados a evaluar la gestión del Estado, como la *National Audit Office* de Gran Bretaña y la *Office of the Auditor General* de Canadá; el control es exclusivamente ex post - sin funciones jurisdiccionales- pero focalizado no sólo hacia el análisis financiero y de legalidad sino también hacia la gestión, evaluando eficacia, eficiencia y economía de la acción de gobierno.

En América Latina, y como consecuencia de la Misión Kemmerer¹⁸, gran parte de las entidades de fiscalización externa creadas se han denominado “Contralorías”.

Más aún, se pueden mencionar algunos ejemplos de países latinoamericanos que han sustituido los Tribunales de Cuentas por Auditorías o Contralorías, como es el

¹⁷ Tal es el caso del Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil, que constituye uno de los organismos más avanzados en materia de auditorías de gestión a nivel latinoamericano.

¹⁸ La herencia española se modifica en los años '50 con la denominada “misión Kemmerer”, que da lugar a la creación de Contralorías en los países del Caribe y del Pacífico (Chile, Bolivia, Perú, Ecuador, Colombia, Venezuela y algunos países centroamericanos) (Lerner & Groisman, 1999).

caso de la Contraloría General de la República de Colombia, la Auditoría Superior de la Federación Mexicana y la AGN, entre otros.

De hecho, la República Argentina ha tomado este modelo como referencia para la creación de la AGN; aunque, a pesar de depender del Poder Legislativo, mantiene una titularidad colegiada, compuesta por siete miembros que comparten la responsabilidad en la toma de decisiones.

Cabe destacar que, hasta el año 1992, existió un Tribunal de Cuentas organizado bajo las características del modelo europeo continental; sin embargo, en ese mismo año se creó la AGN, excluyendo de sus competencias las funciones jurisdiccionales. De esta manera, la entidad de fiscalización superior de nuestro país ha sido aggiornada finalmente al modelo anglosajón aquí descripto.

En tercer lugar, Lerner (1996a) identifica los **Consejos de Auditoría**. Bajo este modelo se encuentran algunos países orientales como Japón o Corea, cuyos órganos son colegiados e informan al presidente, en el caso de Corea, o al emperador, en el caso de Japón.

Finalmente, en cuarto lugar, encontramos los **sistemas combinados**. Este prototipo ha sido adoptado por Suecia, donde la entidad de fiscalización superior es una agencia de gobierno que cuenta con autonomía suficiente para ejercer el control externo independiente; mientras que, en Latinoamérica, lo encontramos en Cuba, donde la entidad de fiscalización es un organismo del ejecutivo, en el ámbito del Ministerio de Finanzas.

Más allá del modelo que pudieran adoptar, nos referiremos también a los organismos supremos, en la órbita nacional, que representan al pueblo en el ejercicio de la fiscalización externa, como Entidades de Fiscalización Superior (EFS).

Cabe precisar que, como hemos señalado precedentemente, estos organismos están asumiendo nuevas funciones subsumidos en un contexto de reformas del Estado. Una de estas funciones radica en el control de gestión de los actos de gobierno, que si bien es competencia de los parlamentos como representantes del pueblo, se ejerce a través de la actividad de auditoría de las EFS.

En efecto, los informes de auditoría de estos órganos suministran a los parlamentos una información independiente, objetiva y fiable, que permite exigir una rendición de cuentas tanto a los gobiernos como a la administración. Las EFS son las encargadas de comunicarle a la opinión pública y a los gestores públicos las observaciones detectadas y las recomendaciones sugeridas. Por consiguiente, desempeñan un papel decisivo para garantizar los principios de la buena gobernanza, la transparencia y la rendición de cuentas, teniendo como fin último aumentar el rendimiento del sector público (Moser, 2011).

En consecuencia, habiendo trazado estas líneas para comprender la génesis institucional de los órganos de fiscalización externa, estamos en condiciones de profundizar sobre el proceso de incorporación del control de gestión como parte de sus atribuciones conferidas.

1.5. Nuevas funciones asumidas por los Órganos de Control Externo: el control de gestión

1.5.1. Antecedentes a nivel internacional

En materia de auditoría por resultados, los avances más significativos se originan en la escuela anglosajona.

Para los sajones, la concepción sobre el control público se relaciona con la conducción y ejecución en tiempo y forma, procurando que los bienes jurídicos tutelados sean la eficacia y la economía, antes que la legalidad de los actos. Es decir, la preocupación ya no pasa por la legalidad del gasto, sino por la utilidad pública del mismo, lo que ha sido denominado “*control for value*” o control por el valor del dinero (Núñez, 2006).

La expresión “control de gestión” (*management*), emerge de la conjunción del vocablo *man* (hombre) y el verbo *gerere* (hacer): el “hombre que hace”, el “gerente” (Núñez, 2006).

En tal sentido, se destacan los avances de las EFS de EE.UU., *Government Accountability Office (GAO)*, y Canadá, *Office of the Auditor General (OAG)*.

La GAO, junto a la Oficina de Presupuesto (*Bureau of the Budget, BOB*), fueron creadas en el año 1921 con la aprobación de la Ley de Presupuesto y Contabilidad de Norteamérica (*Budget and Accounting Act*) (Petrei, 1997).

Esta ley, crea también la figura de un Contralor General (*Comptroller General*), independiente del poder Ejecutivo, incluyendo medidas protectoras de la independencia orgánica y funcional de la GAO. Las funciones que le fueron atribuidas a partir de esta Ley superan incluso a su homólogo británico, que fuera utilizado como modelo de inspiración (Valles Vives, 2001).

En sus comienzos, la GAO se dedicó al control tradicional de legalidad. Posteriormente, hacia fines de 1945, comenzó a adoptar sistemas basados en muestreos y en procedimientos de información financiera, para más tarde añadir la verificación de resultados, y, en los últimos tiempos, realizar la evaluación de programas (Petrei, 1997).

A partir de 1949, comenzó a adoptar la *auditoria abarcativa*, que implicaba una opinión sobre la relación entre las actividades de cada programa y los objetivos establecidos por el Congreso, el cumplimiento de los aspectos legales, la verificación sobre la eficiencia en el manejo de los recursos y las bases para la evaluación de las operaciones del programa. En 1950, se aprueba la Ley de Procedimientos de Contabilidad y Auditoría, que consolida la facultad normativa de la GAO en asuntos de registración, procedimientos y control (Petrei, 1997).

Resulta plausible destacar que, en el año 1972, la GAO confeccionó un manual de gran difusión y utilidad para la administración pública denominado *Yellow Book-Standards for Audit of Government Organizations, Programs, Activities and Functions*, documento usualmente conocido como "*Libro Amarillo*"¹⁹. Estas normas fueron

¹⁹ Se lo conoce usualmente como "*Yellow Book*" (libro amarillo) por el color de la pasta. También se denomina "normas de auditoría gubernamental generalmente aceptadas" (GAGAS, por sus siglas en inglés). Se publicó en 1972 y fue revisado de manera sucesiva en 1981, 1994 y 2003, ampliando sus contenidos para brindar normas guías para auditorías de desempeño (Arens, Elder & Beasley, 2007).

actualizadas y traducidas en varios idiomas, incorporando, además de los conceptos de auditoría financiera y de cumplimiento legal, la importancia de los indicadores de economía, eficiencia y efectividad, y el requisito de independencia de criterios de auditoría en todos los niveles de control (Las Heras, 2006).

Se trata de normas de auditoría que cubren aspectos de eficiencia y economía en el uso de los recursos y proponen una evaluación de los logros fijados para el cumplimiento de los objetivos de cada programa. A su vez, constituyen la base para el documento "Normas de Auditoría", que fuera publicado posteriormente por la INTOSAI (Petrei, 1997).

En rigor, estas normas involucran dos grandes campos: las auditorías financieras y de cumplimiento legal y las auditorías de gestión; las cuales, en su conjunto, tal como lo hemos mencionado anteriormente, integran las auditorías de resultados o integrales.

Así pues, a partir de estos avances en materia de auditoría, la GAO establece áreas prioritarias llamadas "áreas de riesgos" y concentra los esfuerzos en donde existen posibilidades de desvío de fondos o fraude, o bien donde los problemas se han venido acumulando por mucho tiempo. Una gran parte de las recomendaciones de la GAO son implementadas y existe un mecanismo de seguimiento de las recomendaciones a través de un informe semestral (Petrei, 1997).

En los últimos años, este sistema de control tiende a perfeccionarse al establecerse la obligatoriedad de desarrollar indicadores, a todos los responsables de programas, para poder realizar un seguimiento de los mismos y la posterior definición de mecanismos institucionales que faciliten tal desarrollo. En efecto, a partir de 1993, con la aprobación de la "Ley de Desempeño y Resultados del Gobierno" (*Government Performance and Results Act*) se indica los pasos a seguir para que las distintas agencias adopten una programación estratégica, indicadores de resultados y procedimientos de evaluación (Petrei, 1997).

En consecuencia, el control externo lo realiza una agencia que tiene un claro liderazgo y que goza del respeto profesional y político dentro y fuera del país. Sus

informes son públicos, tienen repercusión política y son tenidos en cuenta por la Administración.

Por su parte, en Canadá, la OAG fue creada en 1878, invistiéndola de responsabilidades de control previo y posterior.

Más tarde, en 1977, se aprobaron medidas destinadas a garantizar y proteger su independencia, sumando importantes responsabilidades al cargo de Auditor General. Además de las atribuciones de auditoría financiera y legalidad, se le adicionan funciones relativas a los criterios de economía, eficiencia y efectividad. Esta idea de las tres “E” constituye la base conceptual de la auditoría del “valor por el dinero” que se ha convertido en una de las principales herramientas de exámenes anuales sobre las cuentas y la acción del gobierno (Petrei, 1997).

En efecto, la OAG realiza estos estudios a través de equipos interdisciplinarios y eleva sus informes a la Legislatura, emitiendo con frecuencia recomendaciones oportunas con el objeto de corregir los problemas detectados.

De estas evidencias, podemos inferir que la escuela anglosajona (representada por las EFS de Canadá y Estados Unidos) ha sido pionera en el control o auditoría de gestión, incorporando criterios de economía, eficacia y eficiencia en sus evaluaciones. En virtud de ello, la mayoría de las EFS de los países latinoamericanos han incorporado este tipo de auditorías a sus planes de acción, convencidas de los beneficios de su implantación.

De hecho, seguidamente analizaremos la forma en que han adoptado el control de gestión los órganos de control externo de nuestro país, poniendo especial énfasis en la AGN y el TCPSF.

1.5.2. Adaptación de los Órganos de Control Externo a nivel nacional y provincial

Tal como lo hemos mencionado anteriormente, la República Argentina no ha quedado exenta a esta ola de reformas de la administración financiera y los sistemas de control del sector público. En efecto, a partir del año 1983 inició un proceso de

consolidación del sistema democrático, que devino en las reformas estructurales de los años 90', y reafirmó la necesidad de modernización del Estado.

Así pues, los cambios normativos propiciados en la administración pública nacional recogieron las tendencias internacionales descriptas.

Se inició un proceso de desarrollo y fortalecimiento de las Instituciones, que se consolida con la sanción de la Ley N° 24.156 "de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público", que no sólo propicia una reforma en el sistema administrativo y financiero del sector público, sino que también instaura nuevos métodos de control y fiscalización y crea nuevas instituciones de control gubernamental (González de Rebella, 2001).

Es dable destacar que la experiencia de control de gestión en Argentina es de reciente data. Más aún si consideramos que los organismos de control tienen una larga tradición que se remonta a las instituciones provenientes de la época colonial. Por consiguiente, y como ya hemos mencionado precedentemente, el alcance del control estuvo fundamentalmente orientado hacia los aspectos legales y financieros. No obstante, y como consecuencia de la reforma iniciada en la década del '90, dicho alcance se ve ampliado, incorporando además de los aspectos legales y financieros, los de economía, eficacia y eficiencia (Lerner, 2001).

Si bien es cierto que, en el orden nacional, y en materia de control externo, se ha seguido las premisas del modelo anglosajón, sustituyendo al Tribunal de Cuentas de la Nación por la AGN; en el gran cúmulo de las provincias argentinas aún perdura la tradición europea.

A pesar de ello, gradualmente los órganos de control externo están asumiendo nuevas funciones, acoplándose a la tendencia internacional, que sugiere la incorporación de las auditorías de gestión a sus competencias habituales.

A nivel nacional entonces, las experiencias más antiguas en control de gestión se remontan a su aplicación en algunas empresas del Estado y organismos descentralizados con perfil productivo. De hecho, las primeras experiencias surgen de los organismos de regulación y control de las empresas públicas, tanto desde las

comisiones fiscalizadoras como desde los organismos de control específicos, como la Sindicatura General de Empresas Públicas (Lerner, 2001).

En tal sentido, la reforma de la administración financiera del sector público nacional, además de incorporar al control de gestión como uno de los postulados básicos, implantó un sistema presupuestario y financiero acorde con la definición programática y financiera, asociada al establecimiento de metas físicas que reflejen la producción de bienes y servicios (Lerner, 2001).

A nivel subnacional, algunos organismos han seguido este cambio de paradigma, como ser la AGCBA y la AGPS, que adoptaron íntegramente el modelo. En el caso del TCPSF, a pesar de continuar bajo tal efigie y, por ende, ejerciendo funciones jurisdiccionales, asume nuevas atribuciones a partir de la sanción de la Ley “de Administración, Eficiencia y Control de la Provincia” N° 12510, en el año 2005.

En virtud de ello, analizaremos a continuación, de manera sucinta, el proceso de adaptación de los órganos de control externo nacional y subnacional; en particular, la adecuación de la AGN, a partir de la sanción de la Ley N° 24.156, y el caso del TCPSF, a partir de la promulgación de la Ley N° 12.510.

Resulta oportuno aclarar que, en esta oportunidad, vamos a circunscribirnos en los artículos relacionados específicamente con la función de auditoría que ejercen dichos órganos, de manera de no explayarnos sobre cuestiones que no resulten inherentes a la presente investigación²⁰.

1.5.2.1. La AGN y la Ley N° 24.156 de “Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional”.

Hacia fines de 1992, como consecuencia del nuevo escenario internacional, y a los efectos de acoplarse a las tendencias en materia de administración financiera y control, fue promulgada en Argentina la Ley N° 24.156. Esta ley establece un nuevo sistema de administración financiera y replantea el sistema de control,

²⁰ Asimismo, en el capítulo tercero y cuarto, analizaremos el marco normativo y los antecedentes prácticos de la AGN y el TCPSF, respectivamente.

comprendiendo una nueva estructura institucional fundada en una concepción diferente a la anterior.

En esencia, el sistema de control precedente se basaba en la existencia de dos organismos: el Tribunal de Cuentas de la Nación (TCN), órgano de control externo con jurisdicción sobre la Administración Nacional, administración centralizada y organismos descentralizados, y la Sindicatura General de Empresas Públicas, con competencia sobre los aspectos contables y de gestión de la actividad productiva descentralizada del Estado, ambos en el ámbito del Poder Ejecutivo (González de Rebella, 2001).

El TCN incorporaba dentro de sus atribuciones las funciones de control previo, concomitante y posterior; y aunque tenía competencia para ejercer un control más amplio, en la práctica su ámbito se redujo al ejercicio de un control de regularidad financiera y normativa (Lerner, 1996b).

La nueva ley N° 24156 tuvo como objetivo reorganizar la administración financiera del Sector Público Nacional e instaurar una estructura de controles internos y externos no sólo de tipo financiero y patrimonial, sino también operativo, a los efectos de lograr mayor transparencia en la obtención, asignación y control de la utilización de los fondos públicos en función de los objetivos de las políticas públicas (Gonzalez de Rebella, 2001).

A partir su sanción, se establece que el sistema de control quedará integrado por dos subsistemas, uno de control interno y otro de control externo, creando nuevas instituciones de control gubernamental sobre la gestión financiera y presupuestaria de los organismos públicos.

Desde entonces, queda configurado como órgano rector del sistema de control interno la SIGEN y como órgano rector del sistema de control externo la AGN.

La SIGEN se instituye como un órgano normativo, de supervisión y coordinación, a la cual obedecen, desde el punto de vista funcional, las unidades de auditoría interna (UAI), que dependen jerárquicamente de cada organismo y actúan en cada jurisdicción o entidad del Poder Ejecutivo Nacional. Es decir, estas unidades

dependen jerárquicamente de la autoridad superior de cada organismo pero actúan bajo la coordinación técnica de la SIGEN (González de Rebella, 2001).

Por su parte, la AGN es un órgano en jurisdicción del Poder Legislativo Nacional que tiene carácter es ex-post-facto. Es materia de su competencia el control externo posterior de la gestión presupuestaria, la financiera, patrimonial, legal y de gestión, así como el dictamen sobre los estados contables, financieros de la Administración Central, Organismos Descentralizados, Empresas y Sociedades del Estado, Entes Reguladores de servicios públicos y los entes privados adjudicatarios de los procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos (González de Rebella, 2001).

Este esquema de control interno y externo resulta coherente con la división de poderes; esto es, al ser el control externo exógeno al poder administrador asegura los contrapesos necesarios para el ejercicio del poder gubernamental. En otros términos, por un lado, el Poder Legislativo Nacional determina los recursos, aprobando el Presupuesto General de la Administración Nacional; y, por otro lado, el Poder Ejecutivo administra dichos recursos, determinándose así un control sobre todas las etapas, siendo el Poder Legislativo el que controla la aplicación eficiente y eficaz de tales recursos (Lerner, 1996b).

De este modo, en relación a la actividad de auditoría, el control de la AGN otorga el debido sustento técnico, mientras que la aprobación posterior de los informes por el Parlamento garantiza el adecuado control político así como la independencia de criterio. De acuerdo a este nuevo esquema, el carácter del control externo ha sido ideado como correctivo y ejemplificador, de manera de retroalimentar la administración y proponer las modificaciones necesarias (González de Rebella, 2001).

Es necesario mencionar que la AGN adquirió jerarquía constitucional a partir de su incorporación en la Carta Magna, en la reforma de 1994. En rigor, el art. 85 de la Constitución Nacional (en adelante, CN) incorpora a este órgano de fiscalización superior y reafirma los modernos criterios de control de gestión establecidos anteriormente.

Además, esta reforma constitucional confirmó la autarquía del ente y su función de asistencia técnica del Congreso de la Nación, al tiempo que afirmó el concepto de independencia de criterio, a partir del reconocimiento de su autonomía funcional. Así, el artículo 85 de la CN establece que el control externo del Sector Público Nacional es una atribución propia del Congreso (González de Rebella, 2001).

De igual manera, la Ley N° 24.156, en su artículo 4º inciso a), plantea la necesidad de aplicar los principios de regularidad financiera, legalidad, economicidad, eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos, dejando en evidencia que los criterios de las tres "E" deberán estar presentes en todos los sistemas, desde la etapa de la gestión hasta la del control (González de Rebella, 2001).

El artículo 116º de la ley N° 24.156 propicia la creación de la AGN, como ente de Control externo del Sector Público Nacional, dependiente del Congreso Nacional. Asimismo, establece que contará con personería jurídica propia e independencia funcional y financiera.

A su vez, el artículo 117º estatuye la competencia de la AGN, que consiste en el control externo posterior de la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial y legal. El mismo artículo le adjudica competencias para el dictamen sobre los estados contables financieros de la administración central; Organismos descentralizados; Empresas y sociedades del Estado; Entes reguladores de servicios públicos; Los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos.

En relación a las funciones asignadas a la EFS Nacional, detalladas en el art. 118º de la citada normativa, se destacan los incisos b) y c), máxime respecto de su labor de auditoría. Tales apartados disponen la realización de auditorías financieras, de legalidad, de gestión, exámenes especiales de jurisdicciones y entidades, evaluaciones de programas, proyectos y operaciones (inc. b); así como la ejecución de auditorías a unidades ejecutoras de programas y proyectos financiados por los organismos internacionales de crédito, según los acuerdos se suscriban entre la Nación Argentina y esos organismos (inc. c).

Respecto de los deberes (art. 119º), se distingue la formulación de los criterios de control y auditoría, así como el establecimiento de las normas de auditoría externa. Tales criterios y normas, deberán atender a un modelo de control y auditoría externa integrada que abarque los aspectos financieros, de legalidad y de economía, de eficiencia y eficacia.

Adicionalmente, el artículo 125º establece como una de las atribuciones y deberes de los auditores generales reunidos en Colegio, proponer el programa de acción anual, el que deberá ser adoptado colegiadamente por mayoría.

En efecto, la AGN profundizó la aplicación de auditorías de gestión en el plan de acción del ejercicio 1996, para luego, en el de 1998, incorporar definitivamente como objetivo estratégico el concepto integral de auditoría (Pizzuto, 2006).

De esta manera, con el dictado de esta Ley se pasa de un sistema jurisdiccional limitado casi con exclusividad al control administrativo contable y de legalidad, a otro modelo, sin antecedentes prácticos en el sector público nacional, que focaliza su atención de los procedimientos y los objetivos de la gestión.

1.5.2.2. El TCPSF y la Ley Nº 12.510 “de Administración, Eficiencia y Control del Estado de la Provincia de Santa Fe”.

Por su parte, en la provincia de Santa Fe, en noviembre de 2005, fue sancionada la Ley Nº 12.510 “de Administración, Eficiencia y Control del Estado ”, que fuera promulgada el primer día hábil de 2006.

A los efectos de definir su contenido, se tomaron como antecedentes, además de la Ley nacional Nº 24.156, la Ley Nacional de Inversión Pública, proyectos nacionales modificatorios del régimen de contrataciones, algunos proyectos de otras provincias y la normativa vigente²¹.

A partir de la sanción de esta Ley, y en respuesta a las transformaciones que se produjeron en el Estado, se reordenó y actualizó el marco jurídico que regula la

²¹ En relación a la normativa vigente a ese momento en la Provincia, se destacan la Ley de Contabilidad (Decreto Ley Nº 1757/56) y la Ley Complementaria de Presupuesto Permanente, entre otras (Gonnet & Demaría, 2010).

Hacienda Pública provincial y su control, y se definieron roles y funciones de las distintas áreas gubernamentales (Gonnet & Demaría, 2010).

El Sistema de Control Externo se encuentra ubicado en el Título Sexto del citado cuerpo legal, bifurcado en dos Capítulos: el capítulo primero, titulado “Tribunal de Cuentas y el capítulo segundo, “Control Legislativo”²².

En efecto, el Art. 192° establece que “[e]l control Externo posterior del Sector Público Provincial No Financiero (en adelante, SPPNF) será ejercido por el Tribunal de Cuentas, de acuerdo a las atribuciones que le fija el Art. 81° de la Constitución Provincial y las que se determine legalmente”.

La citada norma contempla la organización y el funcionamiento del TCPSF, ampliando sus actuales (y a la vez tradicionales) funciones de control de legalidad y examen de las cuentas, a través del fortalecimiento de las auditorías y las evaluaciones de gestión. A tal fin, le concede personería jurídica, autonomía funcional, autarquía administrativa y financiera (Gonnet & Demaría, 2010).

En relación a las competencias del TCPSF, se encuentran delimitadas en el Art. 202° de la citada Ley. De esta manera, entre sus aptitudes convencionales de control de legalidad, examen de las rendiciones de cuentas y sustanciación de juicios de cuentas y de responsabilidad, encontramos nuevas competencias, especificadas en el inciso “b” del mencionado artículo, que pregona el control “de gestión”, además de la auditoría y control posterior legal, presupuestario, económico, financiero, operativo y patrimonial, y el dictamen de los estados financieros y contables del SPPNF.

Por su parte, el Art. 203° agrega una serie de atribuciones, en el marco del programa de acción anual de control externo que se fije. En relación a la función de auditoría, destacamos las siguientes²³:

²² Nos referiremos de manera sucinta a este primer capítulo del Título VI da Ley N° 12.510, para luego profundizarlo en el Capítulo Cuarto del presente trabajo de investigación.

²³ Transcribimos aquí las principales atribuciones conferidas al TCPSF en relación a la función de auditoría. Para mayor profundidad, véase el Art. 203°, Sección II - Competencias, atribuciones y deberes- Ley N° 12.510 de Administración, Eficiencia y Control de la Provincia de Santa Fe.

(...) d) Realizar auditorías sobre los asuntos de su competencia en los distintas jurisdicciones o entidades bajo su control, examinar y evaluar el Control Interno de los mismos; (...) v) Dictar las normas a que se ajustará el organismo en materia de auditoría externa, las que responderán a un modelo de control y auditoría integrada, que abarque los aspectos financieros, de legalidad y de economía, eficiencia y eficacia²⁴.

Del análisis de la normativa que rige el accionar del TCPSF, se desprende que posee amplias competencias y atribuciones para realizar auditorías, incluso de gestión, en el marco de los artículos 202° inc. b) y 203° inc. v).

En términos generales, las actividades tradicionales sustantivas del TCPSF se relacionan con el control posterior legal, presupuestario, económico, financiero y patrimonial de la administración gubernamental, comprendiendo tanto el dictamen de la cuenta de inversión, como el control de legalidad de los actos administrativos emitidos con efecto hacendal, el examen de las rendiciones de cuentas de percepción e inversión de fondos públicos, la sustanciación de juicios (de cuentas y de responsabilidad), y la auditoria de estados financieros y contables del SPPNF.

En materia específica de control de gestión, podemos destacar a las auditorías de programas sociales financiados con fondos nacionales, desarrolladas en el marco de la RFCP.

Respecto de la integración del TCPSF a esta RFCP, se formalizó en el año 2004 mediante la suscripción de un Convenio con la SIGEN. A partir de ese momento, comenzaron a incorporarse paulatinamente este tipo de auditorías a la planificación anual, hasta constituirse actualmente en la práctica más categórica en relación al control orientado a resultados.

²⁴ Bajo este marco, el TCPSF ha emitido la Resolución N° 028/2006 TCP, que aprueba el "Manual de Normas Técnicas de Fiscalización de la Hacienda Pública" y contiene diversos anexos, de aplicación supletoria y/o complementaria, relacionados con normas técnicas para el desarrollo de auditorías. Sobre el particular nos explayaremos en el Capítulo Cuarto, en oportunidad de abordar el Marco de Referencia de la función de auditoría en el TCPSF.

Ahora bien, a pesar de que las atribuciones para ejercer auditorías de gestión han sido incorporadas formalmente en el marco normativo que rige las actividades del TCPSF, en la práctica no se llevan a cabo, más allá de ciertos controles efectuados en el marco de la RFCP.

En nuestra opinión, esta situación se sustenta básicamente en la concepción tradicional adoptada por el TCPSF, órgano concebido originalmente con atribuciones para ejercer un control de legalidad y de regularidad financiero - contable.

En este contexto normativo, creemos insoslayable la ampliación del ámbito de control del organismo, en consonancia con sus nuevas atribuciones funcionales y los antecedentes nacionales mencionados.

En suma, la incorporación de auditorías de gestión constituye un desafío que, a nuestro discernimiento, debería ocupar un lugar primordial dentro de las planificaciones estratégicas de los órganos de control externo.

Así pues, habiendo alcanzado esta primera aproximación en la temática que nos ocupa, en el capítulo siguiente nos adentraremos específicamente en el alcance y las características de la auditoría de gestión.

CAPITULO 2

LA AUDITORIA DE GESTION

Como venimos sustentando desde el capítulo primero, la auditoría de gestión es la alternativa cuya viabilidad analizan hoy día los órganos de fiscalización externa a los efectos de lograr la evaluación holística de las operaciones que se suscitan en la esfera pública.

Es decir, no sólo se pretende controlar los aspectos legales, contables y/o financieros sino también aquellos que se relacionan con la aplicabilidad de los principios de eficacia, economía y eficiencia, ampliando el campo de actuación de la mayoría de estos órganos, sobre todo aquellos concebidos originariamente bajo el sistema europeo continental.

A los efectos de avizorar la posibilidad fáctica de aplicar este tipo de auditorías, resulta menester analizar cuáles son sus principales características.

En concordancia con lo expresado, en el desarrollo del presente capítulo analizaremos las nociones fundamentales sobre auditoría de gestión, abordando tanto cuestiones terminológicas como diversas acepciones adoptadas por la doctrina y ciertos órganos de fiscalización externa; considerando los principios de eficacia, eficiencia y economía tradicionales y su evolución actual, como parte integrante y fundamental de estas concepciones. A continuación, examinaremos los criterios, procedimientos y normas para su ejecución, lo que implica investigar el ciclo de una auditoría de gestión, analizando sus etapas de planificación, informe y seguimiento; y finalmente determinaremos cuáles son los efectos que produce la concreción de este tipo de auditorías.

2.1. Nociones fundamentales sobre Auditoría de Gestión

En este apartado, creemos de vital importancia analizar los principales elementos que conforman la denominada “auditoría de gestión”, de tal forma que podamos comprender el verdadero significado de este tipo de auditoría y las acciones que conlleva.

Como ya hemos mencionado en el capítulo precedente, a los efectos del presente trabajo de investigación nos referiremos a este tipo de auditoría como “auditoría de rendimiento” o “de gestión” -haciendo principal referencia a ésta última-, por considerar que dichas expresiones son las más utilizadas en el ámbito del sector público²⁵.

2.1.1. Cuestiones Terminológicas. Distintas acepciones

Ya hemos esbozado algunas definiciones de auditoría de gestión en el apartado “Tipologías de auditorías” del Capítulo primero. No obstante ello, en aquel apartado realizamos una comparación de diversas opiniones de la doctrina compulsada, fundamentalmente a los efectos de dilucidar las principales diferencias de este tipo de auditoría en relación a la auditoría de regularidad.

En esta sección, pretendemos profundizar las concepciones expuestas en el capítulo anterior, citando doctrina autorizada en la materia, y explorando las nociones que adoptan diversos organismos de fiscalización en su propia normativa, como ser la INTOSAI, el Tribunal de Cuentas Europeo (TCE), el TCU, la AGN y la SIGEN.

La selección de estos organismos obedece a su larga trayectoria en la definición de marcos normativos y puesta en práctica de este tipo de auditoría, teniendo en cuenta que la INTOSAI es la organización internacional que agrupa a las EFS de todo el mundo y, tanto el TCU como el TCE, son entidades orientadas legendariamente al control de legalidad y financiero, por su tradición europea - continental.

Habiendo realizado estas aclaraciones, estamos en condiciones de abordar el campo semántico a partir del cual se desarrollará la presente investigación.

En opinión de Las Heras (2006), la auditoría de gestión constituye un examen que comprende un conjunto de técnicas y recursos de análisis, investigación, pruebas y evaluación, aplicables a los distintos componentes de la función de producción pública, con apreciación de las 5E (Eficacia, Eficiencia, Economicidad, Efectividad y

²⁵ Cuando hablamos de que “auditoría de gestión” y “de rendimiento” son las expresiones más utilizadas en el ámbito del sector público, nos referimos esencialmente a que han sido los términos adoptados por la INTOSAI originariamente en las Normas ISSAI, y también por los órganos de control externo de nuestro país que han emitido normas al respecto (como ser AGN y SIGEN).

Ejecutividad), a los efectos de reunir elementos objetivos y valoraciones subjetivas razonables para fundamentar las conclusiones y emitir opinión profesional.

En concordancia con esta definición, puede denominarse también *auditoría de resultados desde el punto de vista de las 5E*.

De similar forma, Arens, Elder, & Beasley (2007), Núñez (2006), Rodríguez (2006) y (Slosse, Gordicz, & Gamondés, 2011), se refieren a este tipo de auditoría utilizando las clásicas 3E en su concepción, pero adoptan la denominación de auditoría *operacional u operativa*. En efecto, Arens et al. (2007) utilizan el término de auditoría operacional, siempre que el propósito de la prueba sea determinar la efectividad o la eficiencia de una parte de una organización.

De la misma manera ciertos autores, como Franklin (2007), identifican a la auditoría de gestión como auditoría administrativa.

Por otra parte, Wolinsky (2003) considera a la auditoría de gestión como un examen integral de la gestión de un ente, tomando en consideración los elementos humanos, materiales y económicos utilizados y su organización, y los controles establecidos para alcanzar las metas y objetivos fijados con economía, eficiencia y eficacia.

Como vemos, aunque Wolinsky también incorpora las clásicas 3 “E” a su definición, considera a los términos de auditoría operativa, operacional, integral y de gestión como sinónimos²⁶.

Desde otro punto de vista, resulta dable destacar la perspectiva teórica de Barzelay (2002), quien considera a la auditoría de rendimiento como una especie de evaluación, ya que requiere de la elaboración de juicios instrumentales. En tal sentido, y teniendo en cuenta que la auditoría implica verificación más que evaluación, concluye que la auditoría de rendimiento es una “auditoría” sólo de nombre pero no por su concepto.

²⁶ No obstante la apreciación de Wolinsky, en este trabajo de investigación tomamos la postura de la mayor parte de la doctrina, considerando a la auditoría integral como una actividad abarcativa de la auditoría financiera y la auditoría de gestión, tal como indicáramos en el capítulo primero.

En este orden de ideas, para una parte importante de la doctrina, la evaluación prácticamente implicaría un control de eficacia y eficiencia. No obstante ello, la evaluación y el control constituyen dos instrumentos que persiguen objetivos diferentes. En rigor, el control busca determinar el cumplimiento de los objetivos, los efectos de las políticas y las causas de las desviaciones; mientras que la evaluación tiene en cuenta además las expectativas de los usuarios. Por consiguiente, aunque el control es una fase necesaria para la evaluación, esta última resulta más abarcativa y compleja (Rezzoagli, 2008).²⁷

Finalmente, en relación a las diversas clases de auditoría de gestión, podemos señalar que diversos autores la dividen *en auditoría de economía y eficiencia*, por un lado, y *auditoría de eficacia o efectividad*, por el otro (Casal, 2011; Las Heras, 2006; Slosse et al., 2011).

Así, con idéntico criterio, consideran que la *auditoría de economía y eficiencia* se refiere al mejoramiento del uso de los insumos en el proceso productivo, procurando mejorar el empleo de los recursos mediante la reducción de costos y/o el aumento de la producción; y que la *auditoría de eficacia o efectividad* evalúa la producción final en relación a los objetivos y metas propuestas.

Respecto de esta última, por un lado, Casal (2011) y Las Heras (2006) utilizan el principio de eficacia; mientras que Slosse et al. (2011) recurren al principio de efectividad²⁸.

Asimismo, Barzelay (2002) identifica distintos tipos de auditoría de rendimiento, además de la auditoría de eficacia y eficiencia. Así pues, añade la auditoría de la capacidad de la gestión del desempeño y de la información del desempeño, la

²⁷ De este modo, si bien cierta parte de la doctrina considera los términos de control, evaluación y auditoría como equivalentes, consideramos que no son sinónimos. Consecuentemente, aunque el método para conseguir el fin sea el mismo, la evaluación es más amplia y compleja que el control, ya que incluye ciertas valoraciones subjetivas (Rezzoagli, 2010).

²⁸ Como veremos en el apartado siguiente, eficacia y efectividad son términos que suelen utilizarse de manera indistinta; sin embargo, tal confusión debe evitarse, ya que dichos términos deben evaluarse bajo distintas ópticas.

evaluación de riesgos, la revisión de la mejor práctica y la revisión de la gestión general.

De lo expuesto, podemos señalar que la auditoría de gestión posee un amplio campo de actuación, siempre tomando en consideración la aplicación de los principios de la buena gestión o de la buena administración²⁹.

Tal es así, que su alcance abarca la totalidad de una organización, desde su estructura, niveles y relaciones hasta sus formas de actuación; teniendo en cuenta características particulares de su estrategia, estilo de administración, ámbito de operación, número de empleados, sistemas de información y comunicación, y nivel de desempeño, entre otros (Franklin, 2007).

En efecto, este tipo de auditoría es proactiva, constructiva e interactúa con los sectores involucrados, de manera que el auditor se transforma en “facilitador”, colaborando con la Dirección Superior para la mejora de la gestión y el logro de los objetivos y metas fijados (Wolinsky, 2003).

Hasta aquí analizamos el bagaje conceptual que ofrece parte de la doctrina examinada; ahora nos introduciremos en las consideraciones vertidas por las normas emanadas de ciertas entidades de fiscalización externa, en particular, INTOSAI, la Comunidad Europea, Brasil y Argentina.

Así pues, advertimos que las Normas de Auditoría de la INTOSAI (NA 1.0.38 y 1.0.40) aseveran que el ámbito de actuación de la fiscalización pública abarca tanto las auditorías de regularidad como las de gestión (INTOSAI, ISSAI 3000, 2003, p.11).

Siguiendo este marco normativo, la auditoría de gestión significa auditoría de economía, de eficiencia y de eficacia, y comprende:

²⁹ Término que suele utilizar la doctrina española para referirse a los principios de eficacia, eficiencia y economía.

(a) el control de la economía de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas administrativas razonables y con las directrices señaladas

(b) el control de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas y,

(c) el control de la eficacia con que se han llevado a cabo los objetivos de la entidad fiscalizada y de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos.

En otros términos, la auditoría del rendimiento es un examen independiente de la eficiencia, la eficacia y la economía de las actividades, los programas o los organismos de la Administración pública, con el propósito de llevar a cabo mejoras (INTOSAI, ISSAI 3000, 2003).

Por su parte, mientras el Manual de Auditoría de Gestión del Tribunal de Cuentas Europeo (en adelante, MAGTCE) afirma que la auditoría de gestión es una auditoría de la buena gestión financiera, teniendo en cuenta la economía, eficiencia y eficacia (n/d, p. 8); el Manual de Auditoría de Rendimiento del Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil (en adelante, MARTCU)³⁰ establece que se trata de un examen independiente y objetivo de la economicidad, eficiencia, eficacia y efectividad de las organizaciones, programas y acciones del gobierno (2010, p. 7).

Como vemos, el MARTCU incorpora, además de la medición de las 3E convencionales, el control de la efectividad, lo que implica desarrollar una actividad tendiente a conocer los resultados obtenidos.

³⁰ Este Manual, creado en 1996, ha sido objeto de revisiones en 2000 y 2010, variando su denominación en virtud de la adopción por parte del TCU de diferentes términos. Actualmente, el organismo utiliza la denominación de “auditoría de naturaleza operacional”. En este apartado, nos referimos a Manual de Auditoría de Rendimiento porque así lo traduce la versión en español utilizada. Cabe advertir, que en el capítulo tercero utilizaremos la expresión “auditoría de naturaleza operacional” para referirnos a estas auditorías y al Manual utilizado por el TCU.

A su vez, el Manual del organismo brasilero, plantea que estas auditorías pueden examinar una o varias de las principales dimensiones del análisis e incorpora un valioso diagrama de insumo-producto para ilustrar estas dimensiones y sus interrelaciones.

Figura 1. Diagrama de insumo producto - Auditorías de gestión (TCU)



Fuente: MARTCU (2010, p. 7)

En este diagrama se puede visualizar el proceso de la auditoría de gestión desde una perspectiva productiva. En efecto, el TCU propone que exista compromiso, insumos, actividad de gestión, producto y que, finalmente, se pueda medir la efectividad.

Por su parte, en nuestro país, la AGN ha emitido una serie de normativa relacionada a la auditoría externa y, en particular, la auditoría de gestión.

Así pues, destacamos las “Normas de Auditoría Externa de la AGN”, aprobadas por Resolución N° 145/93; el Documento Técnico N° 5 “Herramientas de Auditoría de Gestión”, orientado primordialmente al control de Gestión de las Empresas y Sociedades del Estado; y el Documento Técnico N° 8 “Manual de Auditoría de Gestión del Sector Público Nacional”, ambos Documentos aprobados por el Colegio de Auditores de AGN en julio de 1995 y marzo de 1996, respectivamente.

En esencia, las Normas de Auditoría Externa de la AGN (1993, p. 24) definen la auditoría de gestión como

(...) el examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el logro de los

objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente, y la fidelidad con que los responsables cumplen con las normas jurídicas involucradas en cada caso.

A su vez, en el capítulo IV “Normas particulares de las Auditorías de Gestión” se presentan dos tipos de auditorías (de la misma manera que Las Heras, 2006 y Casal, 2011):

- a) Auditoría de economía y eficiencia
- b) Auditoría de eficacia

Como se puede apreciar, aquí también están presentes los principios básicos de la buena administración como parte integrante de la definición de “auditorías de gestión”.

Sobre las bases de las definiciones expuestas, entonces, podemos señalar que todas ellas confluyen en la apreciación de tres elementos básicos: la economía, la eficiencia y la eficacia. Más aún, como ya hemos señalado, autores como Arens et al. (2007) y Slosse et al. (2011), incorporan además el principio de efectividad, que ha sido adoptado también por Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil.

A continuación examinaremos el significado de cada uno de estos principios, en relación a la auditoría, y analizaremos su evolución actual como rectores de la buena gestión pública.

2.1.2. Eficacia, economía y eficiencia (y ampliación de las 3 E)

Como ya hemos advertido, cuando hablamos de auditoría de gestión, los términos Eficacia, Economía y Eficiencia se utilizan con frecuencia. No obstante ello, actualmente la buena gestión no puede circunscribirse exclusivamente a estas tres dimensiones, sino que se incorporan nuevos aspectos a tener en cuenta.

En rigor, una parte de la doctrina hace referencia a las “nuevas E”, añadiendo a las 3E tradicionales: Efectividad, Equidad, Ejecutividad, Excelencia, Ética y Ecología.

En tal sentido, Las Heras (2006) y Maldonado (2006), coinciden en que actualmente podemos hablar de “5E”, aunque difieren en su contenido. Mientras Las Heras (2006)

se refiere a los principios de Eficiencia, Eficacia, Economicidad, Efectividad y Ejecutividad; Maldonado (2006) añade a las clásicas 3E, las de Ética y Ecología.

Por su parte, Rodríguez (2006) amplía el campo de actuación y se refiere a "6E", incorporando a las clásicas 3E, tres parámetros de referencia para establecer objetivos de mejora continua: Efectividad, Equidad y Excelencia.

En concordancia, Las Heras (2006) plantea que las 3E tradicionales, ampliadas con las 2E de Efectividad y Ejecutividad, constituyen la gran E de la organización estatal: la Excelencia.

A pesar de que es mucha la doctrina especializada sobre la materia, y con la intención de no desviarnos de nuestro foco de análisis, vamos a concentrarnos fundamentalmente en la perspectiva teórica de aquellos autores que utilizan un claro y comprensible bagaje conceptual.

Bajo este enfoque, y tomando como parámetro esencial el concepto de productividad, Las Heras (2006) relaciona estos principios con una serie de indicadores.

Así pues, los indicadores de **eficiencia** permiten la medición de entradas expresada por la relación entre los insumos propuestos y los consumidos; los de **efectividad** persiguen la medición de salidas expresada como la relación entre la producción prevista y la producción lograda. Los indicadores de **eficacia**, señalan en términos absolutos medidas de producción, con prescindencia del insumo utilizado; mientras que los de **economicidad**, se refieren a la valoración monetaria tanto de los recursos financieros como de los insumos físicos utilizados para la producción pública. Finalmente, los indicadores de **ejecutividad** imprimen la disponibilidad o accesibilidad temporal de los requerimientos de insumos y productos por parte de los usuarios (Las Heras, 2006).

Dentro de este marco, advierte que existe una interrelación sistémica entre todos estos indicadores, que a su vez son interdependientes entre sí.

No obstante ello, y como ya hemos mencionado, debe evitarse la confusión entre los términos de eficacia y efectividad. El indicador de efectividad evalúa la producción

estatal desde la óptica de quien la recibe: el ciudadano (tal calificación puede medirse a través de censos, encuestas o sondeos de opinión). De este modo, la efectividad se corresponde con la eficiencia y también se denomina indicador de satisfacción (Las Heras, 2006).

Por su parte, Rodríguez (2006) pretende demostrar los requerimientos básicos para una correcta interpretación del alcance de estos principios, que devienen del ámbito privado, para su aplicación en el sector público.

En virtud de ello, sostiene que se requiere disponer de recursos materiales, humanos y financieros para obtener los resultados en función de los objetivos definidos. Este planteo concuerda con la evolución del concepto de control, desde la fiscalización de medios o recursos, hacia la mejora continua en los resultados.

Para este autor, el principio de **economía** puede analizarse desde dos puntos de vista: como productividad económica o como rendimiento económico. Bajo el concepto de productividad económica, es la relación entre el valor total y el costo de los factores que intervinieron en su producción. Desde la perspectiva de rendimiento económico, relaciona costos presupuestarios/estimados con costos reales/históricos, referidos a un producto/servicio determinado. En este marco, la economía se alcanza cuando se adquieren los recursos necesarios en cantidad y calidad al precio más bajo y en el tiempo requerido (Rodríguez, 2006).

La **eficacia** se mide por el grado de cumplimiento alcanzado de los objetivos propuestos; lo que implica una comparación entre los resultados obtenidos (producción real) y los previstos (presupuesto). Para poder evaluar el cumplimiento de estos objetivos es necesario que sean claros y cuantificables, por lo que la planificación y su herramienta básica, la presupuestación por programas, se tornan imprescindibles (Rodríguez, 2006).

Así pues, dado que la eficacia configura la medida en que los logros se corresponden con los planes, su evaluación presupone la identificación de los fines (tanto política como estratégicamente). De tal identificación, se desprenden tres tipos de eficacia: la eficacia política, que compara los fines a lograr y los efectos realmente logrados,

según las políticas planteadas; la eficacia estratégica, que evalúa la medida en que se lograron los resultados necesarios para el logro de tales efectos y la eficacia operativa, que mide el grado de logro de los productos planificados para producir esos resultados (Hintze, 2005).

En su valiosa obra, Minnicelli (2013), identifica una nueva fuente de la eficacia: el *soft law administrativo*³¹. Esta fuente, asociada al fenómeno de la *gobernanza*, está compuesta por protocolos de actuación profesional, normas técnicas, códigos de conducta y buenas prácticas y se convierte en una de las piezas elementales de las nuevas políticas públicas³².

Por su parte, la **eficiencia** representa la relación existente entre los bienes y servicios obtenidos y los recursos empleados o consumidos; lo que implica que una actuación será eficiente si con un aumento de recursos se obtiene el máximo resultado posible, o si con los mismos recursos en términos relativos, se mantiene la calidad y cantidad adecuada de un determinado servicio (Rodríguez, 2006).

En tal sentido, también podemos encontrar tres tipos de eficiencia: operativa, estratégica y política. Si consideramos la gestión del valor desde el punto de vista de los *outputs* y de los *outcomes*, la eficiencia operativa surge de la relación entre los recursos y los productos (*outputs*); la eficiencia estratégica se refiere a la relación entre los recursos y los resultados, y finalmente, la eficiencia política atañe a la relación existente entre los recursos y los efectos (Hintze, 2005).

En concordancia, Rodríguez (2006) incorpora a los principios mencionados, los de efectividad, equidad y excelencia³³. En tal sentido, entiende que la **efectividad** mide el impacto final del accionar público sobre la población afectada; es decir, representa

³¹ *Soft law* significa “derecho indicativo” o “proposiciones prescriptivas que tienen la estructura de normas, pero al mismo tiempo carecen de una fuerza vinculante *stricto sensu*” (Sarmiento, 2008, citado por Minnicelli, 2013, p. 222).

³² Para profundizar sobre las dimensiones del principio de Eficacia y la articulación de este concepto con las políticas públicas y el derecho administrativo véase Minnicelli (2013, p. 209 a 227).

³³ En relación a estos principios, Rodríguez (2006) los define tomando como referencia el Documento Nº 16 de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas - AECA (Indicadores de gestión para las Entidades Públicas, 2001, p. 27-29).

el nivel del servicio prestado; la **equidad** intenta medir el derecho a la igualdad de acceso a la utilización de los recursos públicos y representa el nivel de utilización y distribución de los servicios públicos³⁴; y la **excelencia** mide la calidad del servicio público, a través del grado de satisfacción de los usuarios; es decir, cómo percibe el usuario al servicio.

A su vez, coincide con Las Heras (2006) en el sentido de que para una correcta evaluación de estos principios se requieren indicadores propios y un apropiado sistema de estadísticas.

Para examinar correctamente cada una de estas dimensiones podemos tomar como ejemplo un programa de vacunación. Así pues, los componentes de **economicidad** para ser examinados en una auditoría de rendimiento pueden ser el costo de las vacunas, así como su costo de distribución y acondicionamiento. Una de las formas de medir la **eficiencia** sería por medio de la relación entre el costo de los insumos y el número total de personas vacunadas (o el costo promedio por persona vacunada). La **eficacia** podría ser verificada por la relación entre la meta de la cobertura y el número de personas vacunadas. Por último, la **efectividad** implicaría examinar la evolución del índice de incidencia de la enfermedad que se desea erradicar. Este análisis se puede efectuar por medio de evaluaciones de impacto que permitan determinar si el programa está o no siendo efectivo³⁵.

Tomando como referencia las Normas o Manuales de auditoría que mencionáramos en el apartado anterior, podemos advertir que las normas de la AGN y del TCE consideran sólo el análisis de las 3E tradicionales (Eficacia, Eficiencia y Economía), mientras que el TCU también incorpora a su manual la dimensión de Efectividad.

Por su parte, las ISSAI 3000 (2003) advierten que la **economía** se refiere a la reducción de costes, la **eficiencia** a la maximización de los resultados con los recursos disponibles, y la **eficacia** al logro de los objetivos establecidos.

³⁴ Para un debate más profundo sobre el principio de equidad, véase Capítulo I - Políticas Sociales, Racionalidad y Evaluación (Cohen & Franco, 1992).

³⁵ Ejemplo extraído del material de estudio del Curso virtual de Auditoría de Desempeño organizado por el Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil efectuado del 20/08 al 19/10/15 (Clase 1, p. 12-13).

De esta manera, irrumpe un interesante debate doctrinal, sobre si la buena gestión pública que pregonamos presupone concentrarnos exclusivamente en las clásicas 3E (Eficacia, Eficiencia y Economía) o si debe responder a los seis principios esbozados anteriormente (Eficacia, Eficiencia, Economía, Efectividad, Equidad y Excelencia).

