

Blanca Isela Castillejos Suastegui

El impacto de la auditoría  
operativa en las entidades  
públicas de América Latina:  
perspectiva de las entidades  
fiscalizadoras superiores y de las  
entidades auditadas

Departamento  
Contabilidad y Finanzas

Director/es  
Torres Pradas, Lourdes  
Yetano Sánchez de Muniaín, Ana

<http://zaguan.unizar.es/collection/Tesis>

---

© Universidad de Zaragoza  
Servicio de Publicaciones

ISSN 2254-7606

Tesis Doctoral

EL IMPACTO DE LA AUDITORÍA OPERATIVA EN  
LAS ENTIDADES PÚBLICAS DE AMÉRICA LATINA:  
PERSPECTIVA DE LAS ENTIDADES  
FISCALIZADORAS SUPERIORES Y DE LAS  
ENTIDADES AUDITADAS

Autor

Blanca Isela Castillejos Suastegui

Director/es

Torres Pradas, Lourdes  
Yetano Sánchez de Muniaín, Ana

**UNIVERSIDAD DE ZARAGOZA**

Contabilidad y Finanzas

2015





UNIVERSIDAD DE ZARAGOZA

Facultad de Economía y Empresa

Departamento de Contabilidad y Finanzas

## TESIS DOCTORAL

**EL IMPACTO DE LA AUDITORÍA OPERATIVA EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS  
DE AMÉRICA LATINA. PERSPECTIVA DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS  
SUPERIORES Y DE LAS ENTIDADES AUDITADAS**

Blanca Isela Castillejos Suastegui

Directores:

Dra. Lourdes Torres Pradas

Dra. Ana Yetano Sánchez de Muniain

Programa de Doctorado en Contabilidad y Finanzas

Zaragoza, España, 2015

# CONTENIDO

Lista de Tablas.....	I
Lista de Figuras.....	V
Lista de Anexos.....	VII

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>1</b>
--------------------------	----------

## **CAPÍTULO I: LA AUDITORÍA OPERATIVA EN EL SECTOR PÚBLICO DE AMÉRICA LATINA. EL PAPEL DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (EFS)**

1. Introducción.....	5
2. La Nueva Gestión Pública (New Public Management, NPM) en América Latina.....	7
2.1 Limitaciones y dificultades en la implementación de la NGP en América Latina.....	9
2.2. Iniciativas y directrices para la implementación de la NGP en los países de América Latina.....	10
3. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores de América Latina y la auditoría operativa.....	11
3.1 La Auditoría General de la Nación (AGN) de Argentina.....	12
3.2 La Contraloría General del Estado (CGE) de Bolivia.....	13
3.3 El Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU) de Brasil.....	14
3.4 La Contraloría General de la República (CGR) de Chile.....	15
3.5 La Contraloría General de la República (CGR) de Colombia.....	16
3.6 La Contraloría General de la República (CGR) de Costa Rica.....	17
3.7 La Contraloría General de la República de Cuba.....	17
3.8 La Contraloría General del Estado (CGE) de Ecuador.....	18
3.9 La Corte de Cuentas de la República (CCR) de El Salvador.....	20
3.10 La Contraloría General de Cuentas (CGC) de Guatemala.....	21
3.11 El Tribunal Superior de Cuentas (TSC) de Honduras.....	22
3.12 La Auditoría Superior de la Federación (ASF) de México.....	23
3.13 La Contraloría General de la República (CGR) de Nicaragua.....	24

3.14 La Contraloría General de la República (CGR) de Panamá.....	25
3.15 La Contraloría General de la República (CGR) de Paraguay.....	26
3.16 La Contraloría General de la República (CGR) de Perú.....	27
3.17 La Oficina del Contralor de Puerto Rico (OCPR).....	29
3.18 La Cámara de Cuentas de la República Dominicana (CCRD).....	30
3.19 El Tribunal de Cuentas de Uruguay (TCU).....	31
3.20 La Contraloría General de la República (CGR) de Venezuela.....	31
3. 21 Análisis comparado de las EFS de América Latina.....	32
4. Los informes de auditoría operativa de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de América Latina y su difusión a través de internet.....	44
5. Buenas Prácticas de las EFS en América Latina. Especial Énfasis En La Auditoría Operativa.....	52
6. Conclusiones.....	56
7. Bibliografía.....	59

## **CAPÍTULO II: LA “REVISIÓN ENTRE PARES” EN LA MEJORA DE LA GESTIÓN DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES**

1. Introducción.....	65
2. La revisión entre pares en el marco normativo de INTOSAI.....	66
3. Experiencias internacionales en la revisión entre pares: especial referencia a la GAO de Estados Unidos.....	68
4. Experiencia De La Revisión Entre Pares En América Latina, Realizada Por Entidades Fiscalizadoras Superiores De Olacefs.....	73
4.1 Revisión entre pares realizada por la Contraloría General de la República de Chile a la Contraloría General del Estado de Ecuador.....	74
4.2 Revisión entre pares realizada por la Contraloría General de la República de Perú a la Corte de Cuentas de la República de El Salvador.....	76
4.3 Revisión entre pares realizada por la Contraloría General de la República de Chile y la Auditoría Superior de la Federación de México a la Contraloría General de la República de Costa Rica.....	78
4.3.1 Revisión entre pares realizada por la Auditoría superior de la Federación de México a la Contraloría General de la República de Costa Rica.....	79