En opinión de Rodríguez (2006), la evaluación de las 3E tradicionales requiere exclusivamente de pautas técnicas, a cargo de organismos técnicos especializados; en cambio, al incorporar los principios de Efectividad, Equidad y Excelencia, los alcances del control son exclusivamente de carácter político, a cargo del Poder Legislativo, sobre la base de normas políticas y sociales. Por lo tanto, el modelo de control integral e integrado que adopta nuestro país a partir de la modernización del Estado y la reforma de la Ley de Administración Financiera, presupone la observancia de estas 6E, ya que representa el equilibrio técnico y político para evaluar y medir los resultados de la hacienda pública.

En otras palabras, a través de los mecanismos tradicionales de control podemos verificar si el gasto público efectivamente se dispensa, pero no estamos en condiciones de aseverar sobre su buena o mala gestión. A partir de la aplicación de estos nuevos principios, que se acoplan a la concepción de control gubernamental que planteamos, se comienzan a contemplar factores vinculados con la racionalidad del gasto público.

En tal sentido, si bien tradicionalmente el Estado se ha preocupado casi exclusivamente por el control de legalidad, se torna indispensable tener en cuenta además estos principios que hacen al quehacer y la evolución del sector público moderno.

De hecho, actualmente se ha comenzado a poner mayor énfasis en la oportunidad y conveniencia de los actos y hechos de la administración pública, lo que implica tener en consideración los principios analizados en este apartado y, en consecuencia, afrontar el desafío de realizar auditorías de gestión.

En efecto, aún aquellos órganos de control que siguen ejerciendo sus funciones jurisdiccionales, como es el caso del TCPSF, deben incorporar la evaluación y medición de estas dimensiones, como una manera de lograr el proceso de mejora continua que exige la sociedad, y que implica la puesta en práctica de auditorías de gestión.

2.2. Criterios, procedimientos y normas para su ejecución

En esta sección analizaremos las distintas etapas que conlleva la realización de las denominadas auditorías de gestión, de tal forma de vislumbrar la posibilidad de su concreción efectiva en órganos de fiscalización externa gubernamental que todavía no han logrado ponerlas en práctica, como ser el caso del TCPSF.

En términos generales, Slosse et al. (2011) manifiestan que usualmente se verifican tres etapas esenciales en un proceso de auditoría: Planificación, Ejecución y Conclusión.

Si nos referimos específicamente a la auditoría de gestión, Franklin (2007) la estructura en cinco etapas: Planeación; Instrumentación; Examen; Informe y Seguimiento³⁶. Con similar criterio, Moreno (2014) divide el proceso en cuatro fases: Relevamiento y planificación; Ejecución; Informe y Seguimiento; y advierte que, aunque tales fases denotan un ordenamiento lógico no necesariamente deben ser secuenciales, ya que se retroalimentan entre sí.

Ahora bien, si nos enfocamos en la metodología que aplican los organismos de fiscalización, encontramos diversas etapas según el marco normativo que rija el proceso. Tal es así que, aunque difieren en las denominaciones o las subdivisiones que propician a cada fase, todos ellos coinciden en tres o cuatro etapas básicas relacionadas entre sí.

³⁶ A su vez, este autor considera que “[l]a metodología de la auditoría administrativa tiene el propósito de servir como marco de actuación para que las acciones en sus diferentes fases de ejecución se conduzcan en forma programada y sistemática, se unifiquen criterios y se delimite la profundidad con que se revisarán y aplicarán los enfoques de análisis administrativo para garantizar el manejo oportuno y objetivo de los resultados” (Franklin, 2007, p. 75).

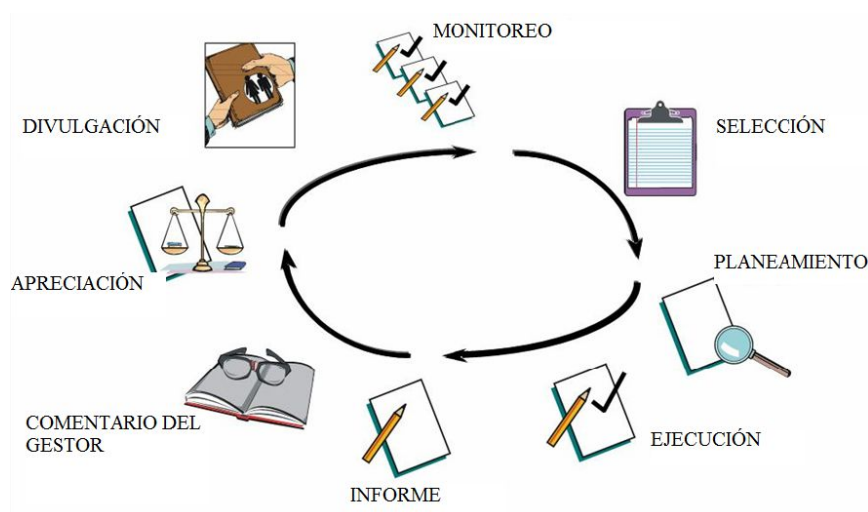
A nivel internacional, las ISSAI 3000 (2003) identifican los siguientes pasos en el ciclo de una auditoría de rendimiento: Planificación, Ejecución y Seguimiento.

Por su parte, el MAGTCE indica que el proceso de la auditoría de gestión consta de tres fases: Planificación, Examen y Presentación de informes. A su vez, exige que cada una de estas fases reúna determinadas cualidades para garantizar su correcta realización.

En Brasil, el Manual de Auditorías de Rendimiento incorpora varias etapas y distintos procedimientos atinentes a cada una de ellas. En efecto, señala que abarca las fases de Selección, Planeamiento, Ejecución, Informe y Monitoreo, tomando como reseña las normas ISSAI.

A los fines de observar este proceso de auditoría en forma ilustrativa, veamos el completo diagrama que expone el MARTCU:

Figura 2. Ciclo de la Auditoría de Rendimiento



Fuente: MARTCU (2010, p. 10)

Como podemos apreciar, este manual concentra diversas etapas que van desde la selección del objeto de auditoría hasta el monitoreo de los resultados. Estas fases son similares a las realizadas por otras EFS, con excepción de la “Apreciación del informe de auditoría”, típica de Cortes de Cuentas como el Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil.

A los efectos de simplificar este esquema, y tomando como referencia cierta parte de la doctrina, la normativa internacional (ISSAI) y la propia normativa marco de nuestro país, desarrollaremos un ciclo de auditoría de gestión segmentado en cuatro etapas: Planificación, Ejecución, Informe y Seguimiento.

2.2.1. Planificación

Las auditorías de gestión requieren de una sólida planificación, sobre todo teniendo en cuenta su variado campo de actuación.

En esencia, la planificación de este tipo de auditoría es similar a la de una auditoría financiera. Esto es, el auditor debe determinar el alcance y comunicarlo al auditado, proveer el personal necesario, obtener información, entender el control interno y decidir la evidencia a recopilar. Sin embargo, la principal diferencia es la gran diversidad de las auditorías de rendimiento, que a veces dificulta la definición de los objetivos de la auditoría y la elección del personal apropiado. Además, se requiere mayor tiempo y dedicación para alcanzar el consenso con las partes interesadas (Arens et al., 2007).

Una adecuada planificación permitirá identificar las áreas críticas y los problemas potenciales, evaluar el nivel de riesgo y programar la obtención de evidencia para emitir opinión sobre el sistema de control interno del organismo fiscalizado (Moreno, 2014). Así pues, no sólo será posible determinar si la auditoría será realizable, sino que además podrán fijarse los objetivos, preverse los recursos necesarios y determinarse su utilidad (MAGTCE, n/d).

Por tratarse de la etapa inicial, su adecuado desarrollo condicionará el éxito de todo el proceso (Moreno, 2014). Es decir, resulta menester disponer de una cuidadosa planificación para procurar el logro de resultados positivos. Asimismo, el hecho de mantener buenas relaciones con los auditados desde el comienzo de los trabajos, es de suma importancia para el éxito de toda la auditoría.

En esta instancia, los objetivos pueden ser internos o externos. Los internos se refieren a la organización de la tarea (actividades, fechas, tiempos, insumos, bienes y equipos, personal y objetivos). Los externos son aquellos que se relacionan con las

políticas de administración general del gobierno y los principios generales de auditoría (Núñez, 2006).

Por consiguiente, un apropiado planeamiento permite lograr un adecuado equilibrio entre los objetivos de la auditoría, el alcance del trabajo, el tiempo disponible y los recursos humanos y materiales a ser empleados (Moreno, 2014).

Respecto de los tipos de planificación en auditoría de gestión, la mayoría de la doctrina y los manuales de auditoría reseñados presentan dos clases o momentos. Por un lado, la **planificación estratégica o institucional**, y por otro, la **planificación operativa, detallada o de cada auditoría en particular**.

En pocas palabras, Slosse et al. (2011) identifican a la planificación estratégica como el momento donde se define la estrategia a seguir, en base al conocimiento e información del ente a auditar; y a la planificación detallada como el momento donde se determinan los procedimientos a realizar para cumplir esa estrategia.

Por su parte, Moreno (2014) denomina “planificación institucional anual” o “plan anual de tareas” a toda esta fase de relevamiento y planificación, que implica establecer el alcance de los procesos a auditar en un ejercicio.

Para la citada autora, la planificación contempla el relevamiento del perfil del auditado, la evaluación del sistema de control interno, la identificación de los riesgos de auditoría y de las áreas críticas, la formulación del plan operativo de tareas y, finalmente, el acuerdo de criterios.

Por su parte, tanto las normas de auditoría internacionales (ISSAI 3000, 2003)³⁷ como las nacionales (AGN, 1993)³⁸, establecen que debería realizarse, en primer lugar, una planificación estratégica o institucional (así la denominan, respectivamente), y luego planificarse cada auditoría de rendimiento en particular.

³⁷ Denominadas “Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI”.

³⁸ Más precisamente, el Documento Técnico N° 8 de AGN, “Manual de Auditoría de Gestión para el Sector Público Nacional”, remite a las “Normas de Auditoría Externa”, Capítulo III, en relación a las normas generales relacionadas al trabajo de auditoría.

En relación a la **planificación estratégica**, las normas ISSAI establecen que el proceso de selección de fiscalizaciones debe estar integrado al planeamiento estratégico y al sistema de planificación anual de las EFS. Esta integración puede servir como herramienta para fijar prioridades y elegir auditorías, al tiempo que configura un instrumento para la toma de decisiones de política estratégica. A su vez, las ISSAI sostienen que, al momento de la selección de las áreas a auditar, resulta indispensable abstenerse de presiones externas y mantener la neutralidad política.

De esta manera, proponen los siguientes pasos para la realización de la planificación estratégica (ISSAI 3000, 2003, p. 50-52):

1. Determinar las posibles áreas susceptibles de fiscalización. Tal selección debe realizarse cuidadosamente, dado que generalmente la cantidad de áreas posibles es amplia pero la capacidad de las EFS es limitada.
2. Establecer los criterios de selección. Los principales criterios serían los siguientes:
 - ✓ Valor añadido: proporcionar nuevos conocimientos y perspectivas.
 - ✓ Problemas o áreas de problemas importantes: Los problemas tienden a ser más importantes cuanto mayor sea el riesgo de que surjan consecuencias desde el punto de vista de la economía, eficiencia y eficacia.
 - ✓ Riesgos o incertidumbres: entre los factores que podrían generarlos o acrecentarlos se mencionan: grandes cuantías financieras o presupuestarias o cambios importantes en las mismas; áreas proclives al riesgo (adquisiciones, sanidad, etc.); actividades nuevas o urgentes; inexistencia de información fiable y actualizada, etc.
3. Identificar las principales fuentes de información.³⁹

³⁹ Estas fuentes son las que se utilizan para captar la información que se registra en los papeles de trabajo del auditor. Pueden ser internas (como ser órganos de gobierno, órganos de control interno o sistemas de información) o externas (órganos normativos, usuarios, grupos de interés, etc.) (Franklin, 2007).

Del mismo modo, la **planificación institucional** que propone la AGN implica la confección de planes de acción anual, teniendo en cuenta criterios de importancia, significatividad y riesgo, sobre la base de: importes involucrados; exámenes especiales solicitados por el Congreso o la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas; magnitud del impacto social, económico, ambiental y organizacional; y comentarios de medios masivos de difusión, entre otras cuestiones (AGN, 1993).

En consecuencia, la concreción de este tipo de plan permitirá obtener un programa coherente y convincente de auditoría que podrá tomarse de base para la planificación operativa y la asignación de recursos (ISSAI 3000, 2003).

Definido, por lo tanto, el abordaje estratégico se inicia el plan operacional.

En esencia, la **planificación operativa, específica o de cada auditoría de rendimiento en particular**, consiste en la realización de un estudio preliminar que implica definir los objetivos de fiscalización, su ámbito y la metodología para alcanzarlos (ISSAI 3000, 2003).

Las Normas de Auditoría Externa de la AGN (1993), indican que la planificación específica se refiere al trabajo de auditoría en sí y facilita la administración del trabajo, el control del tiempo y un mejor aprovechamiento de los recursos. De este modo, deberá considerar la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente y las circunstancias particulares.

En tal sentido, tanto las normas nacionales como las internacionales confluyen en tres pasos ineludibles para concretar esta planificación operativa: definir el tema y los objetivos de la fiscalización; definir el ámbito y diseño de la auditoría; y asegurar la calidad, el calendario y los recursos (AGN, 1993; ISSAI 3000, 2003):

1. Definir el tema específico a estudiarse y los objetivos de la fiscalización. Implica describir el propósito de la auditoría, su alcance y el resultado que se espera. Requiere un examen en profundidad, que comprende el estudio de bibliografía, documentos, estadísticas y consultas a expertos.

Moreno (2014) identifica esta fase como “*Relevamiento del perfil del auditado*” y la materializa en la realización de un diagnóstico primario sobre la entidad,

sus actividades, operaciones y contexto, sobre la base de diversas fuentes de información.

2. Definir el ámbito y diseño de la auditoría. Involucra cuatro actividades: a) precisar las fronteras de la auditoría; b) comprender el programa fiscalizado o la actividad de la entidad fiscalizada; c) definir los criterios de auditoría y d) realizar la planificación metodológica⁴⁰.

A su vez, las normas de AGN (1993) recomiendan realizar un relevamiento del control interno; determinar la importancia, significatividad y riesgo de auditoría y los procedimientos a aplicar⁴¹.

Al respecto, Moreno (2014) propone realizar una evaluación del sistema de control interno adoptando la metodología del Informe COSO, adecuado al sector gubernamental, que consta de cinco componentes relacionados entre sí:

⁴⁰ Estas cuatro actividades se concretan de la siguiente manera: a) Precisar las fronteras de la auditoría implica determinar qué preguntas o hipótesis examinar, qué clase de estudio es adecuado, quiénes son los actores claves y si hay limitaciones; luego formular las preguntas o hipótesis específicas y determinar la posibilidad de fiscalización. Deberá tenerse en cuenta las necesidades de recursos, competencias profesionales y plazos temporales, entre otros. b) Comprender el programa fiscalizado o la actividad de la entidad fiscalizada comprende estudiar el carácter del programa, la legislación, la estructura organizacional, el entorno, etc. Se recomienda obtener un conocimiento del ente, sus operaciones y sistemas, la legislación aplicable y los métodos de procesamiento de información. c) Definir los criterios de auditoría se refiere a las normas para determinar si un programa cumple o supera las expectativas. Su elección suele ser relativamente abierta y la efectúa el propio auditor, teniendo en cuenta los conceptos de economía, eficiencia y eficacia. Deben ser pertinentes, razonables y alcanzables, conformándose indicadores que se configurarán en forma de preguntas. d) La planificación metodológica implica distinguir entre el programa de auditoría y las técnicas de recogida de datos. Se sugiere ser flexibles y pragmáticos en la elección de los métodos y preocuparse por la validez y fiabilidad de los mismos (AGN, 1993, p. 7-1; ISSAI 3000, 2003, p. 54-63).

⁴¹ El relevamiento del control interno pretende determinar el grado de confianza que se puede obtener del mismo, para luego definir la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a aplicar. Se aconseja examinar los informes sobre el funcionamiento del control interno, relevar las actividades formales de control de los sistemas y comprobar que se apliquen en la práctica. Si de esta evaluación surge que el sistema adolece de falencias importantes, entonces no se podrá confiar en los controles internos para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría y deberá recurrirse a los procedimientos sustantivos. La determinación de la importancia dependerá del juicio del profesional actuante, quien generalmente lo juzgará en función de los montos (cantidad) y naturaleza (calidad) de los errores detectados. En relación a la significatividad, se considerará significativo aquello cuya omisión o inadecuada exposición pueda provocar un cambio en la opinión del auditor sobre el objeto de la auditoría. En cuanto a los riesgos que enfrenta el auditor, el más grave sería expresar una opinión incorrecta por no haber detectado errores o irregularidades que modificaran su sentido. Respecto de los procedimientos de auditoría, el auditor propone su naturaleza, alcance y oportunidad, y deben ser aprobados por la autoridad correspondiente (AGN, 1993).

ambiente de control; evaluación de riesgos; actividades de control; sistemas de información y comunicación; y monitoreo y supervisión⁴².

3. Aseguramiento de la calidad, el calendario y los recursos.

Se recomienda diseñar procedimientos de control de calidad que garanticen que todas las auditorías se llevan a cabo de acuerdo a normas y políticas pertinentes, no sólo en esta fase de planificación, sino también en el desarrollo y conclusión de la auditoría. Se suele recurrir a revisiones de “co-lectores”, paneles de expertos, comité de especialistas en el tema, revisiones independientes de informes publicados, entre otros.

A su vez, a los fines de lograr un trabajo de auditoría económico, eficiente y eficaz, se requiere de una planificación administrativa que contemple la elección del equipo de auditoría y su jefe, así como un plan de actividades que determine los recursos necesarios y los plazos previstos,

Asimismo, resulta imprescindible estimar los tiempos de cada etapa del trabajo de auditoría, para asegurar su cumplimiento y garantizar su ejecución dentro de los límites presupuestarios y temporales definidos.

Con similar criterio al que adoptan las normas de AGN e INTOSAI, Moreno (2014) desagrega en las siguientes seis etapas la planificación de una auditoría de gestión:

1. Relevamiento del perfil del auditado; 2. Evaluación del sistema de control interno;

⁴² El ambiente de control permite al auditor conocer el marco de actuación de la organización y el comportamiento de las personas. Si el ambiente de control es fuerte, el auditor tendrá mayor confianza en los sistemas de control interno de la organización y podrá reducir la cantidad de evidencia requerida para afirmarlo. Los riesgos de auditoría comprenden las eventualidades relacionadas con las estructuras, actividades y personas de un organismo, ya sea factores internos o externos, que puedan afectar sus objetivos. Una vez identificados, su evaluación consiste en determinar su importancia relativa, mediante una estimación de su frecuencia y una valoración de la posible pérdida que podrían ocasionar. Las actividades de control son los procedimientos y políticas que el organismo debería considerar a fin de mitigar los riesgos y proporcionar seguridad razonable para el logro de sus objetivos; tales como: análisis de las máximas autoridades, indicadores de rendimiento, registro adecuado y oportuno de las transacciones, segregación de funciones, etc. Los sistemas de información deben garantizar información precisa, oportuna, completa, contener mecanismos de detección de errores y contar con respaldo documental, de manera que pueda ser utilizada para la toma de decisiones. Finalmente, los mecanismos de monitoreo y supervisión implican la revisión de los procedimientos desde arriba hacia abajo (Moreno, 2014).

3. Identificación de los riesgos de auditoría; 4. Identificación de áreas críticas; 5. Formulación del plan operativo de tareas y 6. Acuerdo de criterios.

Algunas de estas fases las hemos analizado anteriormente, pero quisiéramos agregar aquí algunos detalles sobre la identificación de los riesgos y de las áreas críticas.

En relación a los riesgos de auditoría, se clasifican en riesgos inherentes, de control y de no detección. Los dos primeros son propios de los sistemas y actividades de la organización y están fuera del control del auditor. El último, en cambio, está relacionado con las tareas del auditor (Moreno, 2014).

Respecto a las áreas críticas, son aquellos puntos, áreas o programas de la organización que deberían ser auditados debido a su nivel de riesgo, sus características sustantivas en el proceso de gestión o su sistema de control. La planificación de una auditoría implica priorizar las cuestiones más relevantes a auditar por razones de limitación de tiempo y recursos (Moreno, 2014).

Las normas de AGN (1993) precisan que la planificación operativa culmina con un programa de auditoría, que permitirá controlar la labor. Este programa debería ser confeccionado por el auditor jefe del equipo, detallando el trabajo a realizar en cada área y los procedimientos a utilizar, así como la extensión y la oportunidad de los mismos. Luego, la autoridad que corresponda deberá aprobar el programa de auditoría y autorizar su iniciación.

Para Moreno (2014) resulta práctico formular un plan operativo de tareas que guíe el trabajo de auditoría. Este plan deberá ser realizado por el auditor a cargo, con la asistencia de todo el equipo, y expondrá las etapas, los procedimientos sugeridos y los plazos de duración, sujeto a eventuales modificaciones a lo largo de la tarea.

A su vez, es preciso consensuar con el auditado la definición de los criterios utilizados a los fines de lograr un examen razonable y realista. Este acuerdo de

criterios será realizado entre los miembros del equipo de auditoría y los responsables del ente auditado⁴³.

Finalmente, deberá comunicarse a las entidades fiscalizadas los objetivos, el ámbito y el calendario de la auditoría, y controlar periódicamente la ejecución de lo planeado, de tal forma de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y efectuar modificaciones de manera oportuna (AGN, 1993).

Sobre la base de las ideas expuestas, podemos concluir que la etapa de planificación involucra: por un lado, una instancia anual de **planificación estratégica o institucional**, que implica determinar las áreas susceptibles de fiscalización teniendo en cuenta criterios de importancia, significatividad y riesgo; y, por otro lado, una **planificación específica u operativa de cada auditoría en particular**, que supone definir los objetivos de fiscalización, el ámbito y diseño de la auditoría, los procedimientos a aplicar, los tiempos y los recursos a comprometer.

De acuerdo a lo expresado, la planificación estratégica se constituye en un valioso instrumento para seleccionar las principales áreas u organismos a auditar, teniendo en cuenta el extenso y variado universo de control y los escasos recursos disponibles.

Es decir, a nuestro criterio, resulta de suma utilidad para identificar aquellos sectores prioritarios y concentrarse en aquellos entes, programas o actividades que requieran de mayor atención.

No obstante ello, en la práctica, lamentablemente muchos órganos de fiscalización no elaboran estos planes de auditoría para seleccionar los entes o áreas a fiscalizar, ni mucho menos prevén su distribución durante el año o estiman los tiempos necesarios. Más aún, tampoco basan sus elecciones en criterios predeterminados o evalúan los riesgos de auditoría.

⁴³ En esta primera fase, se acuerdan los objetivos de auditoría, los plazos previstos para el trabajo de campo, los procedimientos, el espacio físico disponible, los informantes claves, etc. (Moreno, 2014)

Respecto de la planificación operativa o específica de cada auditoría en particular, suele realizarse en mayor medida, aunque difiere su organización o metodología según el órgano de fiscalización de que se trate⁴⁴.

2.2.2. Ejecución

La ejecución es la puesta en marcha de la auditoría e implica realizar todas las acciones previstas en el programa respectivo (Núñez, 2006). Comprende un conjunto de técnicas, recursos y pruebas aplicables a los distintos componentes de la función de producción pública (Las Heras, 2006).

Siguiendo a Moreno (2014, p. 85), el producto de esta fase es un “conjunto de hallazgos fundados en evidencias suficientes, competentes y pertinentes”. Es decir, el objetivo es la obtención de evidencias suficientes que permitan formular observaciones y recomendaciones de auditoría.

En una primera instancia, y a los efectos de comprender su verdadero significado, podemos distinguir entre hallazgos, evidencias y observaciones.

Así, un **hallazgo** es la constatación, respecto de un criterio establecido, de su desviación o su desempeño satisfactorio. De este modo, el hallazgo constituye la distancia entre la condición y el criterio (Moreno, 2014).

Tal es así que un hallazgo contiene cuatro atributos: el criterio, la condición, las causas y las consecuencias. El criterio constituye el “deber ser” contra el que se evalúan las 3E del objeto de auditoría⁴⁵; la condición es la “situación actual” o “lo que es”, obtenida a través de evidencias suficientes; las causas explican la distancia entre la condición y el criterio y las consecuencias son los efectos que se proyectan en el tiempo (Moreno, 2014).

⁴⁴ Esta conclusión se basa tanto en la bibliografía consultada como en las entrevistas efectuadas a representantes de diversos órganos de fiscalización. En oportunidad de analizar la experiencia práctica en el capítulo siguiente, nos referiremos más específicamente a su aplicación concreta.

⁴⁵ El criterio sirve para determinar si el objeto auditado atinge, excede o está por debajo del desempeño esperado. En los dos primeros casos, puede indicar la ocurrencia de buenas prácticas. En cambio, no alcanzar el criterio, indica oportunidad de mejora de desempeño (ISSAI 3000/Apéndice 2, 2003).

Por su parte, la **evidencia** es aquella información que fundamenta los juicios que conforman los hallazgos. “La evidencia representa la comprobación fehaciente de los hallazgos durante el ejercicio de la auditoría” (Franklin, 2007).

En efecto, el equipo debe esforzarse para obtener evidencias de diferentes fuentes y de diversas naturalezas, porque eso fortalecerá las conclusiones (ISSAI 3000/Apéndice 3, 2003).

Tal como lo anticipáramos, estas evidencias deben ser suficientes, pertinentes y competentes. Son suficientes cuando la cantidad obtenida alcanza para lograr acuerdos sobre los hechos y conclusiones de la auditoría y el riesgo de auditoría es bajo; son pertinentes cuando guardan una relación lógica y clara con las preguntas de auditoría; y son competentes cuando, al repetirse los controles y compararse diversas fuentes, se arriba a idénticos hallazgos y conclusiones (Moreno, 2014). A estos requisitos, Franklin (2007) agrega que las evidencias deben ser relevantes, lo que implica aportar elementos de juicio que permitan demostrar o refutar hechos en forma lógica y convincente.

A su vez, en función de la fuente de la que deriva la información, las evidencias pueden ser clasificadas en distintas categorías.

Según Arens et al. (2007), existen siete categorías de evidencias entre las cuales el auditor puede escoger: examen físico; confirmación; documentación; procedimientos analíticos; interrogatorio; redeseño y observación.

En auditorías de gestión es más frecuente utilizar la documentación, los cuestionamientos y la observación. La confirmación y el redeseño se utilizan con menor asiduidad, ya que - a diferencia de las auditorías financieras - la exactitud no es el propósito de este tipo de auditorías (Arens et al., 2007).

Al mismo tiempo, en opinión de autores como Franklin (2007) y Moreno (2014), y de las ISSAI 3000 (2003), la evidencia puede ser física, documental, testimonial y analítica.

Así pues, la evidencia física es aquella que se obtiene mediante inspección ocular y se documenta mediante fotos, gráficos, mapas o muestras reales. La documental es

la que deriva de la revisión de documentos, tales como registros, actuaciones, cartas, contratos, expedientes, etc. La testimonial es aquella que resulta de la información obtenida de personas que tengan conocimiento de la entidad, a través de encuestas, entrevistas, circularizaciones, etc. Y, por último, la evidencia analítica comprende el resultado de cálculos, comparaciones, estimaciones, y estudio de índices, tendencias, variaciones y transacciones (Moreno, 2014).

De estos tipos de evidencia, la documental es la más común y puede estar disponible en medio físico o electrónico; la física normalmente causa gran impacto, como ser una fotografía; y la analítica es la evidencia más difícil de obtener (ISSAI 3000/Apéndice 3, 2003).

Finalmente, las **observaciones** son aquellos hallazgos elaborados en base a evidencias consideradas suficientes. A su vez, se constituyen en la base para la formulación de las recomendaciones de auditoría (Moreno, 2014).

Ahora sí, habiendo identificado las principales diferencias entre evidencias, hallazgos y observaciones, podemos afirmar que el equipo de auditoría deberá reunir información adecuada y detectar hallazgos suficientes, pertinentes y competentes que permitan responder a las preguntas de auditoría. Ciertamente, la calidad de las evidencias obtenidas condiciona los resultados de la auditoría.

De hecho, durante la tarea de campo, se utilizan una serie de técnicas con el propósito de reunir y analizar la información que se considera relevante.

Siguiendo a Franklin (2007), se puede emplear alguna o una combinación de las siguientes técnicas: investigación documental; observación directa; acceso a redes de información; entrevista; cuestionarios y/o cédulas.

Entre las técnicas más utilizadas para recopilar información podemos mencionar: revisión de archivos, revisión bibliográfica y documental, observación de fotos y videos, entrevistas, encuestas, opiniones de expertos y estudios de caso. Por su parte, a los efectos de analizar tal información, generalmente se recurre al procesamiento de datos de texto, comparaciones entre alternativas (*benchmarking*

analítico), análisis estadísticos y utilización de tablas y gráficos y/o herramientas de software (Moreno, 2014).

Por su parte, las principales actividades realizadas en la fase de ejecución podrán ser organizadas en cuatro etapas (TCU, MARTCU, 2010, p. 29-35):

1. Desarrollo de las tareas de campo. Consiste en la recolección de datos e información definidos en el planeamiento de la auditoría. Normalmente, los métodos más utilizados son entrevista, cuestionario, observación directa y uso de datos existentes.
2. Análisis de los datos recolectados. La definición del método de análisis dependerá de la estrategia metodológica adoptada. Es necesario analizar afirmaciones, consultar a especialistas y hacer comparaciones; por lo que resulta esencial que el auditor adopte un abordaje crítico y mantenga la objetividad, al tiempo que sea receptivo a diferentes puntos de vista (ISSAI 3000/4.2 y 4.5, 2003).
3. Elaboración de la matriz de hallazgos. Es un instrumento útil para facilitar y orientar el informe de auditoría, ya que permite reunir los principales elementos que constituirán el cuerpo del informe (situación encontrada, criterio, evidencias y análisis, causas, efectos, buenas prácticas, recomendaciones y beneficios esperados).
4. Validación de la matriz de hallazgos. Tiene por objetivo probar la consistencia de las conclusiones de auditoría.⁴⁶

Otro aspecto interesante a destacar en la etapa de ejecución es la conformación de los “papeles de trabajo”.

⁴⁶ El TCU, desde el año 2001, suele utilizar un Panel de Referencia como práctica de control de calidad. Mediante el Panel de Referencia los participantes son invitados a discutir con el equipo de auditoría aspectos relevantes vinculados a las conclusiones presentadas, suficiencia de las evidencias recolectadas, adecuación de los análisis realizados y pertinencia de las recomendaciones.

Estos papeles de trabajo constituyen registros en donde se describen las técnicas y procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones a las que se arriba (Franklin, 2007).

Son evidencias respaldatorias del informe de auditoría, necesarias para el desenvolvimiento adecuado y eficiente del trabajo del auditor (Slosse et al., 2011). Proporcionan el soporte principal del informe de auditoría, ya que incluyen observaciones, hechos y argumentos para respaldarlo (Franklin, 2007).

El auditor debe preparar y formular los papeles de trabajo con claridad y exactitud. Su forma y contenido dependen de las condiciones de aplicación de la auditoría (Franklin, 2007), aunque se requiere el cumplimiento de ciertos objetivos, tales como: que proporcionen evidencia del trabajo realizado y de las conclusiones obtenidas; que ayuden a los miembros del equipo a trabajar de manera ordenada y uniforme; que faciliten la supervisión y revisión de las tareas efectuadas y que documenten y registren información útil (Slosse et al., 2011).

En esta instancia de Ejecución, así como en la mayoría de las fases que conforman el trabajo de auditoría, es fundamental que los auditores conserven un diálogo activo con la entidad fiscalizada, de manera de lograr un debate constructivo sobre las constataciones iniciales. Incluso, previo a pasar a la siguiente fase, sería conveniente notificar tales constataciones al ente auditado, a los fines de confirmar la exactitud de los hechos y las comprobaciones obtenidas (Moreno, 2014).

Resulta esencial que el auditado y el auditor lleguen a un acuerdo global sobre los objetivos y los criterios a seguir, a los efectos de facilitar el logro efectivo y exitoso de la auditoría de gestión (Arens et al., 2007).

Resumiendo, en esta fase de Ejecución es primordial la obtención de los datos e información pertinentes al objeto de auditoría y su adecuado análisis, de tal forma de lograr hallazgos y evidencias suficientes, pertinentes y competentes, que respalden las observaciones y recomendaciones de auditoría que se plasmarán en el Informe Final. Asimismo, es importante mantener una adecuada conformación de los papeles de trabajo, ya que constituyen el soporte de toda esta información, y conservar una

comunicación amena y amigable con el organismo controlado. Con este propósito, los equipos de auditoría podrían confeccionar una matriz de hallazgos que facilite la elaboración del informe de auditoría y hasta validar la misma a través de diversas técnicas (como ser paneles de referencia).

A continuación, nos concentraremos justamente en la siguiente fase, la elaboración del Informe de Auditoría.

2.2.3. Informe de Auditoría

El Informe de Auditoría es el producto final del proceso de fiscalización, en el que se sintetizan el objetivo de auditoría, la metodología utilizada y los resultados obtenidos, a través de las observaciones, recomendaciones y conclusiones de auditoría.

De acuerdo a la INTOSAI, al final de cada auditoría, el auditor debe preparar opinión escrita o informe, registrando los hallazgos de forma adecuada. Su contenido debe ser fácil de entender, libre de ideas imprecisas y ambiguas, apoyado por evidencias competentes y relevantes, ser independiente, objetivo, justo y constructivo (ISSAI 400/7, 2001).

Cabe destacar, que el énfasis en la producción del informe final debe avizorarse en todas las fases de la auditoría. En efecto, la elaboración del informe debe convertirse en un proceso continuo de formulación, prueba y revisión de ideas sobre el objeto de la auditoría (ISSAI 3000/3.1, 2003).

Tradicionalmente, los Informes de Auditoría han sido sesgados del lenguaje propio de auditores contables/financieros, que resultaba de difícil comprensión para aquellos que no tuvieran conocimientos en la materia. Hoy en día, se ha ido evolucionando hacia informes más amigables, de lenguaje simple y claro, que puedan servir a los auditados como herramientas para el logro de mejoras y a su vez constituyan un “valor agregado”.

En relación a ello, existen dos diferencias primordiales entre los dictámenes operacionales (o de gestión) y los financieros. En primer lugar, en auditorías de gestión, normalmente el informe se envía sólo a la administración con copia a la unidad auditada, y - al no existir usuarios terceros- se reduce la necesidad de una

redacción estandarizada. En segundo lugar, la diversidad de las auditorías de gestión requiere informes a medida para atender el alcance de la auditoría, los hallazgos y las recomendaciones. Por la combinación de ambos factores, la elaboración del dictamen de auditorías de gestión frecuentemente consume mayor cantidad de tiempo que las financieras (Arens et al., 2007).

En decir, en auditorías de desempeño no se espera que el auditor exponga una opinión general sobre la economía, eficiencia y eficacia de una entidad auditada - como lo haría en un informe sobre estados financieros-, sino que deberá describir las circunstancias y el contexto para llegar a una conclusión específica, en lugar de una declaración estandarizada (ISSAI 3100/29, 2010)

El lenguaje empleado deberá ser de fácil lectura y entendimiento, evitando expresiones ostentosas, tendenciosas y/o sugerentes. La organización lógica y la exactitud al exponer los hechos y conclusiones facilitan la comprensión. Asimismo, el Informe debe ser completo pero conciso, lo que implica que sea lo más corto posible (Moreno, 2014).

A su vez, se requiere emplear una redacción positiva y una actitud constructiva, requisitos que, a nuestro criterio, resultan íntimamente relacionados. Es decir, la redacción positiva implica no utilizar términos que puedan provocar el desacuerdo con las observaciones, conclusiones y recomendaciones del auditor, de manera de contribuir para que la organización pueda mejorar sus operaciones. Y, precisamente, esa actitud constructiva requiere poner énfasis en la necesidad de promover mejoras futuras, en lugar de criticar la gestión pasada, así como evitar la utilización de expresiones que puedan generar oposición o actitud en defensiva por parte de los funcionarios del ente auditado (Moreno, 2014).

Para que el informe tenga verdadero efecto en el desempeño de una organización, es necesario tener en cuenta determinados aspectos, tales como: no perder de vista el objeto de la auditoría en las conclusiones y recomendaciones finales; ponderar las recomendaciones para determinar practicidad y viabilidad; homogeneizar la integración y presentación de los resultados; hacer llegar a los niveles de decisión los elementos idóneos para una toma de decisiones objetiva y congruente, creando

conciencia de la importancia que reviste el incumplimiento de las medidas recomendadas; establecer la forma y contenido de los reportes y seguimiento de las acciones; y considerar los resultados de auditorías anteriores para evaluar los cursos de acción tomados en la implementación de resultados (Franklin, 2007).

En concordancia, las ISSAI 3000/5.3 (2003) exigen que los resultados y conclusiones se presenten por separado, los hechos se expongan e interpreten en términos neutrales, estén representados distintos puntos de vista, se incluyan todos los resultados, argumentos y pruebas pertinentes, y los informes sean constructivos y se expongan conclusiones positivas.

Así, la calidad de una auditoría del rendimiento puede evaluarse mediante los siguientes criterios específicos: importancia, pertinencia y objetividad; fiabilidad, validez y coherencia; transparencia, utilidad y puntualidad (ISSAI 3000, 2003).

En suma, entre las características deseables se destaca que el informe de auditoría debería ser conciso, completo, exacto, veraz, objetivo sencillo, comprobable y confiable (Núñez, 2006).

La INTOSAI define patrones internacionales para la elaboración de informes, aplicables a las auditorías de rendimiento, respetando los principios de integridad, objetividad, oportunidad y celebración de un proceso contradictorio. El principio de *integridad* requiere que el auditor considere toda la evidencia relevante. El de *objetividad* pretende que aplique el juicio y escepticismo profesional para garantizar informes correctos, basados en hallazgos y conclusiones pertinentes. El de *oportunidad* implica elaborar el informe en el tiempo debido. Y, finalmente, el *vinculado con un proceso contradictorio* implica verificar la exactitud de los hechos con la entidad auditada e incorporar la opinión de los funcionarios responsables (ISSAI 400, 2001).

En igual sentido, Moreno (2014) advierte que el logro de informes claros y transparentes puede impulsar acciones en búsqueda de la eficiencia de las instituciones públicas. De hecho, si los resultados de las auditorías se comunican de manera clara y sencilla a las autoridades de los organismos auditados, les permitirá

no sólo conocer las necesidades y desvíos detectados, sino replantearse los cursos de acción a seguir para reducir tales desvíos.

Las autoridades serán más receptivas si los auditores intentan explicarles la forma en que sus recomendaciones pueden coadyuvar al logro de los objetivos y metas de la organización. De esta forma, el informe de auditoría se convierte en una herramienta de comunicación que sirve para convencer y persuadir a la administración sobre la ejecución de acciones correctivas (Moreno, 2014).

Al mismo tiempo, los buenos informes de auditoría del rendimiento deben cumplir los objetivos fijados y resultar valiosos para los interesados. Tienen que aportar información accesible, concisa y actualizada, que la entidad fiscalizada y otros interesados puedan emplear para mejorar la economía, eficiencia y eficacia del sector público (ISSAI 3000/5.3, 2003)

Por otra parte, y de acuerdo los autores citados, los informes de auditoría pueden clasificarse según distintas tipologías.

Esta variedad de opciones depende del destino y propósito que se les quiera dar, además del efecto que se pretende con la presentación de tales informes (Franklin, 2007).

En opinión de Moreno (2014), existen dos tipos de clasificaciones: por el momento de la información (Informe Preliminar e Informe Final) y por su extensión (Informe Analítico - o Extenso- e Informe Ejecutivo - o Breve-).

El **Informe Preliminar** es aquél en el cual se exponen los resultados de la auditoría, hasta el apartado de Observaciones, para luego ser enviado al auditado a los efectos de que emita su opinión o descargo escrito⁴⁷.

⁴⁷ Se recomienda que dicha comunicación al auditado se elabore en forma escrita y se otorgue un plazo máximo para su respuesta, aunque puede ser prorrogado de ser solicitado por el auditado y considerado pertinente por el equipo auditor. También resulta aconsejable que dicha comunicación se establezca en el marco de una reunión “amigable” con el auditado, donde se le informe cuáles son las observaciones detectadas y se le explique que, de acuerdo a su respuesta, las mismas pueden ser sostenidas o levantadas.

El **Informe Final** incluye el resultado del análisis de la opinión del auditado e incorpora los apartados de Recomendaciones y Conclusiones. Cabe aclarar que tales recomendaciones versarán sobre aquellas observaciones que subsistan una vez analizado el descargo del auditado.

De esta manera, el informe preliminar tiene todos los elementos del informe final, excepto el análisis de la opinión del auditado o comentarios de los gestores, las recomendaciones y conclusiones⁴⁸.

El **Informe Analítico** es el que incorpora todos los apartados, en su total extensión.

El **Informe Ejecutivo** es una síntesis del Informe Analítico que generalmente contendrá el Objeto del examen, sus principales Observaciones y Conclusiones. Se recomienda que su extensión no supere las dos páginas y que permita una lectura rápida sobre las principales ideas.

En general, el Informe de Auditoría deberá contener como mínimo los siguientes apartados (Moreno, 2014, p. 97/98)⁴⁹:

- ✓ **Objeto:** lo que va a auditarse.
- ✓ **Objetivo:** la forma en que vamos a hacerlo (procedimientos).
- ✓ **Alcance:** extensión de los procedimientos de auditoría empleados.
- ✓ **Limitaciones al Alcance** (de existir): cuestiones debidamente justificadas por las cuales el auditor no pudo acceder a determinada información.
- ✓ **Aclaraciones Previas:** cuestiones relevantes para comprender el Informe. Suele incluirse en este apartado la selección de áreas críticas, los criterios adoptados por el auditor, el Marco Normativo y un Marco de Referencia.

⁴⁸ Algunas veces el informe preliminar se expone con las recomendaciones y conclusiones, sujeto a posibles modificaciones una vez analizada la opinión del auditado. No obstante ello, lo saludable es exponer sólo las observaciones, de manera que el auditado tenga la posibilidad de opinar libremente, ya que, al comunicarse con recomendaciones y conclusiones, indirectamente se está dando el mensaje de que su respuesta no será considerada (práctica recomendada por Moreno, M. E. en oportunidad de realizar la Entrevista Personal, en fecha 12/12/2014).

⁴⁹ Otros autores (como Wolinsky, 2003 y Núñez, 2006) adicionan a estos apartados los siguientes (que muchas veces se consideran implícitos): Destinatario/s (autoridad/es máxima/s); Título (Informe Final, Especial, Preliminar, etc.); Lugar y fecha de emisión; Firma y aclaración de firma del auditor.

✓ **Resultados Obtenidos:** resultados de las tareas efectuadas por el equipo de auditoría⁵⁰.

✓ **Observaciones, Opinión del Auditado y Recomendaciones:**

Las *Observaciones* pueden exponerse ordenadas por temática, por impacto (de mayor a menor impacto) u otros.

La *Opinión del Auditado* refiere a las Observaciones vertidas en el Informe Preliminar. El auditor debe evaluarla considerando si resulta atinente, completa, pertinente y si alcanza o no para modificar su opinión. Una vez evaluada, se elabora el Informe Final.

Las *Recomendaciones* son sugerencias o acciones correctivas propuestas por el auditor para subsanar las Observaciones. Es recomendable que exista una recomendación por cada observación y que se identifique al funcionario responsable de implementarla⁵¹.

✓ **Conclusiones:** sólo se exponen en el Informe Final.

✓ **Anexos:** su incorporación dependerá de cada auditoría y el estilo del equipo de auditoría.

Una vez aprobado el Informe Final, deberá remitirse por escrito a la máxima autoridad del ente auditado y a quien establezca la normativa marco de actuación⁵².

Así, podrá ponerse en conocimiento del titular de la organización auditada; del órgano de gobierno que corresponda; del órgano de control interno; de los niveles directivos, los mandos medios y nivel operativo; y hasta se puede hacer extensivo a las instituciones con las que interactúa la organización, a los grupos de interés,

⁵⁰ En este apartado no sólo se aconseja exponer las debilidades sino también las fortalezas, de manera de afianzar una buena relación con el auditado.

⁵¹ Algunos organismos de fiscalización utilizan otra denominación para referirse a las recomendaciones. A modo de ejemplo, el TCU se refiere a ellas bajo la calificación de “Propuesta de encaminamiento”.

⁵² Más adelante abordaremos cómo se procede a la comunicación del Informe Final en diversos organismos de fiscalización, tanto a nivel nacional como internacional.

clientes y/o proveedores, de acuerdo a las normas de funcionamiento, convenios y relaciones con el entorno (Franklin, 2007, p. 121).

Cuando se aporten nuevas informaciones, el auditor deberá evaluarlas y estar dispuesto a incorporarlas al informe, en el caso de que cumplan los patrones aplicables a las evidencias. Si fueran importantes para aclarar puntos del informe o suficientes para alterar aseveraciones, serán volcadas directamente en los capítulos principales del informe. En caso de no ser suficientes, deben ser consideradas en el capítulo “análisis de los comentarios de los gestores” u “opinión del auditado” (ISSAI 3000/4.5, 2003).

Las observaciones se consideran relevantes cuando presentan, entre otras, las siguientes características: inconsistencia en la cadena de valor; inobservancia del marco normativo aplicable; existencia de una cultura organizacional débil; necesidad de adecuar y/o actualizar los sistemas; urgencia de replantear los procesos centrales; necesidad de redireccionar el enfoque estratégico (Franklin, 2007).

Las recomendaciones de auditoría requieren una adecuada revisión para asegurarse de que sean viables, valiosas y tengan relación con los objetivos de la auditoría (ISSAI 3000/4.5, 2003).

Por último, las conclusiones del informe de auditoría son afirmaciones del equipo, derivadas de los hallazgos. Deben destacar los puntos más importantes de la auditoría y las principales recomendaciones (ISSAI 3000/4.3, 2003). A su vez, deben responder a los objetivos de la auditoría, basarse en la racionalidad y en criterios específicos de auditoría (ISSAI 3000/4.5, 2003).

Finalmente, el momento de presentación de un informe de auditoría puede llegar a representar el éxito o el fracaso de los objetivos que lo motivaron. Es decir, si se remite en forma tardía quizá no resulte útil, ya que no podrán encauzarse las acciones correctivas de manera oportuna (Núñez, 2006).

De esta manera, la INTOSAI advierte que la amplia distribución de cada informe es decisiva para la credibilidad de la función fiscalizadora. Asimismo, recomienda que

cada auditoría se publique en un informe por separado, de manera de permitir la crítica y el debate públicos (ISSAI 3000/5.4, 2003).⁵³

En consecuencia, la etapa de Seguimiento que analizaremos a continuación constituye una fase fundamental de las auditorías de gestión, ya que permite constatar si las recomendaciones de auditoría efectivamente fueron aprovechadas por las autoridades del organismo fiscalizado.

2.2.4. Seguimiento

Esta última fase implica la organización de una serie de tareas por parte del órgano de control para conocer el estado de las observaciones y recomendaciones formuladas en sus Informes de Auditoría.

El seguimiento tiene por objeto evaluar la contribución efectiva de tales observaciones y recomendaciones a la mejora de la gestión de los organismos auditados y optimizar el proceso de resolución de problemas (Moreno, 2014).

Así pues, esta actividad resulta necesaria no sólo para corregir las fallas detectadas, sino también para evitar su recurrencia (Franklin, 2007).

El seguimiento es común en la auditoría operacional cuando las recomendaciones se presentan ante la administración. El propósito es determinar si los cambios recomendados se efectuaron y si no fue así, por qué (Arens et al., p. 783). El seguimiento identifica y documenta el impacto de la auditoría y el progreso en la implementación de las recomendaciones (ISSAI 3000/3.1, 2003)

Es decir, el propósito de la etapa de seguimiento es doble: por un lado, persigue mejorar la efectividad de la auditoría, ya que permite identificar los problemas que el auditado encuentra para resolver las observaciones formuladas; y, por otro lado, busca mejorar la calidad y efectividad del propio trabajo de auditoría (Moreno, 2014).

⁵³ Para evitar malentendidos, se sugiere entregar a los medios de comunicación información adecuada y equilibrada, respaldada por pruebas fácticas, como, por ejemplo, comunicados de prensa (ISSAI 3000, 2003). No obstante ello, en la práctica, son muy pocas las entidades de fiscalización que divulgan sus informes a los medios de comunicación.

En este sentido, se constituye en una especie de herramienta de control de calidad para el órgano de fiscalización, al tiempo que permite a los gestores y demás involucrados verificar si las acciones adoptadas han contribuido a alcanzar los resultados deseados.

En términos generales, los objetivos del seguimiento son los siguientes (Moreno, 2014, p. 101):

- ✓ Verificar el grado de cumplimiento de las acciones correctivas sobre las recomendaciones u observaciones,
- ✓ Evaluar el impacto de la recomendación en la solución de la observación que le dio origen,
- ✓ Promover la actividad de control y retroalimentar el proceso de control interno de la entidad,
- ✓ Constatar la efectividad de las decisiones tomadas por el auditado para corregir los desvíos detectados por el auditor.

Esta etapa se inicia una vez que se comunica el Informe Final al auditado y se sugiere organizarlo mediante un “Plan de Acción”.

Este Plan constituye un documento que expone el conjunto de acciones propuestas para implementar las recomendaciones. Debe contener los resultados esperados, los responsables que asumen tal compromiso, el cronograma de implementación e indicadores de seguimiento de los compromisos asumidos y medios de verificación (Moreno, 2014).

Es recomendable que el equipo auditor se reúna con el auditado para coordinar las pautas y criterios para realizar el plan de acción. Se considera una buena práctica otorgarle un plazo razonable desde la emisión del Informe Final para que pueda implementar las acciones correctivas propuestas (Moreno, 2014)⁵⁴.

⁵⁴ Este plazo razonable se estima no menor de 6 meses (Moreno, 2014). Otra práctica apreciable utilizada por la SIGEN es generar una nota y un formulario tipo donde se comprometa al organismo auditado a definir las acciones correctivas a desarrollar, el área responsable y el plazo estimado de concreción; en determinados casos hasta se suscribe un acuerdo formal entre la SIGEN y el máximo

El TCU propone que la elaboración del plan sea realizada directamente por los gestores del órgano auditado, acompañados por el equipo de auditoría (TCU, 2009). El resultado esperado es que el plan de acción sea ejecutable.