4.3.2 Revisión entre pares realizada por la Contraloría General de la República de Chile a la Contraloría General de la República de Costa Rica.....	81
5. Experiencias de revisión entre pares a las EFS de América Latina realizadas por organismos internacionales o EFS ajenas a OLACEFS .....	83
5.1 Revisión entre pares realizada por el Tribunal Federal de Cuentas de Alemania, el Tribunal de Cuentas de España y Contraloría General de la República de Costa Rica a la Contraloría General de la República de Perú.....	83
5.2 Revisión entre pares realizada por la OCDE al Tribunal de Cuentas de Brasil.....	85
5.3 Revisión entre pares realizada por la GAO de Estados Unidos, la NAO de Reino Unido y la Oficina del Contralor de Puerto Rico a la Auditoría Superior de la Federación de México.....	87
5.4 Revisión entre pares realizada por la OCDE a la Contraloría General de la República de Chile.....	90
6. Resumen.....	95
7. A modo de conclusiones.....	98
8. Bibliografía.....	99
 <b>CAPÍTULO III: UTILIDAD Y EFICACIA DE LAS AUDITORÍAS OPERATIVAS DESDE LA PERSPECTIVA DE LAS EFS DE AMÉRICA LATINA</b>	
1. Introducción.....	103
2. La auditoría operativa en América Latina: desafíos y barreras.....	104
3. Metodología.....	108
4. Análisis de los resultados.....	112
4.1 Análisis descriptivo.....	112
4.2 Factores que influyen en la percepción de la auditoría operativa.....	123
5. Debate.....	128
6. Conclusiones.....	132
7. Bibliografía.....	134



## **CAPÍTULO IV: IMPLANTACIÓN DE LAS RECOMENDACIONES DE LA AUDITORÍA OPERATIVA EN AMÉRICA LATINA: PERCEPCIÓN DEL IMPACTO EN LAS ENTIDADES AUDITADAS**

1. Introducción.....	139
2. Antecedentes de la evaluación y medición del impacto de la auditoría operativa a través de la implantación de las recomendaciones en las entidades auditadas.....	142
3. Metodología.....	150
4. Análisis de resultados.....	152
4.1 Análisis descriptivo.....	152
4.2 Escalamiento Multidimensional y Clúster.....	160
5. Debate.....	165
6. Conclusiones.....	168
7. Bibliografía.....	170
<b>CAPÍTULO V: CONCLUSIONES.....</b>	<b>173</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>181</b>

LISTA DE TABLAS**Capítulo I**

Tabla 1.1 Aspectos generales de las EFS de América Latina.....	34
Tabla 1.2 Estructura, facultades y principal enfoque de auditoría de las EFS en América Latina.....	41
Tabla 1.3 Presupuesto destinado a las EFS de América Latina.....	43
Tabla 1.4 Auditorías operativas realizadas (publicadas en la web) por las EFS de América Latina en el periodo de 2009 a 2011.....	46
Tabla 1.5 Temas auditados en la modalidad de auditoría operativa y porcentajes respecto al total de auditorías operativas realizadas.....	47
Tabla 1.6 EFS que no realizan auditorías operativas.....	50
Tabla 1.7 Buenas Prácticas de las EFS de América Latina.....	53
Tabla 1.8 Porcentaje de buenas prácticas por país.....	55

**Capítulo II**

Tabla 2.1 Temas de la lista de verificación.....	68
Tabla 2.2 Experiencia de revisiones entre pares de la GAO de Estados Unidos.....	70
Tabla 2.3 Buenas prácticas y recomendaciones de la revisión entre pares Chile-Ecuador.....	74
Tabla 2.4 Buenas prácticas y recomendaciones de la revisión entre pares Perú-El Salvador.....	77
Tabla 2.5 Buenas prácticas y recomendaciones de la revisión entre pares México- Costa Rica.....	80
Tabla 2.6 Buenas prácticas y recomendaciones de la revisión entre pares Chile- Costa Rica.....	81
Tabla 2.7 Buenas prácticas y recomendaciones de la revisión entre pares Alemania, España, Costa Rica-Perú.....	84
Tabla 2.8 Buenas prácticas y recomendaciones de la revisión entre pares OCDE-Brasil.....	86
Tabla 2.9 Buenas prácticas y recomendaciones de la revisión entre pares GAO, NAO, Puerto Rico-México.....	88
Tabla 2.10 Áreas de análisis y recomendaciones de la revisión entre pares OCDE-Chile.....	91
Tabla 2.11 Revisiones entre pares de las EFS de América Latina.....	92

Tabla 2.12 Proyectos de revisiones entre pares a las EFS de América Latina.....	94
<b>Capítulo III</b>	
Tabla 3.1 Panel de expertos .....	109
Tabla 3.2 Motivación de las EFS para realizar auditorías operativas.....	113
Tabla 3.3 Acciones generadas en consecuencia del fomento o desarrollo de auditorías operativas.....	113
Tabla 3.4 La subcontratación de firmas auditoras privadas para realizar auditorías operativas.....	114
Tabla 3.5 Los procedimientos y criterios de auditoría que aplican las EFS.....	115
Tabla 3.6 Tipo de auditoría operativa más relevante.....	116
Tabla 3.7 Frecuencia con la que las EFS deberían realizar auditorías operativas.....	117
Tabla 3.8 Dificultades encontradas por los auditores en la auditoría operativa.....	117
Tabla 3.9 Acciones implementadas por los auditores ante la falta de información relevante (costes, indicadores de eficiencia y los objetivos operativos).....	117
Tabla 3.10 Principales limitaciones de las EFS para realizar auditorías operativas.....	118
Tabla 3.11 Los informes de auditoría operativa.....	119
Tabla 3.12 Acciones de las EFS en materia de auditoría operativa.....	119
Tabla 3.13 Implantación de las recomendaciones de auditoría operativa.....	120
Tabla 3.14 Aspectos que deberían considerar las EFS en materia de auditoría operativa.....	121
Tabla 3.15 Previsiones de futuro en el marco de la auditoría operativa.....	122
Tabla 3.16 La práctica de la “Revisión entre pares” en materia de auditoría operativa.....	123
Tabla 3.17 Coeficientes de correlación de Pearson.....	125
Tabla 3.18 Correlación entre variables.....	126
Tabla 3.19 Test Mann-Whitney.....	126
Tabla 3.20 Modelo de regresiones con dos variables explicativas: Corrupción y mejoras en corrupción (1).....	127
Tabla 3.21 Modelo de regresiones con dos variables explicativas: Corrupción e informes disponibles (2).....	127
Tabla 3.22 Modelo de regresiones con dos variables explicativas: Corrupción y mejoras en el PIB per cápita (3).....	128

**Capítulo IV**

Tabla 4.1 Estudios de Medición de impacto en materia de auditoría operativa.....148

Tabla 4.2 Motivos por los que las entidades han sido objeto de auditoría operativa..152

Tabla 4.3 Nivel de comprensión del objetivo de auditoría.....153

Tabla 4.4 Control periódico por parte de las EFS y percepción de utilidad de la auditoría.....153

Tabla 4.5 Procedimientos y criterios de auditoría.....154

Tabla 4.6 Procedimientos y seguimiento de implantación de recomendaciones.....154

Tabla 4.7 Medios con los que cuenta la EFS y comunicación con las entidades auditadas.....155

Tabla 4.8 Calidad y utilidad de los informes de auditoría.....156

Tabla 4.9 El informe de auditoría operativa.....156

Tabla 4.10 Comprensión y utilidad de las recomendaciones en los informes de auditoría.....157

Tabla 4.11 Porcentaje de recomendaciones implantadas.....157

Tabla 4.12 Implantación de las recomendaciones del informe de auditoría.....158

Tabla 4.13 Enfoque de las recomendaciones de auditoría operativa.....158

Tabla 4.14 Grado de conformidad con los resultados de la auditoría operativa y dificultades para su implantación.....159

Tabla 4.15 Influencia de actores externos en la implantación de recomendaciones...160

Tabla 4.16 Resumen de datos obtenidos por Grupos.....161



LISTA DE FIGURAS

**Capítulo I**

Figura 1.1 Búsqueda de informes de auditoría EFS de Costa Rica..... 51

Figura 1.2 Búsqueda de informes de auditoría EFS de Colombia.....51

**Capítulo IV**

Figura 4.1 Resultado del MDS, en dos dimensiones.....160

Figura 4.2 Grafico del Análisis Pro-Fit..... 164



LISTA DE ANEXOS

**Capítulo I**

Anexo 1.1 Buenas prácticas realizadas por las EFS de América Latina.....181

**Capítulo III**

Anexo 3.1 Oficio de apoyo por parte de OLACEFS.....182

Anexo 3.2 Cuestionario correspondiente a la primera ronda..... 183

Anexo 3.3 Cuestionario correspondiente a la segunda ronda..... 190

Anexo 3.4 Resumen de variables para cada EFS .....194

**Capítulo IV**

Anexo 4.1 Auditorías operativas realizadas por los países de América Latina en el periodo de 2009 a 2011.....195

Anexo 4.2 Temas auditados y porcentajes respecto al total de auditorías operativas realizadas..... 196

Anexo 4.3 Entidades que participaron este estudio.....197

Anexo 4.4 Cuestionario.....198

Anexo 4.5 Recomendaciones implantadas en las entidades encuestadas.....204

Anexo 4.6 Análisis Clúster.....206

Anexo 4.7 Análisis Pro-Fit.....207



## **INTRODUCCIÓN**

Las reformas de la gestión pública (New Public Management, NPM; Nueva Gestión Pública, NGP) que se han extendido, en mayor o menor medida, a todas las administraciones públicas, así como la necesidad de llevar a cabo una utilización eficiente de los recursos públicos como consecuencia de las crisis que afectan a numerosas áreas geográficas, han dado lugar a que procedimientos de control como la auditoría operativa adquieran una especial relevancia. Las reformas orientadas al rendimiento no son exclusivas de la NGP pero si centrales, ya que esta filosofía de gestión pone un mayor énfasis en el análisis del rendimiento a través de la medición de resultados.(Pollitt & Bouckaert, 2011).

La auditoría operativa se ha generalizado en el sector público de numerosos países, con un especial desarrollo en los países Anglosajones y Nórdicos. Inspirados, en gran parte, en las iniciativas de los países de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (ODCE, OCDE), los países de América Latina han incorporado el concepto de “desempeño” (rendimiento), al menos de forma retórica, logrando algunas aplicaciones prácticas, pero manteniéndose actualmente en la mayoría de los países, todavía como un desafío (Manning & Shepherd, 2009). En este entorno, la auditoría operativa puede jugar un papel de gran relevancia, ayudando a equilibrar las ventajas y los riesgos de los objetivos políticos al evaluar las prácticas de gestión (Van der Knaap, 2011).