Finalmente, se elabora un Informe de Seguimiento que deberá contener información sobre la situación relevada que permita clasificar las observaciones en subsanadas o no, así como las acciones a seguir (Moreno, 2014). Debe contener los resultados efectivamente alcanzados, los beneficios obtenidos de la implementación de las recomendaciones y, de ser posible, la forma de medición de esos beneficios (TCU 2009).

Este informe de seguimiento deberá ser un documento autónomo; es decir, contener la información suficiente como para que no sea necesaria la lectura del informe de auditoría y otros informes de seguimiento (TCU, 2009).

Por consiguiente, los objetivos de este informe son: presentar el estado de implementación de las recomendaciones; demostrar el beneficio efectivo de su implementación y mensurar el costo/beneficio de la auditoría (TCU, 2009).

En conclusión, este proceso debe retroalimentarse permanentemente, ya que el objetivo de toda auditoría es lograr que las observaciones sean subsanadas y las recomendaciones implantadas. De lograrse esta situación, mejorará la eficacia, eficiencia y economía de la gestión y se fortalecerá su sistema de control interno (Moreno, 2014, p. 101).

2.2.5. Efectos de la Auditoría de Gestión

Una de las características sobresalientes en la realización de este tipo de auditoría es su contribución a la mejora de la gestión pública, en beneficio de todos, y no sólo del órgano de fiscalización que la lleva a cabo.

responsable del organismo. SIGEN acompaña ese proceso a través de asesoramiento, asistencia y seguimiento, a los efectos de corroborar que se cumpla con lo comprometido (concedido por M.Cainzos, entrevista personal, 12/12/2014).

Empero, sus efectos son variados y pueden vislumbrarse desde diversas perspectivas. Esto es, respecto del órgano de control, del ente auditado, del resto de la administración pública y hasta de la sociedad en su conjunto.

En relación al órgano que realiza la auditoría, será evaluado en función del grado de eficiencia con que ejecute la misma, así como de acuerdo al cumplimiento que dispensen los entes auditados a las recomendaciones sugeridas. Resulta valioso, además, dar a conocer los resultados positivos de las auditorías, de manera de generar un mejor clima de trabajo y autoestima entre los auditores, al tiempo que destaca la autoridad y prestigio del ente al cual pertenecen (Núñez, 2006).

Respecto del ente auditado, y aunque a nadie le guste ser controlado, ya existe una “cultura administrativa” proclive a aceptar las auditorías y apreciar sus sugerencias y recomendaciones. De no existir tal “cultura administrativa” habría que sensibilizar tanto a la Administración Pública como a la opinión pública sobre su necesidad y los beneficios que acarrea. Esto sería algo así como “institucionalizar el control” (Núñez, 2006).

El resto de la Administración Pública debería estar propensa también a la realización de este tipo de auditorías, máxime teniendo en cuenta que sus resultados positivos se propagan y hasta pueden generar la autocorrección en organismos que no han sido auditados pero que advirtieron observaciones y recomendaciones que les son comunes (Núñez, 2006).

Respecto a la sociedad en general, los efectos de una auditoría de gestión se relacionan con la información pública y la participación ciudadana⁵⁵.

En relación a la información pública, debería estar siempre disponible, ya que todo ciudadano tiene derecho a acceder a la misma en el momento en que determine. No obstante ello, hoy en día la organización del control no es eficaz ni eficiente y se

⁵⁵ Estas dos cuestiones actualmente están siendo abordadas por el *e-government* y el *e-governance*. La primera expresión significa *gobierno electrónico* y la segunda, su derivación, *governabilidad electrónica*. Sus principales componentes son la computación y la telemática. Su finalidad es vincular de manera *on line* (a través de quejas, sugerencias, denuncias, iniciativas, etc.) la información pública y la necesidad de conocimiento de la ciudadanía, de tal forma de crear una interacción que resulte productiva para ambas partes (Núñez, 2006, p. 418).

encuentra separada y a destiempo de la realidad ejecutiva del gobierno y la necesidad de información de los ciudadanos (Núñez, 2006).

La mayoría de las EFS se sirven de sus páginas Web para comunicar los resultados de auditoría e información relacionada. Asimismo, emiten comunicados de prensa u organizan ruedas de prensa para informar sobre auditorías especialmente importantes y sensibles (Moser, 2011).

En la práctica, no todos los organismos de control publican sus informes de auditoría y, en algunos casos, aunque lo hicieran, sólo transmiten el informe ejecutivo, el cual no permite tener un panorama completo sobre las falencias detectadas. Asimismo, en determinados organismos se ha recurrido a la posibilidad de iniciar un trámite de “acceso a la información pública” para solicitar tal contenido⁵⁶.

En nuestra opinión la información que propensa un informe de auditoría debería ser visible en una página web institucional o resultar accesible de manera fácil y sencilla para los usuarios interesados, de manera que sus resultados puedan propagarse hacia la mejora de la gestión pública.

En relación a la participación ciudadana, se pueden mencionar varios ejemplos de prácticas efectivas en el ámbito de la cooperación entre las EFS y la ciudadanía. En este sentido, la gran mayoría de las EFS publican folletos, libros o videos, o aprovechan la amplia difusión de las redes sociales para explicar su trabajo y el valor y beneficio que implica para la población. Asimismo, algunas EFS han creado sus propios mecanismos de queja, a los efectos de dilucidar qué asuntos importan a la ciudadanía, al momento de la planificación de las auditorías. A su vez, ciertas EFS organizan encuestas entre los ciudadanos, grupos focales o conversaciones con expertos, de manera de obtener información relevante y *know-how* para sus auditorías (Moser, 2011).

No obstante ello, en muchos países - como en el nuestro, y más aún en el ámbito subnacional - los ciudadanos aún no encuentran un canal de acceso operable y

⁵⁶ Tal es el caso del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe, que ha implementado dicho sistema mediante Resolución N° 051/2013 TCP, tal como veremos en el capítulo siguiente.

efectivo hacia el gobierno. Por esta razón, en muchas ocasiones la convocatoria pública y mediática cursa mayor atención de las autoridades.

A pesar de ello, creemos sumamente indispensable que los órganos de fiscalización asuman una reacción proactiva hacia la divulgación y publicidad de su actividad y de sus informes de auditoría, de manera de que dicho trabajo llegue a los distintos grupos de interés que pueden beneficiarse y colaborar con la información obtenida.

En suma, la ejecución de auditorías de gestión constituye un mecanismo de mejora que se propaga en diversos sentidos. En relación al propio organismo de fiscalización, coadyuva al fortalecimiento del control, a la transparencia y a la sustentabilidad institucional. Respecto del resto de la Administración Pública, propicia el fortalecimiento de la gestión gubernamental y el mejoramiento en el diseño de las políticas públicas. También sirve de apoyo al propio Poder Ejecutivo, en el sentido que puede valerse del resultado de estas auditorías para verificar la correcta utilización de los fondos asignados en el presupuesto. Y, finalmente, repercute de manera positiva en la sociedad civil, ya que permite ejercer un control social, así como conocer el destino de los fondos públicos.

En efecto, si los entes de control logran comunicar a la ciudadanía el valor y el beneficio que su trabajo conlleva y crear una cultura administrativa proclive al control, probablemente los resultados serán mayor transparencia, credibilidad y fortalecimiento institucional, al tiempo que verán consolidada su independencia en las estructuras estatales.

CAPÍTULO 3

ANTECEDENTES NORMATIVOS Y PRÁCTICOS EN AUDITORÍA DE GESTIÓN

En este capítulo indagaremos sobre los antecedentes prácticos y normativos en auditoría de gestión, recorriendo la experiencia de las principales Entidades de Fiscalización Superior que han logrado implementarla, tales como los órganos de control externo supremos de EE.UU., Canadá y Brasil.

Cabe aclarar que son numerosos los países que, paulatinamente, han ido incorporando normas específicas en auditoría de gestión a su propia normativa; e incluso muchos de ellos, se encuentran procurando su puesta en práctica.

En efecto, los países integrantes del G7 (EE.UU, Canadá, Japón, Italia, Gran Bretaña, Alemania y Francia) han expandido esta clase de normas a todos los niveles de su Administración Pública y sus EFS han incorporado este tipo de auditorías a sus planes de acción (Núñez, 2006). En este mismo sentido, se vienen pronunciando otras Entidades que proponen la necesidad de no quedarse sólo en la realización de fiscalizaciones financieras o de legalidad, como es el caso de la *Swedish National Audit Office* (EFS de Suiza)⁵⁷.

Paralelamente, la mayoría de los países latinoamericanos, incluso aquellos creados bajo la concepción europeo-continental, se encuentran revisando su propia normativa e irrumpiendo en la realización de auditorías de gestión⁵⁸.

De hecho, naciones como Chile, México y los países de la región del Caribe, presentan un importante avance en la materia, adicionando estas auditorías a sus esquemas habituales de control (Núñez, 2006). De manera equivalente, en Argentina, la AGN, creada siguiendo la vertiente anglosajona, fue incorporando gradualmente auditorías de gestión a su campo de actuación.

⁵⁷ Todas estas Entidades se encuentran asignando más medios y otorgando más importancia a este tipo de auditorías por los excelentes resultados que arrojan (Jiménez Rius, 2007)

⁵⁸ No obstante ello, en opinión de Núñez (2006) los avances en Latinoamérica han sido más formales que reales, puesto que no se ha alcanzado la aplicación plena de la normativa creada o bien la misma adolece de ineficiencias. Incluso en Argentina, a pesar de que existe cierta regulación en la materia, no coexisten normas consagradas por la legislación o la práctica, al menos de forma sistemática, doctrinaria y orgánica.

Ahora bien, en la presente investigación se han tomado como referencia la GAO y la OAG, por ser pioneras en la implementación de este tipo de auditorías y modelos a seguir por parte del resto de las EFS; asimismo, el TCU, se distingue porque a pesar de concebirse bajo el sistema europeo-continental, ha logrado avanzar en la realización de este tipo de auditorías, al punto de convertirse, a nuestro criterio, en el órgano más desarrollado en dicho sentido a nivel latinoamericano.

En consecuencia, comenzaremos abordando el marco de referencia a nivel internacional para luego enfocarnos en el marco normativo y los antecedentes prácticos de aquellas EFS seleccionadas y, finalmente, focalizarnos en ciertos órganos de control externo subnacionales, como la AGCBA y el TCPBA.

3.1. Marco normativo de referencia a nivel internacional: las ISSAI

Dentro de la normativa que existe a nivel internacional, sin duda consideramos relevante destacar las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores emitidas por INTOSAI (ISSAI, por sus siglas en inglés).

A pesar que dichas normas surgen a posteriori de ciertas directrices que subyacen de organismos pioneros, tales como la GAO y la OAG; hoy en día constituyen el marco formal que sirve de referencia a todas las Entidades de Fiscalización, las que generalmente replican sus contenidos en su propia normativa.

Específicamente, en lo que se refiere a auditorías de gestión, la INTOSAI ha emitido las ISSAI 3000 "Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI" (2003).

Dichas normas surgen luego de haberse llevado a cabo el Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI) de Montevideo (1998), en donde se acordó apoyar el desarrollo de directrices para la aplicación de Normas de Auditoría

que abarcasen la auditoría de rendimiento. Así pues, en 2003 el Comité de Normas de Auditoría de INTOSAI aprobó un proyecto que se concretó en las ISSAI 3000⁵⁹.

Este documento describe las particularidades y principios de la auditoría de rendimiento, ofrece normas y orientaciones prácticas para su realización y sirve como marco para el desarrollo de los métodos y la creación de capacidades profesionales para llevarla a cabo.

En cuanto a su contenido, se compone de cinco partes o capítulos. En los dos primeros, se brinda una introducción a los conceptos que envuelven una auditoría de rendimiento, mientras que en los tres capítulos siguientes se enfatiza en las etapas que involucra este tipo de auditoría: la planificación, la realización y el informe final. Asimismo, consta de siete apéndices que contienen metodología y criterios para encararlas e incluyen información sobre auditorías de gestión en relación a la tecnología de la información y el medio ambiente.

A su vez, las ISSAI 3000 se relacionan con otras directrices emanadas de la INTOSAI que se vinculan a las funciones de fiscalización y auditoría, como ser: ISSAI 100 “Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público”; ISSAI 300 “Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño”; ISSAI 400 “Normas para la Elaboración de los Informes en la Fiscalización Pública”; ISSAI 3100 “Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave”; ISSAI 5110 “Orientación para la Ejecución de Auditorías de Actividades con una Perspectiva Medioambiental”; ISSAI 5120 “Auditoría ambiental y auditoría de la regularidad”; ISSAI 5130 “Desarrollo Sostenible: El Papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores” (2004); ISSAI 5140 “Formas de colaboración de las EFS en la auditoría de acuerdos internacionales sobre medio ambiente”; e ISSAI 5310 “*Information System Security Review Methodology*” (INTOSAI, 2016)⁶⁰.

⁵⁹ Cabe destacar que si bien este trabajo de investigación, iniciado en 2014 y desarrollado en gran parte del 2016, ha tomado como referencia las ISSAI 3000 (2003), existe una reciente actualización de las mismas hacia fines de 2016, publicada en 2017, en las que se modificó la denominación de “auditorías de rendimiento” por “auditorías de desempeño”, manteniéndose la esencia de las mismas.

⁶⁰ Véase <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-3000-standards-and-guidelines-for-performance-auditing-based-on-intosais-auditing-standar.html> (fecha consulta: 01/02/16)

Como subyace de los títulos de cada una de estas normas, sus contenidos complementan y/o especifican la tarea del auditor y de las Entidades de Fiscalización en la realización de auditorías de desempeño o de gestión⁶¹.

En consecuencia, conviene advertir que la mayoría de las EFS que han iniciado su camino hacia la incorporación de estas auditorías, aunque sea tan sólo en su dimensión formal, lo han hecho guiadas por las ISSAI. Así pues, estas directrices parecen ser el modelo a seguir por quienes decidieron emprender este desafío.

A continuación, nos concentraremos en los antecedentes prácticos y normativos de aquellas EFS que supieron enfocar su accionar hacia la realización de esta clase de auditorías.

3.2. Marco normativo comparado y antecedentes prácticos en algunos países de América

Como lo hemos mencionado en el capítulo primero (punto 1.5.1), los avances más significativos en materia de auditoría por resultados se originan en la escuela anglosajona. Más precisamente, en la GAO y la OAG, entidades que a su vez se constituyen bajo dos perspectivas diferenciadas de gobierno: el parlamentario canadiense y el presidencialista norteamericano.

Al mismo tiempo, a nivel latinoamericano, uno de los países que más ha evolucionado en la implementación de auditorías de desempeño es el TCU, que se distingue por tratarse de una entidad concebida tradicionalmente bajo el sistema europeo - continental.

De igual manera, no podemos dejar de mencionar los avances significativos logrados por las entidades de fiscalización externa e interna a nivel nacional, la AGN y la

⁶¹ Para profundizar sobre el contenido de estas normas véase <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/4-directrices-de-auditoria/directrices-generales-de-auditoria.html>. Fecha Acceso: 11/02/2016.

SIGEN; esta última, concretamente, en el marco de una experiencia institucional sumamente exitosa como lo es la RFCP.

Finalmente, culminaremos haciendo referencia a la experiencia de ciertos organismos de control externo subnacionales, especialmente el TCPBA y la AGCBA, dos órganos concebidos bajo distintos modelos, pero que emprendieron el desafío de afrontar este tipo de auditorías.

En consecuencia, con el objeto de situarnos en el contexto que rodea a cada una de las EFS mencionadas, abordaremos de manera sucinta los sistemas de control de los países a los que pertenecen, para luego entrometernos en sus respectivos órganos de fiscalización externa.

En este marco, exploraremos la normativa, organización y funcionamiento de tales órganos, así como sus antecedentes y situación actual, en particular en materia de auditoría de gestión.

Como corolario, quisiéramos enfatizar sobre las buenas prácticas detectadas en tales organismos, a los efectos de tomarlas de referencia a la hora de verificar la posibilidad de realizar este tipo de auditorías en el TCPSF, en oportunidad de transitar el cuarto y último capítulo de este trabajo de investigación.

3.2.1. La Oficina del Auditor General de Canadá (OAG)

A) Marco institucional y normativo

Canadá tiene un sistema de gobierno monárquico-constitucional, compuesto por una democracia parlamentaria y una organización federal (Petrei, 2005)⁶². Su Parlamento está conformado por una asamblea Bicameral: el Senado, cuyos miembros son nominados y la Cámara de los Comunes, cuyos miembros son electos (Leclerc, Moynagh, Boisclair, & Hanson, 1996).

⁶² Constituye una monarquía constitucional, un estado federal y una democracia parlamentaria, organizado en 10 provincias y 3 territorios: del Noroeste, de Nunavut y el Yukón.

El sistema de control a nivel nacional está compuesto por el órgano de control interno, la Oficina de Contralor General (*Office of the Comptroller General*, OCG), y el de control externo, la OAG.

La OCG fue creada en 1978; hasta ese entonces, la función de auditoría interna existía como parte de la organización de cada agencia o ministerio. En 1982, con la emisión de las normas de auditoría interna del gobierno de Canadá, además de confirmarse la necesidad de instalar una oficina de auditoría en cada ministerio o agencia del Estado, se introdujeron los principios de economía, eficiencia y efectividad para el control de las operaciones. Este órgano fue absorbido por el Consejo del Tesoro en 1993 y nuevamente restituido como ente separado en 2003. Este último año se retomó la concepción de la auditoría con mayor énfasis en verificar el correcto uso de los recursos públicos, sin perjuicio de realizar investigaciones y revisiones en profundidad cuando sean requeridas (Petrei, 2005).

Por su parte, la Oficina de Control Externo, la OAG, fue creada por el Congreso en 1878, otorgándosele responsabilidades de control previo y posterior (Petrei, 1997)⁶³. Anteriormente, no existía una clara distinción entre funciones de administración y auditoría, al punto que un mismo funcionario llegó a ejercer ambas funciones simultáneamente (Petrei, 2005).

En ese entonces, el Auditor General tenía dos funciones principales: examinar e informar sobre transacciones pasadas, y aprobar o rechazar la emisión de cheques del gobierno (OAG, 2016)⁶⁴. De este modo, la OAG debía informar a la Cámara de los Comunes sobre las irregularidades financieras y contables acaecidas y, a su vez, mantenía una intrínseca relación con el Ejecutivo, en la medida que era el responsable de emitir cheques y autorizar pagos (Valles Vives, 2001).

⁶³ Ese mismo año, un ex miembro del Parlamento fue nombrado primer Auditor General independiente, ya que, hasta ese momento, el trabajo era realizado por el Ministro de Finanzas (OAG, 2016).

⁶⁴ Toda otra información citada de esa manera ha sido extraída de la página web institucional del organismo (<http://www.oag-bvg.gc.ca>) y/o de los informes extraídos de la misma, en idioma original inglés, y traducida al español.

En 1931, el Parlamento transfirió la responsabilidad de intervención ex ante y de la emisión de cheques a una nueva oficina: *the Comptroller of the Treasury*. Así pues, quedaron delimitadas las funciones entre el gobierno y el auditor: el gobierno era responsable de la recaudación y asignación de los fondos públicos, mientras que el auditor se encargaba de examinar e informar sobre su manejo (Petrei, 2005).

Hacia la década de 1950, la Oficina comenzó a informar sobre los "pagos no productivos" (OAG, 2016). No obstante, ello generó controversias dentro del gobierno, pues muchos entendían que la auditoría se inmiscuía en cuestiones de políticas del gasto (Petrei, 2005).

Más adelante, y como resultado de la detección de una mala utilización de los recursos, se instauró una Comisión Real para la Gestión y Responsabilidad Financiera que expresó que la auditoría por resultados era limitada, las normas insatisfactorias y los informes endebles (Petrei, 1997).

A raíz de ello, en 1977, se sancionó la Ley del Auditor General, que concedió independencia, aclaró y amplió las responsabilidades del mismo (OAG, 2016). Además de sus atribuciones de auditoría financiera y de legalidad, se añadieron facultades de actuación en relación a las tres "E" (Petrei, 1997)⁶⁵. Esta norma, ratificó que el principal mandato del Auditor no implicaba examinar las políticas públicas sino determinar cómo se habían gestionado (Jiménez Rius, 2007)⁶⁶.

Posteriormente, en 1995, se modificó la Ley del Auditor General y se creó el cargo de Comisionado de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible (CESD). Desde entonces, y en virtud de la Ley Federal de Desarrollo Sostenible, el CESD debía examinar un proyecto de estrategia de desarrollo del gobierno federal y supervisar e informar sobre el grado de cumplimiento de las metas y objetivos establecidos (OAG, 2016).

⁶⁵ Esta idea de las tres "E" constituye la base conceptual de la auditoría del "valor por el dinero" (*value for money*), una de las principales herramientas de exámenes anuales sobre las cuentas y la acción del gobierno (Petrei, 1997).

⁶⁶ En palabras de Petrei (2005, p. 52), "[s]e ratificó el principio de que la auditoría no opina sobre las políticas, pero sí que debe hacerlo sobre la manera en que esas políticas son aplicadas".

A su vez, la OAG produce directrices de auditoría y herramientas funcionales para aplicar en las auditorías de gestión o para utilizar en auditorías sobre áreas específicas.

En noviembre de 2014 elaboró el Manual de Auditoría de Desempeño y Exámenes especiales, actualizado en 2015 y 2016. El objetivo de este Manual es proporcionar a los auditores las bases conceptuales de las auditorías, como así también una visión general de cómo deberían ser seleccionadas, planeadas, conducidas y presentadas las mismas (OAG, 2016).

A modo de ejemplo, las más recientes son: “Fortalecimiento de la Rendición de Cuentas, Transparencia, y Gobernanza”: Documento de trabajo para el Comité Permanente de Procedimiento y Asuntos Sociales de la Cámara de los Comunes (Noviembre 2013); “Manual sobre Empresas de la Corona”, aplicable a los exámenes especiales (Noviembre 2016); “Manual de Auditoría aplicable al Proceso de Auditorías de Desempeño” (Noviembre 2016); “Examen del Gasto Público - Evaluación de Estimaciones” (Noviembre 2015)⁶⁷.

Consecuentemente, en relación al marco normativo que sirve de referencia en su actuación, la Oficina se apoya en la Ley del Auditor General, la Ley de Administración Financiera, el Manual de Auditoría de Desempeño y Exámenes especiales, directrices de auditoría y herramientas especiales, y en una serie de estatutos, poderes y responsabilidades del Auditor General que se exponen en la legislación aprobada por el Parlamento (OAG, 2016).

B) Organización y funcionamiento

La autoridad máxima de la OAG es el Auditor General de Canadá, quien cuenta con el apoyo del Comisionado de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible y una serie de asistentes especiales⁶⁸.

⁶⁷ Todos estos documentos pueden consultarse en la página web de la Institución (http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_39398.html). Fecha de acceso: 20/12/2016.

⁶⁸ El Organigrama institucional de la OAG se puede observar en su página web oficial, en el siguiente link: http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_39457.html (consultado el 02/02/2017).

El Auditor General de Canadá es un funcionario del Parlamento, designado por un periodo no renovable de 10 años a partir de la resolución de la Cámara de los Comunes y del Senado⁶⁹. Su función es auditar departamentos y agencias del gobierno federal, la mayoría de las empresas de la Corona, y muchas otras organizaciones federales, e informar al Parlamento. Además, es auditor de los gobiernos de Nunavut, Yukon, y los Territorios del Noroeste, y responde directamente a las asambleas legislativas (OAG, 2017).

Por su parte, el Comisionado de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible es designado por el Auditor General de Canadá por un término de 7 años. El Comisionado brinda a los parlamentarios, en nombre del Auditor General, objetividad, análisis independiente y recomendaciones sobre la labor del gobierno federal en la protección del medio ambiente y el fomento del desarrollo sostenible. A su vez, conduce auditorías de desempeño y es responsable de verificar las estrategias de desarrollo de los departamentos federales; supervisar el proceso de peticiones ambientales; y auditar la gestión del gobierno federal en los asuntos medioambientales y de desarrollo sostenible (OAG, 2017).

En referencia a sus recursos humanos, la OAG emplea aproximadamente 575 personas entre su principal oficina en Ottawa y cuatro oficinas regionales en Vancouver, Edmonton, Montréal y Halifax (OAG, 2016).

Los auditores de la OAG son profesionales altamente calificados que aportan una provechosa mezcla de disciplinas académicas y experiencia a su trabajo. Se incluyen contadores, ingenieros, abogados, expertos en gestión, profesionales de tecnología de la información, especialistas ambientales, economistas, historiadores y sociólogos. Todo el personal de auditoría tiene algún título de grado y muchos tienen credenciales adicionales (OAG, 2016).

⁶⁹ El Auditor General es nombrado por el Gobernador General, previa convocatoria pública, selección y recomendación del candidato efectuada por una comisión especial formada por funcionarios del gobierno, representantes de diversas organizaciones y asociaciones profesionales, entre otros (Petrei, 2005).

De esta manera, la OAG realiza la auditoría externa a través de equipos interdisciplinarios de auditores en los ministerios y en agencias de gobierno (Petrei, 1997). Estos equipos son asignados a auditorías de departamentos, organismos o empresas de la Corona, y auditorías de tres territorios de Canadá (OAG, 2016).

Todos los empleados adhieren a un código de valores, ética y conducta profesional que sirve para fomentar y mantener un ambiente de trabajo adecuado, así como para conservar y mejorar la confianza del público y del gobierno. Una vez al año, se certifica que los empleados cumplan con dicho Código. A su vez, la Oficina examina periódicamente a sus agentes para evaluar si se logra proporcionar un ambiente de trabajo donde los mismos estén satisfechos y comprometidos (OAG, 2016).

Respecto del universo de control, como vimos, la OAG tiene jurisdicción sobre todas las agencias y ministerios del gobierno central, las empresas del estado y todos los estados que forman el país (Petrei, 2005).

Para encarar su tarea, elabora un plan de trabajo anual, formando distintos grupos que cubren todas las áreas de la administración pública. Cada grupo identifica los temas a estudiar, se definen las prioridades, se evalúan los recursos disponibles y se asignan los fondos. Se elabora un plan de cinco años que se revisa todos los años (Petrei, 1997). En efecto, el Auditor General prepara su plan de trabajo y lo presenta ante la Cámara de los Comunes y la Secretaría del Tesoro; ya que, como hemos reseñado, reporta directamente al Parlamento (Petrei, 2005).

La Ley del Auditor General otorga a la OAG la discreción requerida para determinar qué áreas de gobierno examinará en sus auditorías de desempeño. Se puede auditar un solo programa o actividad gubernamental, un área de responsabilidad que involucra a varios departamentos u organismos, o un tema que afecta a muchos departamentos y agencias. Asimismo, se consideran las solicitudes de auditorías de las comisiones parlamentarias (OAG, 2016).

De esta forma, las auditorías de desempeño examinan si los programas gubernamentales se están administrando teniendo en cuenta la economía, la

eficiencia y el impacto ambiental, y si el gobierno tiene los medios para medir e informar sobre su efectividad (OAG, 2016).

Respecto del proceso de las auditorías de desempeño, se divide en tres fases: planificación, ejecución e informe.

En la fase de planificación el equipo de auditoría adquiere conocimiento sobre la entidad auditada, las actividades o programas. Con dicha información desarrolla la estrategia de auditoría, la que incluye un Sumario del Plan de Auditoría. También se identifican las áreas de la entidad o las localidades ser auditadas. Se utiliza una carta de notificación para comunicar a la autoridad máxima la intención de iniciar una auditoría y requerir la puesta a disposición de personal e información oportuna.

En la fase de ejecución el equipo recolecta la evidencia y se enfoca en el objeto de la auditoría. Para ello solicita documentos y realiza entrevistas a funcionarios o empleados.

Por último, se elabora el informe y se brinda a las entidades auditadas la oportunidad de revisar y realizar comentarios al proyecto, a los efectos de validar información y obtener comentarios sobre las recomendaciones formuladas, para elaborar el informe de auditoría definitivo⁷⁰.

En relación a sus informes, elabora informes financieros trimestrales e informes anuales sobre la Ley de Acceso a la Información y la Ley de Privacidad y, además, prepara una estrategia de desarrollo sostenible, cada tres años. Habitualmente la OAG envía dos reportes de auditoría de desempeño a la Cámara de los Comunes cada año: un informe en otoño y otro en primavera (OAG, 2016).

Estos últimos informes, denominados estudios de “valor por el dinero”, analizan prácticas gerenciales, controles y sistemas de información y el grado de

⁷⁰ El procedimiento detallado ha sido extraído del Manual de Auditoría del Proceso de Auditorías de Desempeño (*What to Expect—An Auditee’s Guide to the Performance Audit Process*, 2016).

cumplimiento de las políticas existentes, aplicando criterios de eficiencia y efectividad (Petrei, 2005)⁷¹.

Como vemos, la OAG produce diversos informes que establecen sus planes y prioridades, revisa su desempeño, y demuestra su compromiso con la equidad en el empleo (OAG, 2016).

En relación a su gestión, cada año, un auditor externo designado por la Junta del Tesoro de Canadá audita sus estados financieros y presenta su informe a la Junta del Tesoro y a la Cámara de los Comunes. A su vez, la OAG presenta estimaciones de gastos anuales al Parlamento y ante el Comité Permanente de Cuentas Públicas para explicar sus estimaciones, las prioridades y las prácticas de gestión (Petrei, 2005). Asimismo, somete su trabajo voluntariamente a revisiones externas independientes⁷².

Respecto de las normas de calidad, busca cumplir con los más altos estándares y se ha comprometido con la mejora continua en todas las áreas de sus operaciones (OAG, 2016).

En efecto, garantiza la calidad de su trabajo de diversas maneras: por un lado, a través de comentarios de Aseguramiento de Calidad, que se obtienen por intermedio de la utilización de metodología obligatoria basada en las normas profesionales de auditoría; controles de calidad durante y luego de la auditoría; revisiones periódicas de organizaciones externas; y la participación de expertos externos en sus auditorías de gestión. Por otro lado, somete todos sus productos de auditoría a exámenes regulares de práctica y realiza auditorías internas sobre su gestión. Además, cada año se revisa el sistema de control de calidad y los resultados se comunican a la gestión y a todo el personal. Por último, la OAG realiza encuestas periódicas de

⁷¹ Cabe destacar que hacia el año 2005 alrededor del 40% de los recursos de la OAG se dedicaban a tales estudios (Petrei, 2005).

⁷² En 2009 su trabajo fue examinado por un equipo internacional de revisión por pares dirigido por la Oficina de Auditoría Nacional de Australia; en 2003 un equipo internacional de pares dirigido por la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido revisó su práctica en auditoría de gestión; y en 1999 una empresa de auditoría externa examinó su sistema de gestión de calidad para las auditorías financieras (OAG, 2016).

parlamentarios y otros usuarios de sus informes para asegurarse de que se esté cumpliendo con sus requerimientos (OAG, 2016).

En virtud de todo lo expuesto, observamos que los planes de auditoría son estratégicos y basados en el riesgo, los informes se centran en los resultados, y la eficacia se mide y se comunica anualmente al Parlamento. Sus políticas y prácticas están alineadas con la mejora continua y sus procesos son económicos, eficientes y sensibles.

C) Antecedentes prácticos y situación actual

Como vimos, la Ley del Auditor General sancionada en 1977, aclaró y amplió las responsabilidades del Auditor General, otorgándole atribuciones para actuar en relación a los criterios de economía, eficiencia y efectividad y avanzar más allá de la auditoría financiera y de legalidad. De hecho, hacia la década de los '90 alrededor del 50% de los recursos de la OAG se dedicaban al análisis de las tres "E" (Petrei, 1997).

En la actualidad, los resultados de la gestión del organismo son publicados en su página web oficial.

De tal fuente se puede avizorar que, en los años 2014-15, completó 87 auditorías financieras sobre el gobierno federal, gobiernos territoriales y empresas de la Corona; 16 auditorías de desempeño de actividades y programas del gobierno, del Auditor General hacia el Parlamento; 5 auditorías de desempeño del CESD; un informe anual de la Comisión sobre las peticiones medioambientales; 3 informes de desempeño para los legisladores del norte; 2 informes de caso sobre la Ley de Protección de Divulgación de los empleados públicos; y 3 exámenes especiales sobre las empresas de la corona.

En términos comparativos, durante 2015-16, realizó 88 auditorías financieras sobre el gobierno federal, gobiernos territoriales y empresas de la Corona, 14 auditorías de desempeño de actividades y programas del gobierno, del Auditor General hacia el Parlamento; 3 auditorías de desempeño de la CESD; un informe anual de la

Comisión sobre las peticiones medioambientales; 4 exámenes especiales sobre las empresas de la corona; y un informe sobre los gastos de los senadores (OAG, 2017)

Durante el año 2016, el Auditor General de Canadá elevó al Parlamento los informes de auditoría de desempeño de otoño y primavera, así como los dos informes de la Comisión sobre el Medio ambiente y Desarrollo sostenible (OAG, 2017). En el año 2015, además de estos informes, presentó un informe sobre los gastos de los senadores de Canadá (OAG, 2016).

En relación a las cuestiones que son objeto de auditorías de gestión, cabe mencionar las auditorías realizadas en oportunidad de presentar los informes de otoño y primavera del año 2016.

En el informe de otoño, las auditorías se focalizaron sobre el plan de acción de la frontera; objeciones sobre el Impuesto a las Ganancias; seguridad de vehículos de pasajeros; reclutamiento y permanencia de las Fuerzas Armadas; manejo y mantenimiento de Equipamiento Militar - Defensa Nacional, entre otras. Por su parte, en el informe de primavera las auditorías abordaron temas tales como la implementación del plan de acción del gobierno sobre Capital de Riesgo, la detección y prevención de los riesgos de fraude en el Programa Desarrollo y Ciudadanía, el nombramiento de los miembros de los tribunales administrativos, el manejo de beneficios en medicamentos a ancianos, y la preparación de la Reserva Militar para desplegar misiones nacionales e internacionales (OAG, 2017)

En el transcurso de 2015 la OAG renovó el plan estratégico 2013-14 e informó al Parlamento sobre sus nuevos objetivos estratégicos. Asimismo, revisó los indicadores de desempeño utilizados para controlar su progreso (OAG, 2016).

En los años 2015-16, las comisiones parlamentarias examinaron 55% de los informes de auditoría de desempeño de la OAG, evolucionando sobre el 44% revisado en 2014-15 y 31% en 2013-14 (OAG, 2017).

Así, de los resultados de las encuestas que realiza la Oficina surge que los presidentes de los comités de auditoría y los altos directivos de las organizaciones consideran que las auditorías de estados financieros son comprensibles, justas,

oportunas y agregan valor. En cambio, respecto de las auditorías de rendimiento, aunque los resultados están mejorando, aún se encuentran por debajo de la meta.

La Oficina sigue confiando en los procesos de selección y notificación de auditorías y mejorando el proceso con la comunicación de los hallazgos y recomendaciones, previamente, en la auditoría.

Las prioridades estratégicas definidas para el año 2015-16 fueron garantizar una gobernabilidad y gestión eficaz, eficiente y responsable; desarrollar y mantener una mano de obra calificada, comprometida y bilingüe; y asegurar una cultura de empoderamiento. Estas prioridades han sido focalizadas internamente y se ha avanzado satisfactoriamente en cada una de ellas (OAG, 2016).

D) Buenas prácticas

En relación a lo expuesto, podemos concluir que las mejores prácticas adoptadas por la OAG en relación a las auditorías de gestión son las siguientes:

- ✓ Creación de manuales de auditoría, directrices y herramientas especiales. En particular, cabe destacar el “Manual de Auditoría de Desempeño y Exámenes especiales” (2014) y el “Manual de Auditoría aplicable al Proceso de Auditorías de Desempeño” (2016). Estos manuales, además de establecer las fases de la auditoría, contienen acciones predeterminadas una vez culminada la misma⁷³.
- ✓ Equipos de auditores interdisciplinarios. Se incluyen contadores, ingenieros, abogados, expertos en gestión, profesionales de tecnología de la información, especialistas ambientales, economistas, historiadores y sociólogos.
- ✓ Aplicación de normas de calidad en las auditorías. La Oficina intenta cumplir con los más altos estándares y procura la mejora continua a través de comentarios de Aseguramiento de Calidad, controles de calidad durante y luego de la auditoría, revisiones periódicas de organizaciones externas, auditorías internas y la participación de expertos externos en sus auditorías.

⁷³ En tal sentido, la OAG considera que obtener un *feedback* con las entidades auditadas es de suma importancia.

- ✓ Divulgación de resultados y participación del público. Todos los informes de auditoría son publicados en su página web oficial y se efectúan encuestas periódicas a parlamentarios y otros usuarios para asegurarse de que se esté cumpliendo con sus requerimientos.

3.2.2. La Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de EE.UU. (GAO)

A) Marco institucional y normativo

El sistema de gobierno de Estados Unidos no sigue la tradición parlamentaria británica, sino que adopta un modelo presidencialista. Es decir, tiene un presidente que cuenta con un enorme poder político, atenuado con la división de poderes que prevé la Constitución. A su vez, el Congreso de EE.UU. está compuesto por dos cámaras: la Cámara de los representantes y el Senado (Leclerc et al., 1996).

Respecto de los sistemas de control interno y externo, se encuentran bien diferenciados y son ejercidos por el Inspector General (IG) y la GAO, respectivamente.

La necesidad de reforzar el control interno surge en la década del '70 como consecuencia de problemas en la administración, junto con la percepción de que los controles eran poco rigurosos y favorecían el despilfarro y el fraude. Así, en 1978 el Congreso impulsó la creación del IG con el objetivo de realizar auditorías e investigaciones para prevenir y detectar fraudes y abusos en la administración. Además, los IG revisan la legislación y reglamentación existentes, promueven la coordinación entre las agencias y los diferentes niveles de gobierno, y proclaman la adopción de los principios de economía, eficiencia y efectividad (Petrei, 2005).

Por otro lado, el control externo se ejerce a través de la GAO como organismo supremo de control. Se trata de una agencia independiente del Poder Legislativo dentro del Gobierno federal, que examina el gasto público y asesora a los legisladores y a los responsables de los organismos sobre mejoras en los métodos de trabajo. Es un órgano de apoyo al Congreso, que contribuye a mejorar el

rendimiento y a garantizar la rendición de cuentas del Gobierno federal en beneficio del pueblo estadounidense (GAO, 2015)^{74 75}.

Aunque no tiene un origen constitucional directo, la GAO está ubicada en la órbita del Poder Legislativo y la Constitución de EE.UU le otorga al Congreso amplias facultades de fiscalización sobre los fondos contenidos en el presupuesto (Naranjo Gálvez, 2007)⁷⁶.

Vale recordar que la GAO fue creada en 1921 por la Ley de Presupuesto y Contabilidad, junto con la Oficina de Presupuesto (*Bureau of the Budget, BOB*), como consecuencia del aumento de la deuda pública luego de la Primera Guerra Mundial, ya que el Congreso de EE.UU. detectó que los gastos no habían sido correctamente supervisados por el gobierno (Ortiz Vélez, 2012). Esta reforma legislativa se generó como respuesta al pedido del presidente estadounidense de mayores potestades para controlar la ejecución del gasto público, puesto que el Congreso no estaba dispuesto a otorgarle mayores facultades ni que el control de cuentas se llevase a cabo en la oficina del *Comptroller* (Valles Vives, 2001). Hasta ese entonces, la función fiscalizadora había estado vinculada estrechamente al poder ejecutivo, por intermedio de los *Comptrollers of the Treasury* (antecesores directos de la GAO)⁷⁷.

En consecuencia, la Ley de Presupuesto y Contabilidad creó simultáneamente la BOB - para asistir al presidente en la formulación del presupuesto- y la GAO -para que se encargue de todo lo relativo al control (Petrei, 1997). En esencia, como este nuevo modelo de control debía ser ejercido desde el poder legislativo, esta Ley incluyó amplias medidas protectoras de la independencia orgánica y funcional de la

⁷⁴ Toda la información citada de esta manera ha sido extraída de la página web institucional del organismo (<http://www.gao.gov>), en idioma original inglés, y traducida al español.

⁷⁵ En virtud de sus atribuciones, suele denominarse a la GAO como “el brazo investigador del Congreso” o “el guardián del Congreso” o “El Mejor Amigo del Contribuyente” (GAO, 2015; Ortiz Vélez, 2012).

⁷⁶ A pesar de su ubicación, el Congreso no está facultado para darle órdenes directas a la GAO pero sí para solicitarle información y opinión sobre temas específicos. En tal sentido, la GAO actúa como asesor del Legislativo.

⁷⁷ No obstante ello, el Congreso ya no confiaba en que dicha función fuera ejercida exclusivamente por el Presidente (Valles Vives, 2001).

GAO, entre las cuales se destaca la de su máximo responsable, el *Comptroller General* (Valles Vives, 2001).

Así pues, pueden distinguirse varias etapas desde la creación de la GAO. En sus comienzos, se concentró en el control tradicional de legalidad, luego incorporó una función normativa de sistemas de control, más tarde incursionó en el control por resultados y, en los últimos años, acrecentó su atención en la evaluación de programas (Petrei, 2005).

El incremento del número de agencias y de los programas a auditar, llevó a la necesidad de sistematizar y estandarizar sus normas. Como consecuencia de ello, en 1972, se crearon las normas de auditoría pública generalmente aceptadas (*Generally Accepted Government Auditing Standards*, GAGAS), conocidas por los norteamericanos como “*Yellow Book*” (o Libro amarillo) por el color de su carátula; que fueron luego revisadas en 1981, 1988, 1994 y 2003 (Petrei, 2005).

Como ya hemos señalado en el capítulo primero, este libro es un manual que contiene estándares para auditorías de organizaciones, programas, actividades y funciones gubernamentales, y que ha logrado una amplia difusión y utilidad para la administración pública. De hecho, sus normas fueron actualizadas y traducidas en varios idiomas y han servido de base para las Normas de Auditoría de la INTOSAI (Las Heras, 2006; Petrei, 1997).

Dicha normativa tiene por objeto que los auditores públicos actúen con garantías de competencia, integridad, objetividad e independencia al planificar, realizar y presentar sus informes de auditoría (Rodríguez Ariza, 2006). Asimismo, trascienden las cuestiones tradicionales abarcando cuestiones de eficiencia y economía en el uso de los recursos y la evaluación de los programas (Petrei, 2005).

Luego, el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos emitió dos documentos adicionales: “Lineamientos para la participación de Contadores Públicos en tareas de auditoría gubernamental para evaluar la economía, eficacia y resultados de programas” y “Tareas de auditoría operacional” (Las Heras, 2006).

Posteriormente, en 1993, se sancionó la Ley de Resultados y Gestión del Gobierno (*The Government Performance and Results Act*), que obliga a los organismos públicos a la elaboración de planes estratégicos, estableciendo objetivos orientados a resultados. De acuerdo con las GAGAS, la evaluación de programas se dirige a determinar la eficacia de la gestión pública, al comprobar si los fondos públicos han sido invertidos con responsabilidad y si los programas del gobierno alcanzan los objetivos y resultados fijados. De este modo, se encuadra dentro de la auditoría de gestión y se interrelaciona con las auditorías de costo-eficiencia, de cumplimiento y financiera (Rodríguez Ariza, 2006).

A todas luces, resulta evidente que EE.UU., y más precisamente la GAO, han concebido valiosos aportes a la normativa que regula las auditorías de gestión⁷⁸. Inicialmente a través de las atribuciones otorgadas en la Ley de Presupuesto y Contabilidad de 1921 y, posteriormente, con la creación del “Libro amarillo” (1972), documentos adicionales, y la Ley de Resultados y Gestión del Gobierno (1993).

B) Organización y funcionamiento

La GAO está dirigida por el Contralor General de los Estados Unidos, quien es elegido por el Presidente entre los candidatos propuestos por el Congreso y confirmado por el Senado, para ejercer el cargo por un período de 15 años, sin posibilidad de reelección (GAO 2017, About Gao 2010)⁷⁹.

En tal sentido, se configura como un órgano unipersonal, cuyo *Comptroller General* es nombrado mediante un procedimiento en el que participan el Congreso y el Presidente del país en forma conjunta (Rodríguez Ariza, 2006).

⁷⁸ La GAO utiliza el término *performance auditing* para referirse a la auditoría de gestión.

⁷⁹ El comité de selección del Congreso está formado por miembros de ambas cámaras. El periodo de ejercicio de este cargo es uno de los más largos en lo que respecta al Gobierno de EE.UU. Su independencia e inamovilidad se encuentran garantizadas por ley.

Otros tres ejecutivos trabajan con el Contralor General para formar el Comité Ejecutivo: el Director de Operaciones, el Principal Oficial Administrativo/ Director Financiero y el Director General Jurídico (GAO, 2016)⁸⁰.

La estructura organizacional de la GAO se divide en 13 departamentos que revelan los distintos ámbitos de su actuación pública⁸¹. La oficina central se encuentra en Washington D.C., EE.UU. y cuenta con once oficinas locales distribuidas en Atlanta, Boston, Chicago, Dallas, Dayton, Denver, Huntsville, Los Ángeles, Norfolk, San Francisco, y Seattle (GAO, 2017).

En relación a sus recursos humanos, está formado por empleados de carrera que han sido contratados tomando como base sus conocimientos, aptitudes y capacidades (GAO, 2016). La GAO tiene su propio sistema de personal, independiente del ejecutivo. Se accede a estos cargos técnicos por un sistema de evaluación de meritos (Petrei, 2005).

La planta de personal es diversificada, ya que abarca economistas, científicos sociales, expertos contables, analistas de políticas públicas, abogados y expertos en informática, junto con especialistas en campos que van desde la política exterior hasta la atención sanitaria (GAO, 2017 de *About GAO*, 2010).

En gran medida la independencia de la GAO se encuentra garantizada por el largo mandato de su *Comptroller General* y por el hecho de que la mayor parte de sus empleados son de carrera, contratados en base a su preparación y experiencia (Cansino Muñoz - Repiso, 2006).

Para cumplir con su misión está organizado primariamente en 14 equipos de auditoría que apoyan sus objetivos estratégicos (GAO, 2016). Estos equipos de

⁸⁰ El Organigrama institucional de la GAO se puede observar en su página web oficial, en el siguiente link: <http://www.gao.gov/about/workforce/orgchart.html> (consultado el 02/02/2017).

⁸¹ Los 13 departamentos en que se divide la GAO son: Comercio y Asuntos Internacionales; Métodos e Investigación Aplicada; Gestión de la Defensa; Gestión de la Contratación; Personal Educativo y Sistema de Pensiones; Gestión Financiera y de Seguros; Mercados Financieros e Inversión Colectiva; Sistema de Asistencia Sanitaria; Justicia y Seguridad Ciudadana; Tecnologías de la Información; Medio Ambiente y Recursos Naturales; Infraestructuras; y Cuestiones Estratégicas (Rodríguez Ariza, 2006)

auditoría son apoyados por expertos en disciplinas técnicas, tales como recogida de datos, métodos de realización de encuestas, estadística, modelos econométricos e informática (Rodríguez Ariza, 2006).

En suma, la GAO mantiene una fuerza de trabajo formada y entrenada en varias disciplinas. El 71% de sus aproximadamente 3.000 empleados se concentra en su casa central en Washington D.C, y el resto se dispersa en oficinas locales alrededor del país (GAO, 2016).

Entre sus productos, la GAO incluye informes, testimonios, correspondencia, decisiones legales y opiniones, que se encuentran disponibles para la prensa y el público en general. Además, elabora publicaciones especiales para asistir al Congreso y a las agencias del ejecutivo, mediante recomendaciones (GAO, 2016).

Las normas de la GAO definen con claridad tres tipos de auditorías y establecen reglas particulares para cada una de ellas: las financieras, las especiales y las de desempeño, tomando el principio de las 3 “E” para estas últimas (Petrei, 2005). Más de las tres cuartas partes del trabajo se concentra en las auditorías de gestión, siendo el resto, básicamente, auditorías financieras (Rodríguez Ariza, 2006).

La agencia actúa conforme a estrictas normas profesionales de revisión y consulta y la mayoría de su trabajo se lleva a cabo a petición de comités o subcomités, o ha sido estipulado por leyes públicas o informes de comités (GAO, 2017 de 2010).

Como ya hemos mencionado, la auditoría de gestión es la principal tarea que desarrolla. Este tipo de auditoría se realiza con un enfoque orientado a la solución de los problemas y al logro de los objetivos planteados, hacia el logro de la eficiencia y economía del gasto, los servicios y la gestión pública (Rodríguez Ariza, 2006).

De hecho, una de sus fortalezas es la normalización de las distintas actividades a realizar por los equipos de auditoría, desde su inicio hasta la emisión del informe. Es decir, existe un procedimiento estandarizado que establece los pasos a seguir en la ejecución del trabajo, denominado EAGLE (*Electronic Assistance Guide for Leading Engagements*). Este sistema se estructura en siete fases que se integran en una

guía informatizada de seguimiento de las auditorías en curso: 1. Admisión de la auditoría; 2. Iniciación; 3. Planificación; 4. Trabajo de auditoría y acuerdo sobre su resultado; 5. Informe de auditoría; 6. Alegaciones de los entes auditados y 7. Emisión del informe (Rodríguez Ariza, 2006).

En la planificación de la auditoría, se establece la metodología mediante un plan de ejecución y una matriz de trabajo. El plan de ejecución contiene fechas, plazos, recursos disponibles y tareas previstas y responde a las preguntas de cómo, cuándo y quién hará la auditoría; mientras que la matriz de trabajo se confecciona en doble entrada y contiene las cuestiones esenciales de la auditoría (preguntas a investigar, fuentes de información, alcance y metodología aplicable), respondiendo a las preguntas de qué es lo que se va a hacer y por qué (Rodríguez Ariza, 2006).

La entidad establece áreas prioritarias llamadas áreas de riesgo. Se procura concentrar los esfuerzos donde existen posibilidades de desvíos de fondos, fraude o desperdicio, o donde se hallan problemas acumulados por mucho tiempo que tienden a una crisis. Asimismo, al examinar una amplia gama de agencias y temas, produce informes de distinta naturaleza, tales como: grado de preparación de las fuerzas armadas, avances en el comercio electrónico, protección a minusválidos, manejo de acuíferos, etc. (Petrei, 2005).