En la literatura existente son escasos los trabajos relativos a la auditoría operativa en América Latina y apenas existen centrados en la medición del impacto de este tipo de auditoría en esos países. La forma más utilizada para medir el impacto de la auditoría operativa es a través del grado de implantación de las recomendaciones, aunque la implantación de las mismas no garantiza el impacto o la mejora en el rendimiento de las entidades auditadas (Pollitt et al., 1999). Por ello, en esta Tesis Doctoral nos centramos en el estudio del impacto de las auditorías operativas en América Latina, analizando el nivel de implantación de las recomendaciones de las auditorías operativas en este entorno, desde una doble perspectiva que abarca tanto la percepción de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) o Supreme Audit

Institutions (SAI), como la de las entidades que han sido auditadas. Para ello desarrollaremos los siguientes cinco capítulos.

En el primer Capítulo se realiza una aproximación a la práctica real de la auditoría operativa en los países de América Latina, a través del análisis de la información que presentan las EFS en sus páginas web oficiales, para obtener así una perspectiva de su trabajo y comprobar si realizan auditorías operativas, o no, en el periodo objeto de estudio, 2009 a 2011. Además, se analizan las “buenas prácticas” de estas EFS, tomando como referencia las ISSAIs (International Standards of Supreme Audit Institutions; Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores). Del análisis realizado, se observa que 18 de las 20 EFS analizadas de este entorno, incluyen en su normativa la realización de auditoría operativa y 10 de estas EFS muestran evidencia en sus web de la realización de este tipo de auditoría. De las consideradas como “buenas prácticas” en materia de auditoría operativa, las tres relacionadas con la implantación y el seguimiento de las recomendaciones, son las que menos se aplican en la práctica, lo cual hace cuestionar, en esta primera aproximación a su estudio, la implantación real de las recomendaciones y, por lo tanto, el impacto de este tipo de control.

En el segundo Capítulo se profundiza en las revisiones entre pares realizadas a las EFS de América Latina, con especial énfasis en aquellas relacionadas con temas de auditoría operativa. Para ello, se analiza la normativa desarrollada por la Organización internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), haciendo referencia a las revisiones realizadas a la GAO de Estados Unidos y a otros países pioneros en este campo, y las revisiones entre pares realizadas en el ámbito de América Latina. En este análisis, distinguiremos entre revisiones entre pares en las que la revisora es una EFS del mismo entorno geográfico y aquellas en las que los revisores son organismos internacionales o EFS de otros entornos, como la GAO de los Estados Unidos o la NAO del Reino Unido. Encontramos que la revisión entre pares en América Latina tiene un bajo nivel de implantación, especialmente si la comparamos con la de Estados Unidos, que muestra el mayor grado de estandarización a nivel internacional. Frente a las cuatro revisiones entre pares, centradas en auditoría operativa, realizadas a la GAO, en América Latina se han realizado solo dos, a Costa Rica (2011) por parte de México, y a México (2008) por parte de la GAO, y solo se han proyectado dos más en un futuro

cercano, a Belice y a Paraguay. Además, pese a la existencia de la normativa de INTOSAI para este tipo de revisión (ISSAI 5600), los informes muestran una elevada heterogeneidad.

En el tercer Capítulo se analiza el desarrollo de la auditoría operativa (motivación, procedimientos, limitaciones) por parte de las EFS, así como la implantación de las recomendaciones de los informes de auditoría y las previsiones de futuro de este tipo de control. Además, se estudia la influencia de diversos factores en las actuaciones de las EFS, como la percepción de la corrupción, la riqueza nacional, el volumen de trabajo en auditoría operativa, los recursos de la EFS y las mejores prácticas de la EFS. Para el primer objetivo, se utiliza la metodología Delphi, sobre un cuestionario enviado a las 21 EFS de América Latina, obteniendo una participación en las dos rondas de 18 EFS. Para el segundo objetivo, se llevan a cabo tres modelos de regresiones utilizando el método de estimación de mínimos cuadrados ordinarios. Del análisis de los resultados se desprende que no todas las entidades auditadas implantan las recomendaciones, aunque consideran que la auditoría operativa es una técnica que seguirá usándose e irá en aumento en el futuro. Los resultados también reflejan que, para mejorar en este ámbito, sería conveniente mejorar los niveles de corrupción ya que la percepción de la corrupción parece condicionar en gran medida la viabilidad de la auditoría operativa en estos países.

En el cuarto Capítulo se analiza la percepción de las entidades públicas auditadas de América Latina en materia de auditoría operativa, y el impacto de dichas auditorías basándolo en el comportamiento de las entidades auditadas con respecto a la implantación de las recomendaciones de los informes, en términos de volumen de recomendaciones implantadas y de tiempo de puesta en marcha de dichas recomendaciones, en relación con la utilidad para la gestión que perciben las entidades auditadas de las auditorías operativas. Para ello, se envió un cuestionario a 137 entidades de los 10 países en los que encontramos evidencia, en el Capítulo 1, de la realización de auditoría operativa, obteniendo 42 respuestas (un 30%) de 7 países. Posteriormente, y mediante análisis Clúster, de Escalamiento Multidimensional (MDS) y Pro-Fit, se determinó la existencia de comportamientos homogéneos en la actuación de las entidades auditadas, en materia de implantación de las recomendaciones. El análisis de los resultados muestra una importante correlación entre el número de

auditorías operativas realizadas y la opinión positiva sobre las mismas de las entidades auditadas, y entre la opinión positiva de las entidades auditadas y la aplicación de buenas prácticas por parte de las EFS. Con respecto a las recomendaciones de los informes de auditoría operativa, se constata que aquellas entidades auditadas que perciben más útiles en términos generales las auditorías operativas, son también las que muestran un grado de conformidad con las recomendaciones medio o alto y las que más recomendaciones implantan.

En el quinto y último Capítulo, incluye las conclusiones generales de la Tesis Doctoral, que permitirán conocer la experiencia real de la realización de auditorías operativas y la implantación y seguimiento de las recomendaciones, tanto desde la parte auditora, como desde la parte auditada, aportando así una visión completa sobre este tipo de auditorías en el entorno de la América Latina.

## CAPITULO I

### LA AUDITORÍA OPERATIVA EN EL SECTOR PÚBLICO DE AMÉRICA LATINA. EL PAPEL DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (EFS)

#### 1. INTRODUCCIÓN

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) o Supreme Audit Institutions (SAIs) son los órganos responsables finales del control externo del sector público en cada país. Sus nombres, composición y funciones varían en los diferentes estilos de administración pública, desde el modelo de la Europa Continental (La Cour de Comptes en Francia, el Tribunal de Cuentas en España, el Bundesrechnungshof en Alemania,...) donde son órganos colegiados con competencias jurisdiccionales y sancionadoras, y tradicionalmente más orientados hacia el control de legalidad, hasta el modelo Angloamericano (la National Audit Office (NAO) del Reino Unido, la Government Accountability Office (GAO) de los EEUU, o el Auditor General de Canadá, ...) donde son órganos unipersonales y con un enfoque tradicionalmente más orientado a la auditoría de cuentas y a las auditorías de *value for money* o de *performance* (Torres, 2002). En el marco de los países de América Latina, las EFS presentan características heterogéneas, entre los modelos anteriores, como veremos más adelante.

Según la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI) (2011, pp. 1) Las Entidades Fiscalizadoras Superiores son “*autoridades nacionales con responsabilidad dentro de su sistema constitucional, para auditar actividades financiadas con fondos públicos*” Según la Norma Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Standard of Supreme Audit Institutions - ISSAI) 20 (INTOSAI, 2007b, pp. 1), emitida por INTOSAI, “*las EFS forman parte de un sistema jurídico y constitucional general dentro de sus respectivos países y tienen la obligación de rendir cuentas a diversos destinatarios, incluyendo a los órganos legislativos y al público. Las EFS son también responsables de planificar y dirigir el alcance de su trabajo y de utilizar metodologías y normas adecuadas para asegurar que se fomenten tanto la rendición de cuentas como la transparencia en el marco de las actividades públicas, así*

*como el cumplimiento de su mandato jurídico y de sus responsabilidades de forma plena y objetiva*". Además, en la ISSAI 12 (INTOSAI, 2013, pp. 4) se establece que *"las EFS son dignas de confianza únicamente si son consideradas, de manera objetiva, como creíbles, competentes e independientes, que pueden rendir cuentas por sus operaciones"*.

Las EFS se crean, en su mayoría, por una disposición constitucional. Habitualmente, las leyes o reglamentos de estos Organismos, establecen las formas de organización y funcionamiento (Tribunal, Contraloría, Auditoría), las competencias, el alcance, las funciones y las responsabilidades generales, y otras cuestiones relativas al desempeño de las labores que han de ejercer. La ISSAI 1 (INTOSAI, 1977, pp. 2) menciona, que el control de legalidad y regularidad de las operaciones, es la tarea tradicional de las EFS, no obstante, también debe considerar un *"control orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones estatales que no sólo abarca a cada operación, sino a la actividad total de la administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos"*. Las prioridades del tipo de control incluyendo la auditoría operativa, dependerá en gran medida de la forma de gestión pública. Muchas EFS no están obligadas a realizar auditorías operativas, o pueden considerar que se encuentran un tanto limitadas en su capacidad y experiencia. Otras EFS pueden tener una larga tradición de realización de auditorías operativas avanzadas y complejas evaluaciones de programas (INTOSAI, 2004).

Este capítulo realiza una primera aproximación a la práctica real de la auditoría operativa en América Latina, con el objetivo de mostrar su nivel de implantación y sus limitaciones, así como, de enmarcar este tipo de auditoría dentro de las reformas de la gestión pública (New Public Management, NPM). Además, pretende conocer aquellos aspectos considerados como buenas prácticas de estas EFS y sus áreas de mejora. Para ello, se llevara a cabo un análisis de la labor en materia de auditoría operativa que realizan las EFS en América Latina, utilizando la información que presentan en sus páginas web oficiales, para obtener así una perspectiva de su trabajo y comprobar si realizan auditorías operativas, o no. Este análisis se ha realizado durante el periodo 2009-2011, tras comprobar en las webs de estas entidades que publicaron más información que en periodos anteriores sobre auditoría operativa.

Aún cuando todas las EFS cuentan con direcciones electrónicas en las que los interesados pueden obtener información sobre la labor que realizan, es necesario que los sitios web faciliten el acceso a información relevante, como informes de auditoría, memorias de gestión, normativa que rige a la entidad, ámbito de control y toda actividad que sea relevante para conocer la labor que estas entidades realizan, ya que algunas páginas web oficiales, no permiten dicho acceso. En la actualidad, con el uso de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC), lo que no se muestre públicamente, es prácticamente información inaccesible. En esta línea Pina y Torres (2008) señalan que Internet facilita a los ciudadanos el acceso y localización de la información oficial y las operaciones, aún cuando no se ha conseguido todavía un impacto espectacular en la rendición de cuentas públicas. De tal forma que puede avanzarse aún más en transparencia, aprovechando mejor las TIC.