El 90% de los informes de la GAO son realizados a solicitud del Congreso o de sus miembros, y el resto a iniciativa del Contralor General, quien normalmente los presenta ante el Congreso (Rodríguez Ariza, 2006).

Una gran parte de las recomendaciones de la GAO son implementadas y existe un mecanismo de seguimiento de las recomendaciones a través de un informe semestral (Petrei, 2005).

Los informes de la GAO cuentan con una amplia difusión pública como consecuencia de su calidad técnica y la trascendencia de los temas tratados, llegando a las universidades, departamentos públicos, empresas privadas y expertos en la materia (Rodríguez Ariza, 2006). Sus funcionarios presentan testimonios ante distintos comités del Congreso y la opinión del organismo es tomada en cuenta por

legisladores, funcionarios y público en general. La publicación de sus informes tiene importantes repercusiones en la prensa y en la opinión pública. En consonancia, cada informe de la GAO refleja tres valores centrales: rendición de cuentas, integridad y fiabilidad (GAO, 2015).

C) Antecedentes prácticos y situación actual

De este modo, la GAO viene realizando auditorías de gestión desde los años '70, cuando comenzó a examinar las tres "E" de los programas federales. Posteriormente, alrededor de los años 1981-1996, este tipo de fiscalizaciones se consolidaron y alcanzaron un prestigio indiscutible en toda Norteamérica (Jiménez Rius, 2007).

Actualmente, la auditoría de desempeño es la principal tarea que desarrolla la GAO. Este tipo de auditoría se realiza con un enfoque orientado a la solución de los problemas y al logro de los objetivos planteados, hacia el logro de la eficiencia y economía del gasto, los servicios y la gestión pública (Rodríguez Ariza, 2006).

En el año 2016, la GAO superó su meta de 60% de nuevos productos con recomendaciones, alcanzando el 68%; aunque no logró el 80% de implementación de las recomendaciones, alcanzando el 73%. Asimismo, superó la meta de 90% en entrega de productos y testimonios de manera oportuna, logrando el 94%. En relación a sus recursos humanos, superó las metas establecidas en cuanto a la utilización, el desarrollo y el clima organizacional; y, aunque no alcanzó el objetivo de contratación de 272 agentes, reclutó personal para posiciones críticas, completando 221 agentes. Finalmente, realizó esfuerzos importantes para alcanzar el nivel óptimo de personal equivalente a tiempo completo (FTE), llegando a 3.250 agentes.

En lo concerniente a sus operaciones internas, a través de una encuesta interna de satisfacción, realizada en 2016, se detectó que los empleados están satisfechos con las herramientas de tecnologías de la información y los servicios que les brindan.

D) Buenas prácticas

En relación a lo expuesto, podemos concluir que las mejores prácticas adoptadas por la GAO en relación a las auditorías de gestión son las siguientes:

- ✓ Creación de normativa específica sobre auditorías de desempeño y manuales de procedimientos que sirven de referencia. Al respecto, cabe destacar las GAGAS, conocidas popularmente como “Libro amarillo”, y sus documentos adicionales.
- ✓ Normalización de las distintas actividades a realizar por los equipos de auditoría, desde su inicio hasta la emisión del informe, a través de la guía informatizada de seguimiento de auditorías en curso, denominada EAGLE.
- ✓ Equipos de auditores interdisciplinarios. Abarca economistas, científicos sociales, expertos contables, analistas de políticas públicas, abogados y expertos en informática, junto con especialistas en campos que van desde la política exterior hasta la atención sanitaria.
- ✓ Divulgación de resultados y participación del público. Los informes de la GAO cuentan con una amplia difusión pública como consecuencia de su calidad técnica y la trascendencia de los temas tratados, llegando a las universidades, departamentos públicos, empresas privadas y expertos en la materia.

3.2.3. El Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil (TCU)

A) Marco institucional y normativo

Brasil es un país federal que acoge un régimen presidencialista. Cuenta con un sistema bicameral, compuesto por una Cámara de Diputados y una Cámara de Senadores⁸².

Desde el año 1964 rige una Ley de Administración Financiera que fija obligaciones y responsabilidades en materia financiera dentro del Poder Ejecutivo. Asimismo, entre las normas financieras del sector público, se destacan la Constitución Federal (en adelante, CF), la ley de responsabilidad fiscal, el plan de desarrollo, las leyes anuales de directivas presupuestarias y presupuesto, y los informes bimestrales de ejecución (Petrei, 2005).

⁸² El Presidente dura cuatro años en sus funciones. A su vez, la cámara de diputados está integrada por 513 miembros que duran 4 años en sus funciones y la cámara de senadores, por 81 representantes que mantienen su cargo por 8 años (Petrei, 2005).

El sistema de control público de Brasil es reconocido por su organización, coordinación y diferenciación de roles entre las órbitas interna y externa.

Así pues, en la esfera federal, mientras el control interno está a cargo de la Contraloría General de la Unión (CGU), el externo le compete al TCU.

La existencia de control interno es obligatoria a todos los Poderes (art. 74 CF), ya que sirve de base y soporte a la actuación del control externo (Brown Ribeiro, 2001). Actualmente, el órgano central del sistema de control interno es la CGU⁸³. Sus principales acciones son evaluar la ejecución de programas de gobierno y el control de los gastos, las auditorías anuales de cuentas, la auditoría sobre contratos con recursos externos y la interacción con los gestores federales (Menezes, 2015).

Por su parte, el control externo es ejercido por el Poder Legislativo auxiliado por el TCU (art. 70 CF). El TCU nació el 7 de noviembre de 1890 y, desde ese entonces, ha sido objeto de diversas reformas de las cuales ha visto alterado su modo de actuación (Piloto de Noronha, 2003).

La Constitución de 1934 amplió su importancia, ya que incorporó sus competencias y atribuciones específicas junto a otros órganos de cooperación de las actividades gubernamentales, como el Ministerio Público (MP)⁸⁴. Hasta ese momento, su papel consistía en acompañar la ejecución del presupuesto y juzgar las cuentas públicas (Menezes, 2015).

Posteriormente, bajo un régimen militar, la reforma constitucional de 1967 atenuó la efectividad del control externo; puesto que, además de vedar al TCU el control sobre los contratos, la oposición parlamentaria se vio restringida frente al Ejecutivo y pocos órganos rendían cuentas de su gestión (Menezes, 2015).

⁸³ Hasta el año 2001 el órgano supremo de control interno era la Secretaria Federal de Control, funcionalmente subordinada al Ministerio de Hacienda (Brown Ribeiro, 2001). En Abril de 2001 fue creada la Contraloría General de la Unión (CGU) con el objetivo original de combatir el fraude y la corrupción en el ámbito federal (Menezes, 2015).

⁸⁴ El MP es otro órgano de control creado por esta Constitución que, al igual que el TCU, amplió sus atribuciones y adquirió independencia (Menezes, 2015).

En efecto, el fortalecimiento del TCU tiene lugar a partir de la Constitución de 1988 y junto con otros órganos de fiscalización, como la CGU y el MP⁸⁵. En esta reforma constitucional, se extendieron sus facultades y se especificó su relación con el Congreso. A partir de entonces, se complementaron las tradicionales auditorías contables, financieras y presupuestarias con las auditorías operacionales⁸⁶ y se implantaron controles del patrimonio nacional, de entidades de administración directa e indirecta y sobre la administración de subsidios y gastos tributarios (Petrei, 2005).

De hecho, las competencias actuales del TCU constan en el artículo 71 de la CF y abarcan actividades como: elaboración de opiniones previas sobre las cuentas de los jefes de los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial; juzgamiento de las cuentas de los administradores y demás responsables de recursos públicos; apreciación de la legalidad de los actos de concesión de jubilaciones, reformas, pensiones y admisión en el Servicio Público Federal; realización de auditorías e inspecciones; fiscalización de ingresos no percibidos y de actos y contratos administrativos; examen de consultas sobre aplicación de disposiciones legales; informaciones hacia el Congreso Nacional sobre la fiscalización contable, financiera, presupuestaria, operacional y patrimonial y sobre los resultados de las auditorías realizadas.

Además del TCU, veintiséis Tribunales de Cuentas estatales, el Tribunal de Cuentas del Distrito Federal y ocho tribunales de cuentas municipales, ejercen el control externo como órganos auxiliares de los poderes legislativos estatales, distrital y municipales, respectivamente (Piloto de Noronha, 2003).

⁸⁵ Según Menezes (2015), aunque ciertas actividades de la CGU se superponen con las funciones del TCU, como las auditorías a los contratos y a las cuentas anuales, la experiencia empírica demuestra que esto es saludable para la democracia.

⁸⁶ El TCU adopta el término “auditorías de naturaleza operacional” para referirse a las auditorías de gestión. El origen de dicho término se encuentra en el inc. IV del art. 71 de la CF. A pesar de ello, de acuerdo a lo mencionado en el capítulo primero (p.p. 30), utilizamos la expresión “auditoría de rendimiento” para referirnos a la versión de su manual en español – MARTCU- (2010).

Como vemos, la CF de 1988 introduce la evaluación de eficiencia, eficacia y efectividad como imperativos legales a ser respetados (Brown Ribeiro, 2001)⁸⁷.

Ahora bien, aunque recién en 1988 se le atribuye competencia para realizar auditorías de naturaleza operacional, incluso antes el TCU se preparaba para conferir mayor transparencia y evaluar el resultado de sus acciones. La adopción de nuevas rutinas y procesos fue precedida por un intenso esfuerzo de entrenamiento de los servidores, realizado con apoyo de las EFS de EEUU, Canadá y del Reino Unido⁸⁸. De hecho, en 1996, el TCU patrocinó el Proyecto de Capacitación en Evaluación de Programas Públicos, del que nació el Manual de Auditoría de Desempeño, posteriormente denominado Manual de Auditoria de Naturaleza Operacional, que fue revisado en dos oportunidades, en los años 2000 y 2010. Este manual, que versa sobre los procedimientos básicos adoptados en los trabajos de auditoría operacional y de evaluación de programas, introduce además un nuevo instrumento: la Matriz de Planeamiento -originalmente utilizada por la GAO- (Piloto de Noronha, 2003).

Asimismo, en 1998 se inició el Proyecto de Desarrollo de Técnicas de Auditoria de Naturaleza Operacional, con el apoyo del Reino Unido. Como resultado, el TCU publicó siete documentos sobre diversas técnicas aplicadas a estas auditorías: Análisis SWOT y Verificación de Riesgo, Benchmarking, Mapa de Producto e Indicadores de Desempeño, Mapa de Proceso, Análisis *Stakeholder*, Análisis RECI, y Marco Lógico⁸⁹; además de los Planes de Monitoreo y de Control de Calidad de las Auditorias de Naturaleza Operacional (Piloto de Noronha, 2003).

⁸⁷ Para Menezes (2015), a partir de esta Constitución, el TCU amplió su mandato considerablemente y superó la idea de la auditoría enfocada sólo en los gastos para dirigirse hacia una fiscalización de su calidad.

⁸⁸ De hecho, en la década del 80, participaron del entrenamiento en auditoria operacional promovido por la OAG (Canadá) y, en la década siguiente, intensificaron las iniciativas de intercambio, con la participación en cursos de entrenamiento de la GAO (EE.UU) y la NAO (EFS británica). A partir del 2000, el TCU volvió a participar del entrenamiento de la EFS Canadiense (Piloto de Noronha, 2003).

⁸⁹ El Análisis SWOT permite identificar fuerzas (Strengths), debilidades (weaknesses), oportunidades (opportunities) y desafíos (Treaths) del programa o acción auditada; mientras que el Análisis RECI permite identificar agentes responsables (R), ejecutores (E), consultados (C) e informados (I), en cuanto a la implementación de un determinado programa (Piloto de Noronha, 2003).

En suma, a partir de la Constitución de 1988 el TCU inició un proceso de reforma que derivó, hacia fines de los '90, en la emisión del Manual de Auditoria de Naturaleza Operacional y una serie de documentos que sirven como marco de referencia a los efectos de encauzar la fiscalización hacia aspectos tales como eficacia, eficiencia, efectividad, y economicidad

B) Organización y Funcionamiento

El TCU es un órgano colegiado, compuesto por nueve ministros, que tienen jurisdicción propia y privativa en todo el territorio nacional sobre las personas y materias afectadas a su competencia. La Gerencia del área técnico- ejecutiva es ejercida por la Secretaría General de Control Externo, a la cual están subordinadas las unidades con sede en Brasilia y los 26 estados de la federación (Piloto de Noronha, 2003)⁹⁰.

Sus decisiones son tomadas por el Plenario de la Corte o por una de sus Cámaras. Seis Ministros son escogidos por el Congreso Nacional y dos por el Presidente de la República entre los Ministros-sustitutos y miembros del MP junto al TCU. El noveno es designado por el Presidente y debe ser aprobado por el Senado Federal (TCU, 2017)⁹¹.

En cuanto a su estructura, participan tres auditores seleccionados por concurso público, que sustituyen a los ministros ante ausencias. El MP actúa junto con la Corte de Cuentas y su atribución principal es la defensa del orden jurídico. Para ello cuenta con un procurador general, tres subprocuradores y cuatro procuradores, todos nombrados por el presidente entre los miembros del servicio profesional del MP federal (Menezes, 2015).

En el año 2000 el TCU realizó un diagnostico sobre su actuación y, desde ese entonces, viene implementando modificaciones a su estructura. A partir de 2001,

⁹⁰ El Organigrama institucional del TCU se puede observar en su página web oficial, en el siguiente link: <http://portal.tcu.gov.br/transparencia/estrutura-organizacional/> (consultado el 24/01/2017)

⁹¹ El Congreso nombra y aprueba seis ministros y el presidente nombra tres, todos vitalicios. Sin embargo, el presidente sólo puede nombrar libremente un ministro, ya que dos son escogidos de una lista elaborada por el TCU entre los auditores y miembros del Ministerio Público, que actúan junto con la Corte de Cuentas (Menezes, 2015).

adoptó nuevos procedimientos y alteró su estructura y varios de sus procesos de trabajo. Tales innovaciones se desarrollaron en las áreas de fiscalización, examen de procesos y demás procedimientos relacionados a la rendición de cuentas de los gestores. En rigor, con la creación de la Secretaría de Fiscalización y Evaluación de Programas de Gobierno hacia fines del 2000, se institucionalizaron los trabajos de evaluación de programas y se intensificó la oferta de cursos sobre metodologías y técnicas de auditorías de gestión para servidores de otras instituciones públicas, con preferencia a los órganos de control (Piloto de Noronha, 2003).

De los datos que ofrece la página oficial del organismo, se puede constatar que cuenta con un plantel diversificado de recursos humanos. Así pues, se pueden encontrar especialistas en control externo, tecnología, archivística, enfermería, ingeniería, medicina, nutrición, psicología y auxiliares técnicos⁹².

Asimismo, desde el año 2006, fue instituida la Política de Gestión del Personal, con el objetivo de estimular el desarrollo de profesionales competentes y motivados, comprometidos con la efectividad del control externo y la mejora de la gestión pública⁹³.

Para ejecutar el control externo, el TCU cuenta con cinco instrumentos: investigación, auditorías, inspección, acompañamiento y monitoreo. Las investigaciones se utilizan para conocer la organización y el funcionamiento de los órganos de la administración pública e identificar las actividades a fiscalizar. Las auditorías examinan la legalidad y la legitimidad de los actos de gestión, así como el desempeño de los órganos, los programas, los proyectos y las actividades gubernamentales. Las inspecciones complementan el proceso de auditoría, ya que permiten aclarar dudas y atender denuncias. El acompañamiento permite fiscalizar, durante un periodo determinado, la legalidad y legitimidad de los actos de gestión y el desempeño de las instituciones. El

⁹²Fuente:[file:///C:/Documents%20and%20Settings/Administrador/Mis%20documentos/Downloads/Quadro%20de%20pessoal%20\(1\).pdf](file:///C:/Documents%20and%20Settings/Administrador/Mis%20documentos/Downloads/Quadro%20de%20pessoal%20(1).pdf) (consultado el 01/02/2017).

⁹³ En este sentido, se puede observar el Plan de Gestión 2015-2017, donde se visualizan una serie de acciones sobre gestión del personal, gestión del desempeño y del reconocimiento, gestión de carrera, incorporación y movilidad, gestión del clima organizacional, salud y bienestar, reclutamiento y selección. Véase <http://portal.tcu.gov.br/transparencia/gestao-de-pessoas/>

monitoreo se utiliza para verificar el cumplimiento de sus decisiones y los resultados (Menezes, 2015).

El trabajo de auditoría de naturaleza operacional se divide en las fases de selección del tema, estudio de viabilidad, planeamiento, ejecución e informe de auditoría, apreciación, divulgación y monitoreo (TCU, MARTCU, 2010)⁹⁴.

La selección de los temas de auditoría se basa en criterios de materialidad, riesgo y relevancia. Para sistematizar estos temas se utiliza una matriz de riesgo y se realizan estudios de viabilidad⁹⁵.

En la fase de planeamiento se aplican técnicas y se colectan datos para poder definir la cuestión de auditoría. Se realizan entrevistas abiertas con los gestores de modo de identificar *stakeholders* y se procede a la colecta de información, normalmente mediante entrevistas, que subsidian el Análisis *stakeholder*. También se utilizan los Análisis SWOT y RECI. La utilización de mapas de procesos y de productos depende del objetivo de la auditoría y de la relación costo beneficio. Si el programa no dispone de indicadores de desempeño, se utilizan esas técnicas (Piloto de Noronha, 2003).

El producto final del planeamiento de la auditoría es un informe de planeamiento, que contiene una matriz de planeamiento y es sometido al Ministro-relator responsable de la conducción de la auditoría para su aprobación. En esta matriz se formula el problema de auditoría (la razón de la fiscalización propuesta) y las cuestiones de auditoría (el camino a seguir para obtener información a los fines de emitir opinión y formular recomendaciones). Para cada cuestión, el equipo define las fuentes de información, las estrategias metodológicas, las técnicas de colecta y análisis de datos y las posibles limitaciones. En esta etapa se elaboran los papeles de trabajo y se definen las localidades a ser encuestadas/ visitadas (Piloto de Noronha, 2003).

⁹⁴ En el Capítulo segundo, en oportunidad de desarrollar el apartado 2.2. se insertó una figura respecto del Ciclo de las auditorías extraída del MARTCU.

⁹⁵ Tal procedimiento evita la programación de auditorías de escasa utilidad ya que, a partir de las investigaciones y de entrevistas con gerentes y personas relacionadas con los programas, el TCU puede definir, en aproximadamente dos semanas, si el programa tiene tiempo de ejecución, y si existen datos y flujo de recursos suficientes. Al final del estudio, el equipo se manifiesta sobre la conveniencia de realizar el trabajo, considerando cuestiones que afectan la imagen del TCU frente a los medios, a la sociedad civil y al Congreso Nacional.

Posteriormente, en la fase de ejecución de la auditoría, se procede a la colecta de datos, normalmente in situ a través de entrevistas, aunque también se obtiene por medio de encuestas postales y, más recientemente, utilizando la técnica de grupo focal⁹⁶.

La elaboración del informe abarca el análisis de los datos recolectados, la discusión y registro de los hallazgos de auditoría y la propuesta de recomendaciones. Los hallazgos de auditoría son registrados en una matriz de hallazgos; en esta instancia, el equipo organiza un panel de referencia para poder discutir, junto con los auditados, aspectos relacionados a las conclusiones y las propuestas de mejora. El producto final de estas auditorías son recomendaciones que procuran mejoras. Finalmente, los comentarios del gestor se incorporan al informe final de auditoría⁹⁷. Luego, la apreciación de los informes de auditoría de naturaleza operacional se realiza en un plazo de hasta cinco meses⁹⁸ (Piloto de Noronha, 2003).

En virtud del interés creciente en que los informes alcancen el mayor número de personas y entidades posibles, se divulgan los trabajos. Actualmente, la Asesoría de Prensa del TCU publica notas de divulgación de todas las auditorías de naturaleza operacional, luego de apreciadas. Asimismo, se preparan Sumarios Ejecutivos que contienen información resumida de los trabajos y son distribuidas a órganos públicos, organismos internacionales, bibliotecas, parlamentarios, organizaciones no gubernamentales y otras entidades relacionadas (Piloto de Noronha, 2003).

Por último, se realiza el monitoreo, que consiste en el acompañamiento en la implementación de las recomendaciones. Se intenta maximizar la probabilidad de adoptarlas y la mejora en el desempeño del programa⁹⁹.

⁹⁶ Se trata de una técnica de investigación cualitativa que tiene como fuente de colecta de datos el debate entre participantes de un determinado grupo sobre temas de interés (Piloto de Noronha, 2003).

⁹⁷ Tal procedimiento es realizado en tres semanas, siendo dos para la opinión del gestor y una para la incorporación de los comentarios al informe, que es sometido al Plenario de la Corte de Cuentas.

⁹⁸ El tiempo total recorrido entre el planeamiento y la apreciación es de aproximadamente 9 meses.

⁹⁹ Los equipos de auditoría recomiendan que los gestores de los programas auditados presenten al TCU un plan de trabajo con información relativa a las actividades, los plazos y los responsables de la implementación de las recomendaciones. Se solicita, además, que se indique un grupo de contacto, preferentemente con la participación de un representante de control interno. El monitoreo es realizado,

Asimismo, las auditorías de naturaleza operacional son sometidas a un riguroso control de calidad. El seguimiento de las etapas es realizado mediante un cronograma - con discriminación de las actividades, responsables y plazos de ejecución-, y se verifica el contenido de los informes y el rigor metodológico en la aplicación de las técnicas de auditoría (TCU, MARTCU, 2010).

Otra práctica de control de calidad adoptada por el TCU desde 2001 es la realización de Paneles de Referencia con especialistas del área en cuestión. Estos Paneles son organizados en dos momentos diferentes: al final del planeamiento y al final de los trabajos de campo. El objetivo es verificar si el problema y las cuestiones de auditoría fueron definidos adecuadamente, así como obtener opinión sobre las fuentes de información y las estrategias de colecta y análisis de datos. Se procura que participen, junto con el equipo de auditora, especialistas del área, integrantes del gabinete de Ministro-relator, representantes del control interno y representantes de ONGs, en su caso (Piloto de Noronha, 2003).

C) Antecedentes prácticos y situación actual

Las auditorías de naturaleza operacional en el TCU se iniciaron a mediados de los '80, pero sus resultados denotaron la necesidad de adecuación de la metodología a los efectos de posibilitar la evaluación de la acción gubernamental en relación a los criterios de economicidad, eficiencia, efectividad y eficacia.

Como vimos, en virtud de la reforma constitucional de 1988, se ampliaron las facultades del TCU, de manera de complementar sus fiscalizaciones tradicionales con las auditorías operacionales. Asimismo, se asignaron al organismo atribuciones para ejercer el control del patrimonio nacional; de entidades de administración directa e indirecta; y de la administración de subsidios y gastos tributarios (Petrei, 2005).

En consonancia, el TCU viene realizando este tipo de auditorías desde la década del '80, pero la sistematización de los procedimientos, las metodologías y las técnicas, ocurrió a partir de 1998, como consecuencia del Acuerdo de Cooperación Técnica

normalmente, en tres ocasiones: seis, doce o veinticuatro meses después de la apreciación del informe de auditoría (Piloto de Noronha, 2003).

firmado con el Reino Unido. Este Acuerdo se materializó en el Proyecto de Desarrollo de Técnicas de Auditoría de Naturaleza Operacional. En ese contexto, fueron realizadas veinticuatro auditorías de naturaleza operacional en programas de las áreas de salud, educación, medio ambiente, asistencia social y agricultura (Piloto de Noronha, 2003).

Posteriormente, en 2002, fueron realizadas cinco auditorías en programas de las áreas de saneamiento, seguridad, asistencia social, educación e infraestructura. Asimismo, el TCU realizó auditorías en el Registro Único de Programas Sociales del Gobierno Federal (Piloto de Noronha, 2003) ¹⁰⁰.

Estas iniciativas de entrenamiento, implementadas en el área de auditoría de desempeño, revelan que el TCU es pionero en adoptar esta modalidad de control. Más aún, ha logrado la capacidad técnica necesaria para realizar fiscalizaciones y evaluaciones de programas de gobierno satisfactorias.

D) Buenas prácticas

En relación a lo expuesto, podemos concluir que las mejores prácticas adoptadas por el TCU en relación a las auditorías de gestión son las siguientes:

- ✓ Creación del Manual de Auditoría de Naturaleza Operacional (1996), que establece procedimientos básicos y metodología a emplear en los trabajos de auditoría; y de los documentos sobre técnicas de auditoría operacional: Análisis SWOT y Verificación de Riesgo; Benchmarking; Mapa de Producto e Indicadores de Desempeño; Mapa de Proceso; Análisis *Stakeholder*; Análisis RECI; Marco Lógico; Planes de Monitoreo y de Control de Calidad.
- ✓ Equipos de auditores interdisciplinarios. En su plantel cuenta con especialistas en control externo, tecnología, archivística, enfermería, ingeniería, medicina, nutrición, psicología y auxiliares técnicos.

¹⁰⁰ Este Registro tiene como función registrar los beneficiarios de programas sociales, tales como: Bolsa - escuela, Bolsa - alimentación, Auxilio- Gas, Bolsa-niño-ciudadano y Programa Nacional de Agricultura Familiar (Piloto de Noronha, 2003).

- ✓ Utilización de diversas técnicas durante el ciclo de auditoría. Al comienzo, la selección de los temas de auditoría se basa en criterios de materialidad, riesgo y relevancia, sistematizados en una matriz de riesgo, y se realizan estudios de viabilidad. Además, desde el planeamiento se pueden utilizar otras técnicas para definir la cuestión de auditoría, como Análisis *Stakeholder*, Análisis SWOT, mapas de procesos y de productos o Análisis RECI. Otra práctica de investigación cualitativa que prospera es la de Grupo Focal.
- ✓ Control de calidad, mediante la adopción de un cronograma con discriminación de las actividades, responsables y plazos de ejecución de las distintas fases, verificación del contenido de los informes y revisión del rigor metodológico en la aplicación de las técnicas de auditoría. Otra práctica de control de calidad es la realización de Paneles de Referencia con especialistas del área en cuestión.
- ✓ Divulgación de resultados. EL TCU publica notas de divulgación de todas las auditorías de naturaleza operacional, luego de apreciadas. Asimismo, realiza Sumarios Ejecutivos que son distribuidos a órganos públicos, organismos internacionales, bibliotecas, parlamentarios, ONG y otras entidades relacionadas.

3.2.4. La Auditoría General de la Nación (AGN)

A) Marco institucional y normativo

La República Argentina posee un régimen democrático y un sistema de gobierno presidencialista. Los poderes se dividen en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, siendo la autoridad máxima del Poder Ejecutivo el Presidente de la Nación. El Poder Legislativo está a cargo del Congreso, compuesto por una Cámara de Diputados y una Cámara de Senadores¹⁰¹.

La Constitución de la Nación Argentina (CN) fue sancionada en 1853 y reformada en 1860, 1898, 1957 y 1994.

El órgano de control interno es la SIGEN y el órgano de control externo es la AGN, ambas instituciones creadas en 1992, a partir de la sanción de la Ley N° 24.156.

¹⁰¹ Extraído de <http://www.casarosada.gob.ar/nuestro-pais/organizacion> (2017).

En relación al control externo, sus orígenes se remontan a la época virreinal. En 1767 fue creado el primer Tribunal Mayor de Cuentas como institución colonial en el Río de la Plata¹⁰². En 1821 cesó y en 1822 sus funciones fueron atribuidas a la Contaduría General de la Nación, hasta la creación del TCN en 1957 (Lerner, 1996a).

El TCN fue instaurado por la denominada Ley de Contabilidad (Decreto-Ley N° 23.354/56), con facultades para ejercer el control externo de la hacienda pública y reservando el control interno a la Contaduría General de la Nación (Lerner, 1996a).

En su momento, el TCN contaba con independencia financiera y funcional, y atribuciones para ejercer el control de legalidad, el control previo de los actos de la administración, el requerimiento de rendiciones de cuentas, y para sustanciar juicios de cuentas y de responsabilidad (Lerner, 1996a). Es decir, ejercía funciones de control previo, concomitante y posterior, y contaba con facultades jurisdiccionales.

No obstante, a comienzos de los '90, las instituciones comenzaron a fracasar, puesto que no se aseguraba la interconexión entre los diferentes sistemas de administración financiera y los organismos de control, y se verificaba la existencia de varias entidades de control que aplicaban modelos y principios diferentes, en desmedro de la coherencia y transparencia necesarias (González de Rebella, 2001).

Como consecuencia, en 1992 fue sancionada la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional. Esta ley introduce cambios sustantivos respecto del régimen anterior, en particular sobre el sistema de control. En efecto, dicho sistema queda integrado por dos subsistemas, uno de control interno y otro de control externo; creando, como órgano rector del control interno a la SIGEN, dependiente del Poder Ejecutivo Nacional, y como organismo de asistencia técnica al Poder Legislativo, a la AGN. Esta división permite

¹⁰² Esta instrucción ordenaba que las Cajas Reales de Buenos Aires, Tucumán y Paraguay dejaran de rendir cuentas al Tribunal Mayor de Cuentas de Lima (Lerner, 1996a).

cumplir con el ejercicio efectivo de la división de poderes, ya que el control externo resulta exógeno al poder administrador (Lerner, 1996a)¹⁰³.

Asimismo, con la creación de la AGN, replicando básicamente el modelo canadiense, se eliminan las funciones jurisdiccionales que detentaba el TCN. De esta manera, se adscribe al criterio de que las funciones jurisdiccionales sólo deben ser ejercidas por el Poder Judicial¹⁰⁴.

En el nuevo sistema, el control previo es ejercido por la propia administración. Es decir, se separa la función de administración, que incluye el control previo en cabeza de la autoridad superior de cada jurisdicción o entidad, y la función de control, que incluye el control posterior, en los órganos de control¹⁰⁵ (Lerner, 1996a).

El objetivo de esta nueva ley se basa en reorganizar la administración financiera del Sector Público Nacional e instaurar una estructura de control interno y externo financiero, patrimonial y de gestión (González de Rebella, 2001)

En concordancia, su enfoque es integral e integrado. Integral porque comprende la totalidad de la gestión y todos sus aspectos (inclusive el control de eficacia, eficiencia y economía de los actos y operaciones) e integrado porque analiza las distintas variables de manera interrelacionada y persigue la complementación de los sistemas de control interno y externo (Lerner, 1996a).

En definitiva, con la sanción de la Ley se intenta superar la visión segmentada y focalizada exclusivamente en aspectos de cumplimiento legal y contable para permitir una visión abarcativa de los distintos aspectos de la gestión.

¹⁰³ Uno de los rasgos fundamentales del sistema republicano de gobierno es el equilibrio entre poderes, el Poder Legislativo no sólo ejerce la función legislativa sino que también controla la actividad del conjunto de la administración (Pizzuto, 2006).

¹⁰⁴ El sistema de control establecido en la Ley 24.156 se adhiere al principio de que las acciones de administrar, controlar y juzgar corresponden a tres instancias institucionales distintas: el Poder Ejecutivo administra, el Poder Legislativo controla, y el Poder Judicial juzga (Rezzoagli, 2010).

¹⁰⁵ Se toma esta medida ya que se parte del supuesto de que incorporar el control previo como atribución del organismo de control, implica una suerte de co-administración.

Por otra parte, además del marco normativo que brinda esta Ley, resulta conveniente destacar la reforma de la Constitución Nacional de 1994, que otorga rango constitucional a la AGN.

En concreto, el art. 85º declara a la AGN como la entidad suprema de fiscalización externa de la Nación, reafirmando los modernos criterios de control de gestión, y confirmando su autarquía y su función de asistencia técnica al Congreso (González de Rebella, 2001). Establece que el control externo del Sector Público Nacional involucra los aspectos patrimoniales, económicos, funcionales y operativos, y abarca toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada cualquiera sea su modalidad de organización.

Cabe señalar que, a partir de esta reforma, se generan conflictos entre las disposiciones de la CN y de la Ley Nº 24.156. Estas discrepancias se originan en lo concerniente a la naturaleza jurídica, las competencias y la elección del Presidente de la AGN¹⁰⁶.

En virtud de estos conflictos, la mayor parte de la doctrina considera que resulta necesaria la reforma de la ley Nº 24.156 (1992), de manera de adecuar su contenido a los preceptos incorporados en la reforma constitucional (1994); asimismo, se proclama la reglamentación del art. 85º de la CN, puesto que resulta necesario especificar algunas cuestiones sobre su contenido.

En relación al marco normativo, y tal como hemos señalado en el capítulo primero, la AGN ha incorporado a sus “Normas de Auditoría Externa” (1993) un capítulo específico en auditorías de gestión. Asimismo, ha desarrollado el Documento Técnico Nº 5 “Herramientas de Auditoría de Gestión” (1995), orientado primordialmente al control de Gestión de las Empresas y Sociedades del Estado; y el Documento Técnico Nº 8 “Manual de Auditoría de Gestión del Sector Público” (1996).

Al mismo tiempo, la AGN ha avanzado en la temática de auditoría ambiental, con la emisión de dos documentos técnicos relacionados: el Documento Técnico Nº 6 “Métodos y Técnicas utilizadas en la auditoría medioambiental” (1995) y el

¹⁰⁶ Para profundizar sobre dichas divergencias véase Rezzoagli, 2010.

Documento Técnico N° 12 “Investigación y análisis de los antecedentes de la problemática del agua subterránea en el área metropolitana” (1998).

Sintetizando, el marco normativo que la da sustento está conformado por la Ley N° 24.156 (1992), la CN reformada en 1994, las Normas de Auditoría Externa y sus propios Documentos Técnicos.

B) Organización y Funcionamiento

La dirección de la AGN es colegiada e integrada por siete auditores generales. Uno de ellos ejerce la Presidencia, tres son designados por la Cámara de Diputados y los otros tres por la Cámara de Senadores, en relación proporcional con la composición de cada Cámara¹⁰⁷. La CN de 1994 prevé que la Presidencia de la AGN sea propuesta por el principal partido de la oposición parlamentaria¹⁰⁸ (Lerner, 1996a).

Cada uno de los siete auditores generales dura ocho años en su función y podrá ser reelegido (art. 121° de la Ley N° 24.156).

En relación a sus recursos humanos, la AGN cuenta con un plantel de 948 empleados de planta permanente y 1 empleado de planta no permanente (AGN, 2017)¹⁰⁹. Las competencias que se le atribuyen exigen que tal plantel sea calificado y/o profesional y que cuente con la debida independencia. Asimismo, se requiere de equipos multidisciplinarios dispuestos a realizar tareas que abarcan diversas ramas de la ciencia y la técnica (Pizzuto, 2006).

Todos los funcionarios deben cumplir con un Código de Ética institucional que fuera aprobado por Resolución N° 008/15 AGN. Mediante este Código se pretende

¹⁰⁷ El Organigrama institucional de la AGN se puede observar en su página web oficial, en el siguiente link: <http://www.agn.gov.ar/organigrama> (consultado el 15/03/2017)

¹⁰⁸ Esta proposición refuerza la idea de independencia y equilibrio de poderes pretendidos, y constituye uno de los temas en discrepancia con la Ley (1992). En rigor, el art. 123 de la Ley prescribe la designación del Presidente de la AGN por medio de resolución conjunta de los presidentes de ambas Cámaras; mientras que la Constitución establece que su designación es a propuesta del partido político de la oposición con mayor número de legisladores en el Congreso. Finalmente, la Constitución prevalece sobre la Ley por tratarse de una norma de mayor jerarquía.

¹⁰⁹ Información extraída de la página web institucional de AGN (<http://www.agn.gov.ar/personal>), actualizada a marzo de 2016, y consultada el 30/03/2017.

consolidar un sistema de valores y principios que posibiliten a los agentes identificar y promover conductas que favorezcan el bien común.

Tanto la estructura orgánica como las reglas de funcionamiento de la AGN son establecidas por resoluciones conjuntas de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas, y de Presupuesto y Hacienda de ambas Cámaras del Congreso (Petrei, 2005).

Respecto del universo de control de la AGN, tanto la Ley N° 24.156 como la CN, establecen que abarca todo el Sector Público Nacional.

Así pues, el universo es vasto y se extiende a la Administración Nacional, que comprende la Administración Central del Poder Ejecutivo y los organismos descentralizados; las empresas y sociedades del Estado; el sistema bancario oficial; el Sistema de Seguridad Social; el Poder Judicial; el Poder Legislativo; y los entes adjudicatarios de procesos de privatización en cuanto al cumplimiento de las cláusulas contractuales¹¹⁰. Incluso, el art. 120° de la CN, faculta al Congreso a extender la competencia del control externo a las entidades públicas no estatales o a las de derecho privado en cuya dirección y administración tenga responsabilidad el Estado Nacional (González de Rebella, 2001; Lerner, 1996a; Pizzuto, 2006).

En la práctica, también se realiza el control de los ingresos públicos, si bien dicha atribución no está contemplada en la Ley (Petrei, 2005).

El sistema de control externo previsto en la Ley, a diferencia de su antecesor, no incluye atribuciones jurisdiccionales. Es decir, la AGN no puede sustanciar juicios de cuentas ni de responsabilidad (como sí lo hacía el TCN)¹¹¹.

No obstante ello, si la AGN detectara hechos delictivos, debería denunciar los mismos ante la autoridad judicial competente, así como poner en conocimiento al

¹¹⁰ Quedarían comprendidos, directa o indirectamente, concesionarios de servicios públicos vinculados con el patrimonio del Estado (Pizzuto, 2006).

¹¹¹ De acuerdo a Lerner, 1996a, esta decisión se vincula con el criterio de que dichas funciones jurisdiccionales deben quedar en manos del Poder Judicial, ya que se parte del supuesto de que las acciones de administrar, controlar y juzgar corresponden a tres instancias institucionales distintas.

ente controlado sobre las actuaciones iniciadas, para que éste a su vez instruya la vía contencioso administrativa correspondiente (Lerner, 1996a).

La vinculación con el Parlamento se realiza a través de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas del Congreso Nacional. Esta Comisión ejerce un control pluripartidista y asegura el control político de la actividad de auditoría de la AGN (Lerner, 1996a).

El art. 116º de la Ley dispone que sus normas básicas internas, la distribución de sus funciones y sus normas de funcionamiento sean establecidas por resoluciones conjuntas de las Comisiones Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas y de Presupuesto y Hacienda de las dos Cámaras del Congreso Nacional.¹¹²

En relación al plan de trabajo, el art. 125º de la Ley establece como atribución de los auditores generales reunidos en Colegio, proponer el programa de acción anual y adoptarlo por mayoría, para que luego sea sometido a consideración de tales Comisiones. Así pues, dichas Comisiones son encargadas de aprobar el plan de acción anual, estableciendo la cantidad de auditorías a realizar, el tipo de auditoría (financiera o de gestión) y las jurisdicciones que van a ser controladas (Pizzuto, 2006).

Dada las características y la diversidad del universo de control de la AGN, la formulación del plan de acción anual se establece siguiendo ciertos parámetros para definir los sectores o aspectos a ser controlados, a saber: la importancia del tema para el desarrollo de la actividad parlamentaria, los exámenes solicitados por el Congreso, la confiabilidad de los sistemas de control interno, la magnitud de las corrientes de fondos y el impacto social, económico y ambiental de los programas, proyectos y operaciones (Pizzuto, 2006).

En suma, la AGN prepara su plan anual, en consulta con las Comisiones mencionadas, atendiendo a las cuestiones de especial interés para el Congreso, a

¹¹² Lo establecido en este párrafo del art. 116 parece no congeniar con la independencia funcional y financiera que predica el mismo artículo de la Ley 24.156.

los mecanismos de control interno existentes, las áreas de riesgo, los montos involucrados, y el impacto social y económico de los programas (Petrei, 2005).

Por otro lado, en el período 2013-2017, la AGN aprobó su primer Plan Estratégico Institucional (PEI) a los efectos de determinar las bases que le permitan ser permeable a los cambios provenientes del contexto. Para ello resulta indispensable conocer las prioridades de la sociedad en materia de control, sus expectativas respecto del órgano de fiscalización, y la relación de la institución con el entorno social (AGN, 2017).

Respecto de los informes, la AGN realiza básicamente dos tipos de auditorías, las financieras y las de gestión. Estas auditorías se llevan a cabo, de acuerdo a la temática, por diferentes Direcciones Generales: Deuda Pública, Sector Público no financiero, Control del Sector Financiero y de Proyectos Especiales, Control de los Órganos Reguladores de Servicios Públicos y de Empresas Privatizadas, y Planificación.

Asimismo, las inspecciones se realizan conforme a la siguiente clasificación: Auditoría de las Unidades de Ejecución, según la jurisdicción u organismo; Auditoría de las Unidades de Ejecución de Proyectos financiados por organismos internacionales; y Auditoría de Deuda Pública (González de Rebella, 2001).

Una vez realizado el informe, la Dirección a cargo del tema debe aprobarlo para que luego sea autorizado por la Comisión de Supervisión del Colegio de Auditores y, finalmente, sea enviado a la Comisión Mixta Revisora de Cuentas (González de Rebella, 2001). Como ya hemos mencionado, la AGN es un organismo técnico del Congreso, por lo que le eleva sus informes para su análisis y revisión¹¹³.

En relación al carácter público de sus informes, se encuentra establecido por los artículos 107^º inc. c) y 119^º inc. f) de la Ley N^º 24.156. En la práctica, tal difusión se materializa con la publicación de los informes de auditoría en la página web del

¹¹³ De esta forma “[e]l control de la AGN otorga el debido sustento técnico mientras que la aprobación posterior de los informes por el Parlamento garantiza el adecuado poder político de la actividad de auditoría, y la necesaria independencia de criterio con respecto al poder administrador de los recursos públicos” (Lerner, 1996a, p. 370).

organismo. Aún así, hay quienes sostienen que esta difusión no es suficiente, ya que, salvo en raras ocasiones y generalmente movilizada por supuestos intereses políticos, la AGN no ha buscado una mayor repercusión en la prensa.

C) Antecedentes y Situación Actual

En lo que refiere a auditorías de gestión, fueron incorporadas el plan de acción de 1996, para luego, en 1998, introducir como objetivo estratégico el concepto integral de auditoría (Pizzuto, 2006).

Si bien se realizan, el mayor énfasis está puesto en las auditorías financieras y dentro de éstas, en la cuenta de inversión del gobierno central (Petrei, 2005).

La norma de creación de la AGN pretendía promover una vasta interacción entre las cámaras legislativas y el órgano de control, tal como existe en las EFS de Canadá y EE.UU., donde el 30% y 80%, respectivamente, de las auditorías realizadas, son a pedido del Poder Legislativo. Sin embargo, en Argentina una cantidad ínfima de controles han sido realizados a pedido del Congreso, lo que confirma la falta de articulación entre ambas instituciones. Como dijimos, el canal de comunicación entre la AGN y el Congreso se vincula con las Comisiones Parlamentarias Mixta Revisora de Cuentas y la de Presupuesto y Hacienda (González de Rebella, 2001).

Durante el ejercicio 2015, la AGN realizó 58 auditorías de gestión y exámenes especiales sobre un total de 183 informes de auditoría presentados, representando un 32%. Asimismo, fueron realizadas 65 auditorías financieras y 60 contables. En comparación con el ejercicio anterior, se denota un desarrollo en la implementación de este tipo de auditorías, ya que en 2014 se efectuaron 67 auditorías de gestión sobre un total de 220, representando un 30% sobre el total de informes presentados¹¹⁴.

Dichas auditorías de gestión fueron realizadas en la Jefatura de Gabinete de Ministros, en casi todos los Ministerios de la Nación, SENASA, Entes Reguladores,

¹¹⁴ Fuente: Memoria Institucional 2015 (http://www.agn.gov.ar/files/informes/2016_209info.pdf) y Memoria Institucional 2014 (http://www.agn.gov.ar/files/memorias/memoria_anual_2014_0.pdf). Fecha de consulta: 20/03/2017. La Memoria 2015 es la última publicada a la fecha de consulta.

Empresas Prestadoras de Servicios Públicos, Unidades ejecutoras de Proyectos con Financiamiento Externo; Poderes Legislativo y Judicial, Universidad Nacional de Cuyo y Fondo para la Convergencia Estructural del Mercosur (FOCEM).

A su vez, las mismas se concentraron en la gestión de diversos Programas y Proyectos (Fútbol para Todos, Programa de Gestión de Residuos Sólidos Urbanos en Municipios Turísticos, Programa Remediar, etc.); Auditorías de Gestión Ambiental (en la Dirección Nacional de Residuos Peligrosos, Plan Nacional Federal de Recursos Hídricos, etc.); Auditorías Informáticas (del Sistema de Tránsito Aduanero Monitoreado) y Exámenes Especiales (sobre deuda pública provincial, endeudamiento de corto plazo, análisis de la ejecución de los créditos presupuestarios, etc.)¹¹⁵.

De estas evidencias, se puede inferir que, aunque el proceso de incorporación de auditorías de gestión a su campo de actuación es lento y gradual, se puede avizorar que abarca cada vez más jurisdicciones y diversos temas, programas y/o proyectos.

D) Buenas Prácticas

En relación a lo expuesto, podemos concluir que las mejores prácticas adoptadas por la AGN en relación a las auditorías de gestión son las siguientes:

- ✓ Equipos de auditores interdisciplinarios, dispuestos a realizar tareas que abarquen diversas ramas de la ciencia y la técnica.
- ✓ Formulación del Plan Estratégico Institucional (PEI), por un periodo de 5 años, que le permite mantenerse permeable a los cambios del contexto.

3.2.5. La Sindicatura General de la Nación: Red Federal de Control Público

En Argentina, el control interno estuvo por muchos años a cargo de la Contaduría General de la Nación, hasta la creación de la SIGEN en 1992 con la sanción de la Ley N° 24.156.

¹¹⁵ Fuente: Memoria Institucional 2015. Fecha de consulta: 20/03/2017.

A partir de entonces, el sistema de control interno queda conformado por la SIGEN como órgano normativo, de supervisión y de coordinación, y por las unidades de auditoría interna (UAI) de cada jurisdicción y entidad, subordinadas al Poder Ejecutivo Nacional. Estas UAI dependen jerárquicamente de la autoridad superior de cada organismo y técnicamente de la SIGEN (Petrei, 2005)¹¹⁶.

Con el fin de no desviarnos de nuestro foco de atención, y teniendo en cuenta que la SIGEN constituye un órgano de control interno, vamos a concentrarnos específicamente en la RFCP, ya que constituye un emprendimiento de incipiente desarrollo en materia de auditoría de gestión, y del cual participa el TCPSF.

A) Antecedentes y Situación Actual

Tal como hemos señalado en el capítulo primero de esta investigación, la RFCP es un emprendimiento organizacional estatuido por la SIGEN en el año 2002 que integra y complementa las estructuras estatales de fiscalización y auditoría, en el orden nacional, provincial y municipal. Es decir, descentraliza la fiscalización de los programas sociales financiados con fondos nacionales en los órganos de control de las provincias y municipios de todo el país (SIGEN, 2017)¹¹⁷

Sus antecedentes se remontan, en primera instancia, al 28 de febrero de 2002, cuando el Poder Ejecutivo Nacional suscribió un Convenio entre los órganos gubernamentales de control a los fines de brindar apoyo al desarrollo de las acciones paliativas generadas como respuesta a la emergencia social (Cainzos, 2012)¹¹⁸.

En sus comienzos, contó con la adhesión de las UAI de los Ministerios de Desarrollo Social y Trabajo, Empleo y Seguridad Social; de los Tribunales de Cuentas de las Provincias de Río Negro, Misiones, La Pampa y Entre Ríos; la AGPS; la AGCBA; la Sindicatura General de la Ciudad de Buenos Aires y la SIGEN (SIGEN, 2017).

¹¹⁶ Esto significa que la autoridad superior de cada jurisdicción y entidad es responsable del mantenimiento de un adecuado sistema de control interno, bajo la coordinación técnica de la SIGEN.

¹¹⁷ Para mayor ahondamiento, véase <http://www.siggen.gob.ar/red-federal.asp>. (fecha de acceso: 12/04/17)

¹¹⁸ Se formalizó mediante el Convenio N° 27 MTEySS entre las instituciones que conforman los órganos de control, representados, entre otros, por el SPETCRA, la SIGEN, la AGCBA, y por el Poder Ejecutivo y los Ministerios de Desarrollo Social y Trabajo, Empleo y Seguridad Social (Cainzos, 2012).

En la actualidad, todas las jurisdicciones del país se encuentran representadas en la Red y también se han sumado ciertos tribunales de cuentas municipales. Es decir, al presente participan los órganos de control externo de la totalidad de las provincias del país, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de algunos municipios; ciertas entidades de control interno locales; y las UAI de los Ministerios de Agroindustria, Ambiente y Desarrollo Sustentable, Desarrollo Social, Educación y Deportes, Interior, Obras Públicas y Vivienda, Salud, Trabajo, Empleo y Seguridad Social y Consejo Nacional de Coordinación de Políticas Sociales de la Nación (SIGEN, 2017)¹¹⁹.

Respecto de su dirección y organización, fue creado el Comité de Auditoría Federal que, integrado por todas las organizaciones adheridas, define las pautas y planes de acción a realizar por los organismos de control locales.

En este marco, los profesionales y auditores de los Tribunales de Cuentas que integran la RFCP debieron capacitarse y adquirir experiencia en control de gestión, aprendiendo a incorporar aspectos que trascienden el tradicional control de legalidad, contable y documental, e incorporando a su visión analítica nuevos criterios y metodologías (Cainzos, 2012).

En rigor, constituye un proyecto que no sólo ha derivado en la realización de auditorías sobre la gestión de los programas sociales implementados por el gobierno nacional, sino que además permitió una sinergia entre los organismos de control de todo el país y la vinculación e interacción entre sus autoridades y auditores.

Por lo expuesto, sigue siendo una experiencia en continua evolución en materia de control de gestión, que podría tomarse como un modelo a replicar a los fines de auditar las políticas y programas sociales financiados con fondos provinciales.