La estructura de este capítulo es la siguiente: en la sección 2 se describen las iniciativas y directrices de la implantación de la NPM en América Latina y las limitaciones y dificultades propias de esta área geográfica; la sección 3 incluye un análisis de las principales características de las EFS de América Latina y su enfoque con respecto a la auditoría operativa; la sección 4 incluye un análisis de los informes de auditoría operativa de las EFS de América Latina y su difusión a través de internet; en la sección 5 se lleva a cabo un análisis de buenas prácticas de las EFS en América Latina con especial énfasis en la auditoría operativa; y finalmente la sección 6 contiene las conclusiones de este capítulo.

## **2. LA NUEVA GESTIÓN PÚBLICA (NEW PUBLIC MANAGEMENT, NPM) EN AMÉRICA LATINA**

La Nueva Gestión Pública, concebida como una filosofía de la Administración Pública (Hood, 1991) que durante los años ochenta y siguientes ha estado presente especialmente en las agendas públicas del entorno Anglo Americano (Estados Unidos, Australia, Gran Bretaña, Canadá y Nueva Zelanda) se ha ido adoptando también en diversas iniciativas y países de América Latina. Estas reformas fueron impulsadas principalmente por la globalización e hicieron del desempeño económico de la gestión pública (economía, eficiencia y eficacia), un objetivo (Nickson, 2002).

Gran parte de las reformas del sector público pretendían introducir mecanismos de mercado como un medio para mejorar su gobernanza y control. Sin embargo, estas recetas para la reforma del sector público, se han adaptado, en lugar de adoptarse, en países con diferentes estilos de la administración pública. El proceso de implementación ha sido objeto de múltiples mutaciones y variaciones entre los países (Pina, Torres, & Yetano, 2009). En este sentido, Torres (2004) señala que el estilo de la administración pública de cada país es un factor clave para explicar las diferentes formas en que han operado las reformas de la administración pública.

Estas reformas en la gestión pública han obligado, en cierta forma, a construir un entorno de responsabilidad orientado a la mejora del rendimiento, en donde es importante la iniciativa y el trabajo de las entidades de control (Longo, 2003). En este sentido, algunos autores consideran que son necesarios los mecanismos de evaluación, la introducción de una cultura de gestión, reformas en el control interno y externo y la introducción de sistemas de calidad (Pollitt & Bouckaert, 2000; Pollitt & Bouckaert, 2003).

En América latina han sido muchos los intentos de hacer reformas (Bresser Pereira, 2001). En 1998 el Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD) elaboró un documento denominado “Una Nueva Gestión Pública para América Latina” que mostró la necesidad de generar auténticos cambios en la región. Desde una primera fase de reformas orientadas hacia el mercado, apertura comercial y ajuste fiscal, se planteaba una segunda fase de reformas, con el objetivo de modernizar el aparato estatal, modificando sus antiguas políticas proteccionistas, sustituyéndolas por medidas que indujeran a las entidades públicas ser más competitivas en el ambiente económico mundial. (CLAD, 1998). Dicho estudio representó un gran cambio en las perspectivas latinoamericanas de la reforma administrativa, que dejó de ser vista como una reforma del servicio público y pasó a ser entendida como la reforma de la gestión pública o reforma gerencial (Bresser Pereira, 2001).



## **2.1 Limitaciones y dificultades en la implementación de la NGP en América Latina**

Diversos autores (Bresser Pereira, 2001; Nickson, 2002; Ramió, 2001) han puesto en tela de juicio la auténtica implantación de la NGP en América Latina. Así, Nickson (2002) señala que el clientelismo y la ausencia de un sistema genuino de carrera son rasgos significativos de la administración pública de estos países, unidos a la carencia de mecanismos eficientes para evaluar el desempeño del sector público. Este autor destaca como desventaja para la implementación de la NGP, el sistema presidencialista que tiene la mayoría de estos países, argumentando que en aquéllos que tienen un sistema parlamentario, existe mejor disposición para introducir reformas organizacionales, financieras y de gestión de personal. Otro elemento que obstaculizó, según el autor, la eficaz implantación de la NGP es el enfoque hacia los inputs más que a los resultados, es decir más hacia los medios que a las metas de la administración pública, limitando así los procedimientos de rendición de cuentas.

Otros autores (Barzelay, 2001; Ramió, 2001; Villoria & Iglesias, 2000) identificaron como elementos que dificultan las estrategias de modernización de la NGP en América latina, la inexistencia de una institución que tenga bajo sus competencias la responsabilidad de la mejora de la gestión pública así como la inexistencia de actores que posean peso suficiente para romper el desequilibrio del sistema administrativo local. Señalan que los programas de reforma de la gestión pública no forman parte de la agenda de estos países, por la apatía y el desinterés de la ciudadanía y de los gobiernos en identificar los problemas y disfunciones vinculados a la gestión.

La OCDE señala como rasgos distintivos de los países de América Latina, que dificultan la introducción de la NGP, la brecha entre recursos y necesidades, los desafíos de la modernidad en estados pre-burocráticos de algunos países, las limitaciones de la base tributaria, la dependencia de recursos naturales, el clientelismo y presidencialismo exacerbado que genera una mayor volatilidad de recursos y prioridades, las limitaciones de recursos y la corrupción, que erosionan la confianza de la ciudadanía. Surgiere la necesidad de asegurar la sostenibilidad de las reformas, de priorizar lo básico (importancia de reconocer las diferencias con el mundo desarrollado), el pacto fiscal como forma de conciliar prioridades y fomentar la confianza. La agenda de reformas debe ser capaz de avanzar simultáneamente en la

respuesta a necesidades urgentes con la construcción de instituciones públicas básicas (Marcel, 2013).