B) Buenas prácticas

En relación a lo expuesto, podemos concluir que las mejores prácticas adoptadas por la SIGEN en el marco de la RFCP son las siguientes:

¹¹⁹ El TCPSF forma parte de esta Red desde el año 2004 y la SIGEP desde el año 2007. Para mayor detalle de los organismos que la integran véase <http://www.sigen.gob.ar/red-federal.asp>.

- ✓ Creación de un Manual de Herramientas de Auditoría de Programas Sociales (2011) que constituye un instrumento de consulta para orientar a los auditores en las actividades de auditoría, ya que contiene información sobre las tareas de planificación, ejecución, informe y seguimiento, a través de procedimientos, cuestionarios y guías de trabajo.
- ✓ Organización de Jornadas Técnicas y de Planificación, con la participación de las entidades de fiscalización interna y/o externa y jurisdicciones involucradas, que han resultado fundamentales como ámbito de debate intelectual y práctico entre los organismos que la integran y sus auditores, logrando una sinergia de intercambio de metodologías y experiencia.
- ✓ Otro aspecto incorporado a la metodología de trabajo y que prácticamente es de aplicación generalizada, es solicitar la opinión del auditado respecto de las observaciones y recomendaciones planteadas. Esta práctica, tiende a incrementar los niveles de calidad de los informes de auditoría, a la vez que procura involucrar al auditado en el problema y, consecuentemente, lograr su compromiso en cuanto a la implementación de las acciones correctivas.
- ✓ Sistema de seguimiento de informes y observaciones - SISIO RED FEDERAL (2011). Su objetivo es disponer de una base de datos que permita el monitoreo del grado de ejecución de los planeamientos anuales, la administración de los proyectos de auditoría y el seguimiento de las observaciones y recomendaciones formuladas en los informes.
- ✓ Difusión. Los informes producidos son comunicados, por intermedio de SIGEN, a la cartera jurisdiccional competente y a la Presidencia del Consejo Nacional de Coordinación de Políticas Sociales. Asimismo, constituye un tema de especial interés para su tratamiento en distintas jornadas técnicas profesionales, nacionales e internacionales.

3.3. Marco Normativo y Antecedentes Prácticos a Nivel Subnacional

Como hemos mencionado anteriormente, luego de la promulgación de la Ley N° 24.156, algunos gobiernos subnacionales de la República Argentina iniciaron o intentaron iniciar reformas análogas en sus propias administraciones, tal como lo sugería tal modelo.

La mayoría de ellas lo ha logrado con la promulgación de su propia normativa de administración y control de la hacienda pública; mientras que tan sólo dos jurisdicciones han instituido además órganos de control externo con idéntica configuración y similares atribuciones que la EFS nacional.

Esta situación se plantea debido a la forma de organización de la mayor parte de estos organismos, bajo la figura de Tribunales de Cuentas, aprobados por sus propias Constituciones Provinciales; por lo que su reestructuración requiere reformas de tales Cartas Magnas, muy difíciles de instrumentar. Sin embargo, muchos de estos organismos han ampliado sus competencias incorporando el control de gestión a su campo de acción.

Es decir, a la fecha, sólo la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la provincia de Salta han creado Auditorías Generales bajo el mismo esquema que la AGN. Por su parte, el TCPBA, aunque no ha cambiado su figura institucional y tampoco ha rescindido de sus funciones jurisdiccionales, actualmente se encuentra en un proceso de modernización que involucra la incipiente incorporación de auditorías de gestión dentro de su campo de actuación, como una manera de ajustarse a los nuevos retos en materia administración financiera gubernamental.

Por esta razón, a continuación desarrollaremos brevemente la situación de ambos organismos, de manera de observar su evolución actual.

3.3.1. La Auditoría General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (AGCBA)

A) Marco normativo e institucional

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires constituye uno de los centros urbanos más importantes de América Latina, es sede del poder político, cabecera del sistema económico del país (Rodríguez, 2001).

Hasta el año 1996, y en virtud a lo establecido por el artículo 117º de la Ley N° 24.156, la AGN como órgano de control externo tenía competencia sobre la Ciudad de Buenos Aires. Así pues, controlaba el funcionamiento, el gasto y las actividades contables de la Ciudad Autónoma (Despouy, 2008).

Con la reforma de la CN de 1994, se dispuso que la Ciudad de Buenos Aires tenga un régimen de gobierno autónomo con facultades propias de legislación y jurisdicción (artículo 129º). En efecto, el 1º de octubre de 1996, con la sanción de la Constitución de la Ciudad, queda consolidado su carácter autónomo y se crea la AGCBA como órgano de control externo (Despouy, 2008).

Ciertamente, la AGCBA es un organismo creado por la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (art. 132º) a los efectos de ejercer el control externo del sector gubernamental en sus aspectos económicos, financieros, patrimoniales, de gestión y de legalidad (Prada, 2007)

Consecuentemente, a partir de 1997, la AGN establece mediante Disposición N° 114/97 que no tiene competencia para auditar actos del Gobierno ni ninguna otra actividad que lleven a cabo las autoridades de la Ciudad¹²⁰ (Despouy, 2008).

A su vez, la Ley N° 70 de Gestión, Administración Financiera y Control del Sector Público de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (1998) determina las estructuras y las características de los distintos órganos de control previstos por la Constitución (Rodríguez, 2001)¹²¹.

La AGCBA forma parte del sistema de control integral e integrado, conforme a los principios de economía, eficacia y eficiencia, y cuenta con personería jurídica, autonomía funcional y financiera, y legitimación procesal (Prada, 2007).

¹²⁰ No obstante, aunque quedan claramente delimitadas las competencias de ambos organismos, la AGN aún tiene competencia de control sobre ciertas actividades que se desarrollan en la Ciudad de Buenos Aires, el conurbano bonaerense y las poblaciones que viven o desarrollan sus actividades en el Área Metropolitana; como el Riachuelo y ciertos servicios públicos interjurisdiccionales (Despouy, 2008).

¹²¹ Aunque tradicionalmente se conocen como órganos de control a la Sindicatura General de la Ciudad y a la AGCBA, la Constitución de la Ciudad incluye además a la Defensoría del Pueblo, la Procuración General y el Ente Único Regulador de los Servicios Públicos (Rodríguez, 2001)

B) Organización y funcionamiento

La conducción del organismo es asumida por un cuerpo colegiado, integrado por siete miembros quienes actúan en carácter de Auditores Generales, designados por el Poder Legislativo con el voto de la mayoría absoluta de sus miembros a propuesta de los representantes de los partidos políticos o alianzas de la misma, respetando su proporcionalidad. Su Presidente es designado a propuesta de los legisladores del partido político o alianza opositora con mayor representación numérica en el cuerpo (Prada, 2007 y Rodríguez, 2001)¹²².

La planta de personal de la Auditoría de la Ciudad se fue conformando durante el año 2000. Hacia el año 2001, de la totalidad de los agentes, el 72% es de planta permanente y el resto contratados, y la mayor parte son auditores de campo. A su vez, el 65% son profesionales¹²³ (Rodríguez, 2001).

Asimismo, se destaca el carácter multidisciplinario de los equipos de auditoría, ya que, si bien abogados y contadores siguen siendo mayoría, hay una gran proporción de profesionales de otras disciplinas como médicos, arquitectos, asistentes sociales, licenciados en letras, antropólogos, etc. (Rodríguez, 2001).

El universo de control comprende los órganos de la administración pública, centralizada, descentralizada y las empresas, sociedades o entes en los que la Ciudad tenga participación (Prada, 2007). Dicho control se organiza por sectores, a través de Direcciones Generales¹²⁴.

La Auditoría produce básicamente Informes Finales y subsidiariamente dictámenes sobre estados contables y la Cuenta de Inversión. Eventualmente, realiza

¹²² Así lo establecen el artículo 136 de la Constitución de la Ciudad y la Ley 70. El Organigrama Institucional de la AGCBA se puede observar en su página web oficial, en el siguiente link: <http://www.agcba.gov.ar/web/index.php/somos/organigrama> (consultado el 30/03/17).

¹²³ De la página web oficial se puede visualizar la lista de personal, de la cual se puede extraer que existen 571 empleados de planta permanente y 137 Trabajadores por tiempo determinado (AGCBA, 2017, consultada el 31/03/17).

¹²⁴ Las Direcciones Generales de AGCBA son: Obras y Servicios Públicos; Educación; Salud; Economía, Hacienda y Finanzas; Asuntos Institucionales y Partidos Políticos; Asuntos Financieros; Asuntos Legales; Planificación; Desarrollo Social; Sistemas de Información; Justicia; y Cultura y Turismo (AGCBA, 2017)

diagnósticos e informes especiales a pedido de la Legislatura o del Colegio de Auditores (Rodríguez, 2001).

Los dictámenes que produce la AGCBA tienen carácter público. Son publicados en la página de Internet oficial para que cualquier ciudadano pueda acceder a ellos. A su vez, se realiza una difusión institucional intensa ya que estos informes son enviados a la Legislatura de la Ciudad, al Jefe de Gobierno, al secretario del área en que concierne el informe, a la Junta de Ética y Organismos de Control de la Legislatura, y al presidente de la Comisión de la Legislatura pertinente al ente auditado (Prada, 2007; Rodríguez, 2001).

C) Antecedentes y situación actual

El ciclo de auditoría, es decir el tiempo en el que puede llegar a cubrirse todas las jurisdicciones de la Ciudad de Buenos Aires, ha sido estimado por el Colegio de Auditores en cinco años. Recién en la planificación 2001, se le dio prioridad a la intensidad sobre la extensión y a las auditorías de gestión sobre las legales y financieras, a la vez que se auditaron los programas ejecutados por el Gobierno de la Ciudad durante el ejercicio 2000 (Rodríguez, 2001).

La Memoria es el documento que reseña la actuación de la AGCBA durante el período anual correspondiente, en virtud de lo previsto en el art. 144^º inc. f) de la Ley N^º 70. En relación a las auditorías de gestión, deben prever la utilización de procedimientos adecuados para evaluar Economía, Eficacia y Eficiencia, incorporando la utilización de al menos dos indicadores (Memoria AGCBA, 2016).

A partir del análisis de la Memoria 2016 se puede constatar que se han planificado y ejecutado auditorías de gestión en todas las Direcciones Generales en que se divide la AGCBA, excepto en la de Sistemas de la Información. Así pues, se planificaron 35 auditorías de gestión sobre un total de 80 auditorías (que incluye además auditorías financieras, legales y financieras, integrales, seguimientos, relevamientos y auditorías de Red Federal de Control Público), lo que representa un casi 44% de auditorías de gestión sobre el total de auditorías.

D) Buenas prácticas

En relación a lo expuesto, podemos concluir que las mejores prácticas adoptadas por la AGCBA en relación a las auditorías de gestión son las siguientes:

- ✓ Equipos de auditoría de carácter multidisciplinario, conformado en su mayoría por abogados y contadores, y una gran proporción de profesionales de otras disciplinas como médicos, arquitectos, asistentes sociales, licenciados en letras, antropólogos.
- ✓ Divulgación de los informes de auditoría a través de diversas vías de comunicación: institucional, mediante el envío de copias a la Legislatura, al Jefe de Gobierno, al ente auditado, a la Dirección General de Asuntos Legislativos y Organismos de Control y a la Sindicatura General de la Ciudad; a través de una Revista Institucional denominada ContexBA; y difusión a la ciudadanía, mediante la publicación de sus informes en la página web institucional.

3.3.2. El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (TCPBA)

A) Marco institucional y normativo

Los orígenes de esta institución se remontan a los tiempos de la colonización de América, por lo que la forma de control ha sido heredada de la legislación de Indias, adaptándose a los cambios que fue atravesando nuestro país¹²⁵.

Durante el período colonial y el de consolidación del estado nacional, el control fue ejercido a través de distintos organismos (Contaduría Mayor, Junta Superior de Real Hacienda, Comisiones parlamentarias, Oficina de Contabilidad, etc.). En 1889 la Constitución Provincial ordenó por ley la creación de un Tribunal de Cuentas que aprobara o desaprobara la percepción e inversión de caudales públicos (art. 159º).

Así, en cumplimiento de dicho mandato constitucional, en Febrero de 1891 se constituye el Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (en adelante, TCPBA).

Actualmente el Organismo se rige por la Ley Orgánica N° 10.869 y sus modificatorias, donde se determina su estructura, composición, facultades, funcionamiento y normas a las cuales deberá ajustar sus procedimientos. Si bien

¹²⁵ Información extraída de: <http://www.htc.gba.gov.ar/historia>, consultado el 10/03/17.

esta Ley y sus modificatorias no contemplan expresamente la atribución de realizar auditorías de gestión, el TCPBA inició su incorporación porque entiende que tal facultad deriva de su función de control según el art. 159º de la Constitución Provincial, y se materializa en la formulación de recomendaciones¹²⁶.

Asimismo, la Ley de Administración Financiera y Sistema de Control de la Provincia Nº 13.767, promulgada en diciembre de 2007, en su art. 101º, amplía el espectro de control, adoptando el enfoque en los resultados bajo los criterios de Economía, Eficiencia y Eficacia.

En relación a las auditorías de gestión, el marco normativo se basó en los lineamientos de la INTOSAI y en las Guías Metodológicas propias elaboradas, revisadas en las pruebas piloto, con la asistencia de consultores especialistas contratados. En una primera etapa, se elaboraron cuatro guías metodológicas y, en noviembre de 2014, se aprobó un Manual de Auditoría del TCPBA que contempla un capítulo sobre Auditorías de Desempeño.

B) Organización y funcionamiento

La reforma de la Constitución Provincial de 1994 establece en su artículo 159º que el TCPBA se compondrá de un presidente abogado y cuatro vocales contadores públicos, todos inamovibles, nombrados por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Senado, quienes podrán ser enjuiciados y removidos en la misma forma y en los mismos casos que los jueces de las Cámaras de Apelación.

En 2011, en busca de la eficiencia de la mejora continua, se aprobó una nueva Estructura Orgánico-funcional, que incluye una Dirección General de Gestión de la Calidad dentro de la Secretaría de Modernización y Fortalecimiento Institucional. La misión de dicha Dirección es mantener la mejora continua a partir del desarrollo de

¹²⁶ Esta información y toda aquella que no contenga una cita de autor específica, en relación al TCPBA, fue obtenida en oportunidad de realizar la entrevista a la Secretaría de Modernización y Fortalecimiento Institucional del organismo (realizada en fecha 12/02/2015).

programas, proyectos y sistemas, y tiene a su cargo la elaboración, diseño y supervisión de auditorías internas de la calidad del Organismo (HTC, 2017).¹²⁷

El TCPBA cuenta con un Código “de Ética, Normas de Confidencialidad y manejo de la Información”, actualizado a Febrero de 2017, cuyo objetivo es enunciar las normas y principios éticos que deben inspirar la conducta de todos los funcionarios y empleados, de manera de crear compromiso interno y externo, así como generar confianza en la ciudadanía (HTC, 2017)¹²⁸.

En relación a las auditorías de gestión, se coordinan desde la Secretaría de Modernización y Fortalecimiento Institucional.

Los equipos de auditoría se conforman con personal de planta, fundamentalmente contadores, contando con el apoyo de abogados y especialistas en sistemas. En un futuro se espera poder contratar o celebrar convenios con la universidad u otros entes a los fines de recibir colaboración de distintas especialidades.

El proceso para ejecutar estas auditorías se estructura en cuatro etapas, de acuerdo a las guía metodológicas creadas para cada una de ellas: I. Planificación (comprende elaboración del perfil del auditado; evaluación del sistema de control interno; determinación de áreas críticas; evaluación de riesgos; elaboración del programa operativo y celebración del acuerdo entre el auditor y los auditados); II. Ejecución (realización de las tareas de campo; documentación en papeles de trabajo; evaluación de evidencias; elaboración de matriz de hallazgos y del Informe Preliminar que se pone en conocimiento del auditado para que formule su descargo); III. Informe Final (contiene objeto, objetivo, alcance del trabajo, limitaciones al alcance, resultados obtenidos, observaciones y respuestas del auditado y recomendaciones); y IV. Seguimiento de las recomendaciones.

Asimismo, desde el 2004, el TCPBA asumió un fuerte compromiso con la calidad en la gestión de sus procesos e instaló la mejora continua como filosofía del trabajo.

¹²⁷ El Organigrama Institucional del TCPBA se puede observar en su página web oficial, en el siguiente link: <http://www.htc.gba.gov.ar/organigrama> (consultado el 22/03/2017).

¹²⁸ Esta y otra información vertida a continuación ha sido extraída de la página institucional del organismo: <http://www.htc.gba.gov.ar/>.

Siguiendo esta premisa, implementó un Sistema de Gestión de la Calidad conforme la Norma ISO 9001. La primera certificación fue obtenida a fines de 2004 con la Norma ISO 9001:2000, y a partir de allí se ha mantenido anualmente (HTC, 2017)¹²⁹.

C) Antecedentes y situación actual

Además de las auditorías de regularidad y/o legalidad, las cuales se materializan a través del Estudio de la Cuenta y su posterior Fallo, el TCPBA amplía su espectro de control a través del desarrollo de auditorías de gestión. Asimismo, desde hace varios años es Auditor Independiente del Banco Mundial y varios proyectos financiados a la Provincia de Buenos Aires por el Banco Interamericano de Desarrollo (HTC, 2017).

En relación a las auditorías de gestión, el organismo adoptó la denominación de Auditorías de Desempeño, tal como las ISSAI 3100. La decisión de adoptar este tipo de auditorías a su misión fue incorporada en el Plan Estratégico 2013/2017.

Hacia el año 2013 el TCPBA emprendió un proyecto de aprendizaje con la asistencia de financiamiento externo de Organismos Multilaterales de Crédito, que permitió contar con el acompañamiento de consultores expertos en el tema. A febrero de 2015 había realizado dos pruebas piloto y tenía en ejecución otras dos¹³⁰.

La experiencia se desarrolló formando equipos de auditores conformados por profesionales de distintas áreas (Vocalías a cargo de los juicios de cuentas; abogados del área jurídica; informáticos de la Dirección de Sistemas).

D) Buenas prácticas

En relación a lo expuesto, podemos concluir que las mejores prácticas adoptadas por el TCPBA en relación a las auditorías de gestión son las siguientes:

¹²⁹ En virtud de que hasta el año 2015 sólo se habían realizado pruebas piloto, aún no habían sido incorporadas las auditorías de desempeño al Sistema de Gestión de Calidad; no obstante, se pensaba incorporar el procedimiento una vez aprobado.

¹³⁰ Al momento de la entrevista a la Secretaria de Modernización y Fortalecimiento Institucional (12/02/15) los resultados de la implementación de las pruebas piloto eran satisfactorios pero aún no se había realizado seguimiento de las auditorías efectuadas.

- ✓ Creación de Guías Metodológicas propias en auditorías de desempeño, revisadas en las pruebas piloto con la asistencia de consultores especialistas. Se elaboraron cuatro guías metodológicas y se aprobó un Manual de Auditoría del TCPBA (2014) que contempla un capítulo sobre Auditorías de Desempeño.
- ✓ Definición del proceso de auditorías de desempeño en cuatro etapas, de acuerdo a las guía metodológicas creadas para cada una de ellas: I. Planificación; II. Ejecución; III. Informe y IV. Seguimiento.
- ✓ Implementación de un Sistema de Gestión de la Calidad, certificaciones anuales, y creación de una Dirección General de Gestión de la Calidad dentro de la estructura del TCPBA, en el marco de su filosofía de mejora continua.

3.4. Comparación de los organismos analizados a modo de conclusión

Respecto del marco institucional, observamos que todas estas entidades de fiscalización externa examinadas resultan auxiliares del Congreso, Parlamento o Cámaras Legislativas, e informan a los mismos.

En relación al marco normativo podemos señalar que, mientras la OAG y la GAO se sustentan en sus leyes de creación, el TCU y la AGN se rigen por las disposiciones de sus propias Cartas Magnas y, además, en el caso argentino, por la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control.

En relación a su organización y funcionamiento, mientras los dos primeros constituyen órganos unipersonales, los dos segundos son colegiados. Respecto de sus recursos humanos, en general cuentan con planteles de equipos interdisciplinarios e involucran especialidades diversas.

En lo concerniente a sus funciones, todas ellas han incorporado las auditorías de gestión a su campo de actuación, aunque la denominan de distinta manera.

Al examinar los antecedentes prácticos, se puede vislumbrar que la GAO resulta pionera en la implementación de estas auditorías (década del '70), mientras que el resto de las EFS las consolidaron a partir de la década del '90. No obstante ello, se

destaca el desarrollo y la capacidad técnica adquirida por el TCU para realizar la fiscalización y la evaluación de programas de gobierno bajo esta modalidad. La comparación de estas EFS se puede vislumbrar en el **Apéndice II** de este trabajo.

A nivel nacional, también se destaca la RFCP, aunque sea coordinada por el órgano de control interno (SIGEN); ya que integra y complementa estructuras estatales de control en el orden nacional, provincial y municipal, con el objeto de fiscalizar el desempeño de los programas sociales financiados con fondos nacionales y contribuir a optimizar su gestión. Con este afán, el organismo ha creado manuales de procedimientos, sistemas y metodología propia.

A su vez, del análisis de los organismos subnacionales de control externo de la ciudad y provincia de Buenos Aires, AGCBA y TCPBA, respectivamente, podemos señalar que las auditorías de gestión se encuentran más consolidadas en la AGCBA, puesto que tal órgano ha sido creado desde sus comienzos con dichas atribuciones y no ha debido afrontar un proceso de cambio y reestructuración, como es el caso del TCPBA, que se encuentra en plena fase de ensayo. Esta ventaja de la AGCABA también se verifica respecto de la AGN que se convierte al modelo de Contraloría viniendo de un Tribunal de Cuentas, por lo que debe afrontar un proceso de reconversión de sus recursos humanos que se ven obligados a adaptarse a estas nuevas formas de control pero no necesariamente la terminan de hacer propia.

Finalmente, en lo relativo a las buenas prácticas enunciadas, se enfatiza la creación de manuales de procedimientos propios a la naturaleza de estas auditorías, documentos sobre técnicas y herramientas especiales, la normalización de las actividades, la aplicación de normas de calidad, la conformación de equipos interdisciplinarios, la divulgación de los resultados y los procesos de participación del público.

En virtud del conocimiento de estas buenas prácticas y del convencimiento de que representan ventajas para aquellas entidades de fiscalización que han sabido implementarlas, creemos conveniente analizar en el siguiente capítulo la situación actual del TCPSF y la posibilidad de afrontar este desafío.

CAPÍTULO 4

EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA DE SANTA FE Y LAS AUDITORIAS DE GESTION

Especial análisis de los condicionantes internos y externos

De acuerdo con el examen efectuado en los capítulos precedentes, podemos advertir que el cambio de paradigma desde el tradicional control legal o financiero hacia un control que abarque diversos aspectos de la gestión gubernamental, se materializa en la necesidad de adopción de auditorías de gestión, puesto que éstas comprenden la totalidad de estos aspectos, con especial énfasis en criterios de economía, eficiencia, eficacia y efectividad.

En este contexto, y a los fines de comprender la naturaleza de este tipo de auditorías, nos hemos concentrado en el capítulo primero en la evolución del control público y el advenimiento de las auditorías de gestión; en el capítulo segundo, en sus nociones fundamentales, así como los criterios, procedimientos y normas para su ejecución; y, en el capítulo tercero, en el estudio comparado de los antecedentes normativos y prácticos de ciertas entidades de fiscalización que han logrado implementarlas.

Ahora bien, a pesar de que asumimos que el control de gestión ha sido incorporado formalmente en nuestro país, tanto en la legislación de administración financiera nacional como en la mayoría de las subnacionales, en la práctica la mayoría de los Órganos de Fiscalización Externa Provinciales no lo han implementado concretamente, más allá de la experiencia obtenida en el marco de la RFCP¹³¹.

Este escenario se sustenta básicamente en la concepción tradicional de los Tribunales de Cuentas, que históricamente se han dedicado a las funciones de control de legalidad y de regularidad financiero-contable.

¹³¹ Conviene advertir que, al momento de formular esta afirmación, se encuentran exceptuadas la AGCABA y la AGPS, por tratarse de entidades de fiscalización externa que realizan este tipo de auditorías, conforme lo señalado en el capítulo anterior.

En virtud de ello, estamos en condiciones de entrometernos en la cuestión central de este trabajo de investigación que reside en desentrañar la situación problemática planteada respecto de la posibilidad de efectuar auditorías de esta naturaleza por parte del TCPSF, en el control de la utilización de los fondos provinciales.

En consecuencia, en este capítulo nos concentraremos en el Órgano de Control Externo Provincial, en la medida que intentaremos determinar las condiciones necesarias para el desarrollo de auditorías de gestión dentro de su ámbito de actuación.

Con esa finalidad, indagaremos sobre el marco institucional y normativo que rige su actuación, su organización y funcionamiento, y la especificidad de su función de auditoría, examinando sus capacidades técnicas y la dotación de recursos materiales y humanos. Asimismo, analizaremos si los organismos del Sector Público Provincial, sujetos a su control, son capaces de proporcionar la información requerida; y, finalmente, examinaremos la coordinación y cooperación existente con el órgano de control interno provincial.

Sobre la base de estas evidencias, estaremos en condiciones de reafirmar o refutar la hipótesis de investigación planteada; esto es, que si bien el TCPSF posee atribuciones para realizar auditorías de gestión, actualmente existen condicionantes de tal magnitud que dificultan su efectiva puesta en práctica.

4.1. Marco institucional y normativo¹³²

Antecedentes normativos

El documento más antiguo que menciona al TCPSF es la Ley N° 2.151 de 1927. Esta norma, derogada en 1933, contenía disposiciones relativas a un organismo que llevara a cabo el control posterior, quedando a cargo de la Contaduría General de la

¹³² Parte de la información expuesta ha sido extraída de la página web institucional del organismo: <https://tcpsantafe.gob.ar/index.php?/es/Institucional/Resena-Historica/Antecedentes-del-Tribunal>, consultado el 14/03/17.

Provincia el control concomitante y la facultad de observación de los actos administrativos.

En 1959, el Poder Ejecutivo elevó un proyecto de ley de creación de tal organismo a la Legislatura, pero no logró tratamiento en dicho seno.

Fue entonces en la reforma constitucional de 1962 que el TCPSF queda incorporado como órgano institucional en el art. 81º de la Carta Magna, en su Sección Cuarta, dedicada al Poder Ejecutivo¹³³.

Así, en su Artículo 81º la Constitución Provincial establece que este Tribunal de Cuentas tiene jurisdicción en toda la Provincia y le corresponde, en los casos y en la forma que señale la ley, aprobar o desaprobar la percepción e inversión de caudales públicos y declarar las responsabilidades que resulten, ejercer el contralor jurisdiccional administrativo y examinar la cuenta de inversión.

Asimismo, dispone que sus miembros (es decir, los Vocales) duran seis años en sus funciones, son nombrados por el Poder Ejecutivo con acuerdo de la Asamblea Legislativa y pueden ser removidos por juicio político.

En consecuencia, el TCPSF queda configurado como órgano de control externo de raigambre constitucional.

Con cierta dilación, en abril de 1970 se promulga la Ley Nº 6.592, a través de la cual se reglamenta su funcionamiento. En ella se delimitan sus competencias de control externo, asignadas hasta ese entonces a la Contaduría General de la Provincia y Comisiones de Cuentas de la Administración Provincial. También se tipifica su carácter jurisdiccional, derivado de las funciones del control de legalidad de los actos administrativos de contenido hacendal y el examen de las cuentas, actividades que se materializan en los juicios de responsabilidad y de cuentas, respectivamente.

¹³³ En su momento, se incluyó al TCPSF en la Sección del Poder Ejecutivo porque se consideraba auxiliar de tal Poder, conforme surge de los dictámenes de comisión de la convención constituyente de 1962 (Gonnet & Demaría, 2010). Sin embargo, ello no ha obstado a que el organismo desarrolle adecuadamente sus funciones de control externo sobre la totalidad del Sector Público Provincial No Financiero, incluyendo a los tres Poderes del Estado y a las Empresas, Sociedades y Otros Entes Públicos.

Finalmente, en noviembre de 2005 es sancionada la Ley N° 12.510 de Administración, Eficiencia y Control del Estado de la Provincia, promulgada el primer día hábil de 2006, que deroga, entre otros cuerpos normativos, a la Ley N° 6.592, y unifica, establece y delimita la competencia y las atribuciones del TCPSF.

La citada norma legal ratifica su naturaleza de órgano independiente, al incluirlo en la órbita del Poder Legislativo (art. 4º) como Unidad Rectora Central del sistema de control externo del Sector Público Provincial No Financiero¹³⁴.

A tales fines, el art. 192º establece que contará con personería jurídica, autonomía funcional, autarquía administrativa y financiera, y tendrá a su cargo la definición de objetivos y la elaboración de pautas, metodologías y procedimientos generales. Por otro lado, el art. 245º de la misma Ley dispone la creación de la Comisión Legislativa de Control y Revisora de Cuentas, que tendrá a su cargo el control de la gestión del TCPSF, ratificando su dependencia al Poder Legislativo¹³⁵.

Aunado a ello, y en función de las atribuciones conferidas por la misma ley para dictar sus propias normas reglamentarias, el organismo configura sus estructuras funcionales, alcances y procedimientos actuales mediante el dictado de Resoluciones internas.

Como se aprecia, la naturaleza, organización y competencia del TCPSF deriva de la Constitución de la Provincia, así como su independencia respecto de los demás poderes estatales.

Luego de la sanción de la Ley N° 12.510, el organismo siguió avanzando atendiendo a la dinámica propia de su actividad, en base a la adecuación y modernización de su normativa y sus funciones.

¹³⁴ Esta independencia resulta vital por la naturaleza de este organismo y sus funciones de fiscalización externa sobre toda la hacienda pública.

¹³⁵ Cabe destacar que esta Comisión, que debería integrarse por representantes de ambas Cámaras de la Legislatura Provincial, aunque en alguna oportunidad fue conformada formalmente, en la práctica nunca ha funcionado efectivamente.

Hoy en día continúa en el mismo sendero, inspirado en los nuevos conceptos de control, y procurando su optimización a los fines del cumplimiento eficaz de los deberes asignados constitucionalmente.

Avances en materia institucional

Nos parece importante destacar en este apartado, acciones impulsadas por el organismo en relación al fortalecimiento y la modernización institucional, así como a su independencia respecto a la Administración Central. En tal sentido, cabe mencionar las siguientes Resoluciones internas¹³⁶:

- **Res. N° 0020/13 TCP. Programa de Imagen y Fortalecimiento Institucional.** Su objetivo es desarrollar las capacidades internas de los recursos humanos y materiales existentes, favoreciendo el fortalecimiento de los mecanismos de gestión e impulsando el uso intensivo de las Tecnologías de Información y Comunicación, para lograr la integración entre las distintas áreas del Tribunal de Cuentas.

- **Res. N° 0051/13 TCP. Mecanismo de acceso a la información pública.** Su objetivo es regular el ejercicio del Derecho de Acceso a la Información Pública en el ámbito del TCPSF, estableciendo el marco para su desenvolvimiento (reglamentada a su vez por Res. N° 013/14 PTCP).

- **Res. N° 0028/14 TCP. Programa para la Modernización Institucional.** Su objetivo es desarrollar proyectos de innovación para mejorar la calidad de la gestión; impulsar la promoción de los recursos humanos con la contención de una estructura funcional y potenciar las capacidades institucionales.

- **Ingreso a la Organización Latinoamericana y Del Caribe De Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLAEFS)**¹³⁷. En oportunidad de celebrarse la XXIV Asamblea General de la OLACEFS en la ciudad de Cusco, Perú, en noviembre de

¹³⁶ Para mayor detalle, se puede acceder a su consulta a través del siguiente link: <https://tcpsantafe.gob.ar/index.php?esl/Transparencia/Informacion-de-Interes>.

¹³⁷ Se trata de un organismo internacional creado como una asociación de carácter permanente, que cumple funciones de investigación científica especializada y desarrolla tareas de estudio, capacitación, especialización, asesoría y asistencia técnica, formación y coordinación al servicio de sus miembros, promoviendo relaciones entre éstos, con el objeto de fomentar su desarrollo y perfeccionamiento.

2014, se admitió el ingreso del TCPSF como miembro afiliado a esta prestigiosa Organización.

- **Resolución N° 0001/15 TCP. Gestión de Calidad.** Aprueba el “Manual de la Calidad” cuya misión es implementar el sistema de Gestión de la Calidad ISO 9001-2008 y el “Manual de Normas y Procedimientos del Sistema de Gestión” a los fines de definir los procedimientos de gestión conforme a dicha norma. Estos manuales fueron modificados por Res. N° 001/17 TCP (07/02/17).

- **Resolución N° 0109/16 TCP** aprueba el **Estatuto para el Personal del TCP** y solicita a las Honorables Cámaras Legislativas el dictado de la respectiva ley; por **Res. N° 0254/16 TCP** se sanciona el **Régimen de Licencias, Justificaciones y Franquicias**; y por **Res. N° 0321/16 TCP** se establece el **Escalafón del Personal**.

- **Ley N° 13.608. Estatuto para el Personal del TCPSF** (19/12/16). Este cuerpo normativo establece los derechos y deberes de los trabajadores, así como los procedimientos de sanciones y la creación de una "Comisión de Análisis Salarial y Condiciones de Trabajo".

Al tenor de la aprobación del propio Estatuto, el Régimen de Licencias, Justificaciones y Franquicias, y el Escalafón para el personal del TCPSF, se reconocen los derechos y deberes de los trabajadores y, paralelamente, se refuerza la independencia del organismo respecto de los regímenes de la Administración Central, en aras al desarrollo y la mejora institucional.

Conforme lo expuesto, el organismo se encuentra promoviendo acciones tendientes a la mejora de la gestión institucional y ha logrado importantes avances en los últimos años.

4.2. Organización interna y funcionamiento

Integración del Cuerpo y Estructura Orgánica Funcional

El art. 193º de la Ley N° 12.510 prescribe que el TCPSF se integra con cinco vocales, uno de los cuales ejerce la presidencia. A su vez, el art. 197º determina que el presidente es el vocal que designa el propio cuerpo en Acuerdo Plenario, quien

permanece un año en dichas funciones, rotando en el cargo los demás vocales de acuerdo al orden que determine el sorteo efectuado en Reunión Plenaria.

Como ya hemos mencionado, son designados por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Legislativo, duran seis años en sus funciones y sólo pueden ser removidos por juicio político (art. 81º CP)¹³⁸. Rigen para ellos las causas de excusación y recusación del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Santa Fe (art. 196º Ley).

A su vez, el art. 198º establece que el Organismo contará, como mínimo, con dos Contadores Fiscales Generales, un Cuerpo de Contadores Fiscales, un Secretario de Asuntos de Plenario, un Secretario por cada Sala, un cuerpo de Asesores Contables y Jurídicos, un cuerpo de Auditores de carácter interdisciplinario, y el personal que determine la ley de presupuesto.

El mismo artículo dispone que su organización, misiones y funciones sean fijadas en la estructura orgánica funcional y el Reglamento Interno.

En armonía, además de estas directrices que surgen de la Ley de Administración, Eficiencia y Control Provincial, el TCPSF viene emitiendo una serie de Resoluciones desde el año 1973, que reglamentan su funcionamiento.

Respecto de su Reglamento Interno, mediante Resolución Nº 0005/73 TCP se establece que el organismo cumplirá su cometido a través de determinados servicios. Esta estructura de servicios sufre sucesivas modificaciones, quedando vigente la aprobada por Resolución Nº 0008/08 TCP:

1. Fiscalía General Área I
 1. Cuerpo de Contadores Fiscales
2. Fiscalía General Área II
 2. Cuerpo de Contadores Fiscales

¹³⁸ Actualmente, por Decreto Nº 1655/14 se establece el procedimiento de nombramiento de los miembros del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe.

3. Dirección General de Asuntos de Plenario¹³⁹
4. Dirección General de Presidencia
5. Secretaria de Sala I
6. Secretaria de Sala II
7. Fiscalía Jurídica
8. Dirección General de Administración
9. Dirección General de Plenario

En relación a su Estructura Orgánica, la misma fue prevista por Resolución N° 0202/93 TCP (art. 6º), y también ha sido objeto de continuas modificaciones, teniendo en cuenta las variaciones en los servicios enumerados anteriormente. Esta misma reglamentación aprueba el Régimen por Niveles y Subniveles (art. 3º), siendo modificado por resoluciones posteriores, hasta quedar vigente el adoptado por Res. N° 0008/08 TCP, ratificado por Res. N° 0321/16:

Cuadro 3. Agrupamientos, Cargos y Funciones del Personal - TCPSF

Agrupamiento General			Cargo-Función
Nivel / Subnivel Res. N° 021/93 TCP	Categ. Dec. N° 2695/83	Niveles Dec. N° 006/99	
I	24	9	Contador Fiscal General
I-II	24	9	Contador Fiscal – Abogado Fiscal Jefe – Abogado Fiscal – Secretario de Sala – Director General
II-I	23	8	Subdirector – Contador – Tesorero – Subsecretario de Sala – Abogado Asesor – Jefe de Área Inform.
III-I	22	7	Coordinador – Auditor Señor – Gestor de Proyectos
III-II	21	6	Jefe de Unidad Funcional – Auditor Semisenior – Ejecutor de Proyectos
IV-I	19	4	Supervisor – Auditor Junior – Técnico Funcional Informático
IV-II	17	3	Supervisor Intermedio – Auxiliar Profesional – Auxiliar Informático
V-I	16	3	Auxiliar – Chofer
VI-I	15	1, 2	Operativo

Fuente: Elaboración propia en base a Resoluciones internas TCP.

Respecto de la estructura orgánica del TCPSF, conviene advertir que ha sido objeto de análisis y estudios recurrentes, encontrándose bajo análisis un proyecto de modificación.

¹³⁹ Por Resolución N° 0036/2016 TCP se modifica su denominación a “Secretaría de Asuntos de Plenario”.

Recursos Humanos

En relación a los recursos humanos que integran el Organismo, actualmente cuenta con 282 agentes, todos de planta permanente, los cuales se pueden clasificar según el nivel de estudios y/o la función que desarrollan de la siguiente manera:

Cuadro 4. Cantidad de Recursos Humanos TCPSF

Nivel de estudios	Cant. Agentes	Funciones desempeñadas	Cant. Agentes
Universitarios			
Contador Público Nacional	114	Profesionales	86
Abogado	22	Auxiliares Profesionales	64
Otros	14	Administrativos	123
Terciarios	27	Servicios Generales	9
Secundarios	94		
Primarios	11		
Total de Agentes	282	Total de Agentes	282

Fuente: Elaboración propia, en base a la Memoria Anual 2016- TCPSF

Como podemos apreciar, la mayoría de los agentes son Contadores Públicos, representando aproximadamente un 40% del total de recursos humanos del organismo.

Asimismo, respecto de la capacitación de estos empleados, mucho de ellos han realizado posgrados y/o cursos de posgrado, especializaciones, e incluso tecnicaturas focalizadas hacia el control y la auditoría gubernamental.

En consecuencia, y tal como se analizará más adelante, gran parte del capital humano cuenta con la especificidad requerida para conformar equipos de trabajo hacia la concreción de auditorías de gestión.

Competencias y atribuciones del TCPSF

Las competencias del TCPSF, se encuentran delimitadas en el art. 202° de la Ley, abarcando el control de legalidad de los actos administrativos que se refieren o estén vinculados directamente a la hacienda pública; la auditoría y control posterior legal, presupuestario, económico, financiero, operativo, patrimonial, y “de gestión” y el dictamen de los estados financieros y contables del Sector Público Provincial No Financiero (en adelante, SPPNF); el examen de las rendiciones de cuentas y

sustanciación de los juicios de cuentas; y la determinación de la responsabilidad administrativa y patrimonial de los agentes públicos mediante la sustanciación de juicios de responsabilidad.

Asimismo, el art. 203° incorpora entre las atribuciones del organismo, además de aquellas vinculadas concretamente con el control de legalidad y el examen de las cuentas, la posibilidad de realizar auditorías en las distintas jurisdicciones o entidades bajo su control, examinar y evaluar el Control Interno; evaluar el cumplimiento de los planes, programas, proyectos y operaciones contempladas en la Ley Anual de Presupuesto; contratar a profesionales independientes de auditoría o consultores externos privados, fijando los requisitos de idoneidad que deben reunir y las normas técnicas a que deben ajustar su trabajo; dictar las normas en materia de auditoría externa, las que responderán a un modelo de control y auditoría integrada, que abarque los aspectos financieros, de legalidad y de economía, eficiencia y eficacia ¹⁴⁰.

Actualmente, el TCPSF se encuentra primordialmente abocado al análisis de legalidad de los actos administrativos emitidos por el SPPNF y la auditoría de los Balances de Movimientos de Fondos y rendiciones de cuentas. Asimismo, se realizan, con periodicidad anual, la auditoría sobre la Cuenta de Inversión de la Provincia y auditorías de Estados Contables de Empresas, Sociedades y Otros Entes Públicos.

Como podemos apreciar, a partir de la promulgación de la Ley N° 12.510 sobreviene el fortalecimiento de las funciones de control posterior del TCPSF, ampliando sus funciones tradicionales relacionadas a la legalidad de los actos administrativos y el examen de las cuentas e incorporando, entre otras competencias, la posibilidad de realizar auditorías y evaluaciones de gestión.

Seguidamente, analizaremos el accionar del TCPSF, específicamente en lo relativo a sus funciones de auditoría.

¹⁴⁰ Este detalle es meramente enunciativo, de manera de consignar las principales atribuciones conferidas al TCPSF en relación a la función de auditoría. Para mayor detalle, véase Art. 203° (inc. a. a bb.) de la Ley 12.510 de Administración, Eficiencia y Control de la Provincia de Santa Fe.

4.3. Función de Auditoría. Procedimientos, capacidades técnicas y recursos disponibles

Marco de Referencia

En el marco del Programa de acción anual de Control Externo, el TCPSF puede proponer la realización de auditorías sobre los asuntos de su competencia en las distintas Jurisdicciones o entidades bajo su control, conforme a lo dispuesto por el artículo 203º inciso d) de la Ley N° 12.510.

A su vez, los incisos c) y g) del mismo artículo, atribuyen al Órgano de Control el examen de la Cuenta de Inversión y su posterior elevación a la Legislatura, y la facultad de examinar y emitir dictámenes sobre los Estados Contables y Financieros de los Organismos del SPPNF, respectivamente.

En consecuencia, el TCPSF lleva a cabo esta función de auditoría esencialmente mediante la realización de auditorías de Estados Contables Anuales, auditoría especial sobre la Cuenta de Inversión del Ejercicio, y auditorías de programas financiados con fondos nacionales en el marco del Convenio suscripto con la RFCP.

Conforme a ello, y en virtud de las atribuciones conferidas por el art. 200º inc. g) y art. 203º inc. v) para emitir sus propias normas de auditoría externa, ha dictado una serie de resoluciones reglamentarias en la materia.

En relación a la Auditoría de Balances Comerciales, por **Resolución N° 009/06 TCP** se establece que los Organismos detallados en su Anexo I (ciertos Organismos Descentralizados del Poder Ejecutivo, Empresas, Sociedades y Otros Entes Públicos¹⁴¹) deberán presentar al TCPSF el Balance General Anual correspondiente al Ejercicio cerrado al 31 de diciembre del año anterior, antes del 30 de junio de cada

¹⁴¹ En tal Anexo se incluyen: Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Provincia, Caja de Asistencia Social - Lotería, Instituto Autárquico Provincial de Obra Social - IAPOS, Instituto Autárquico Provincial de Industrias Penitenciarias - IAPIP, Empresa Provincial de la Energía - EPE, Hospitales Públicos Descentralizados, Aeropuerto Internacional de Rosario, Ente Regulador de Servicios Sanitarios - ENRESS, Centro Único de Ablación e Implante de Órganos - CUDAI, Laboratorio Industrial Farmacéutico, Aguas Santafesinas S.A - ASSA, Fideicomiso Público de Administración e Inversión Programa Provincial de Producción Pública de Medicamentos.

año. Dicha obligación se hace extensiva a los Entes que se creen en el futuro y cuenten con la prescripción legal de confeccionar Balance General Anual.

A su vez, por **Resolución N° 0028/06 TCP** se aprueba el “Manual de Normas Técnicas de Fiscalización de la Hacienda Pública”, confeccionado por el Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones (IETEI) del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina (SPTCRA)¹⁴².

Este Manual se divide en dos Títulos: Normas de Auditoría en General y Normas sobre Auditoría Externa de Estados Contables. A su vez, estos Títulos se estructuran en Capítulos que versan básicamente sobre las normas para el desarrollo de la auditoría y para la elaboración de los informes.

En rigor, la Resolución N° 0028/06 TCP se enfoca primordialmente hacia el control de estados contables y financieros, no previendo criterios, normas o procedimientos para efectuar auditorías de gestión. Por consiguiente, contempla la aplicación supletoria y/o complementaria de ciertas normas emitidas por la AGN. En particular, las “Normas de Auditoría Externa” aprobadas por Resolución N° 145/93 AGN, que incluyen Normas Particulares relacionadas con la Auditoría de Gestión; el “Manual de Procedimientos de Auditoría de Gestión de Empresas y Sociedades del Estado”; el Documento Técnico N° 5 “Herramientas de Auditoría de Gestión”; y el “Manual de Auditoría para Planes Sociales”, emanado del Ministerio de Desarrollo Social de la Nación y adoptado por la RFCP, con el objeto de uniformar los criterios de evaluación y contenido de los informes de auditoría.

Cabe señalar que, aunque las normas de la AGN constituyen apreciables guías teórico-prácticas que podrían tomarse de referencia para auditar cualquier organismo o entidad pública en el orden provincial, han quedado desactualizadas respecto de los nuevos cometidos y las directrices emanadas de la INTOSAI, ya que fueron emitidas entre los años 1993 y 1995. La misma apreciación es aplicable sobre el “Manual de Normas Técnicas de Fiscalización de la Hacienda Pública” del IETEI, ya

¹⁴² El IETEI es un organismo federal de investigación, capacitación y desarrollo de estudios técnicos y de normas de uso general en temas inherentes al control de la hacienda pública, que depende del Consejo Directivo del SPTCRA.

que si bien la Resolución del TCPSF que lo aprueba data del año 2006, el mismo fue acordado en los años 1994-1995.

Por su parte, en relación a las auditorías efectuadas en el marco de la RFCP¹⁴³, convergen una serie de lineamientos emanados de Jornadas Técnicas y el “Manual de Herramientas de Auditoría de Programas Sociales” elaborado por la SIGEN, aprobado en septiembre de 2011.

Este Manual constituye un documento que, a través de procedimientos, cuestionarios y guías de trabajo generales, define criterios a los efectos de planificar, ejecutar y monitorear los planes, programas y/o acciones sociales objeto de auditoría, posibilitando su adecuación a cada contexto particular. Al mismo tiempo, establece la estructura interna de los informes, contemplando la realización de un Informe Ejecutivo y un Informe Analítico e incorporando a este último los apartados de Observaciones, Opinión del Auditado y Recomendaciones.

Por último, la **Resolución N° 0025/13 TCP** establece normas para la elaboración del Informe de Auditoría de la Cuenta de Inversión, como así también su plazo de presentación a las Vocalías de Sala, previa intervención de las Fiscalías Generales Áreas I y II.

En este Informe se expresa opinión respecto de la Cuenta de Inversión en su conjunto, acerca de la razonabilidad en sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas legales y/o contables que resultan de aplicación y, en los casos que se considera necesario, aclaraciones especiales, comentarios y recomendaciones para prevenir y corregir hallazgos.

Procedimientos Actuales

En relación al ciclo actual de las auditorías en el ámbito del TCPSF, se inicia con la Planificación Anual, que se efectúa a comienzo del año por parte de cada una de las Fiscalías Generales que conforman su estructura.

¹⁴³ En el capítulo tercero, en oportunidad de analizar las auditorías llevadas a cabo por SIGEN dimos cuenta de la conformación de esta Red y sus principales funciones.

Esta planificación se realiza en base a los requerimientos específicos de las Vocalías Jurisdiccionales de Sala, como así también teniendo en cuenta aspectos relevantes que surgen por iniciativa de las Delegaciones Fiscales, de las Fiscalías Generales y de la Dirección General de Control de Obra Pública.

Una vez confeccionado, el Plan es elevado como proyecto a consideración del Presidente y los demás Vocales, quienes dan conformidad al mismo o proponen modificaciones, tornándolo definitivo, y posteriormente lo remiten a la Fiscalía General que corresponda para su puesta en práctica.

Generalmente, este Plan comprende auditorías de obras públicas y auditorías anuales de balances comerciales de Entes Públicos. Asimismo, se incluyen las auditorías planificadas en el marco de la RFCP.

Como ya hemos mencionado, a partir de la integración del TCPSF a esta RFCP en el año 2004, comenzaron a incorporarse paulatinamente este tipo de auditorías a la Planificación anual, constituyendo hoy en día la práctica más contundente en relación al control orientado a los resultados.

Respecto de la Auditoría sobre la Cuenta de Inversión, la Res. N° 025/13 TCP dispone que las Fiscalías Generales Áreas I y II integren un equipo de trabajo tanto para su realización como para el seguimiento de los requerimientos y recomendaciones formulados en dicho marco. Asimismo, esta reglamentación aprueba la estructura para la elaboración del Informe de Auditoría y fija un plazo máximo para su presentación a las Vocalías de Sala, de 90 días contados a partir de la fecha de recepción de la Cuenta de Inversión por parte del TCPSF.

En general, el informe de auditoría de la Cuenta de Inversión efectúa un análisis global de índole macroeconómico y jurisdiccional, concluyendo sobre la razonabilidad de las cifras expuestas en los Estados Contables auditados, con las aclaraciones, limitaciones y salvedades que se consideren apropiadas.

Recursos Disponibles

En relación a los recursos humanos, son pocos los agentes afectados al Sector de Auditorías. Cabe destacar que tampoco existe un área específica en la estructura

organizacional del TCPSF, sino que se conforma en cada una de las Fiscalías Generales por un pequeño grupo de agentes destinados a tal cometido. Actualmente, existen tan sólo dos agentes asignados específicamente a dicha función, un Auditor Senior por cada Fiscalía General.