Bresser Pereira (2001) señaló que la reforma gerencial en América Latina aún estaba en sus inicios y reconocía al igual que Nickson (2002) que los únicos países en los que se estaban llevando a cabo verdaderas iniciativas de reforma eran Brasil y Chile. No obstante, una década después, siguen existiendo obstáculos para la puesta en práctica de la filosofía de la NGP en los países de América Latina.

## **2.2. Iniciativas y directrices para la implementación de la NGP en los países de América Latina**

A pesar de las críticas que surgieron desde el comienzo ante las iniciativas de reforma, el CLAD desarrolló y actualizó la orientación de sus actividades en la mejora de la gestión pública a través de instrumentos normativos regionales (CLAD, 2003, 2006, 2007, 2008, 2009) que han abordado la problemática de la gestión pública en Iberoamérica. Su documento doctrinal "Gestión Pública Iberoamericana para el siglo XXI" (CLAD, 2010), destaca los avances en el plano de la gestión pública en la mayoría de los países de América Latina, haciendo hincapié en que, dada la heterogeneidad de los países, las iniciativas y los resultados son diferentes. También señala como ámbitos importantes en las reformas administrativas llevadas a cabo en América Latina en la última década, la profesionalización de la función pública, las nuevas tecnologías aplicadas a la gestión pública o gobierno electrónico, la gestión por resultados y los mecanismos de gobernanza, (CLAD, 2010). Además, este documento reafirma que un puente entre los medios y los fines de la gestión pública contemporánea son los indicadores de economía, eficiencia y eficacia.

Uno de los objetivos identificados en el documento del CLAD, acerca de la NGP, es su orientación hacia el control de los resultados, motivo por el cual incluye un conjunto de iniciativas dirigidas a desarrollar mecanismos de evaluación de la gestión, tales como, sistemas de indicadores de desempeño, asociados en algunos casos a los procesos de planificación por objetivos institucionales, al proceso presupuestario, y/o al establecimiento de convenios por desempeño, como vía para generar responsabilidades en los directivos (Bonney & Armijo, 2000)

Los conceptos de economía, eficiencia y eficacia, son abordados por el CLAD tanto en su documento de 1998, como en el de 2010, y en la Carta Iberoamericana de Calidad en la Gestión Pública (CLAD, 2008). Este documento considera los conceptos señalados como una parte crucial de los principios inspiradores de una gestión pública de calidad, y de ahí la importancia que asigna a su medición y evaluación de los mismos: *“La evaluación de la eficacia, eficiencia y efectividad de la estrategia se realiza a través del seguimiento de indicadores, la revisión del cumplimiento de los objetivos y planes establecidos, además de la opinión extraída de los diferentes grupos de interés, o como resultado de la realización de evaluaciones y auditorías”* (CLAD, 2008 ,pp.22). Pollit y Bouckaert (2011) indican que en todo el mundo los gobiernos han reconocido la oportunidad de mejorar la calidad y la eficiencia del sector público, y este es un ejemplo de ello, en entornos geográficos en desarrollo.

Las reformas de la gestión pública en América Latina han sido afrontadas por los diferentes gobiernos a través de una serie de procesos de modernización administrativa del aparato estatal, con especial énfasis en los insumos (inputs) y en el control externo, todo ello dirigido hacia un modelo de gestión pública orientado a resultados (Bonney & Armijo, 2000). Los esfuerzos realizados por parte de los gobiernos de los países de América Latina han ido orientados a lograr un grado de madurez institucional suficiente, y a implementar diferentes estrategias de control externo a través de Entidades Fiscalizadoras Superiores, para mejorar la gestión de las entidades públicas, dando gran importancia a la auditoría operativa y al rendimiento de la gobernanza pública, incluyendo su organización y los sistemas administrativos (ONU & INTOSAI, 2013).

### **3. LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE AMERICA LATINA Y LA AUDITORÍA OPERATIVA**

Las EFS en América Latina poseen características y estructuras particulares y funciones diversas para el cumplimiento de sus objetivos. El fundamento legal, el ámbito de control, el tipo de auditorías que realizan así como su principal enfoque, el tipo de organismo (unipersonal o colegiado) y su facultad sancionadora, la definición de auditoría operativa y los convenios de cooperación y colaboración de cada EFS se detallan a continuación, por orden alfabético de países. Veremos que cada EFS

denomina a este tipo de auditorías con términos no siempre similares, como auditoría de gestión, auditoría de desempeño o auditoría de las tres E (economía, eficiencia y eficacia) aunque el objetivo común en todos los casos es la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las entidades públicas, lo cual posibilita llevar a cabo este análisis comparado.

### **3.1 La Auditoría General de la Nación (AGN) de Argentina**

Según la Constitución Nacional de Argentina (1994), es el órgano técnico de control externo del sector público nacional, que asiste técnicamente al Poder Legislativo, pero con autonomía en el ejercicio de las funciones que le corresponden. Tiene, entre sus competencias, el control de legalidad, de gestión y la auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, independientemente de su forma de organización. Este mismo carácter le asigna la Ley de Administración Financiera. Es materia de su competencia el control externo posterior de la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial, legal (SIGEN, 2013, Art. 117).