De todas formas, y a los efectos de poder cumplimentar con la planificación anual, se puede requerir la cooperación de auxiliares de otras áreas, tales como las Delegaciones Fiscales.

Por otro lado, en general, los recursos afectados son contadores públicos; y si bien el TCPSF cuenta con abogados, un arquitecto y un ingeniero en construcciones dentro de su planta funcional, los mismos se encuentran afectados a otras tareas.

Respecto de los recursos materiales y financieros, generalmente se provee la movilidad y soportes informáticos que requieren las tareas de campo, aunque presupuestariamente no se destina una partida específica para atender estas erogaciones.

Asimismo, el organismo renueva anualmente la licencia del Software de auditoría ACL, que permite agilizar el procesamiento de información en aquellas auditorías que involucran análisis de datos.

Antecedentes Prácticos y Situación Actual

Como mencionáramos anteriormente, desde el año 2004, con la integración del TCPSF a la RFCP, el Órgano de Control lleva a cabo tres tipos de auditorías: de Estados Contables Anuales, de la Cuenta de Inversión del Ejercicio y de Programas Sociales en el marco de la RFCP.

Durante el ejercicio 2016, se efectuaron 31 auditorías por parte del TCPSF. De las mismas, 8 fueron dispuestas por Fiscalía General Área I y 13 por Fiscalía General Área II, en función de las diversas jurisdicciones, entidades y otros entes públicos cuya fiscalización les compete; y además se realizaron 10 auditorías en el ámbito de la RFCP (SIGEN).

En el siguiente cuadro, se pueden apreciar la cantidad de auditorías producidas según el Área que la impulsa:

Cuadro 5. Auditorías Clasificadas según su origen – Año 2016.

Jurisdicciones	Dispuestas por		Por Convenio con SIGEN (RFCP)
	FGAI	FGAI	
Aeropuerto Internacional de Rosario	1		
Aguas Santafesinas SA (ASSA)	2		
Banco de Santa Fe SAPEM (En Liquidación)		2	
Caja de Asistencia Social de la Provincia - Lotería (CASL)		2	
Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Provincia		2	
Dirección Provincial de Vialidad (DPV)	1		
Empresa Provincial de la Energía (EPE)	1		
Ente Interprovincial Túnel Subfluvial "Raúl Uranga - Carlos Sylvestre Begnis"	1		
Ente Regulador de Servicios Sanitarios (ENRESS)	2		
Instituto Autárquico Provincial de Industrias Penitenciarias (IAPIP)		1	
Instituto Autárquico Provincial de Obra Social (IAPOS)		1	
Laboratorio Industrial Farmacéutico S.E.		2	
Fideicomiso Prog. Prov. de Prod. Pública de Medicamentos Ley 13174 - Dec. 607/11		2	
Ministerio de Desarrollo Social			1
Ministerio de Educación			2
Minsiterio de Producción			1
Ministerio de Salud			2
Ministerio de Trabajo y Seguridad Social			4
Nodo Regional Rosario		1	
TOTAL de Auditorías según su origen	8	13	10
TOTAL DE AUDITORIAS AÑO 2016			31

Fuente: Elaboración propia, en base a Memoria Institucional TCPSF 2016.

En relación al objeto de estas auditorías, la mayor parte corresponde a Estados Contables anuales, resultando un porcentaje menor aquellas que recaen sobre la ejecución operativa y financiera de ciertos programas, sobre todo financiados con fondos nacionales en el marco de la RFCP.

A continuación podemos examinar las auditorías realizadas por el TCPSF en el ejercicio 2016 agrupadas por Jurisdicciones y de acuerdo al Objeto de la Auditoría:

Cuadro 6. Auditorías Clasificadas según su Objeto – Año 2016.

Jurisdicciones	Tema
Fiscalía General Area I	
	Estados Contables 2014
Caja de Asistencia Social (Lotería)	Estados Contables 2015
Empresa Provincial de la Energía (EPE)	Estados Contables 2014
Instituto Autárquico Provincial de Industrias Penitenciarias (IAPIP)	Estados Contables 2014
Ente Regulador de Servicios Sanitarios (ENRESS)	Estados Contables 2014 Estados Contables 2015
Aguas Santafesinas S.A	Estados Contables 2014 Estados Contables 2015
Aeropuerto Internacional de Rosario	Estados Contables 2014
Dirección Provincial de Vialidad	Obra RP N° 1 - Tr.: R.N N° 168 km 7 +700 (San José del Rincón). Ampliación de Calzadas Módulo 1 (RN 168 - km 6 + 640)
Ministerio de Educación	Evaluar gestión de los fondos transferidos por el Ministerio de Educación de la Nación a la Unidad Ejecutora Provincial y a instituciones que han implementado Planes de Mejora en 2015.
Ministerio de Producción	Evaluación cumplimiento convenios suscriptos por Ex Min. de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación (hoy Ministerio de Agroindustria) con la Asoc. Santafesina de Arroz de San Javier, Asoc. Regional para el Desarrollo de Rafaela y Asoc. Civil para el Desarrollo de Esperanza, en el marco del Plan de Apoyo a Pequeños y Medianos Productores (PAPYMP)
RED FEDEDAL DE CONTROL PÚBLICO (RFCP)	Sistema transferencias recursos educativos (SITRARED). Evaluación de la correcta aplicación y rendición de fondos transferidos por Nación sobre establecimientos de educación media de los Dptos. San Jerónimo y Las Colonias Evaluación cumplimiento convenio suscripto entre la Cooperativa de Trabajo Ilusiones Trabajos Ltda. Pcia. De Sta. Fe y el Mrio. De Desarrollo Social de la Nación en el marco de las acciones de la marca registrada Argentina Trabaja, a través del Plan Nacional Manos a la
Ente Interprovincial Túnel Subfluvial	Estados Contables 2013 y 2014
Fiscalía General Area II	
Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Pcia.	Estados Contables 2014 Estados Contables 2015
Banco Santa Fe SAPEM (E.L)	Estados Contables 2014 Estados Contables 2015
Laboratorio Industrial Farmacéutico S.E	Estados Contables 2014 Estados Contables 2015
Fideicomiso Programa Provincial de Prod. Pca. de Medicamentos	Estados Contables 2014 Estados Contables 2015
Instituto Autárquico Provincial de Obra Social	Estados Contables 2015
Región de Salud Nodo Rosario	Relevamiento de la ejecución del Convenio celebrado entre la Provincia y la Municipalidad de Rosario, aprobado por Decreto N° 770/09 y modif. "Programa Alternativas de Contención Social" en el ámbito de la Asoc. Civil Centro de Día Despertares de San Justo y Asoc. Civil Centro de Día El Faro de Sunchales, "Programa Equipamiento y Accesibilidad para Biblioteca" en la Biblioteca Popular Santafesina, "Programa de la Comisión Nacional Asesora para la integración de Personas con Discapacidad" (CONADIS), con el objeto de evaluar ejecución operativa y cumplimiento de los objetivos. "Programa de Fortalecimiento Institucional" en el marco del "Plan de Políticas Integrales de Acción para Personas con Discapacidad" en el ámbito de la Municipalidad de Arroyo Seco.

RED FEDEAL DE CONTROL PÚBLICO (RFCP)	"Programa Transporte Institucional" en el ámbito de Comunas Melincué y J.B.Molina y en la Municipalidad de Arroyo Seco del "Programa Fortalecimiento Institucional", programas de la Comisión Nacional Asesora para la Integración de Personas con Discapacidad (CONADIS), con el objeto de evaluar gestión operativa y cumplimiento de los objetivos.
	"Programa Acciones de Promoción de Empleo", relevamiento horizontal de las Oficinas de Empleo con el objeto de examinar su operatoria y funcionamiento en las Municipales de Capitán Bermudez, Fray Luis Beltrán, Granadero Baigorria, Puerto San Martín, San Lorenzo, Coronda, Santo Tomé, Sauce Viejo, Galvez, Esperanza, Rafaela y Sunchales.
	"Programa Federal Incluir Salud". Seguimiento y verificación de medidas adoptadas por los Efectores de Salud y por la Unidad de Gestión Provincial (UGP Santa Fe), consecuencia de las Observaciones y Recomendaciones formuladas en Disp. N° 14/12 FGAI y N° 11/13 FGAI.
	"Programa Reforma del Sector Salud", Subprograma Provisión de Medicamentos Genéricos para APS (Ex Remediar) en el ámbito del Ministerio de Salud con el objeto de evaluar ejecución operativa y cumplimiento de metas y objetivos durante el ejercicio 2015

Fuente: Memoria Institucional TCPSF 2016.

Con similar criterio, en la planificación anual para el ejercicio 2017 ambas Fiscalías Generales han incorporado básicamente auditorías de tipo financieras sobre los Estados Contables anuales de Empresas, Sociedades y Otros Entes Públicos y ciertas auditorías de programas financiados con fondos nacionales en el marco de la RFCP.

En las notas de elevación de la Planificación anual del corriente año se puede observar que ambas Fiscalías Generales aducen la falta de dotación suficiente de agentes en el sector auditorías como para concretar la totalidad de las auditorías previstas, por lo que sugieren la colaboración de las Delegaciones Fiscales.

Como podemos apreciar, a partir de la promulgación de la Ley 12.510 sobreviene el fortalecimiento de las funciones de control posterior del TCPSF, ampliando sus funciones tradicionales relacionadas a la legalidad de los actos administrativos y el examen de las cuentas e incorporando, entre otras competencias, la posibilidad de realizar auditorías y evaluaciones de gestión. Empero, tal como se advierte de los cuadros de auditorías realizadas en el ejercicio 2016 y la planificación para el ejercicio 2017, el mayor cúmulo de auditorías sigue concentrándose en auditorías

financieras de Estados Contables, a excepción de las auditorías realizadas en el marco de la RFCP.

4.4. Relación con el Órgano de Control Interno a nivel provincial

Entre las innovaciones introducidas por La Ley N° 12.510 se destaca la creación del Sistema de Control Interno del Poder Ejecutivo y la de su órgano rector, la Sindicatura General de la Provincia (SIGEP).

En esencia, de la lectura del Título V - Sistema de Control Interno- y su Decreto Reglamentario N° 640/07 y modificatorios, surge que se otorga a la SIGEP competencia específica en control interno y auditoría interna en el ámbito del Poder Ejecutivo Provincial. De esta manera, su ámbito de control resulta más restringido que el del TCPSF, que comprende a los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, lo cual se condice con el tipo de control que ejerce cada uno de estos organismos, interno y externo, respectivamente.

Siguiendo esa línea de acción, por Decreto N° 1904/07 se designa al primer Síndico General de la SIGEP y por Decreto N° 1944/07 se aprueba la estructura orgánica funcional del organismo, modificada por Decreto N° 2419/11.

Este órgano de control interno, cuenta con autarquía administrativa y financiera para los fines de su creación, y se encuentra subordinado en su relación jerárquica al titular del Poder Ejecutivo (art. 182°).

Le compete el control interno y ejerce la auditoría interna de las jurisdicciones y entidades que componen el Poder Ejecutivo y los Organismos Descentralizados y Empresas, Sociedades y Otros Entes Públicos que dependan del mismo. El control interno que ejecute y coordine deberá ser integral, abarcando los aspectos presupuestarios, económico, financiero, patrimonial, normativo y de gestión, de evaluación de programas, proyectos y operaciones; e integrado, formando parte de los procesos que se establezcan para la toma de decisiones (art. 183°).

Con las modificaciones introducidas por el Decreto N° 1537/10 queda claro que la SIGEP es el órgano rector, normativo, de supervisión y coordinación del sistema de control interno del Poder Ejecutivo Provincial (centralización normativa); siendo el titular de cada jurisdicción o entidad el responsable de implementar y mantener un adecuado sistema de control interno y del cumplimiento de las normas emitidas por el órgano rector, lo que podrá instrumentarse a través de las Unidades de Auditoría Interna, que dependerán jerárquicamente de la autoridad superior de cada organismo y técnicamente de la SIGEP (descentralización operativa). La Ley señala que este sistema de control interno se aplicará en forma gradual en la totalidad de las jurisdicciones y entidades que integran el Poder Ejecutivo (art. 183º).

A su vez, establece que la SIGEP puede crear bajo su dependencia Delegaciones, que dependan de ella orgánica y funcionalmente, y tengan competencia en la auditoría interna de una o más jurisdicciones del Poder Ejecutivo (art. 185º).

Hasta el momento han sido creadas tres Delegaciones en el ámbito de la SIGEP, Delegaciones 1 y 2, por Resolución N° 003/12 SIGEP, modificada por Res. N° 006/16 SIGEP, y Delegación 3 por Resolución N° 026/16 SIGEP:

- Delegación 1: Ministerio de Salud, que incluye Administración Central, Organismos Descentralizados, Entidades Autárquicas, Sociedades, Empresas del Estado y otras Entidades Públicas que más allá de la naturaleza jurídica que ostenten, se relacionen directa o indirectamente con el servicio de salud pública y la órbita de acción de la Delegación.
- Delegación 2: Ministerios de Educación y de Innovación y Cultura.
- Delegación 3: Ministerio de Seguridad

En lo que refiere a su relación con el órgano de fiscalización externa, la Ley N° 12.510 (artículo 186º) asigna a la SIGEP, entre otras funciones, dictar y aplicar normas de auditoría y control interno, debiendo compatibilizar y coordinar con el TCPSF las materias controlables y los métodos a aplicar; emitir y supervisar la aplicación de tales normas por parte de las jurisdicciones; y supervisar el adecuado funcionamiento del sistema de control interno, facilitando el desarrollo de las actividades del TCPSF. En oportunidad de reglamentar el art. 186º, el Decreto N°

0640/07 agrega que la SIGEP debe realizar las auditorías que le fueran requeridas por el Poder Ejecutivo Provincial, coordinando su ejecución, cuando la naturaleza y circunstancias lo requieran, con el TCPSF.

A su vez, el art. 188° establece el deber de la SIGEP de informar al TCPSF sobre la gestión cumplida por los organismos fiscalizados, y todo otro requerimiento o consulta que le formule el órgano de control externo.

Paralelamente, entre las atribuciones del TCPSF se destacan la de requerir informes a los órganos de control interno sobre los controles efectuados y resultados obtenidos (art. 203°).

Como vemos, la propia Ley de Administración Financiera y Control prevé que se den los mecanismos necesarios para asegurar la interacción y cooperación entre los órganos de control interno y externo a nivel provincial.

No obstante ello, dado que la SIGEP es un órgano que se encuentra en vías de desarrollo institucional y aún no cuenta con los recursos humanos suficientes, sumado a que no todas las jurisdicciones o entidades han conformado UAI para trabajar en forma coordinada con el órgano rector, no podemos pretender que el TCPSF de por superadas determinadas exigencias para poder confiar plenamente en los sistemas de control interno.

Más aún, si el sistema de control interno funcionara de forma tal que permitiera obtener confianza en los procesos de los entes auditados, el TCPSF podría abocarse con mayor énfasis en sus funciones de auditoría y control externo, delimitando sus funciones y fortaleciendo la cooperación entre ambos sistemas.

4.5. Información a proporcionar por los organismos auditados

En el marco de las atribuciones concedidas al TCPSF en el art. 203° de la Ley, se contempla la posibilidad de constituirse en cualquier ente sujeto a su control sin necesidad de autorización judicial, ya sea para efectuar comprobaciones y notificaciones o recabar informes; exigir la colaboración de las entidades del sector

público provincial, las que están obligadas a suministrar lo requerido; solicitar el reconocimiento de la autenticidad de documentos a terceros; y requerir la información necesaria para el cumplimiento de sus tareas.

A todas luces, resulta evidente que el Órgano de Control Externo cuenta con amplias facultades para solicitar documentación a las jurisdicciones y entidades sujetas a su control, y que las mismas se encuentran obligadas a brindar tal información.

La administración de la información en el Estado Provincial requiere que se presenten condiciones de calidad, funcionalidad, practicidad y facilidad de uso, a los efectos de generar disminución de los tiempos de entrega y mejora continua.

Ahora bien, en la práctica suele existir cierta renuencia a conceder información por parte de algunos organismos o bien la información suministrada no cuenta con las condiciones mínimas requeridas como para constituirse en la base de auditorías de calidad que generen valor agregado.

En este sentido, el Presupuesto como instrumento constitucional de asignación de recursos, junto a la correcta elaboración del marco normativo de cada programa o política en particular, debidamente conformados, podrían proporcionar la información básica que reúna las cualidades exigidas.

En la provincia de Santa Fe, se adopta la técnica de presupuestación por programas¹⁴⁴, constituyendo la medición de los bienes y servicios producidos uno de sus requisitos característicos. Así pues, a fin de perfeccionar la calidad de la información del Presupuesto, se dispone la medición de bienes y servicios en unidades físicas como información complementaria obligatoria. Para ello, el órgano rector, la Dirección General de Presupuesto (DGP), emite determinadas Circulares, con periodicidad anual, tendientes a formular las pautas que sirvan de guía para elaborar los presupuestos de las jurisdicciones, entidades y otros entes que conforman el Sector Público Provincial.

¹⁴⁴ El Decreto Reglamentario N° 3705/06 establece que deberá acogerse esta técnica y que se utilizarán las clasificaciones presupuestarias contempladas en el Clasificador de Recursos y Erogaciones aprobado por Decreto N° 1302/96 y modificatorios o el que en el futuro lo reemplace.

En tal sentido, merece especial atención la correspondencia entre la información financiera y su vinculación en unidades físicas, por lo que se plantea la necesidad de informar las metas y/o producción en proceso que se estima alcanzar a nivel de Programas y Subprogramas, con los recursos reales y financieros que se estiman asignar. Entre los objetivos de tal medición, se destacan que facilita la toma de decisiones, sirve de base para la determinación y cálculo de los recursos reales y financieros necesarios para llevar a cabo los procesos productivos, y posibilita el análisis de la eficiencia y eficacia de la gestión presupuestaria pública.

Con tal propósito, la definición de las unidades de medida debería cumplir con una serie de requisitos: ser concreta y homogénea, reflejando la verdadera naturaleza del bien o servicio¹⁴⁵; ser representativa del bien o servicio que se mide, lo que conlleva a que se pueda disponer de más de una unidad de medida para expresar la dimensión del producto¹⁴⁶; permitir mensurar al bien o servicio que identifica y no a otro producto relacionado¹⁴⁷; ser utilizable como unidad de registro¹⁴⁸; expresarse en términos sencillos y claros, fáciles de comprender e interpretar por personas no especializadas.

A su vez, las unidades de medida pueden adoptar distintas formas, según su clasificación sea conforme a su grado de uso, su nivel de complejidad o su forma de presentación¹⁴⁹.

¹⁴⁵ Para ello deben tomarse algunas precauciones, como no denominar unidades de medida utilizando las palabras “unidad” o “uno”; o si el producto es el dictado de clases, utilizar, por ej., “hora clase” y no “hora”; si es atención médica usar “paciente atendido” y no “persona” (Circular N° 01/2016 DGP).

¹⁴⁶ Por ejemplo, se pueden aplicar las siguientes unidades de medida para los siguientes productos: pavimentación de calles: cuadra pavimentada y metro cuadrado pavimentado; atención materno infantil: madre atendida y niño atendido (Circular N° 01/2016 DGP).

¹⁴⁷ Si el producto es atención alimentaria a ancianos, la unidad de medida debe ser “ración alimentaria” y no “anciano”; si el producto es barrido y limpieza de calles, “metros de barrido” y/o “cuadras barridas” y no “kilómetro recorrido” (Circular N° 01/2016 DGP).

¹⁴⁸ Por ejemplo, si el servicio a producirse es erradicación de la vinchuca, la unidad de medida debe ser “vivienda fumigada” y no “insecto exterminado” (Circular N° 01/2016 DGP).

¹⁴⁹ De acuerdo a su grado de uso pueden ser comunes o universales (metro, kilómetro, kilogramo, etc.) y específicas (propias de cada tipo de bien y servicio); según su grado de complejidad pueden ser simples (expresadas como una única dimensión, por ejemplo, paciente atendido) y compuestas (combinando dos o más dimensiones, por ejemplo paciente atendido/día); y conforme su forma de presentación, pueden ser absolutas (por ejemplo, ración alimentaria distribuida) y relativas

Adicionalmente, 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.

Ahora bien, a pesar de que la provincia ha adoptado esta técnica de presupuestación que contempla la posibilidad de programar la gestión en términos monetarios y en unidades físicas, y que la Unidad Rectora Central sugiere en sus Circulares la forma en que podría llevarse a cabo; en la práctica, no se realiza tal programación por parte de las jurisdicciones, entidades, empresas, sociedades y otros entes públicos que conforman el Sector Público Provincial No Financiero, excepto en lo relativo a obras públicas y/o proyectos de inversión¹⁵⁰.

Más aún, los sistemas de información presupuestaria y contable utilizados hasta el presente por la administración gubernamental de la provincia de Santa Fe continúan enfocando su atención hacia el registro del gasto vinculado con lo que el gobierno compra (variables de tipo financiero), en lugar de concentrarse en el destino final de los insumos (producción de bienes y servicios). Igualmente, puede ocurrir que ciertas partidas de recursos asignados en el presupuesto aprobado no sean susceptibles de medición en términos de resultados programados de la acción, ya sea porque no tienen por objeto una gestión productiva o bien porque directamente ofrecen dificultades en su cuantificación¹⁵¹.

(expresadas como relación entre magnitudes, por ejemplo, ración alimentaria distribuida/raciones alimentarias producidas).

¹⁵⁰ Es decir, conforme los Decretos Analíticos más recientes de aprobación de los Presupuestos Anuales de la Provincia de Santa Fe, se puede apreciar entre los organismos que han previsto programación física a los siguientes: Ministerio de Economía - Fondo Municipal de Inversiones - PROMUDI, Programa de Saneamiento Financiero, Programa de Protección contra inundaciones, Infraestructura Vial Santa Fe, Mejora de la Gestión Municipal; Ministerio de Educación – PROMSE, Ley Federal; Ministerio de Salud; Ministerio de Obras Públicas y Vivienda; Ministerio de Medio Ambiente; Ministerio de Infraestructura y Transporte (Ex Ministerio de Aguas, Servicios Públicos y Medio Ambiente); Ministerio de Seguridad; Dirección Provincial de Vialidad; Dirección Provincial de Vivienda y Urbanismo; Aeropuerto Internacional de Rosario; Aguas Santafesinas S.A.; Laboratorio Industrial Farmacéutico; Empresa Provincial de Energía y Túnel Subfluvial Uranga - Silvestre Begnis. En general, las unidades de medida utilizadas por estos organismos son: % de avance físico y/o cantidad de m2.

¹⁵¹ Esta apreciación, que compartimos, surge de la opinión de diversos autores tales como Braceli (2012), Las Heras (2006 y 2010) y Hintze (2005).

En definitiva, la ausencia de objetivos definidos por parte de las propias entidades fiscalizadas y de creación de indicadores de gestión, entorpece la posibilidad de efectuar comparaciones y obtener resultados de forma oportuna y sencilla.

De todas maneras, el hecho de que aún no esté aceptada la programación del presupuesto en unidades físicas por parte de los organismos que conforman el Sector Público Provincial, no implica que no se puedan realizar auditorías de gestión, sobre todo teniendo en consideración que existen otras herramientas de qué valerse para analizar si se están cumpliendo los objetivos, primordialmente en aquellos organismos que contienen un fin social relevante, como ser Ministerios de Salud, Educación y Seguridad.

4.6. Mejores Prácticas para evolucionar hacia auditorías de gestión

Conforme la doctrina y la normativa examinadas, así como la experiencia práctica emanada de los organismos de fiscalización analizados, estamos en condiciones de especificar las mejores prácticas que, a nuestro criterio, constituyen los pilares fundamentales para avanzar hacia la concreción de auditorías de gestión en el TCPSF. A continuación, desarrollaremos cada una de ellas avizorando en qué situación se encuentra el organismo bajo análisis respecto de su posible concreción:

- **Formular normas específicas y/o Manuales de procedimientos en auditorías de gestión.**

Como hemos sugerido, la normativa que rige a la mayoría de los órganos de fiscalización externa, por lo menos a nivel nacional, se orienta a la realización de auditorías contables - financieras, siendo escasos los contenidos sobre auditorías de gestión.

En el caso concreto del TCPSF, como mencionáramos en el punto 4.3, la función de auditoría ha sido reglamentada por Resolución N° 0028/2006 TCP, que aprueba el Manual de Normas Técnicas de Fiscalización de la Hacienda Pública del SPTCRA. Este documento, que se encuentra desactualizado respecto de los nuevos cometidos en auditoría y control por resultados, tampoco tiene en cuenta las situaciones

particulares propias del organismo y del universo auditable, por tratarse de un marco confeccionado a nivel nacional.

Además, no existe un Manual de Procedimientos que especifique las etapas de auditoría y las tareas a realizar en cada una de ellas o que normalice los procedimientos, mucho menos para el caso especial de las auditorías de rendimiento o de gestión.

- **Conformar equipos de profesionales interdisciplinarios.**

Resulta sumamente fructífera la integración de equipos de trabajo por profesionales de diversas áreas, tales como administración, economía, ingeniería, derecho, medicina, informática, educación y ciencias sociales.

De este modo, se aconseja la conformación de equipos que trabajen coordinadamente, dirigidos por un jefe con experiencia en el manejo de grupos e integrantes acostumbrados a trabajar en equipo.

De acuerdo a las ISSAI, los auditores del rendimiento deben poseer una formación académica pertinente. Como norma general, se requiere título universitario y experiencia en trabajos de investigación/evaluación; así como ciertas cualidades personales, como ser capacidad analítica, creatividad, receptividad, habilidades sociales, honradez, criterio y adecuadas capacidades de comunicación oral y escrita. Asimismo, se precisa conocimiento de los métodos y técnicas aplicables; conocimiento de los organismos, programas y funciones de la Administración pública; competencias para una comunicación clara y eficaz, tanto oral como escrita; y competencias especiales.

A su vez, los auditores deben desarrollar una fuerte capacidad de liderazgo, sustentada en el conocimiento de las nuevas técnicas a aplicar, asumir el compromiso y un estado de aprendizaje y capacitación permanente, y obtener la capacidad de transmitir tales conocimientos (Zarlenga, 2001).

En suma, la exigencia de integración de equipos con características disciplinarias, está dado por la correlación que debe existir con las necesidades y objetivo del ente auditado; aunque, dado que generalmente las cuestiones que implican una auditoría

de gestión son complejas, no se requiere que todos los miembros posean la totalidad de las competencias sino la conformación de verdaderos equipos de trabajo en los que se aúnen esfuerzos.

Tal como desarrollamos en diversos apartados de este capítulo, en el TCPSF la mayoría de los empleados son profesionales, y en una gran proporción contadores (40% del total de agentes). Ahora bien, sólo dos de estos profesionales están destinados a llevar a cabo funciones de auditoría, uno perteneciente a cada Fiscalía General, pudiendo recibir la colaboración de auxiliares de su misma Área. El organismo cuenta además con abogados, quienes se encuentran mayormente afectados a la Fiscalía Jurídica; un arquitecto y un ingeniero en construcciones, dedicados al control de obra pública.

Como se vislumbra, actualmente no se conforman equipos interdisciplinarios para realizar las auditorías, si bien se cuenta con especialistas en diversas ramas.

- **Planificar las auditorías a realizar.**

Tal como lo hemos expresado en el capítulo segundo, la planificación constituye una de las fases primordiales para el éxito de las auditorías, sobre todo de gestión, debido a su amplio campo de actuación.

En tal sentido, la INTOSAI propone que se realice en primer término una Planificación Estratégica para luego planificar cada auditoría particular.

Como vimos, la Planificación Estratégica es la base de la selección de los temas y cuestiones a analizar e implica determinar las áreas potenciales de fiscalización, establecer los criterios de selección, e identificar las principales fuentes de información. Por su parte, en la planificación de cada auditoría se deben llevar a cabo fundamentalmente tres pasos: definir el tema específico a estudiar y los objetivos de la fiscalización; desarrollar el ámbito y el diseño de la auditoría; y determinar el aseguramiento de la calidad, el calendario y los recursos.

La planificación de la auditoría debe ser realizada por el equipo de auditoría, representado por su supervisor o jefe de equipo, previo a comenzar con las tareas de

campo. La falta de planificación puede generar retrasos en el cronograma del proyecto y conducir a resultados de baja calidad.

Como hemos señalado, el TCPSF realiza una Planificación Anual de las Auditorías a realizar, que implica indicar, por parte de las Fiscalías Generales Área I y II, las auditorías que se estima realizar en el ejercicio, sin efectuar en tal instancia valoración de recursos humanos, financieros y/o materiales ni estimaciones temporales. Esta planificación es luego evaluada y aprobada por los Vocales reunidos en Plenario, para finalmente ser puesta en ejecución.

- **Instar a la confección de indicadores de gestión.**

Tal como lo hemos esbozado, la formulación de indicadores resulta fundamental para efectuar una medición de resultados que permita evaluar la gestión gubernamental. De hecho, se sugiere que en el caso de que los organismos fiscalizados no hayan confeccionado los mismos, los realice el propio equipo de auditoría. Contar con este tipo de indicadores permite al auditor realizar una medición de la situación actual de la organización, así como evaluar su desarrollo a lo largo del tiempo, comparando resultados entre distintos ejercicios.

No obstante ello, la construcción de indicadores constituye uno de los aspectos más importantes y dificultosos en el control de los resultados públicos, ya que es necesario definir las unidades de medición y los indicadores como instrumentos para evaluar la producción pública en relación a las 5E.

De hecho, en la provincia de Santa Fe, y tal como mencionáramos al relacionar este tipo de auditorías con el presupuesto por programas, aún no existe una asimilación respecto de la definición de unidades físicas para la medición de resultados y menos aún de construcción de indicadores de gestión que permitan tal evaluación. Por ello, aunque esta práctica se considera de difícil concreción en el corto plazo, no dejamos de exponerla como una herramienta que favorecería la realización de auditorías de desempeño.

- **Sensibilizar sobre la importancia de las auditorías de gestión.**

Aún hoy día se percibe que los gestores públicos son reacios a brindar cierta información y a aceptar la realización de auditorías en sus organizaciones, ya que se perciben a los auditores como “inspectores” o “vigiladores” y no se aprecia la verdadera utilidad de los resultados de las auditorías y de las recomendaciones que de ellas emanan.

Por lo tanto, cuando no existe una cultura consciente de su relevancia, es preciso sensibilizar a la Administración Pública y a la ciudadanía respecto de su necesidad y beneficios. Por el contrario, si tal cultura administrativa existe, los efectos serán muy beneficiosos. En concordancia, sería trascendental que esta cultura impregne todos los ámbitos de la gestión pública, tanto responsables políticos como gestores, de manera que las observaciones y recomendaciones derivadas resulten valiosas no sólo para quienes sean responsables de la administración de los fondos públicos sino también para la ciudadanía en general.

Como complemento, otra forma de contribuir a la creación de una conciencia pública sobre la importancia de estas auditorías, subyace a partir de la publicación o la puesta en conocimiento de los Informes de Auditoría, medida que otorga transparencia y credibilidad a la función fiscalizadora de los órganos de control de la hacienda pública. Asimismo, otro aspecto que agregaría un potencial inexplorado aún para gran parte de los órganos de control externo lo constituyen los procesos de participación ciudadana, mecanismo que podría ofrecer instancias para la planificación, el intercambio y el enriquecimiento del trabajo.

En este sentido, consideramos que el TCPSF ha avanzado en los últimos años, sobre todo con la creación de su propia página web institucional y el mecanismo de acceso a la información pública instaurado en el año 2013¹⁵². A pesar de ello, aún no se publica información sobre el plan de auditorías, las auditorías realizadas y/o los resultados de las mismas, aunque ello no obsta a que cualquier interesado pueda

¹⁵² De hecho, a través de su sitio web, el organismo da a conocer a la sociedad su marco normativo e institucional; autoridades, composición y funciones; misión, visión y valores; Memorias de su gestión; Informes de la Cuenta de Inversión y demás información de interés.

solicitar dicha información mediante el Mecanismo de Acceso a la Información Pública.

4.7. Estado de situación actual del TCPSF en un Análisis FODA

Sobre las bases de las ideas expuestas, podemos inferir que actualmente el Tribunal de Cuentas de la Provincia cuenta con ciertos condicionantes internos y externos que, aunque no imposibilitan, cuando menos dificultan la efectiva puesta en práctica de auditorías de gestión.

Ciertamente, volviendo la mirada hacia atrás, se pueden distinguir ciertas debilidades de su contexto interno, como aquellas mencionadas oportunamente, respecto de la baja cantidad de agentes afectados al área en cuestión y la escasa proporción de recursos humanos profesionales de otras ramas distintas a las Ciencias Económicas.

Asimismo, y en relación directa con lo anterior, destacamos el excesivo apego a las funciones tradicionales de análisis de rendiciones de cuentas, control de legalidad y jurisdiccionales, afectando casi la totalidad de sus agentes al cumplimiento efectivo de tales funciones, lo que implica escasa proporción de recursos humanos, materiales y temporales disponibles para efectuar el control de gestión o de resultados que aquí se propone.

A su vez, no existen Manuales de Procedimientos de Auditoría ni guías metodológicas o normas específicas para ejecutar auditorías de gestión que dispongan las etapas, las actividades y herramientas sugeridas, incorporando procedimientos normalizados.

Con referencia a las fortalezas identificadas de su entorno interno, resulta dable destacar la gran proporción de recursos humanos profesionalizados y altamente capacitados. En este aspecto, debemos señalar que no sólo el organismo propicia los ámbitos para el desarrollo de cursos de capacitación, Jornadas y Congresos, sobre todo en el marco del Programa para la Modernización Institucional y el Sistema de Gestión de Calidad, sino que también ha suscripto convenios con otros organismos de la administración pública nacional e internacional y con entidades

educacionales y profesionales para crear espacios de discusión, cooperación y capacitación¹⁵³.

Asimismo, enfatizamos sobre la importancia de la atribución conferida por la Ley N° 12.510 para emitir sus propias normas de control externo, lo que constituye una herramienta fundamental para que el Organismo, si así lo desea, pueda emitir Normas y/o Manuales de Procedimientos acordes a los retos aquí planteados. Incluso avizoramos, conforme los avances institucionales mencionados ut supra, que existe la voluntad política de continuar en el desarrollo y el crecimiento sostenido, incorporando instrumentos de buena gobernanza, en cabeza del actual Cuerpo de Vocales.

Prosiguiendo con el análisis de su contexto externo, podemos advertir que existen ciertas amenazas que podrían dificultar la concreción de esta modalidad de auditorías pero que, de ninguna manera, constituyen impedimentos para que se puedan efectuar dentro de su ámbito de actuación.

Entre ellas destacamos la renuencia a brindar información por parte de los responsables de las jurisdicciones y entidades sujetas a su control, lo que también deriva de una cultura administrativa no acostumbrada a esta clase de control, poco consciente de los beneficios que acarrea su puesta en práctica y que no considera que el fin último de este tipo de auditorías consiste en lograr acciones tendientes a la mejora de la gestión.

Por otro lado, apuntalamos la escasa programación del presupuesto en unidades físicas. Es decir, al advertir que la gran mayoría de los organismos que conforman el Sector Público Provincial no definen metas físicas para los programas presupuestarios que integran el presupuesto provincial (salvo los casos de obras

¹⁵³ Al respecto cabe mencionar los Convenios suscriptos con el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, el Tribunal de Cuentas del Estado de Bahía de la República del Brasil, el Colegio de Abogados de Santa Fe- Primera Circunscripción, el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la ciudad de Santa Fe y el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe-Cámara I.

públicas y proyectos de inversión), se torna más complejo la medición de los resultados en la ejecución de tales programas¹⁵⁴.

Por último, en referencia a las oportunidades que presenta el TCPSF para alcanzar el objetivo de llevar a cabo auditorías de gestión, podemos señalar el incipiente crecimiento de las acciones de control interno desplegadas por el Órgano Rector, la SIGEP. En tal sentido, cabe destacar que se han creado Delegaciones en las jurisdicciones más representativas, ya sea a nivel de recursos públicos afectados presupuestariamente como respecto de su misión social (Ministerios de Salud, Educación e Innovación y Cultura, y Seguridad). Aunque consideramos que aún resta aunar esfuerzos para que la coordinación y cooperación entre ambos organismos genere beneficios para ambas partes, estamos convencidos de que se pueden lograr acciones conjuntas tendientes a perfeccionar las tareas de auditoría y control interno en pos de facilitar las actividades de auditoría y control posterior. Es más, con el transcurso del tiempo, la evaluación de programas llevada a cabo por ambos organismos de fiscalización, debería tender a la definición de criterios comunes de evaluación de gestión que puedan también ser incorporados por los propios gestores para el seguimiento de su propia administración.

Al mismo tiempo, divisamos como una oportunidad los vínculos creados por el TCPSF a partir de la suscripción de convenios de colaboración y cooperación con ciertas entidades públicas y privadas de control, profesionales y educacionales, sobre todo con el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires. Este órgano, concebido bajo el mismo modelo europeo continental, con funciones fiscalizadoras y jurisdiccionales, se encuentra inserto en un proceso de reforma, realizando pruebas piloto y trabajando en el dictado de normativa interna a fin de reglamentar la actividad de auditorías de desempeño. En este sentido, el hecho de poder contar con un organismo cercano, que tiene las mismas características y funciones tradicionales, y

¹⁵⁴ Esta situación es puesta de manifiesto por la misma Contaduría General de la Provincia en oportunidad de redactar la Nota de elevación de la Cuenta de Inversión de cada ejercicio y es también considerado por el Tribunal de Cuentas de la Provincia, al establecer el Marco de Referencia, al momento de elaborar su Informe de Auditoría sobre dicha Cuenta.

que se encuentra inmerso en este tipo de desafíos, constituye sin dudas una coyuntura que debiera ser aprovechada por el TCPSF.

Finalmente, el desarrollo e incorporación de las nuevas Tecnologías de la Información y Comunicación (TICs) constituye un factor decisivo para proyectar acciones futuras destinadas a optimizar los sistemas propios del Organismo y a generar información útil, tanto desde y para el Órgano de Control, como a partir de la información suministrada por y para el organismo controlado.

Consecuentemente, la administración efectiva de la información y de las tecnologías de la información resulta substancial para el logro de una gestión gubernamental transparente y exitosa. Sin embargo, la cuestión crítica radica en la progresiva dependencia de la información de los organismos públicos y de los sistemas que proporciona, y el elevado costo que éstos conllevan.

En rigor, las jurisdicciones y entidades del Sector Público Provincial deben cumplir, respecto de la información que proporcionan al Órgano de Control, con requerimientos de calidad, confiabilidad, eficiencia y seguridad. Por lo tanto, la administración también resulta responsable del control, en la medida de su compromiso sobre la definición de políticas, estructuras, y procedimientos en torno a la información y la tecnología aplicada, que contribuyan sobre la función que luego ejerce la Entidad de Fiscalización.

En consecuencia, sobre las bases de las ideas expuestas se presenta el siguiente cuadro que intenta esquematizar de forma sucinta las principales fortalezas, debilidades, oportunidades y amenazas esbozadas.

Cuadro 7. Análisis FODA – TCPSF

	ASPECTOS FAVORABLES	ASPECTOS DESFAVORABLES
	FORTALEZAS	DEBILIDADES
ANÁLISIS INTERNO	<ul style="list-style-type: none"> * Alta proporción de Recursos Humanos profesionalizados y capacitados. * Voluntad política de crecer y afrontar nuevos desafíos. * Atribuciones para emitir su propia normativa y reglamentar sus procedimientos 	<ul style="list-style-type: none"> * Baja proporción de profesionales de otras ramas disciplinarias distintas de Contador Público. * Excesivo apego a las funciones tradicionales de análisis de rendiciones de cuentas , control de legalidad y jurisdiccionales. * Inexistencia de Manuales de Procedimientos de Auditoría y/o Guías Metodológicas sobre Auditorías de Gestión.
	OPORTUNIDADES	AMENAZAS
ANÁLISIS EXTERNO	<ul style="list-style-type: none"> * Desarrollo incipiente del Órgano de Control Interno. * Cooperación de otras Instituciones públicas o privadas con las cuales ha suscripto Convenios de colaboración. * Incorporación de nuevas Tecnologías de la Información y Comunicación (TICs) 	<ul style="list-style-type: none"> * Renuencia a brindar información por parte de los organismos sujetos al control. * Escasa programación del presupuesto en unidades físicas (sólo obras públicas y/o proyectos de inversión)

Fuente: elaboración propia, en base al desarrollo de los apartados 4.1 a 4.6 del presente Capítulo.

4.8. Propuesta Alternativa para el TCPSF

En virtud de las consideraciones hasta aquí vertidas, quisiéramos concluir este Capítulo con una propuesta hacia adentro de la organización del Tribunal de Cuentas de la Provincia, tendiente a facilitar la incorporación de estas auditorías de gestión dentro de su campo de actuación.

Como primera medida entendemos que la inserción de estas auditorías dentro del Plan de Acción Anual de Control Externo que se fije el organismo, dependerá, en primera instancia, de la decisión política de afrontar este desafío. Para lo cual deberían analizarse los costos/beneficios que su implementación acarrearía y la manera de llevar a cabo este proceso de reforma.

Tal como lo hemos desarrollado a lo largo de este capítulo, asumimos que actualmente existen una serie de condicionantes internos y externos que entorpecen su concreción. No obstante ello, consideramos que una vez tomada la decisión

política, se pueden concretar una serie de actividades que propicien las reformas necesarias y permitan la creación de las condiciones requeridas para que el TCPSF adquiriera la capacidad técnica y operativa de realizar auditorías de gestión.

En consecuencia, proponemos:

- **Modificación de la Estructura Orgánica, a los efectos de incorporar un Área específica de Auditoría, que dependa directamente de la conducción política del organismo.**

Tal como hemos advertido, el área de auditorías se encuentra poco desarrollada en el organismo y cuenta con escasa afectación de recursos humanos.

No obstante ello, y dada las atribuciones y la responsabilidad asignada por Ley, y los antecedentes de auditorías efectuadas en el marco de la RFCP, creemos que la presencia de un área específica favorecerá el proceso de cambio. Este proceso deberá ser acompañado gradualmente por la misma administración si se desea avanzar hacia la registración de los productos y servicios en unidades físicas y comprobar los resultados de la gestión gubernamental.

Como ya hemos advertido, el Organismo se encuentra trabajando sobre la reforma de su estructura orgánica funcional sobre la base de Informes y Proyectos de diversas áreas, en especial un Informe efectuado por la Cátedra de Administración Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral. De hecho, este informe propone la creación de una “Dirección General de Control de Gestión y Evaluación de Resultados” que se encargue específicamente de tales tareas¹⁵⁵.

¹⁵⁵ Esta ha sido una de las propuestas impulsadas por un grupo de trabajo conformado por integrantes de la Cátedra de Administración Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral, en oportunidad de efectuar una Propuesta de Estructura Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe en el año 2010 (Costa, Capanegra & Peralta, 2010)

- **Reconversión de los Recursos Humanos del Organismo, que deben adaptarse a esta nueva forma de actuación y capacitarse específicamente en técnicas de auditoría y control de gestión.**

De acuerdo a lo señalado, creemos que la resistencia de los propios agentes del TCPSF sería una reacción posible y natural al proceso de reforma que se desea implementar; puesto que, asumir la realización de auditorías de gestión implica un cambio de mentalidad, la cual ha sido forjada por la formación adquirida durante años de trabajo bajo una misma modalidad. Seguramente se tratará de un proceso de reforma lento y paulatino, pero no imposible, dado que tales auditorías implican trabajar sobre las recomendaciones y la mejora de la gestión, mientras que las funciones básicas tradicionales de los Tribunales de Cuentas rondan sobre las observaciones y la sanción.

Adicionalmente, se requieren políticas de recursos humanos y de desarrollo institucional que se aboquen al planeamiento de tareas de capacitación. Como hemos expuesto, el Organismo ha logrado la creación de un Programa de Modernización Institucional y ha incorporado planes de capacitación en el marco del Sistema de Gestión de Calidad. Por lo tanto, ya se está forjando el camino hacia la concreción de estas metas.

- **Adecuación de la normativa vigente, y confección de Guías Metodológicas y/o un Manual de Auditoría propio, que contemple un apartado especial sobre Auditorías de Gestión.**

Resulta inminente la formulación de un manual de procedimientos que defina el ciclo de auditoría y las actividades a llevar a cabo en cada una de las fases que lo conforman, de manera de contar con un marco de referencia uniforme que pueda ser tomado como base por los auditores en el desarrollo de sus tareas.

Es necesario definir el significado de control y auditoría de gestión en el marco de las atribuciones conferidas por la Ley Nº 12.510. A estos efectos, sería un puntapié valioso analizar lo producido por el TCPBA, el SEPTCRA, la RFCP, y las buenas

prácticas generalmente aceptadas emanadas fundamentalmente de las EFS de otros países y de la institución que las nuclea, la INTOSAI¹⁵⁶.

- **Conformación de equipos de trabajo interdisciplinarios, en base a la especificidad y las capacidades adquiridas respecto de las funciones de auditoría y control por resultados.**

En relación directa con el punto anterior, en un primer momento se podrían conformar equipos de trabajo reclutando al personal de las distintas áreas, que acrediten algún tipo de capacitación específica, principalmente de nivel de posgrado o especialización; y posteriormente, incorporar o solicitar la colaboración de profesionales de otras disciplinas más específicas, de acuerdo a la temática de la auditoría en cuestión.

Creemos que resulta indispensable la conformación de verdaderos equipos de trabajo integrados por profesionales de otras ramas disciplinarias como ser médicos, ingenieros, asistentes sociales, psicólogos, abogados; siendo, en su caso, los profesionales en ciencias económicas, debido a su formación profesional, las personas indicadas para conducir estos grupos de trabajo.

En consecuencia, creemos que la dotación de recursos humanos afectados actualmente para realizar este tipo de auditorías no resulta suficiente; máxime teniendo en cuenta la necesidad de conformación de equipos interdisciplinarios y los criterios de oportunidad y conveniencia que se exigen. Ciertamente, ello no quiere decir que el organismo no cuente con capital humano suficiente y capacitado, sino que si se tomara la decisión de emprender este desafío habría que examinar la posibilidad de dotar de mayor personal al Sector de Auditorías o bien crear el Área específica. Para ello, deberían analizarse la dotación de recursos humanos de las distintas áreas de la estructura orgánica funcional, a los efectos de determinar cómo

¹⁵⁶ Entre las Normas Internacionales emitidas por la INTOSAI, destacamos las ISSAI 3000 “Normas y Directrices para la Auditoría del Rendimiento” y las ISSAI 3001 “Directrices para la Auditoría de Desempeño”.

se puede reacomodar el personal sin mermar la calidad de las funciones de análisis de balances, y controles de rendiciones de cuentas y de legalidad.

- **Fortalecer los vínculos con el Sistema de Control Interno y con las Jurisdicciones y Entidades que integran el Estado Provincial.**

Tal como mencionáramos, el sistema de control interno de la Provincia se encuentra representado por su Órgano Rector, la SIGEP, las UAI y las Delegaciones creadas hasta el momento en las jurisdicciones de Salud, Educación y Seguridad.

Como hemos esbozado, la SIGEP es un organismo relativamente nuevo que se encuentra en vías de desarrollo y, como tal, aún no ha logrado cubrir todos los aspectos del control interno que proclama la Ley de Administración Financiera y Control Provincial.

En tal sentido, aquí no pretendemos que el TCPSF, en el afán de realizar este tipo de auditorías, se entrometa sobre funciones que son propias del Órgano de Control Interno y las UAI, sino que aspiramos a que se logre una relación de coordinación y cooperación más estrecha entre el control interno y el externo, evitando solapamientos, duplicidades o disfuncionalidades innecesarias respecto de sus propios ámbitos de actuación.

En lo que se refiere específicamente a la función de auditoría, en la práctica actual, el TCPSF comunica las disposiciones de conclusión de sus auditorías a la SIGEP, pero no se vislumbra una comunicación periódica, de manera de verificar los planes de auditoría formulados por cada organismo de control, planear actividades de acción conjunta o constatar áreas proclives al despilfarro o malversación de fondos. Es decir, aunque existe comunicación entre ambos organismos, la misma es más bien formal.

De la misma manera, respecto de la información brindada por los organismos sujetos al control del TCPSF, se debería encontrar la forma de introducir nuevas exigencias de remisión de información al Órgano de Control a los fines de lograr que definan claramente los objetivos de sus programas y/o políticas públicas en la normativa de referencia y en las programaciones presupuestarias.

Adicionalmente, y debido a las dificultades detectadas en la definición de unidades de medida en términos de producción física, con el agravante de que no todas las acciones son medibles y cuantificables, se podrían iniciar actividades de capacitación a responsables de programas y proyectos de las unidades operativas de las distintas jurisdicciones y entidades, quizá en forma conjunta con la Dirección General de Presupuesto de la Provincia, la Sindicatura General de la Provincia y las UAIs.

Otro aspecto a desarrollar en relación a la información que sirve de soporte a los informes de auditoría, es algún tipo de control en materia de auditoría y seguridad de la información y las tecnologías de la información, para lo cual quizá sea pertinente la capacitación del personal de informática del Organismo, o bien la creación de un Área de Auditoría y Control Informático en la que funcione un equipo de trabajo con capacitación profesional para el desarrollo del conocimiento y las habilidades relacionadas con la auditoría y la seguridad en el campo de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

- **Concientizar a los auditados y a la ciudadanía en general sobre la utilidad de las auditorías de gestión.**

Como hemos mencionado, y respecto de los organismos sujetos al control del TCPSF, es posible encontrar cierta resistencia derivada de la falta de costumbre a ser auditados en términos de gestión. Sensibilizar a los auditados sobre la apertura del espectro de control, resulta fundamental, máxime teniendo en cuenta que el objetivo de estas auditorías es la producción de informes que propongan recomendaciones que sirvan a los auditados para implementar mejoras y para cambiar conductas.

Estamos convencidos de que este trabajo de concientización es lento, pero a la vez, creemos que si es realizado en forma conjunta con el auditado, seguramente los resultados finales van a redundar en mejoras hacia ambas partes. De todas formas, consideramos que forma parte de un proceso de reforma que requiere tiempo, paciencia y la maduración necesaria.

Esta realidad tiene que ver con una cultura difícil de desenterrar, que posiciona al Órgano de Control en el papel de “vigilador”, pero que es necesario superar para que los auditados puedan comprender que el verdadero objetivo de las auditorías es mejorar la gestión y colaborar para comprender las falencias detectadas e intentar superarlas con ayuda de las recomendaciones.

Con el afán de crear también una conciencia pública respecto de los beneficios que acarrea la práctica de este tipo de auditorías, la publicidad y la transparencia adquieren una dimensión fundamental.

Por este motivo, creemos que debieran difundirse en la página web del organismo la planificación anual, y las auditorías que se van realizando durante el ejercicio, por medio de la publicación de un Informe Ejecutivo redactado de forma tal que sintetice las conclusiones de la tarea de fiscalización¹⁵⁷.

En consecuencia, tanto los usuarios internos de la administración gubernamental (empleados del TCPSF y de otros organismos del Estado Provincial, funcionarios políticos y ejecutores de políticas públicas) como sociedad civil en general, en su carácter de usuaria y destinataria última de los informes de auditoría, tiene derecho a comprender sus contenidos y emitir opiniones razonadas; cuestión esta última que también podría desarrollarse mediante algún canal de comunicación o participación ciudadana.

¹⁵⁷ Cabe destacar que se pueden consultar las auditorías realizadas durante el ejercicio anterior a través de la Memoria Institucional que se publica cada año en la página web del Organismo. Véase <https://tcpsantafe.gob.ar/index.php?esl/Institucional/Memorias>.

CONCLUSIONES

A partir de los '90, como consecuencia de los postulados básicos de la NPM, se consolida un proceso de reforma del Estado, que sienta la preocupación en el logro de los resultados, al tiempo que revaloriza el poder de los ciudadanos. Bajo este escenario, las auditorías de gestión emergen como la forma más adecuada de fiscalizar la naturaleza de las gestiones gubernamentales, contemplando criterios de eficacia, economía, eficiencia y efectividad. Subsumidas en este contexto, las entidades de fiscalización externa de la hacienda pública fueron asumiendo nuevas funciones.

En el caso de la Provincia de Santa Fe, la reforma administrativa iniciada por la Ley Nacional Nº 24.156, se consolida con la sanción de Ley Provincial Nº 12.510 del 2005, que dota al TCPSF de los mecanismos adecuados para la realización de auditorías de gestión, sin tener que abandonar sus funciones tradicionales. No obstante ello, si bien a partir de esta Ley se confiere al TCPSF la facultad de realizar este tipo de auditorías, en la práctica es una dimensión poco desarrollada y explorada.

Como consecuencia de este trabajo de investigación, determinamos que existen condicionantes internos y externos que dificultan su concreción, al menos en el corto plazo:

- La función de auditoría en el TCPSF se concentra casi exclusivamente en la realización de auditorías financieras de estados contables, a excepción de aquellas planificadas en el marco de la RFCP pero que conciernen a programas financiados con fondos nacionales.
- Aunque los recursos materiales y las capacidades técnicas del organismo son suficientes, los recursos humanos destinados a la realización de auditorías resultan exiguos. Ello se debe fundamentalmente a que gran parte de la dotación de personal se concentra en tareas de análisis de legalidad y control de balances y rendiciones de cuentas, tornándose difícil la conformación de equipos interdisciplinarios.

- Si bien se verifica cierta vinculación formal entre los órganos de control interno y externo a nivel provincial, no se ha logrado la coordinación y cooperación prevista por la Ley. En tal sentido, dado que la SIGEP es un órgano en vías de desarrollo institucional, el TCPSF aún no puede confiar plenamente en los sistemas de control interno. Se encuentra pendiente el perfeccionamiento de los mecanismos necesarios para asegurar la interacción entre ambos organismos.
- La información objeto de auditoría, a proporcionar por parte de los organismos del SPPNF, requiere condiciones de calidad, funcionalidad, practicidad, factibilidad de uso, confiabilidad, eficiencia y seguridad. No obstante ello, se observa cierta renuencia a brindar dicha información o bien la misma no reúne las condiciones mínimas requeridas.
- A pesar de que la técnica de presupuestación por programas sugiere la conformación de unidades de medida a los efectos de evaluar la gestión no sólo en términos monetarios sino también en unidades físicas, los sistemas de información utilizados por la administración gubernamental continúan enfocando su atención en las variables de tipo financiero, excepto en lo concerniente a obras públicas y proyectos de inversión. De hecho, la ausencia de objetivos definidos y la falta de creación de indicadores de gestión por parte de las entidades fiscalizadas, dificulta la posibilidad de efectuar comparaciones y obtener resultados de forma oportuna y sencilla.

Por consiguiente, de acuerdo al examen del marco normativo y a la experiencia práctica de ciertos organismos de fiscalización analizados, destacamos como mejores prácticas para avanzar hacia la concreción de auditorías de gestión en el TCPSF: formular normas específicas y/o manuales de procedimientos, conformar equipos de profesionales interdisciplinarios, planificar las auditorías, instar al diseño de indicadores de gestión y sensibilizar a la población sobre la importancia de tales auditorías.

En suma, planteamos una propuesta alternativa hacia adentro de la organización, tendiente a facilitar la incorporación de estas auditorías dentro de su campo de actuación.

Con ese propósito, consideramos que, en primera medida, su inserción dependerá de una decisión política, para lo cual deberán analizarse las relaciones costo/beneficio y las formas de llevar a cabo este proceso de reforma.

Aunque advertimos que actualmente existen condicionantes, desde nuestro punto de vista, una vez tomada la decisión política, se pueden asumir una serie de actividades que propicien las reformas necesarias y permitan la creación de las condiciones requeridas. En consecuencia, proponemos:

- ✓ Modificación de la estructura orgánica a los efectos de incorporar un área específica de auditoría.
- ✓ Reconversión de los recursos humanos del organismo, quienes deben adaptarse y capacitarse específicamente en técnicas de auditoría y control de gestión.
- ✓ Adecuación de la normativa vigente y creación de guías metodológicas y/o manuales de auditoría propios que contemple un apartado especial sobre auditorías de gestión.
- ✓ Conformación de equipos de trabajo interdisciplinarios, en base a la especificidad y capacidades adquiridas respecto de las funciones de auditoría y control por resultados.
- ✓ Fortalecer los vínculos con el Sistema de Control Interno y con las jurisdicciones y entidades que integran el SPPNF.
- ✓ Concientizar a los auditados y a la ciudadanía en general sobre la utilidad de las auditorías de gestión.

Finalmente, entendemos que la decisión de incorporar auditorías de rendimiento a los planes de acción del TCPSF, constituye un desafío que contribuye a la mejora de la gestión pública en beneficio de todos: de la Administración Pública Provincial, en el sentido del fortalecimiento de la gestión gubernamental y el perfeccionamiento en el diseño de las políticas públicas; del Poder Ejecutivo, como herramienta para verificar la correcta utilización de los fondos asignados en el Presupuesto; de la sociedad civil, ya que permite ejercer el control social y conocer el destino de los fondos públicos; y del propio TCPSF, en aras de la transparencia y la sustentabilidad institucional que la ciudadanía le exige.

BIBLIOGRAFÍA

GENERAL

- Arens, A., Elder, R., & Beasley, M. (2007). *Auditoría. Un enfoque integral*. Naucalpan de Juárez, Edo. de México: Pearson Educación de México S.A.
- Barzelay, M. (1998). *Atravesando la burocracia. Una nueva perspectiva de la administración pública*. México, D.F.: Fondo de Cultura Económica.
- Barzelay, M. (2002). Auditoría de Rendimiento. Estrategias en las naciones de la OCDE. *Documentos y Aportes en Administración Pública y Gestión Estatal (DAAPGE)* (3), 7-40.
- Braceli, O. (2012). Hacia una nueva concepción del presupuesto público -Los nuevos paradigmas-. *XXIX Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública*, (págs. 1-35). La Plata, Argentina.
- Bresser Pereira, L. C. (2001). *La reforma de la Nueva Administración Pública: ahora en la agenda de América Latina*. Recuperado el 20 de Noviembre de 2015, de CEPAL: www.cepal.org/ilpes/noticias/.../M2_La_reforma_nueva_administracion_publica.doc.
- Bresser Pereira, L. C. (1998). La reforma del Estado de los años noventa. Lógica y mecanismos de control. *Desarrollo Económico* (150), 517-550.
- Bresser Pereira, L. C. (Agosto de 2011). La reforma del Estado de los años noventa: lógica y mecanismos de control. *Lecturas sobre el Estado y las políticas públicas: Retomando el debate de ayer para fortalecer el actual*, 259-294. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina: Proyecto de Modernización del Estado. Jefatura de Gabinete de Ministros de la Nación.
- Brown Ribeiro, R. J. (2001). Políticas públicas de controle: a avaliação das dimensões eficiência, eficácia, efetividade, economicidade, legalidade e legitimidade e o desenvolvimento do controle social. *VI Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, (págs. 1-14). Buenos Aires.

- Cainzos, M. (2012). La Red Federal de Control Público: una experiencia de integración de las estructuras estatales de fiscalización y auditoría. *XVII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, (págs. 1-17). Cartagena.
- Cansino Muñoz-Repiso, J. M. (2006). *La calidad del gobierno. Evaluación económica de las políticas públicas*. Madrid: Delta.
- Casal, A. M. (2011). *Gobierno Corporativo. Dirección, administración y control de organizaciones en forma ética y responsable*. Buenos Aires: ERREPAR.
- Cohen, E., & Franco, R. (1992). *Evaluación de Proyectos Sociales*. México D.F.: Siglo XXI Editores S.A.
- Costa, O., Capanegra, H. y Peralta, G. (2010). Propuesta de estructura orgánica TPSF.
- Cunill Grau, N. (2000). *Responsabilización por el Control Social*. Recuperado el 2 de Marzo de 2016, de <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/clad/unpan000183.pdf>
- Cunill Grau, N. (1999). Retos de las reformas de segunda generación ¿Mercantilización y neoclientelismo o reconstrucción de la Administración Pública? *Nueva Sociedad* (160), 101-117.
- Despouy, L. (2008). La auditoría en la tela de araña. *CONTEXBA* (3), 7-9.
- Fernández Llera, R. (2009). Fiscalización de la gestión pública en los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. *Presupuesto y Gasto Público* (57), 135-154.
- Franklin, E. B. (2007). *Auditoría Administrativa. Gestión estratégica del cambio*. México: Pearson Educación de México S.A.
- Galetto, J. M. (2011). *La Pobreza: el rol de las Redes Solidarias y el Estado*. (Galetto, Ed.) Santa Fe.

- García Olivo, M. Á. (2011). Recuperado el 23 de Agosto de 2011, de Sitio Web Revista Digital Universitaria: revistas.unam.mx/index.php/matices/article/download/25736/24231
- Gonnet, M. C., & Demaría, A. J. (2010). *Ley 12.510 de Administración Eficiencia y Control del Estado de la Provincia de Santa Fe. Análisis y comentarios*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti.
- González de Rebella, L. C. (2001). El control del sector público: la Auditoría General de la Nación. *VI Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, (págs. 1-30). Buenos Aires.
- Grijalva, A. (2008). www.uasb.edu.ec. Recuperado el 26 de Agosto de 2011, de www.uasb.edu.ec/.../369/.../dhdemocraciayemancipacion/agustingrijalva.pdf
- Hintze, J. (2005). Evaluación de resultados, efectos e impacto de valor público. *Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, (págs. 1-38). Santiago de Chile.
- Jiménez Rius, P. (2007). La Declaración de Pamplona: Una nueva etapa en el control externo de los fondos públicos en España. *Auditoría Pública* (41), 31-42.
- Las Heras, J. M. (2006). *Estado Eficaz*. Buenos Aires: Osmar Buyatti.
- Las Heras, J. M. (2010). *Estado Eficiente*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti.
- Lattuca, A. J. (2008). *Compendio de Auditoría*. Buenos Aires: Temas Grupo SRL.
- Leclerc, G., Moynagh, D. W., Boisclair, J.-P., & Hanson, H. R. (1996). *Rendición de Cuentas, Informe de Rendimiento, Auditoría Comprensiva - Una perspectiva integrada*. Ottawa: CCAF-FCVI Inc.
- Lerner, E. (2001). Avances, limitaciones e impacto del control de gestión en los ámbitos nacional y local en Argentina. El caso de la Auditoría General de la Nación y la Auditoría General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. *VI Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, (págs. 5-9). Buenos Aires, Argentina.

- Lerner, E. (1996 a). El control externo gubernamental: el caso argentino. En Á. G. (compilador), *Lecturas sobre Administración Financiera del Sector Público* (Vol. I, págs. 343-403). Buenos Aires: CITAF - OEA.
- Lerner, E. (1996 b). EL rol de la Auditoría General de la Nación Argentina en el control de resultados del sector público nacional. *I Congreso Interamericano del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, (págs. 1-15). Río de Janeiro.
- Lerner, E., & Groisman, E. (1999). "*Responsabilización*" por medio de los controles clásicos. Recuperado el 05 de Febrero de 2016, de TOP. Tecnología para la Organización Pública:
<http://www.top.org.ar/ecgp/FullText/000000/LERNER,%20Emilia%20y%20GROISMAN,%20Enrique%20-%20Responzabilizacion.pdf>
- Lupica, A. J. (n/d). Recuperado el 26 de Enero de 2016, de <http://siare.clad.org/fulltext/0050718.pdf>
- Maldonado, V. (2006). *Auditoría de Gestión*. Quito: Abya-Yala.
- Menezes, M. (2015). La expansión del control externo en Brasil: el Tribunal de Cuentas de la Unión. *Desacatos* (49), 64-81.
- Minnicelli, A. (2013). *Eficacia. Ideas y tensiones para la articulación actual de políticas públicas y derecho administrativo*. Buenos Aires: Atlántida.
- Moreno, M. E. (2014). *El Anfibio. La Auditoría Gubernamental Contemporánea. Entre la teoría y la realidad*. Buenos Aires: Osmar Buyatti.
- Moser, J. (2013). *21º Simposio Naciones Unidas*. Recuperado el 2 de Marzo de 2016, INTOSAI:
http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/5_events/symposia/2011/_S__21_UN_INT_SympReport_Anexos.pdf
- Naranjo Gálvez, R. (2007). *Eficacia del Control Fiscal en Colombia. Derecho comparado, historia, macroorganizaciones e instituciones*. Bogotá: Universidad del Rosario.

- Nuñez, J. A. (2006). *Manual de Auditoría Gubernamental. Control democrático contra la corrupción y el despilfarro*. Buenos Aires: Ediciones Rap S.A.
- O'Donnell, G. (2001). Accountability Horizontal: la institucionalización legal de la desconfianza política. *PostData, Revista de Reflexión y análisis político* (7), 11-34.
- O'Donnell, G. (1997). Accountability Horizontal. *Conferencia "Institutionalizing Horizontal Accountability"*, (págs. 9-46). Viena.
- Ortiz Vélez, A. L. (2012). El rol del General Accountability Office en la promoción de la ética, la transparencia y la rendición de cuentas efectiva en el Gobierno Federal de los Estados Unidos. *XVII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, (págs. 1-13). Cartagena.
- Osborne, D., & Gaebler, T. (1997). *La reinención del gobierno*. Barcelona: Paidós Ibérica S.A.
- Oszlak, O. (2003). ¿Responsabilización o Responsabilidad? El sujeto y el objeto de un Estado responsable. *VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, (págs. 1-22). Panamá.
- Oszlak, O. (1998). El Estado irresponsable: Conceptos foráneos y conductas autóctonas. *Aportes para el Estado y la Administración Gubernamental* (11), 1-4.
- Oszlak, O. (1999). De menor a mejor. El desafío de la segunda reforma del Estado. *Nueva Sociedad* (160), 81-100.
- Petrei, H. (2005). *Presupuesto y control: las mejores prácticas para América Latina*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti.
- Petrei, H. (1997). *Presupuesto y Control: pautas de reforma para América Latina*. Washington: Banco Interamericano de Desarrollo.
- Piloto de Noronha, M. (2003). A experiência do Tribunal de Contas da União do Brasil na avaliação de programas de governo. *VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, (págs. 1-11). Panamá.

- Pizzuto, F. (2006). Control Externo de la AGN. *V Jornadas Nacionales de Profesionales de Ciencias Económicas* (págs. 1-19). Villa Carlos Paz, Córdoba: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba.
- Prada, J. (2009). Control articulado para la obtención de resultados. *XIV Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, (págs. 1-8). Salvador de Bahía.
- Prada, J. (2007). La gestión por resultados en la Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires. *XII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, (págs. 1-62). Santo Domingo.
- Ramió Matas, C. (2001). Los problemas de la implantación de la Nueva Gestión Pública en las administraciones públicas latinas: modelo de Estado y cultura institucional. *Reforma y Democracia* (21), 1-28.
- Rezzoagli, B. A. (2008). Del control a la evaluación de las políticas gubernamentales. *Politeia*, 5-11.
- Rezzoagli, B. A. (2010). *Los Tribunales de Cuentas en la República Argentina. Fiscalización y Jurisdicción*. (Primera ed.). Santa Fe: Librería Cívica.
- Rodríguez Ariza, J. J. (2006). La Contraloría General de los Estados Unidos. Funcionamiento y auditorías. *Revista Española de Control Externo* (22), 137-154.
- Rodríguez, D. (2001). Organos de control : la experiencia de la Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires. *VI Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, (págs. 1-16). Buenos Aires.
- Rodríguez, R. M. (2006). *Los Costos en el Sector Público*. Buenos Aires: ERREPAR S.A.
- Slosse, C. A., Gordicz, J. C., & Gamondés, S. F. (2011). *Auditoría*. Buenos Aires: La Ley.
- Vallés Vives, F. (septiembre de 2001). Control externo del gasto público y Estado constitucional. *Tesis doctoral*. Bellaterra: Universitat Autònoma de Barcelona - Departament de Ciència Política i Dret Públic.

- Wolinsky, J. I. (2003). *Manual de Auditoría para la Gestión de Negocios*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti.
- Zarlenga, C. D. (2001). *La auditoria gubernamental frente a la modernización del Estado*. Recuperado el 12 de Abril de 2017, de AAEP. Asociación Argentina de Estudios de Administración Pública: http://aaeap.org.ar/wp-content/uploads/2016/02/Zarlenga-Carlos-D.-_-La-auditoria-gubernamental-frente-a-la-modernizacion-del-Estado.pdf

NORMATIVA

- Circular N° 01/2016 DGP. Pautas generales para la formulación del presupuesto preliminar 2017.
- Constitución Autónoma de Buenos Aires (1996)
- Constitución de la Provincia de Buenos Aires (1889) y reforma (1994)
- Constitución de la Provincia de Santa Fe (1962).
- Constitución de la Nación Argentina (1994).
- Decreto-Ley N° 1757/56. Ley de Contabilidad de la Provincia de Santa Fe.
- Decreto-Ley N° 23.354/56. Ley de Contabilidad y Organización del Tribunal de Cuentas de la Nación y Contaduría General.
- Decreto N° 1302/96 PEP. Aprueba el Clasificador Presupuestario de Recursos y Erogaciones de la Provincia de Santa Fe.
- Decreto N° 3705/06 PEP. Reglamenta parcialmente la Ley n° 12.510 y crea la Dirección de Presupuesto con carácter de Unidad Rectora del Subsistema de Presupuesto en el Ministerio de Hacienda
- Decreto N° 0640/07 PEP. Reglamenta parcialmente la Ley N° 12.510 Título V: Sistema De Control Interno - Artículos 181° A 191°.
- Decreto N° 1940/07 PEP. Designa al primer Síndico General de la SIGEP.
- Decreto N° 1944/07 PEP. Aprueba la estructura orgánica funcional de la SIGEP.
- Decreto N° 1537/10 PEP. Modifica la estructura orgánica funcional de la SIGEP.

- ISSAI 1. INTOSAI. Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización (1977)
- ISSAI 100. INTOSAI. Principios fundamentales de auditoría del sector público (2013).
- ISSAI 300 - Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño (2013).
- ISSAI 400. INTOSAI. Normas para la Elaboración de los Informes en la Fiscalización Pública (2001).
- ISSAI 3000. INTOSAI. Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de INTOSAI (2003).
- ISSAI 3001. INTOSAI. Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave (2010).
- Ley N° 70 de Gestión, Administración Financiera y Control del Sector Público de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (1998).
- Ley N° 10.869. Orgánica del TCPBA (1989) y modificatorias.
- Ley N° 12.510 de Administración, Eficiencia y Control del Estado de la Provincia de Santa Fe (2005).
- Ley N° 13.608. Estatuto para el Personal del TCPSF (2016).
- Ley N° 13.767 de Administración Financiera y Sistema de Control de la Provincia de Buenos Aires (2007) y modificatorias.
- Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (1992).
- Resolución N° 0145/93 AGN. Normas de auditoría externa de la Auditoría General de la Nación.
- Resolución N° 008/15 AGN. Código de Ética Institucional.
- Resolución N° 0003/12 SIGEP. Crea Delegaciones 1 y 2 en el ámbito de la SIGEP.
- Resolución N° 0006/16 SIGEP. Modifica Delegaciones SIGEP.

- Resolución N° 0026/16 SIGEP. Crea Delegación 3 SIGEP.
- Resolución N° 0005/73 TCP. Reglamento Interno del TCPSF.
- Resolución N° 0202/93 TCP. Estructura Orgánica del TCPSF.
- Resolución N° 0009/06 TCP. Presentación de estados contables y financieros de los organismos del SPPNF.
- Resolución N° 0028/06 TCP. Manual de Normas Técnicas de Fiscalización de la Hacienda Pública.
- Resolución N° 0008/08 TCP. Modifica el Reglamento Interno y la Estructura Orgánica del TCPSF.
- Resolución N° 0020/13 TCP. Programa de Imagen y Fortalecimiento Institucional.
- Resolución N° 0025/13 TCP. Normas para la elaboración del Informe de Auditoría de la Cuenta de Inversión.
- Resolución N° 0051/13 TCP. Mecanismo de acceso a la información pública.
- Resolución N° 0028/14 TCP. Programa para la Modernización Institucional.
- Resolución N° 0001/15 TCP. Gestión de Calidad.
- Resolución N° 0109/16 TCP. Estatuto para el Personal del TCPSF.
- Resolución N° 0254/16 TCP. Régimen de Licencias, Justificaciones y Franquicias.
- Resolución N° 0321/16 TCP. Escalafón del Personal del TCPSF.

DOCUMENTOS TÉCNICOS, MANUALES Y MEMORIAS

- Auditoría General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (AGCBA). Memoria Institucional 2016.
- Auditoría General de la Nación (AGN). Documento Técnico N° 5. *Herramientas de Auditoría de Gestión*, 1995, Buenos Aires.
- Auditoría General de la Nación (AGN). Documento Técnico N° 8. *Manual de auditoría de gestión del sector público nacional*, 1996, Buenos Aires.
- Auditoría General de la Nación (AGN). Memoria Institucional 2015.

- Auditoría General de la Nación (AGN). Memoria Institucional 2016
- *Performance and Accountability Report 2016*
- *Office of the Auditor General of Canadá (OAG). 2014-15 Performance Reports.*
- *Office of the Auditor General of Canadá (OAG). 2015-16 Performance Reports.*
- Office of the Auditor General of Canadá (OAG). *What to Expect—An Auditee’s Guide to the Performance Audit Process*, 2016, Ottawa.
- *Tribunal de Contas da União (TCU). Manual de Auditoría de Naturaleza Operacional (MARTCU)*, 2010, Brasilia.
- *Tribunal de Contas da União (TCU). Padrões de Monitoramento*. Brasília: TCU, 2009.
- Tribunal de Cuentas Europeo (TCE). Manual de Auditoría de Gestión (MATCE). División ADAR (*Audit Development and Reports*), n/d.
- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe (TCPSF). Memoria Institucional 2016.

SITIOS WEB

- AGCBA. <http://www.agcba.gov.ar>
- AGN. <http://www.agn.gov.ar>
- Casa Rosada. Presidencia de la Nación. <http://www.casarosada.gob.ar>
- CLAD. <https://www.clad.org/>
- GAO. <http://www.gao.gov>
- INTOSAI. <http://www.intosai.org>
- OAG. <http://www.oag-bvg.gc.ca>
- SIGEN. www.sigen.gob.ar
- TCPBA. <http://www.htc.gba.gov.ar>
- TCPSF. <https://tcpsantafe.gob.ar>
- TCU. <http://portal.tcu.gov.br>

APENDICE I

PERSONAS ENTREVISTADAS

Las entrevistas fueron realizadas en dos etapas, entre el 12 de diciembre de 2014 y el 23 de febrero de 2015, a funcionarios e informantes claves de otros organismos, y del 9 al 13 de junio de 2016, a Vocales del TCPSF.

- **Mg. Lic. Emilia R. Lerner:** ex Auditora General de la Nación y asesora de la Comisión Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación. Al momento de la entrevista se desempeñaba como Gerente de Control de la Deuda Pública en la AGN.
- **Cr. Marcelo Cainzos:** se desempeñó en la AGN y en el ex-TCN, luego ocupó diversos cargos en la SIGEN. Al momento de la entrevista se desempeñaba como Gerente de Control Interno B y Coordinador de la RFCP en SIGEN.
- **Mg. Lic. María Estela Moreno:** se desempeñó como Auditora Supervisora en la AGCBA y como Auditora Interna de la Agencia Gubernamental de Control. Al momento de la entrevista era titular de la Unidad de Auditoría Interna del Ministerio de Justicia y Seguridad del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires.
- **Mg. Cra. Ma. Del Carmen Sabugal:** al momento de la entrevista se desempeñaba como Secretaria de Modernización y Fortalecimiento Institucional en el TCPBA.
- **Cra. María del Carmen Crescimanno:** es Representante Titular por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas Cámara II ante la Comisión Nacional del Sector Público de la FACPCE y, actualmente, se desempeña como Vocal del TCPSF.
- **Mg. Cr. Germán Huber:** se desempeñó como auditor interno de la Universidad Nacional del Litoral (UNL), Sindico General de la Municipalidad de la Ciudad de Santa Fe y, actualmente, es Vocal del TCPSF.

APENDICE I

GUIA ENTREVISTA EN PROFUNDIDAD

Auditorías de Gestión

1. A su criterio, que se entiende por auditorías de rendimiento o de gestión?

2. ¿En el organismo que Ud. se desempeña actualmente realizan Auditorías de Gestión?

En caso negativo, ¿Por qué no se realizan? ¿Qué limitaciones o condicionantes encuentra?

En caso positivo, cuáles serían?

3. ¿Qué tipo de normativa es la que confiere al organismo las atribuciones para ejercer auditorías de gestión?

4. En lo que respecta a su puesta en práctica ¿Existe alguna normativa específica emitida por el propio organismo? y/o ¿Se basan en algún marco normativo especial a nivel nacional o internacional?

5. ¿Podría describir brevemente el proceso de estas auditorías en el órgano en que se desempeña?

Condiciones y condicionantes para la realización de Auditorías de gestión

6. Según su opinión, ¿Cuáles son las condiciones que deberían darse para la realización de este tipo de auditorías?

7. De acuerdo a su experiencia, ¿Cuáles son los condicionantes o inconvenientes que se presentan para incorporar este tipo de auditorías a los planes de acción?

En su caso, ¿Cuáles fueron las medidas adoptadas para superar dichos inconvenientes?

Recursos disponibles

8. Ud. cree que son suficientes los recursos humanos y materiales con que cuenta el organismo para realizar este tipo de auditorías?

9. ¿Es posible la conformación de equipos interdisciplinarios?

10. ¿Se brindan cursos de capacitación a los auditores?

Información que brindan los organismos de la administración pública

11. En general, ¿Considera que los organismos auditados son capaces de proporcionar la información de tal forma que favorezca su realización? De lo contrario, cuáles son las limitaciones existentes.

12. En general, los organismos sujetos al control, ¿Confeccionan indicadores de gestión?

13. ¿El órgano de control utiliza indicadores de gestión para medir resultados y evaluar la gestión gubernamental?

Presupuesto

14. ¿Considera que un adecuado diseño del Presupuesto facilitaría la realización de estas auditorías (incorporación de unidades físicas)?

Relación con el órgano de control interno.

15. ¿El plan de auditorías es elevado al órgano de control interno o externo, según sea el caso?

16. ¿Los informes de auditoría se comunican al órgano de control interno/externo?

17. ¿Se realizan reuniones o tareas de coordinación y/o cooperación entre los órganos de control?

Transparencia y participación ciudadana

18. Las observaciones formuladas en el Informe de Auditoría ¿Son puestas a disposición del auditado para obtener su opinión?

19. Una vez obtenido el Informe de auditoría definitivo, ¿A quiénes se comunica? ¿Se comunica el informe completo o sólo el Informe Ejecutivo? ¿Dónde se publica?

20. ¿Se da alguna instancia de participación al público general? ¿Cómo y en qué momento?

APENDICE II
CUADRO COMPARATIVO EFS

Entidad de Fiscalización Superior (EFS)					
Aspectos a Considerar	OAG	GAO	TCU	AGN	
Marco de actuación	Ley del Auditor General (1977).	Ley de Presupuesto y Contabilidad (1921)	Constitución Federal (1988)	Constitución Nacional (1994). Ley de Administración Financiera y Sist. de Control N° 24.156(1992)	
Naturaleza Jurídica	Organo Auxiliar del Parlamento. Entidad independiente que asiste al Congreso	Agencia independiente del Poder Legislativo. Independencia orgánica y funcional	Organo Auxiliar del Congreso Nacional. Independencia y Autonomía funcional, judicial y administrativa (art. 71° Const. Federal)	Ente de Control Externo, dependiente del Congreso Nacional. Personería jurídica e independencia funcional y financiera (art. 116 Ley 24156)	
Conformación	Organo Unipersonal	Organo Unipersonal	Organo Colegiado. 9 Miembros (o Ministros). 6 Designados por el Congreso y 3 por el Poder Ejecutivo, 2 de los cuales deben ser auditores del Organismo.	Organo Colegiado de 7 Auditores Generales. Designados por el Congreso Nacional.	
Dirección del Organismo, duración y designación	El Auditor General es nombrado por el Gobernador General y designado por 10 años desde la resolución de la Cámara de los Comunes y del Senado	El Contralor General es elegido por el Presidente y confirmado por el Senado. Ejerce el cargo por 15 años, sin posibilidad de reelección	Ministro - Presidente. Dura 1 año en el cargo, pudiendo ser reelegido una vez. La designación la realiza el órgano colegiado del TCU (5 viceministros y 1 ministro presidente)	Presidente de la AGN. Dura 8 años en el cargo, pudiendo ser reelegido. Se designa por resolución conjunta de los Presidentes de las Cámaras de Senadores y Diputados.	
Momentos del Control	Posterior	Posterior	Posterior	Posterior	
Universo de Control	Departamentos, ministerios y agencia de gobierno; empresas del Estado; Territorios; asuntos de interés nacional; organismos internacionales.	Departamentos, ministerios y agencia de gobierno (excepto CIA); empresas del Estado; empresas privadas que reciben recursos públicos; asuntos de interés nacional; organismos internacionales.	Departamentos, ministerios y agencia de gobierno; empresas del Estado; empresas privadas que reciben recursos públicos; Banco Central; servidores públicos; asuntos de interés nacional; organismos internacionales; finanzas de los partidos políticos; contratistas del Estado; cooperativas.	Departamentos, ministerios y agencia de gobierno; empresas del Estado; empresas privadas que reciben recursos públicos; BCRA; servidores públicos; administraciones regionales y locales; asuntos de interés nacional; organismos internacionales; contratistas del Estado.	

Entidad de Fiscalización Superior (EFS)				
Aspectos a Considerar	OAG	GAO	TCU	AGN
Tipos de fiscalización	Control y dictamen de los estados financieros del gobierno; auditorías de regularidad, financieras y contables; evaluación de programas, auditorías de desempeño, auditorías de eficacia, eficiencia y economía; análisis de impacto de política; auditoría de legalidad o cumplimiento.	Auditorías de regularidad, financieras y contables; evaluación de programas, auditorías de desempeño, auditorías de eficacia, eficiencia y economía; análisis de impacto de política; auditoría de legalidad o cumplimiento; prescripción de normas de control interno.	Control y dictamen de los estados financieros del gobierno; auditorías de regularidad, financieras y contables; evaluación de programas, auditorías de desempeño, auditorías de eficacia, eficiencia y economía; auditoría de legalidad o cumplimiento; auditoría ambiental.	Control y dictamen de los estados financieros del gobierno; auditorías de regularidad, financieras y contables; evaluación de programas, auditorías de desempeño, auditorías de eficacia, eficiencia y economía; auditoría de legalidad o cumplimiento; prescripción de normas de control interno; opinión previa sobre cambios en leyes y regulaciones sobre contabilidad gubernamental.
Control de su Gestión (a quién informa)	Camara de los Comunes del Parlamento	Ambas Camaras del Congreso	Camara de Diputados y Senado Federal (Congreso Nacional)	Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas (compuesta por representantes de ambas Cámaras del Congreso Nacional)
Auditorías de gestión y denominación adoptada	Auditorías de desempeño (<i>performance audit</i>) y/o de resultados (<i>value for money audit</i>)	Auditorías de desempeño (<i>performance audit</i>) y/o de resultados (<i>value for money audit</i>)	Auditorías de Naturaleza Operacional	Auditorías de gestión
Marco de Referencia Específico	Ley del Auditor General (1977). Manual de Auditoría de Desempeño y Exámenes Especiales (2014) y Manual de Auditoría aplicable al Proceso de Auditoría de Desempeño (2016)	Normas de Auditoría Pública Generalmente Aceptadas (1972). Ley de Resultados y Gestión del Gobierno (1993)	Consitución Federal (1988). Manual de Auditoría de Naturaleza Operacional (1996)	Ley N° 24,156 (1992). Constitución Nacional (1994). Documentos Técnicos N° 5 - Herramientas de Auditoría de Gestión (1995) y N° 8 - Manual de Auditoría de Gestión (1996)

Entidad de Fiscalización Superior (EFS)				
Aspectos a Considerar	OAG	GAO	TCU	AGN
Antecedentes Prácticos	Hacia la década del '90 alrededor del 50% de sus recursos se dedicaban a estas auditorías. Actualmente se realizan alrededor de 21 auditorías de desempeño y exámenes especiales	Realiza auditorías de este tipo desde la década del '70, consolidándose hacia las décadas del '80 y '90. Actualmente es la principal tarea que realiza la GAO	Realiza auditorías de este tipo desde la década del '80 pero la sistematización de procedimientos y técnicas ocurrió a partir de 1998	Fueron incorporadas desde el plan de acción de 1996 e introducidas como objetivo estratégico a partir de 1998. Actualmente representan aproximadamente un 30% sobre el total de auditorías realizadas. No obstante, el mayor énfasis está puesto en las auditorías financieras y la cuenta de inversión.
Buenas Prácticas	Manuales de auditoría, directrices y herramientas especiales; equipos de auditores interdisciplinarios; normas de calidad en auditorías; divulgación de resultados y participación del público	Normas de Auditoría Pública (GAGAS) y documentos adicionales; normalización de actividades (Guía EAGLE); equipos de auditores interdisciplinarios; divulgación de resultados y participación del público	Manual de Auditoría de Naturaleza Operacional (1996) y documentos sobre técnicas de auditoría operacional; equipos de auditores interdisciplinarios; utilización de diversas técnicas (Análisis Stakeholder, Análisis SWOT, mapas de procesos y de productos, Análisis RECI, Grupo Focal, etc.); control de calidad de auditorías; divulgación de resultados	Equipos de auditores interdisciplinarios; Plan Estratégico Institucional (PEI)

Elaboración Propia en base a la bibliografía referenciada y las páginas WEB oficiales de las EFS.

APENDICE III

SINTESIS METODOLOGIA AUDITORIAS DE GESTION (EFS ANALIZADAS)

En el presente Apéndice realizamos una síntesis descriptiva de la metodología empleada por ciertas EFS para llevar a cabo las auditorías de gestión. Con este propósito, examinamos de manera sucinta los procesos de auditoría, registros e indicadores utilizados por la OAG, la GAO, el TCU, la AGN y la SIGEN, de manera de complementar los antecedentes prácticos y normativos de tales entidades, desarrollados en el capítulo tercero de este trabajo de investigación.

OAG (Canadá)¹⁵⁸

Proceso auditorías de gestión

Este organismo divide el ciclo de estas auditorías en tres fases: planificación, ejecución e informe.

En la *planificación*, el equipo de auditoría adquiere conocimiento sobre la entidad auditada, las actividades o programas que se auditarán y los problemas actuales y, en función de ello, desarrolla la estrategia de auditoría. Esta estrategia incluye un Sumario del Plan de Auditoría y programa de auditoría. A su vez, se identifican las áreas de la entidad o las localidades a ser auditadas.

En la *ejecución*, el equipo recolecta la evidencia y se enfoca en el objeto de la auditoría. Para ello solicita documentos y realiza entrevistas a funcionarios o empleados para obtener evidencia suficiente y apropiada a los criterios definidos.

Por último, se elabora el *informe* de auditoría definitivo, en el que el equipo de auditoría presenta formalmente, por escrito, los hallazgos en relación con los criterios utilizados, la conclusión en función al objetivo de la auditoría y las recomendaciones formuladas, a través de dos borradores de auditoría clave provistos para comentario externo: el borrador del informe del director (PX), y el borrador del informe del viceministro (DM).

¹⁵⁸ Fuente: OAG. Manual de Auditoría del Proceso de Auditorías de Desempeño (*What to Expect—An Auditee’s Guide to the Performance Audit Process*, 2016).

Previo a la publicación del informe final, se brinda un plazo a las entidades auditadas con el objeto de revisar y realizar comentarios al proyecto, a los efectos de validar la información volcada y obtener opinión sobre las recomendaciones formuladas.

Para comprender el rendimiento pasado e identificar posibles áreas de mejora, la OAG considera importante obtener retroalimentación de las entidades auditadas. Para ello, realiza encuestas sobre diversos aspectos de la experiencia de auditoría después de que los informes del Auditor General o del Comisionado de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible se hayan presentado en la Cámara de los Comunes. Un resumen de los resultados de estas encuestas se informa al Parlamento en el informe de ejecución de la OAG. Asimismo, las autoridades superiores y funcionarios de la OAG suelen comparecer ante los comités de la Cámara de los Comunes y el Senado para responder preguntas sobre los informes después de presentados.

Finalmente, la OAG utiliza el proceso de monitoreo que existe dentro de las entidades federales para controlar el progreso en las recomendaciones entre auditorías. A su vez, lleva a cabo auditorías de seguimiento de recomendaciones de aquellas cuestiones que representan un riesgo significativo o siguen siendo de interés para el Parlamento. Estas auditorías se desarrollan de la misma manera que otras auditorías de desempeño, siguiendo los estándares de auditoría profesional.

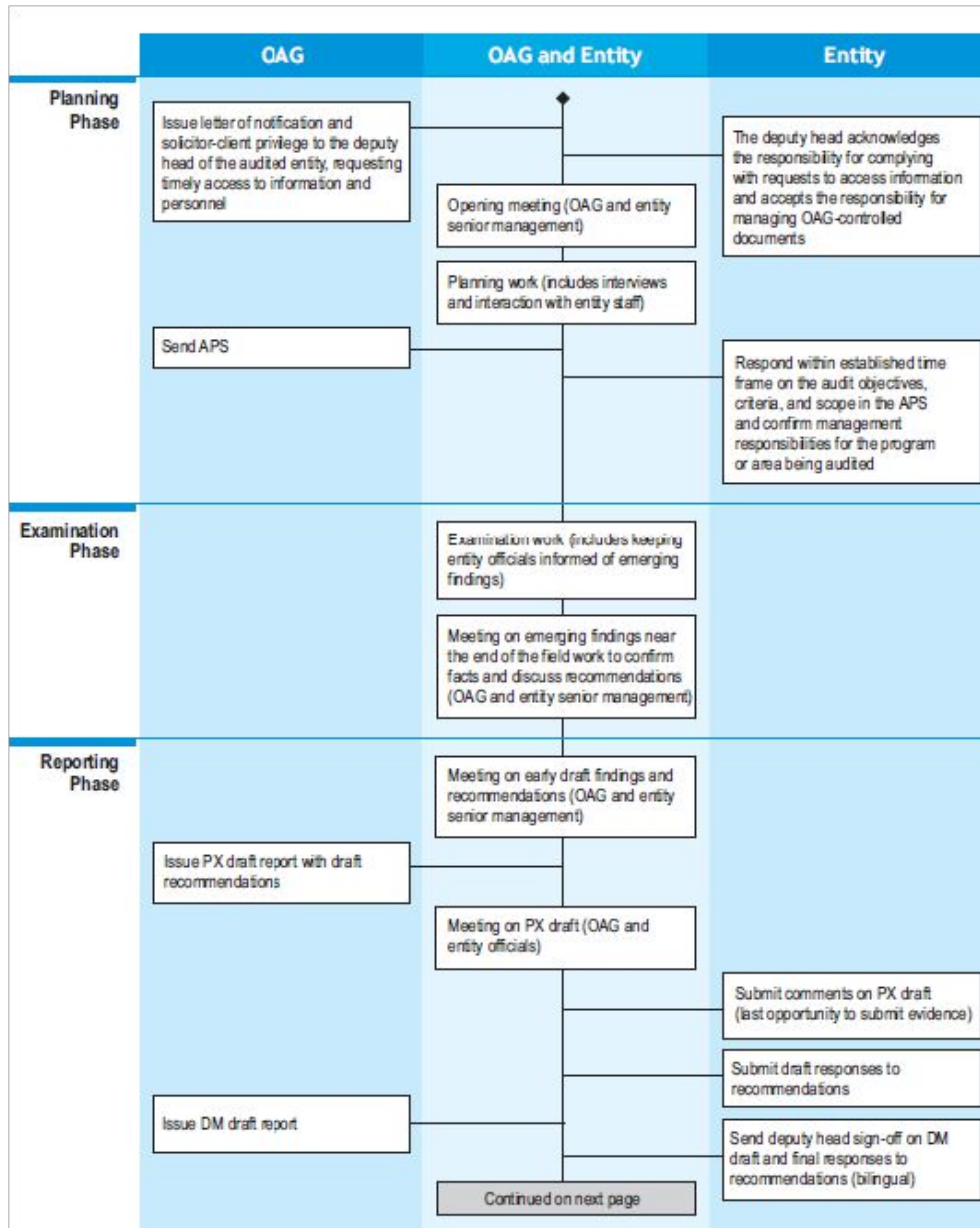
Registros

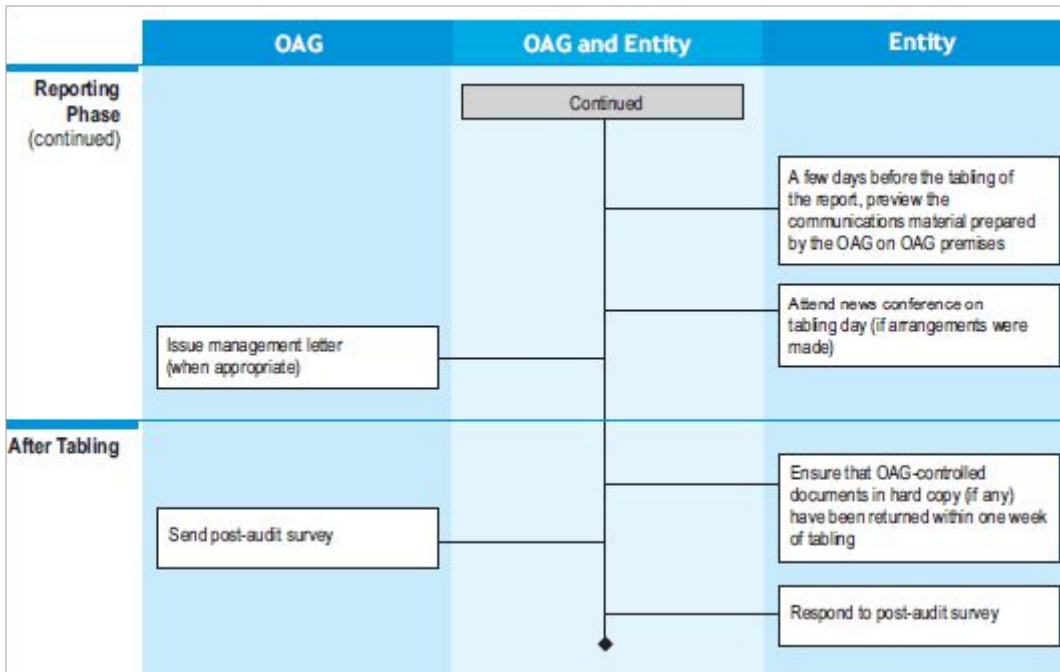
- *Letter of notification.* Se utiliza una carta de notificación para comunicar a la autoridad máxima la intención de iniciar una auditoría y requerir la puesta a disposición de personal e información oportuna. Se solicita a la entidad que confirme su entendimiento por escrito, dentro de los cinco días hábiles posteriores a la recepción de la carta.
- *Audit Plan Summary (APS).* Al finalizar la fase de planificación la OAG provee a las entidades auditadas un Resumen del Plan de Auditoría que muestra: el/los objetivo/s de la auditoría, su alcance y enfoque, los criterios de auditoría

a utilizar y sus fuentes; las responsabilidades de la entidad y la OAG; el cronograma y el equipo de auditoría.

- *Principal's (PX) draft report.* El equipo de auditoría busca comentarios por escrito sobre el borrador del informe del director. Las normas de auditoría requieren que solicite confirmación de que la entidad auditada ha proporcionado toda la información disponible o que podría afectar significativamente los hallazgos o la conclusión del informe de auditoría. Se espera que la entidad revise el borrador de PX y proporcione su posición sobre cualquier hecho disputado, acompañado de la evidencia de respaldo.
- *Deputy minister's (DM) transmission draft report.* Constituye un informe preliminar que refleja las discusiones entre el equipo de auditoría y la entidad, e incluye las recomendaciones a formular y los responsables de las acciones correctivas.

El siguiente mapa de ruta muestra los pasos clave que deben seguirse al realizar una auditoría de desempeño, de acuerdo a lo mencionado precedentemente:





Abbreviations:

- APS Audit Plan Summary
- DM draft Deputy Minister's transmission draft
- OAG Office of the Auditor General of Canada
- PX draft Principal's draft report

Fuente: OAG. Manual de Auditoría del Proceso de Auditorías de Desempeño (*What to Expect—An Auditee's Guide to the Performance Audit Process*, 2016).

http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/meth_lp_e_30860.html (actualizado en noviembre 2017).-

Indicadores

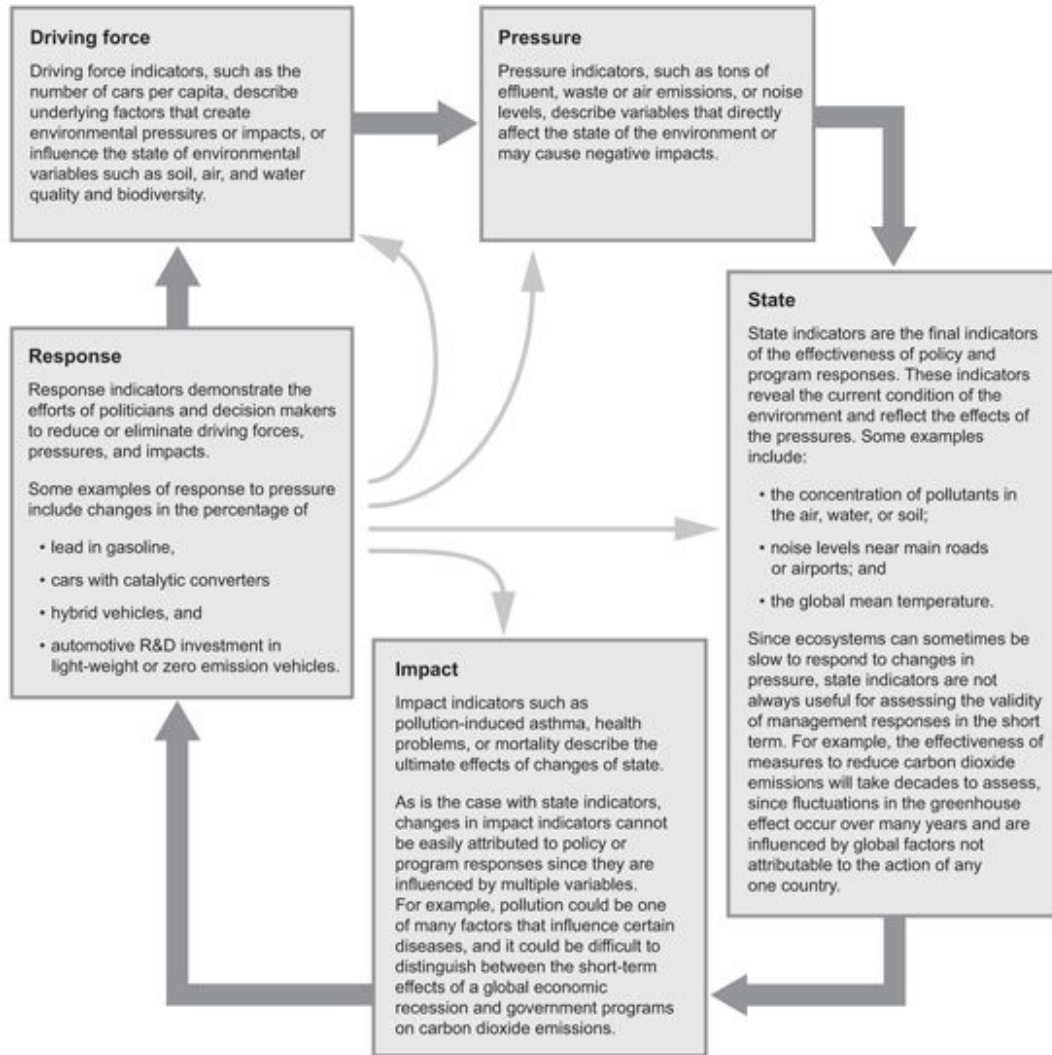
A los efectos de evaluar las políticas de desarrollo sostenible, los gerentes requieren información medible que refleje los valores ambientales, económicos y sociales. Es decir, para analizar si se lograron los resultados esperados y se ha contribuido al desarrollo sostenible se precisan indicadores de desempeño y capacidad de obtener y analizar información basada en evidencia empírica. Sin objetivos mensurables e indicadores generalmente aceptados, será más difícil movilizar la participación pública, evaluar el desempeño de la gestión o evaluar el progreso general.

Existen varios marcos para organizar la información y los indicadores adecuados, entre ellos el enfoque del Marco de Capital sugerido por *Statistics Canada* y el Marco

de Presión-Estado-Respuesta (PSR), adoptado y utilizado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en la década de 1990.

El marco PSR fue ampliado más tarde por la Agencia Europea del Medio Ambiente (*European Environment Agency*) para incluir las fuerzas motrices y su impacto¹⁵⁹. El desafío para la administración es examinar una propuesta de política o programa para ver cómo podría influir en las relaciones en el Marco de fuerzas impulsoras-presión-estado-impacto-respuesta. Una vez identificadas tales relaciones, la administración debe establecer expectativas de desempeño e indicadores de desempeño, y obtener información y estadísticas de buena calidad para evaluar el progreso.

¹⁵⁹ Fuente: http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/sds_fs_e_33574.html. Véase Anexo 3 (*Exhibit 3—A framework for performance indicators*), en el que se exponen las categorías lógicamente relacionadas: las fuerzas motrices económicas crean presiones ambientales que, a su vez, modifican el estado del medio ambiente. El estado del medio ambiente impacta en la sociedad, como los problemas de salud, y requiere una respuesta política para reducir las presiones, mejorar el estado del medio ambiente y reducir o eliminar el impacto (consultado y traducido al español: 21/02/18).



Por su parte, *Statistics Canada* define los elementos de las estadísticas de buena calidad en su Marco de Garantía de Calidad¹⁶⁰. Algunos de estos elementos se caracterizan como estáticos en el sentido de que tienden a cambiar con relativa lentitud. Estos son: relevancia, precisión, puntualidad, coherencia, accesibilidad e interpretabilidad. Otros aspectos son más dinámicos y están sujetos a cambios rápidos a medida que evoluciona el proceso de medición. Estos son cobertura, muestreo y falta de respuesta.

¹⁶⁰ Fuente: http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/sds_fs_e_33574.html (consultado y traducido: 21/02/18). Véase Anexo 4 (*Exhibit 4—Statistics Canada—Quality Assurance Framework*), el examina los elementos estáticos y dinámicos de calidad de la información.

Exhibit 4—Statistics Canada—Quality Assurance Framework

Static elements of quality	
Relevance	The relevance of statistical information refers to the degree to which it meets the evolving and highest-priority needs of Canadians. The challenge is to weigh and balance the often competing needs of current and potential users to produce a program that goes as far as possible towards satisfying the most important needs within given resource constraints.
Accuracy	The accuracy of statistical information is the degree to which the information correctly describes the phenomena it was designed to measure. It is usually characterized in terms of error in statistical estimates and is traditionally decomposed into bias (systematic error) and variance (random error) components.
Timeliness	The timeliness of statistical information refers to the delay between the reference point (or the end of the reference period) to which the information pertains, and the date on which the information becomes available.
Accessibility	The accessibility of statistical information refers to the ease with which it can be obtained from the producer. This includes the ease with which the existence of information can be ascertained, as well as the suitability of the form or medium through which the information can be accessed.
Interpretability	The interpretability of statistical information refers to the availability of the supplementary information and metadata necessary to interpret and use it appropriately. This information normally covers the underlying concepts, variables and classifications used, the methodology of data collection and processing, and the indications of the accuracy of the statistical information.
Coherence	The coherence of statistical information reflects the degree to which it can be successfully brought together with other statistical information within a broad analytic framework and over time. The use of standard concepts, classifications, and target populations promotes coherence, as does the use of common methodology across surveys. Coherence does not necessarily imply full numerical consistency.
Dynamic elements of quality	
Coverage	Coverage refers to the completeness of the information for the population, or set of units, about which statistics are produced. Undercoverage or overcoverage errors may lead respectively to downward or upward bias in the information produced.
Sampling	Sampling is a means of selecting a subset of units from a target population for the purpose of collecting information in a cost efficient manner. This information is used to draw inferences about the population as a whole. Selection of a sample that is of adequate size and representative of the characteristics of the population to be measured is important to ensure that estimates are accurate.
Non-response	Despite everyone's best efforts, most, if not all data collection activities must deal with some degree of non-response. Typically, non-respondents have characteristics that are different than respondents. Methods to minimize non-response and to properly account for non-respondents are important to avoid or reduce bias in the information produced.
Source: Adapted from United Nations Economic and Social Council. <i>Report of Statistics Canada on national quality assurance frameworks</i> . Annex 2. The Quality Assurance Framework at Statistics Canada (accessed 16 February 2010).	

Fuente: http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/sds_fs_e_33574.html.

A su vez, las cuentas nacionales indican el estado y el comportamiento de la economía de una nación, ya que presentan las actividades de producción, ingreso y gasto del gobierno, corporaciones y hogares; sus relaciones económicas; y su estado económico general en relación con otros países con otros países. En efecto, los indicadores y las cuentas nacionales ayudan a los interesados a comprender si las condiciones están mejorando o empeorando en relación con los objetivos generales del gobierno para la sociedad. De hecho, en las últimas décadas, han evolucionado desde centrarse exclusivamente en indicadores económicos para incluir indicadores sociales y ambientales.

Desde 2005, el gobierno canadiense ha publicado sus Indicadores canadienses de sostenibilidad ambiental, que incluyen tres de los seis indicadores recomendados por la Mesa Redonda Nacional sobre el Medio Ambiente y la Economía: calidad del aire, emisiones de gases de efecto invernadero y calidad del agua dulce. El objetivo de estos indicadores es proporcionar a los canadienses información sobre el estado de su entorno y sobre cómo se relaciona con la actividad humana.

No obstante los avances consignados, el uso de indicadores de desarrollo sostenible sigue siendo problemático y se ve afectado por graves problemas, incluida la disponibilidad y calidad de los datos. Sin embargo, la identificación de indicadores relevantes para los responsables de la toma de decisiones, los ciudadanos y las partes interesadas, resulta vital para crear y mantener la demanda de datos y estadísticas fiables.

Por otro lado, además de los indicadores nacionales en Canadá se destacan las cuentas nacionales. La Agenda 21 es un plan de acción integral que las organizaciones de las Naciones Unidas, los gobiernos y la sociedad civil deben implementar a nivel mundial, nacional y local, que incluye cuentas satélite que permiten que la atención se centre en un determinado campo o aspecto de la vida económica y social; y son más flexibles que las cuentas nacionales¹⁶¹. En 2003, un informe de la Mesa Redonda Nacional sobre el Medio Ambiente y la Economía declaró que las cuentas nacionales y los indicadores económicos actuales de Canadá proporcionan una visión parcial de los factores que afectan el desarrollo y no representan los costos y los beneficios de las decisiones económicas. A su vez, este informe recomendó seis indicadores ambientales y de desarrollo sostenible que complementarían a indicadores macroeconómicos como el PIB; que el gobierno mejore y amplíe el sistema de cuentas económicas nacionales para incluir nuevas cuentas que cubran el capital natural, humano y social; y la inversión en mejores

¹⁶¹ Por ejemplo, las cuentas satelitales ambientales proporcionan un marco para organizar la información sobre el estado, el uso, y el valor de los recursos naturales y los activos ambientales, así como los gastos en protección ambiental y gestión de los recursos. Tales cuentas podrían ayudar a los responsables de la toma de decisiones a comprender la contribución del medio ambiente a la economía y el impacto de la economía en el medio ambiente y la sociedad.

sistemas de monitoreo e información para superar la escasez de información de buena calidad a nivel nacional sobre cuestiones ambientales.

Desde entonces, *Statistics Canada* ha estado desarrollando el Sistema canadiense de cuentas ambientales y de recursos, que comprende los siguientes componentes:

- *Cuentas de stock de recursos naturales*: miden las cantidades de reservas de recursos naturales (petróleo, gas natural, minerales y madera) y los cambios anuales de existencias.
- *Cuentas de flujo de materiales y energía*: registra los flujos de materiales y energía, en forma de recursos naturales y desechos, entre la economía y el medio ambiente.
- *Cuentas de gastos de protección ambiental*: identifique los gastos corrientes y de capital realizados por las empresas y el gobierno para proteger el medio ambiente.

GAO (EE.UU.)¹⁶²

Proceso auditorías de gestión

Las normas de la GAO exigen planificar la auditoría, supervisar al personal, obtener evidencia suficiente, competente y relevante, y preparar la documentación de auditoría.

Las distintas actividades a realizar por los equipos de auditoría, desde el inicio hasta la emisión del informe, se encuentran formalizadas a través de un procedimiento estandarizado que señala los pasos a seguir. Este sistema se estructura en siete fases o puertas (Gates) que se integran en una guía informatizada de seguimiento de las auditorías en curso (*Electronic Assistance Guide for Leading Engagements*, EAGLE). Las siete fases en que se divide el proceso total de una auditoría son las

¹⁶² Fuente: *Generally Accepted Government Auditing Standards* (GAGAS, 2003) - conocido como Libro Amarillo; GAO. *Strategic Plan 2004-2009*; Rodríguez Ariza, 2006; GAO. *RESULTS-ORIENTED GOVERNMENT. GPRA Has Established a Solid Foundation for Achieving Greater Results*, 2004.

siguientes: admisión de la auditoría, iniciación, planificación, trabajo de auditoría y acuerdo sobre su resultado, informe de auditoría, alegaciones de los entes auditados, y emisión del informe.

Al *planificar* la auditoría los auditores deben definir los objetivos de auditoría, el alcance y la metodología para alcanzarlos. La metodología incluye el tipo y la extensión de los procedimientos a desarrollar para alcanzar los objetivos de auditoría. Esta etapa se materializa en un plan de auditoría, formado por un plan de ejecución y una matriz de trabajo. El *trabajo de auditoría* se centraliza en la obtención de evidencia, la que debe ser suficiente, competente y relevante para dar una base razonable a los hallazgos y conclusiones de los auditores. Los papeles de trabajo deben respaldar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones antes de que los auditores emitan su informe. El *informe de auditoría* debe incluir los objetivos, el alcance y la metodología utilizada; los resultados de la auditoría, incluso los hallazgos, recomendaciones y conclusiones; una referencia al cumplimiento de las normas de auditoría gubernamental generalmente aceptadas; y las opiniones de los auditados y los funcionarios responsables.

Registros

- *Plan de ejecución*. Responde a las preguntas de cómo, cuándo y quién hará la auditoría y contiene fechas, plazos, recursos disponibles y tareas previstas.
- *Matriz de trabajo (Design matrix)*. Es una matriz de doble entrada con las cuestiones esenciales para la realización de la auditoría. Responde a las preguntas de qué es lo que se va a hacer y por qué. Incluye las preguntas a investigar, la identificación de las fuentes de información, el alcance y la metodología aplicable.

Indicadores

Los sistemas de indicadores debieran ser comprensivos y diseñados para suministrar, fácilmente y de manera amigable, información oportuna.

A partir de la Ley de Desempeño y Resultados del Gobierno (GPRA, por sus siglas en inglés) promulgada en 1993, se genera un mayor enfoque en los resultados en el

gobierno. Los requisitos de GPRA han establecido una base sólida de resultados orientados a la planificación, la medición y la realización de informes de rendimiento en el ámbito federal de gobierno.

En efecto, Estados Unidos ha establecido una amplia variedad de sistemas comprensivos de indicadores especializados a nivel nacional, regional, y municipal. La mayoría de los sistemas desarrollados se enfocan en la economía, el medio ambiente, y las áreas sociales clave, tales como educación y salud. Hay un creciente consenso de que el establecimiento de indicadores clave de desempeño nacional es necesario para apoyar los debates y las decisiones dentro y entre los diferentes niveles de gobierno y la sociedad. Con este fin, el Contralor General junto con las Academias Nacionales acordaron que la construcción de un sistema de indicadores nacionales clave es una tarea importante y compleja.

Actualmente, a más de 10 años de la sanción de la GPRA, se denota una transformación en la capacidad del gobierno federal para administrar por resultados. Esta capacidad incluye una infraestructura de planes estratégicos orientados a resultados, medidas de desempeño e informes de rendición de cuentas que han mejorado significativamente con el tiempo y proporcionan una base sólida para mejorar el desempeño de programas. Sin embargo, aunque se ha avanzado, una serie de desafíos aún permanecen.

De hecho, en ciertas áreas federales el liderazgo superior no muestra compromiso de lograr resultados; los gerentes siguen teniendo dificultades para establecer objetivos orientados a los resultados, recopilar datos útiles sobre los resultados y vincular institución, programa, unidad y sistemas individuales de medición y recompensa del rendimiento; asimismo, la información no siempre resulta útil u oportuna.

La Oficina de Administración y Presupuesto (OMB) juega un papel importante en la gestión del desempeño del gobierno federal y, concretamente, en la implementación de GPRA. Parte de su misión es garantizar que los planes e informes de la agencia sean consistentes con el presupuesto y las políticas de administración. OMB es responsable de recibir y revisar planes estratégicos de las agencias, planes anuales

de desempeño e informes anuales de rendimiento. Para mejorar la calidad y consistencia de estos documentos, la OMB emite orientación anual a las agencias para su preparación, incluidas las directrices sobre el formato, los elementos necesarios y las fechas límite de presentación.

Las medidas exigidas por la GPRA, adoptadas por las agencias y utilizadas por la GAO para medir resultados se podrían clasificar de la siguiente manera: medidas de rendimiento, que nos dicen cuántas cosas producimos o servicios proporcionamos (medidas de salida); medidas de desempeño, que nos dicen si estamos operando de manera eficiente (medidas de eficiencia); medidas de rendimiento que nos dicen si estamos satisfaciendo o no a nuestros clientes (medidas de servicio al cliente); medidas de rendimiento que nos dicen sobre la calidad de los productos o servicios que brindamos (medidas de calidad); y medidas de rendimiento para demostrar fuera de cada agencia si se están logrando los resultados previstos (medidas de resultado).

Sobre la base una revisión efectuada por la GAO en el año 2004 de los planes estratégicos, planes anuales de desempeño e informes anuales de desempeño de seis agencias seleccionadas: Educación, Energía (DOE), Vivienda y Desarrollo Urbano (HUD), Transporte (DOT), Pequeñas Empresas (SBA) y Administración de la Seguridad Social (SSA), se detectó que estos documentos reflejan gran parte de la retroalimentación prevista. Por ejemplo, los objetivos eran más cuantificables y orientados a los resultados, y las agencias estaban proporcionando más información sobre objetivos y estrategias para abordar los desafíos de rendimiento y rendición de cuentas y las limitaciones a sus datos de rendimiento. Sin embargo, ciertas debilidades, como la falta de detalle sobre cómo los objetivos anuales de rendimiento se relacionan con los objetivos estratégicos y cómo las agencias se coordinan con otras entidades para alcanzar objetivos comunes, persisten.

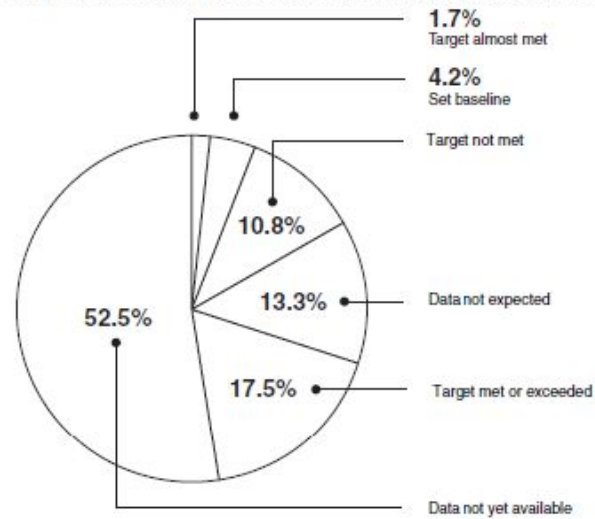
A continuación examinamos los resultados de una de estas agencias que han evolucionado en la calidad de sus planes estratégicos e informes de rendimiento. La agencia seleccionada es el Departamento de Educación (*Education*)¹⁶³.

Los informes de Educación relacionaron muy claramente sus informes con sus costos, vinculando los recursos del departamento con sus esfuerzos para lograr resultados específicos, utilizando además dos gráficos para proporcionar la estimación de la agencia sobre los propósitos asociados con el logro de cada una de sus seis metas estratégicas, 24 objetivos (metas a largo plazo) y programas individuales. Además provee un nivel general de confianza en la calidad de la información, principalmente porque enfrenta desafíos en cuanto a la oportunidad, confiabilidad y validez de sus datos; la divulgación directa de estos desafíos; y sus recientes esfuerzos para dirigirse a ellos.

El informe de desempeño de educación de 2002 está directamente alineado con los objetivos y medidas en el plan estratégico 2002-2007 de la agencia y su plan anual 2002-2003. De las 210 medidas incluidas en el plan estratégico de la agencia y plan anual, se identificaron 120 para su medición en el año fiscal 2002, y todos estos se tratan en el informe de rendimiento. El informe contiene secciones sobre los cambios planificados para mejorar el rendimiento sobre la base de resultados. Para cada medida, el informe de rendimiento incluye datos de tendencia, con una tabla que muestra los datos reales de los años fiscales 1999 a 2002. Cuando los datos no se proporcionan, la tabla indica que no fueron aplicables o no disponible. En general, el informe contiene cifras claras y sucintas y una tabla que resume el estado de las 120 medidas, tal como se resume en la figura 19.

¹⁶³ Para profundizar sobre el análisis de las demás agencias véase <https://www.gao.gov/assets/160/157517.pdf>.

Figure 19: Summary of Education's Performance Indicators for Fiscal Year 2002



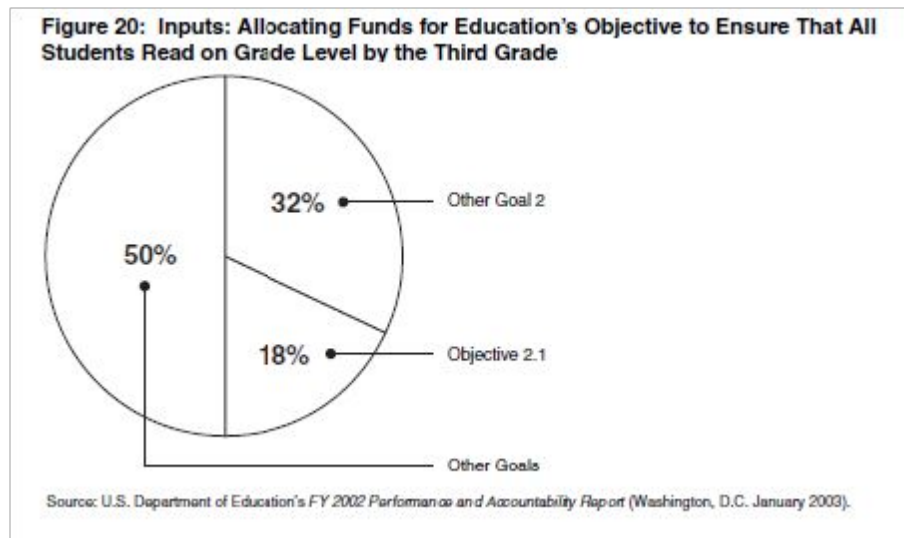
Source: GAO analysis of U.S. Department of Education's FY 2002 Performance and Accountability Report.

Fuente: GAO. *RESULTS-ORIENTED GOVERNMENT. GPRa Has Established a Solid Foundation for Achieving Greater Results*, 2004.

Sin embargo, si bien el informe de Educación de 2002 revisa los niveles de éxito para sus objetivos de desempeño, existe una limitación crítica, ya que ciertos datos no estuvieron disponibles. Específicamente, estuvieron disponibles solo para 41 de las 120 medidas; el resto se caracterizaron como "Pendiente (*data not yet available*) o "Incompleto (*data not expected*). A pesar de las numerosas fortalezas, la imagen del rendimiento presentada en este informe es limitado principalmente debido a la falta de datos para muchos de sus Objetivos de 2002. No obstante, educación reconoce los desafíos creados por su acceso limitado a datos oportunos y confiables. El informe de educación 2002 proporciona una explicación del porqué de esos datos pendientes o incompletos y cuáles serían las medidas a tomar en el año 2003 para superarlo, por ejemplo, desarrollar otras fuentes de datos o revisar sus medidas para medir los resultados de otra manera.

En concreto, el Departamento de Educación informó que intenta desarrollar un sistema de datos electrónicos que permita el acceso a datos oportunos y de alta calidad; y que comenzó con la creación de una lista de control de calidad de la información y clases regulares para enseñar al personal cómo aplicar estándares.

En la figura 20, intenta demostrar los resultados para el objetivo de garantizar que todos los estudiantes leen a nivel de grado para el tercer grado.



Fuente: GAO. *RESULTS-ORIENTED GOVERNMENT. GPRA Has Established a Solid Foundation for Achieving Greater Results*, 2004.

El texto que acompaña a cada tabla enumera el monto en dólares que respalda las actividades para cumplir el objetivo, los programas individuales que apoyaron el objetivo, y el monto en dólares de los salarios y gastos que se destinaron al cumplimiento del objetivo.

Para la mayoría de las medidas, incluidas las que no cumplieron sus objetivos, el informe suministra información sobre los pasos que Educación está tomando o planea tomar para mejorar el rendimiento. Por ejemplo, el objetivo de 2002 para una medida sobre el número de niños que asisten a escuelas autónomas fue de 690,000 y el resultado real fue de 575,000. Para mejorar el rendimiento en esta medida, el informe de Educación manifiesta que está orientando a los padres a considerar escuelas autónomas, utilizando publicaciones y su sitio web para promover la inscripción en escuelas subvencionadas, y patrocinando un sitio web de escuelas subvencionadas.

TCU (Brasil)¹⁶⁴

Proceso auditorías de gestión

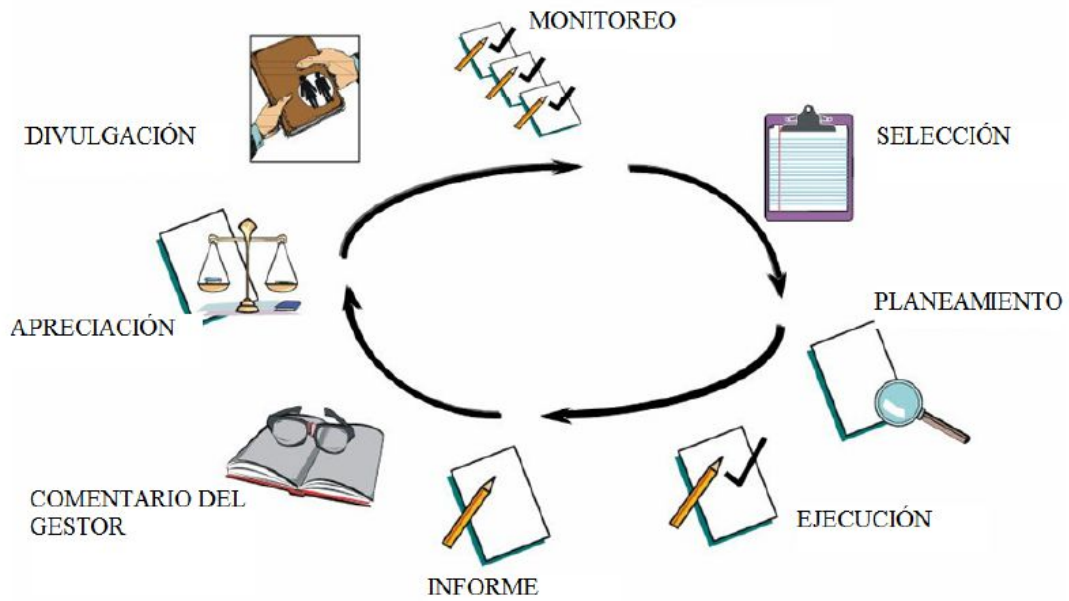
El trabajo de auditoría de naturaleza operacional se divide en ocho fases: selección del tema y estudio de viabilidad, planeamiento, ejecución, informe de auditoría, comentarios del gestor, apreciación, divulgación y monitoreo.

En pocas palabras, el ciclo comienza con la *selección de temas*, que se basa en criterios de materialidad, riesgo y relevancia. Luego, se efectúa la *planificación*, que tiene como objetivo detallar los objetivos de la investigación, las cuestiones a investigar, los procedimientos a desarrollar y los resultados esperados. En la fase de *ejecución* se realiza la recopilación y análisis de la información que respalda el informe, normalmente a través de entrevistas, encuestas postales y, más recientemente, utilizando la técnica de grupo focal. La elaboración del *informe* abarca el análisis de los datos, la discusión y registro de los hallazgos de auditoría y la propuesta de recomendaciones. Los hallazgos son registrados en una matriz y el equipo organiza un panel de referencia para discutir con los auditados aspectos relacionados a las conclusiones y propuestas de mejora. Posteriormente, se incorporan los *comentarios del gestor* al informe final de auditoría y se realiza la *apreciación* de los informes en un plazo de hasta cinco meses. Luego, la Asesoría de Prensa publica notas de *divulgación* de todas las auditorías de naturaleza operacional, y también se distribuyen Sumarios Ejecutivos de las mismas. Finalmente, el *monitoreo* consiste en controlar las acciones adoptadas por el auditado en respuesta a las recomendaciones y determinaciones establecidas por el TCU, así como evaluar el beneficio de su aplicación.

Se pueden vislumbrar las fases enunciadas de acuerdo al siguiente esquema:

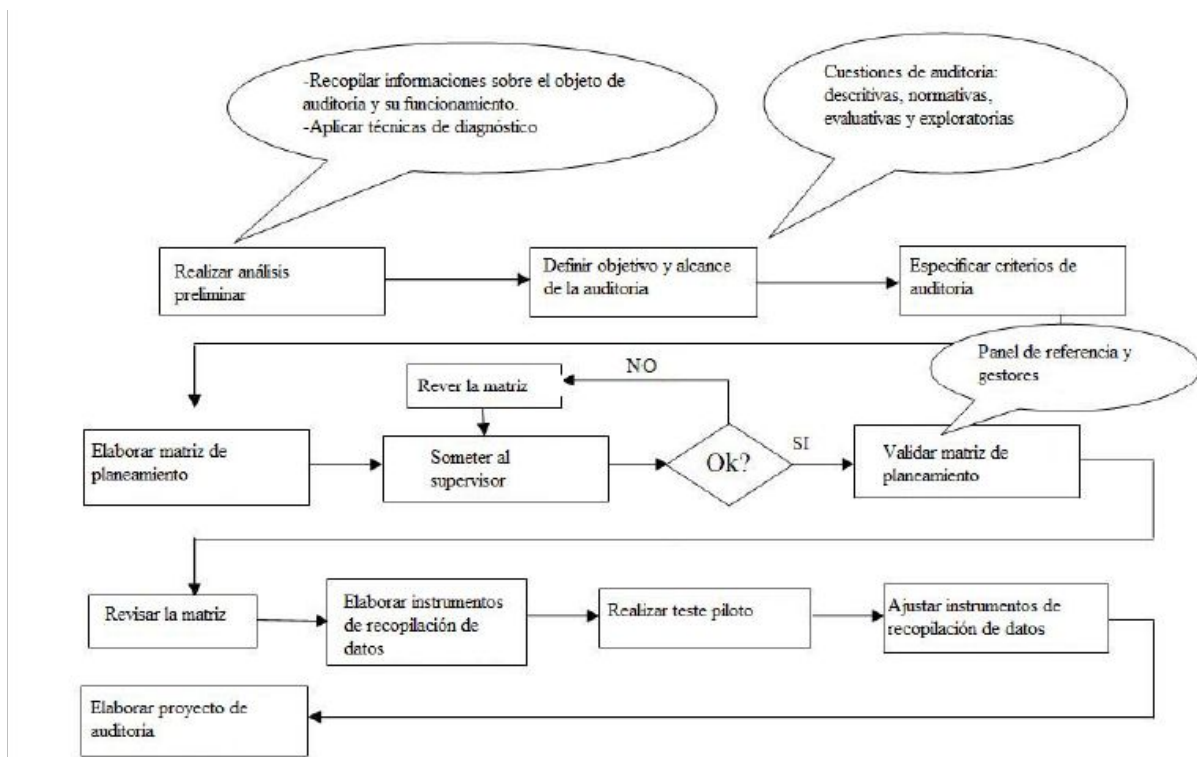
¹⁶⁴ Fuente: TCU. Manual de Auditoría de Naturaleza Operacional, 2010; Piloto de Noronha, 2003.

Figura 2: Ciclo de la Auditoría de Rendimiento



Fuente: TCU. Manual de Auditoría de Naturaleza Operacional, 2010.

A su vez, las actividades a llevar a cabo en la etapa de planeamiento se sintetizan en el siguiente esquema:



Fuente: TCU. Manual de Auditoría de Naturaleza Operacional, 2010.

Registros

- *Matriz de riesgo y Estudios de viabilidad.* La conclusión es una manifestación valorativa, substantiva y convincente sobre la conveniencia y la oportunidad de realizar la fiscalización, abarcando razones que recomiendan la selección del objeto de auditoría, el potencial del tema en llamar la atención de los medios de comunicación, de la sociedad civil organizada y del Legislativo, y generar resultados que agreguen valor.
- *Informe de planeamiento y matriz de planeamiento.* Se trata de un cuadro resumen de las informaciones relevantes del planeamiento de una auditoría. En esta matriz se formula el problema de auditoría (la razón de la fiscalización propuesta) y las cuestiones de auditoría (el camino a seguir para obtener información a los fines de emitir opinión y formular recomendaciones). Para cada cuestión, el equipo define las fuentes de información, estrategias metodológicas, técnicas de colecta y análisis de datos, y posibles limitaciones. A continuación se expone un modelo de matriz de planeamiento:

Cuadro 2: Modelo de matriz de planeamiento

Problema: Expresar, de forma clara y objetiva, aquello que motivó la auditoría.

Cuestión /subcuestión de auditoría	Informaciones requeridas	Fuentes de información	Procedimientos de recopilación de datos	Procedimientos de análisis de datos	Limitaciones	Qué el análisis va permitir decir
Especificar los términos- clave y el alcance de la cuestión: -criterio -período de abarcamiento -actores involucrados -abarcamiento geográfico	Identificar informaciones necesarias para responder la cuestión de auditoría	Identificar fuentes de cada ítem de información	Identificar las técnicas de recopilación de datos que serán usadas y describir los respectivos procedimientos	Identificar técnicas a ser empleadas en el análisis de datos y describir los respectivos procedimientos	Especificar las limitaciones cuanto: - a la estrategia metodológica adoptada -al acceso a personas e informaciones -a la cualidad de las informaciones -a las condiciones operacionales de realización del trabajo	Aclarar precisamente que conclusiones o resultados pueden ser alcanzados

Fuente: TCU. Manual de Auditoría de Naturaleza Operacional, 2010.

- *Matriz de hallazgos.* Es instrumento útil para subsidiar la elaboración del informe de auditoría, ya que permite reunir los principales elementos que constituirán los capítulos centrales del informe. Esta matriz propicia la

comprensión homogénea de los hallazgos y sus elementos constitutivos por parte de los integrantes del equipo de auditoría y demás interesados.

El manual de Auditoría de Naturaleza Operacional también proporciona un modelo de esta matriz:

Cuadro 4: Modelo de matriz de hallazgos

Cuestión de auditoría (repetir la cuestión de la matriz de planeamiento).

Hallazgo					Buenas prácticas	Recomendaciones y determinaciones	Beneficios esperados
Situación encontrada	Criterio	Evidencias y análisis	Causas	Efectos			
Constataciones de mayor relevancia, identificadas en la fase de ejecución.	Patrón usado para determinar si el objeto auditado atinge, excede o está abajo del desempeño esperado.	Resultado de la aplicación de los métodos de análisis de datos y su empleo en la producción de evidencias. De forma sucinta, deben ser indicadas las técnicas usadas para tratar las informaciones recopiladas durante la ejecución y los resultados obtenidos.	Pueden ser relacionadas a la puesta en práctica o a la concepción del objeto de auditoría, o estar fuera del control o de la influencia del gestor. La identificación de causas requiere evidencias y análisis fuertes. Las deliberaciones contendrán las medidas consideradas necesarias para sanar las causas del desempeño insuficiente.	Consecuencias relacionadas a las causas y a los correspondientes hallazgos. Puede ser una medida de relevancia del hallazgo.	Acciones identificadas que comprobablemente llevan a buen desempeño. Esas acciones podrán subsidiar la propuesta de recomendaciones y determinaciones.	Deben ser elaboradas de forma a tratar el origen de los problemas diagnosticados. Se sugiere parsimonia en la cantidad de deliberaciones y priorización para solución de los principales problemas.	Mejorías que se esperan alcanzar con la implementación de las recomendaciones y determinaciones. Los beneficios pueden ser cuantitativos y cualitativos. Siempre que posible, cuantificarlos.

Fuente: TCU. Manual de Auditoría de Naturaleza Operacional, 2010.

Indicadores

Los indicadores de desempeño son utilizados cuando no es posible efectuar mediciones de desempeño en forma directa. Estos indicadores pueden ofrecer una buena visión acerca del resultado que se desea medir, pero son apenas aproximaciones, siendo siempre necesaria su interpretación en el contexto.

Estos indicadores son esencialmente comparativos. Un conjunto de datos aislado no dice nada respecto del desempeño de una institución o programa, al menos que sea confrontado con metas o padrones preestablecidos, o resultados de periodos anteriores.

Tanto en el análisis de indicadores ya existentes como en la elaboración de nuevos indicadores, deberían verificarse las siguientes características: representatividad,

homogeneidad, practicidad, independencia, confiabilidad, simplicidad, economicidad, accesibilidad, estabilidad y cobertura.

A su vez, los indicadores casi siempre son compuestos por variables provenientes de uno de los siguientes grupos: costo, tiempo, cantidad y calidad.



Fuente: TCU - *Técnicas de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos* (2000).

Asimismo, el desempeño en la obtención de un determinado resultado puede ser medido de acuerdo a las siguientes dimensiones de análisis: economicidad, eficiencia, eficacia y efectividad.

<p>Economicidade</p> <p>Minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Refere-se à capacidade de uma instituição de gerir adequadamente os recursos financeiros colocados a sua disposição.</p>	<p>Os suprimentos hospitalares na qualidade especificada foram adquiridos ao menor preço?</p> <p>As licitações para contratação de serviços de informática redundaram em preços menores, mantida a qualidade dos serviços?</p>
<p>Eficiência</p> <p>Relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para tal em um determinado período de tempo. Se a quantidade de produto está predeterminada, procura-se minimizar o custo total; se o gasto total está previamente fixado, procura-se otimizar a combinação de insumos para maximizar o produto; em ambos os casos a qualidade deve ser mantida. Essa dimensão, portanto, mede o esforço do processo de transformação de insumos em produtos.</p>	<p>Os tempos de atendimento nos hospitais foram reduzidos, sem aumento de custos e sem redução de qualidade do atendimento?</p> <p>Os custos diretos e indiretos de uma oficina de manutenção foram minimizados, enquanto houve aumento no número de veículos reparados que satisfizeram os padrões de qualidade requeridos?</p>
<p>Eficácia</p> <p>Grau de alcance das metas programadas, em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados.</p>	<p>O número de crianças vacinadas na última campanha nacional de vacinação atingiu a meta programada?</p> <p>As rodovias privatizadas foram recuperadas dentro do prazo previsto?</p>
<p>Efetividade</p> <p>Relação entre os resultados alcançados e os objetivos que motivaram a atuação institucional, entre o impacto previsto e o impacto real de uma atividade.</p>	<p>O programa de valorização do magistério resultou na redução do índice de repetência escolar?</p> <p>O programa médico de família redundou na redução da mortalidade infantil?</p>

Fuente: TCU - *Técnicas de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos* (2000).

A continuación, expondremos ejemplos de indicadores para cada una de estas dimensiones¹⁶⁵:

¹⁶⁵ Fuente: TCU - *Técnicas de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos* (2000)

	Economicidad	Eficiencia	Eficacia	Efectividad
Programa de vacunación	Costo de adquisición de las vacunas, consideradas las opciones del mercado.	Costo de un niño vacunado en relación a las estimaciones iniciales o nº de niños vacunados por vacunador.	Nº de niños vacunados como un porcentaje de las metas programadas.	Porcentaje de la población que contrajo la enfermedad en relación al periodo anterior.
Mantenimiento de carreteras	Costo de los servicios de mantenimiento, en relación a los precios de mercado.	Costo de mantenimiento de un km de carretera en relación a padrones preestablecidos.	Extensión de carreteras en buenas condiciones de uso como porcentaje de las metas planeadas.	* Nº de accidentes fatales en relación al periodo anterior. * Tiempo medio de viaje, en relación al periodo anterior.
Educación a distancia	Costo de elaboración de los programas, en relación a las alternativas del mercado.	Tiempo medio de graduación de un alumno, en relación a años anteriores.	Nº de estudiantes formados en relación a las metas programadas.	* Tasas de deserción escolar, antes o después de la implementación del programa. * Porcentaje de personas con nivel medio de escolaridad, antes o después de la implementación del programa.

Fuente: elaboración y traducción propia en base a TCU. *Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos* (2000).

Finalmente, el TCU recomienda la elaboración de un mapa de productos para seleccionar, a partir del mismo, los indicadores de desempeño apropiados. Al desarrollarse los mismos, se debe buscar el compromiso del gestor y observar si serán útiles tanto para la administración como para el público externo.

A su vez, debe recordarse que se necesitan pocos indicadores; deben cubrir todos los productos clave y proporcionar información sobre la economía, eficiencia y eficacia; se debe evitar la concentración de indicadores en torno a un único producto y hacer una distribución equilibrada; deben ser comparativos; y los indicadores de eficiencia relacionan insumos con productos (por ejemplo, número de niños vacunados por vacunatorio).

El TCU recomienda que una vez identificados los productos claves, se formulen las cuestiones sobre economicidad, eficiencia y eficacia. Para ello, se organiza un taller (*workshop*) donde todos los participantes son instruidos para colarse en lugar de los

gerentes de la institución e intentar definir las preguntas para las quisieran obtener respuestas. Una vez logrado el consenso, los productos y las preguntas deben ser anotados en un lugar visible a todos. A continuación insertamos un cuadro con ejemplos de las posibles preguntas:

<p>Instalações e equipamentos disponíveis para uso.</p> <ul style="list-style-type: none">• O equipamento está disponível quando se precisa dele?• Quais as reais condições de uso do nosso equipamento?• Quanto custa manter o equipamento em condições de uso? <p>Estradas conservadas.</p> <ul style="list-style-type: none">• Qual é o custo por km de estrada conservada?• É mais caro terceirizar ou utilizar pessoal próprio?• As condições gerais das estradas têm melhorado? <p>Licenças ambientais emitidas.</p> <ul style="list-style-type: none">• Quantas licenças foram emitidas comparadas com o planejado?• Quanto de receita foi gerado?• Qual o custo de se emitir uma licença?
--

Fuente: TCU - Técnicas de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos (2000)

Después de la discusión sobre las preguntas planteadas por los participantes, se deben seleccionar uno o dos conjuntos de las cuestiones más relevantes. Para ello, deben identificarse indicadores de desempeño que respondan a las preguntas. Identificados los indicadores, tendrá que seleccionar los más relevantes. Esta tarea, aunque intenta adoptar un criterio objetivo, involucra mucho de subjetividad, siendo necesario el aporte de personal de la institución auditada. Luego se procede a la depuración de los indicadores seleccionados, a partir de entrevistas con los gerentes de la institución. Es probable que sea necesario revisar los indicadores varias veces, especialmente en áreas donde no existen mediciones directas o no tienen facilidad para obtener información. Finalmente, debe procederse a la fijación de las metas de rendimiento a ser alcanzadas por la institución, las que deberán ser evaluadas por los indicadores de rendimiento elaborados. Corresponde a los gestores la fijación de tales metas, debiendo al equipo tan sólo verificar si son realistas, factibles,

comparables y claros. Por último, los indicadores siempre pueden ser mejorados, en la medida en que sean utilizados por la institución auditada. También pueden perfeccionarse a partir de las críticas y sugerencias de los usuarios de los servicios públicos, de instituciones académicas, de otras organizaciones gubernamentales, de los niveles superiores en los ministerios, de las entidades gubernamentales fiscalizadoras y, en fin, de todos los que están interesados en el desempeño del servicio de la entidad pública en examen.

AGN (Argentina)¹⁶⁶

Proceso auditorías de gestión

El trabajo de auditoría se divide en cinco fases: planificación, ejecución, informe y seguimiento.

En la fase de *planificación* se elabora el programa de auditoría, definiendo la estrategia de auditoría, los procedimientos a aplicar, el cronograma de acción y el presupuesto de gastos. En la etapa de *ejecución* se desarrolla la tarea de campo, que abarca principalmente la obtención y análisis de las evidencias para desarrollar y respaldar los hallazgos de auditoría. Finalizado el trabajo de campo, el equipo se abocará a la redacción de las conclusiones, el *informe* y la síntesis, consignando las recomendaciones que estimen pertinentes. Por último, la fase de seguimiento consiste en verificar las acciones llevadas a cabo por la entidad auditada respecto de las recomendaciones formuladas en el informe.

Registros

- *Estudio preliminar de auditoría*. Su objetivo es obtener información de la entidad para definir el programa de auditoría, alcance, y disponibilidad de recursos y de tiempo. Asimismo se realiza la evaluación de riesgo.

¹⁶⁶ Fuente: AGN. Normas de Auditoría Externa. Capítulo IV. Auditorías de gestión, 1993; AGN. Documento Técnico N° 5. Herramientas de Auditoría de Gestión, 1995

- *Programa de auditoría.* Es un esquema lógico, secuencial y detallado de las tareas y procedimientos a emplear, determinando su extensión y oportunidad, y los papeles de trabajo a desarrollar.
- *Legajo o archivo permanente.* Constan todos aquellos antecedentes de carácter general como también aquellos relevados por auditorías anteriores que resulten de interés permanente.

Indicadores

Los auditores utilizarán indicadores como términos de referencia o estándares razonables de la gestión y control, para realizar comparaciones y evaluaciones del grado de economía, eficacia y eficiencia en el logro de los objetivos y en la administración de los recursos. Asimismo, tendrán la responsabilidad de evaluar si los indicadores utilizados por el ente son aplicables para el desarrollo del trabajo de auditoría. Si no son aplicables, el responsable de la auditoría intentará resolver las diferencias de criterios con el ente, desarrollar sus propios indicadores o considerar medidas alternativas de evaluación.

Por consiguiente, estos indicadores deberán ser seleccionados, contruidos y ponderados sobre la base de: disponibilidad y calidad de los datos, comparabilidad, validez, pertinencia, sensibilidad, oportunidad y costo.

Para obtener una medición más adecuada y disminuir el riesgo de error sería conveniente aumentar el número de indicadores. Aún así, los indicadores de desempeño por sí solos no pueden sustituir las evidencias requeridas para fundamentar el juicio de valor, sino que serán tomados como una señal hacia dónde dirigir la investigación.

Las fuentes más significativas para obtener indicadores son las siguientes: metas y objetivos fijados y aprobados por el presupuesto, normativa legal específica y reglamentos propios de la entidad, normas determinadas por los contratos celebrados, normas que identifican el rendimiento de grupos similares, datos estadísticos de la actividad, normas obtenidas a partir del rendimiento de periodos anteriores.

A continuación expondremos algunos ejemplos de indicadores utilizados por la AGN en diversas áreas críticas:

Área crítica	Aspectos clave	Indicadores	Ratios
Situación económica - financiera	Estructura financiera	* Independencia financiera. * Liquidez	pasivo corriente/ pasivo total. dis.+ cred.a corto pzo/ pasivo corriente.
	Rentabilidad	* Rentab.total de la inversión. *Rentab. total del capital propio.	resultado operat.neto/ activo total. resultado neto total/ patrimonio neto.
Producción	Calidad	* Tipo de producción. * Rechazos	producc.primera clase/ producción total. unidades rechazadas/ unidades producidas.
	Cantidad	* Nivel de producción. * Eficiencia de la mano de obra.	producc.total en unid./ cap. de producción. horas de jornal pagado/ total unid.producidas.
Personal	Nómina	* Ejecución presupuestaria. *Estructura de la nómina.	nº de emplead.reales / nº de emplead.presup. nº empl.p.grupo edad/ nómina total.

Fuente: elaboración propia en base a AGN. Documento Técnico N° 5. Herramientas de Auditoría de Gestión, 1995.

SIGEN (Argentina)¹⁶⁷

Proceso auditorías de gestión

El proceso de una auditoría se compone de las siguientes fases: planificación, ejecución, elaboración del informe y seguimiento de las observaciones y recomendaciones.

¹⁶⁷ Fuente: SIGEN. Manual de Control Interno Gubernamental, 2010; SIGEN. Herramientas de Auditoría de Programas Sociales, 2011.

La *planificación* es un proceso dinámico que comienza con la obtención de la información necesaria para definir la estrategia a emplear y culmina con la definición detallada de las tareas a realizar en dicha etapa. Reviste especial importancia para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría y permite lograr un adecuado equilibrio entre estos, el alcance del trabajo, el tiempo de ejecución y los recursos humanos y materiales disponibles.

Existen tres niveles de *planificación*: estratégica o plan global, planificación anual, e individual para cada auditoría. El *plan estratégico* comprende la obtención y análisis de la información del organismo sujeto a control, la presentación desagregada de sus componentes, la determinación y evaluación de riesgos, la selección de los proyectos de auditoría, la previsión de los recursos y la estimación del tiempo. Podrá extenderse por más de un ejercicio presupuestario o fiscal, no debiendo exceder los cinco años. Mediante *los planes anuales* se determinan los objetivos a cumplir en cada uno de los ejercicios, constituyendo una etapa para el cumplimiento de las metas consignadas en el plan estratégico¹⁶⁸. La *planificación individual* de cada auditoría implica definir el alcance de la auditoría; esto es seleccionar los procedimientos, estimar los recursos humanos necesarios y el tiempo requerido para la ejecución de la auditoría.

Por su parte, la *ejecución* de la auditoría implica la obtención de evidencias y la formulación de observaciones y recomendaciones sobre las áreas y los procesos auditados, aprobados en el plan de auditoría y bajo la metodología del programa de la auditoría.

El *Informe Final de Auditoría* es el producto último del auditor, por medio del cual expone sus observaciones, conclusiones y recomendaciones por escrito. Debe contener juicios fundamentados en las evidencias obtenidas a lo largo del examen, y las recomendaciones pertinentes.

¹⁶⁸ Tanto el plan estratégico como el plan anual deberán presentarse a consideración y aprobación de las autoridades competentes.

Finalmente, la etapa de *seguimiento* requiere que el auditor controle el cumplimiento de las instrucciones impartidas por las autoridades superiores de cada jurisdicción o entidad para solucionar las falencias expuestas como observaciones en los informes de auditoría. Así pues, la actuación del auditor debe propender a la modificación de conductas y al apoyo de la mejora de la gestión. Esta fase se materializa a través de una nueva auditoría o sobre la base de un examen especial. También se podrá solicitar información a los sectores a cargo de tomar las acciones y realizar pruebas selectivas de verificación de las mismas.

Registros

- *Plan estratégico* (por cinco años), en el que se definen los objetivos estratégicos y *Plan anual operativo* que determina los objetivos (proyectos) a cumplir en cada uno de los ejercicios.
- *Matriz de Riesgo*. Permite identificar los riesgos y realizar una evaluación de los mismos.
- *Papeles de trabajo*. Se clasifican en Legajo Permanente, Legajos Corrientes, Legajo Principal y Legajos Auxiliares. El Legajo Permanente debe reunir toda la información de la entidad que resulte de utilidad para las tareas de control permanente y en la ejecución de los proyectos de auditoría específicos; los Legajos Corrientes contienen todas las evidencias relacionadas con la ejecución del proyecto y deben respaldar el trabajo de auditoría realizado y su supervisión, así como documentar los hallazgos y recomendaciones efectuados en el informe de auditoría. Se conformarán de un legajo principal y, de ser conveniente, de tantos legajos auxiliares como sea necesario para una racional organización de la documentación.

Indicadores

El uso de indicadores en la auditoría permite medir la eficiencia y economía en el manejo de los recursos; las cantidades, cualidades y características de los bienes producidos o de los servicios prestados (eficacia); y el grado de satisfacción de las necesidades de los usuarios o beneficiarios (efectividad). Estos aspectos deben ser

evaluados y mensurados, considerando su relación con la misión, los objetivos y las metas planteadas por la organización.

La identificación de variables e indicadores en cada uno de los elementos que integra la visión sistémica de la organización facilita la medición y evaluación del desempeño de la gestión. Para tal evaluación se requiere conocimiento e interpretación de los siguientes parámetros: economía, eficacia, eficiencia, calidad y resultado.

A continuación expondremos algunos ejemplos de este tipo de indicadores:

Variable / Unidad de medida	Indicadores	Indicadores - Parámetros				
		Economía	Eficacia	Eficiencia	Calidad	Resultado
Pacientes atendidos en un año	Total de pacientes atendidos en el Hospital X en un año	* costo/cama de un hospital público en relación con el costo/cama en un hospital privado.		* total de horas hombre disponibles en relación con el total de horas * total de insumos utilizados en relación al total de insumos adquiridos.	* total de pacientes atendidos en relación a la cantidad de turnos entregados.	* disminución de la tasa de mortalidad en la enfermedad X por efecto de la modificación Z
Estudiantes capacitados en un año	Total de estudiantes capacitados en la Universidad X en un año		* Total de jóvenes capacitados en relación a la cantidad de jóvenes que se había programado capacitar.		* cantidad de estudiantes aprobados en relación a la cantidad de estudiantes que cursaron una materia.	* disminución de la tasa de repitencia en la materia X por efecto de la modificación Z

Fuente: elaboración propia, en base a SIGEN. Manual de Control Interno Gubernamental, 2010.