La AGN es un órgano colegiado, que no posee facultades sancionadoras.

La AGN realiza en la práctica auditorías de legalidad, financieras y de gestión, con un enfoque más orientado a las auditorías de legalidad. Por auditoría de gestión, entiende, “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” (NAE, 1993, pp. 24).

La AGN es miembro de INTOSAI y de la Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores del Mercosur, Bolivia y Chile (EFSUR).<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> <http://www.agn.gov.ar/participacion-internacional>

### **3.2 La Contraloría General del Estado (CGE) de Bolivia**

Este órgano de fiscalización tiene su fundamento legal en la reforma de la Constitución Política del Estado (1967), el Decreto Ley N° 14933 (1977), que puso en vigencia la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, la Ley del Sistema de Control Fiscal y la Ley del Procedimiento Coactivo Fiscal. La Constitución Política del Estado (2009), en el artículo 213, encarga la función de control de la administración de las entidades públicas y de aquéllas en las que el Estado tenga participación o interés económico a la CGE, como máximo responsable de la supervisión y del control externo posterior. Según esta legislación, la CGE es el Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental, encargado de emitir la normatividad básica de los sistemas de Control Gubernamental Interno y Externo, y la Autoridad Superior de Auditoría del Estado, que ejerce el control externo posterior, con autonomía operativa, técnica y administrativa, para cumplir con independencia, imparcialidad, probidad y eficiencia sus atribuciones.

En el ámbito de control de la CGE establecido en la ley No. 1178 (1990) se incluyen todas las entidades del sector público (Presidencia, Vicepresidencia de la República, Ministerios, Unidades Administrativas de la CGE y de las Cortes Electorales, Banco Central de Bolivia, Gobiernos, Municipalidades, etc.) y toda persona jurídica que reciba recursos del Estado para su inversión y funcionamiento, se beneficie de subsidios, subvenciones o preste servicios públicos.

La CGE es un órgano unipersonal, que posee facultades sancionatorias de tipo disciplinario y económico, a pesar de ser más propia esta característica de órganos colegiados (Tribunales).

Dentro de las funciones de la CGE se encuentra, la realización de auditorías financieras, especiales, operacionales, ambientales, de proyectos de inversión pública, de Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC), con un enfoque más centrado en las auditorías financieras. En las Normas de Auditoría Gubernamental de Bolivia (2005, pp 88) se define la auditoría operacional, como *“la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia con el propósito de expresar una opinión independiente sobre la eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos*

*de control interno incorporados a ellos, y la eficiencia, eficacia, y economía de las operaciones”.*

La CGE es miembro de INTOSAI y OLACEFS, y sostiene convenios con la Contraloría General de Chile.

### **3.3 El Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU) de Brasil**

Incluido en la Constitución Federal de Brasil (1988), ejerce el control externo en este país dotado de autonomía con respecto al ejecutivo y el legislativo. La Ley Ordinaria N° 8,443 (1992) otorga al TCU competencias para juzgar las cuentas de los administradores y demás responsables, por dinero, bienes y valores públicos de las unidades de los poderes de la Unión y de las entidades de la administración indirecta, incluidas las fundaciones y sociedades instituidas y mantenidas por el poder público federal, y las cuentas de aquéllos que causen la pérdida, extravío u otra irregularidad que resulte en daño al Erario. Asimismo tiene a su cargo la evaluación de las cuentas rendidas anualmente por el Presidente de la República, en los términos del Art. 36 de la Constitución Federal de Brasil. Puede aplicar a los responsables de actos u omisiones, sanciones previstas en la Ley. El ámbito de jurisdicción del TCU incluye cualquier persona física, órgano o entidad que utilice, recaude, guarde, gestione o administre dinero, bienes y valores públicos o por los cuales la Unión responda, o que, en nombre de esta asuma obligaciones de naturaleza monetaria (Ley, 1992).

El TCU es un órgano colegiado, que posee facultades sancionatorias de tipo disciplinario, económico y jurisdiccional.

El TCU desempeña una función fiscalizadora, consultiva, informativa, adjudicativa, correctiva, normativa y auditora. Dentro de su función auditora el TCU realiza auditorías de legalidad, auditorías financieras y auditoría operativas, con un enfoque más centrado en las auditorías de legalidad. En su Manual de Auditoría Operativa (2010, pp 7), define la auditoría operativa, como *“el examen independiente y objetivo de la economía, eficiencia, eficacia y efectividad de las organizaciones, los programas gubernamentales y actividades, con el fin de promover la mejora de la gestión pública”.*

Sostiene relaciones de cooperación con las EFS de diversos países. Es miembro INTOSAI, de OLACEFS, y realiza actividades de cooperación intensa en EFSUR y en la Organización de las Instituciones Superiores de Control (ISCs) de la Comunidad de Países de Lengua Portuguesa (CPLP).

### **3.4 La Contraloría General de la República (CGR) de Chile**

Con fundamento en la Constitución Política de la República de Chile (1943), es el órgano superior de fiscalización de la Administración del Estado, que actúa con independencia del Poder Ejecutivo y del Congreso Nacional. La labor de la Contraloría es eminentemente fiscalizadora; de carácter jurídico, contable y financiero, pues está destinada a cautelar el principio de legalidad, es decir, verificar que los órganos de la Administración del Estado actúen dentro del ámbito de sus atribuciones y con sujeción a los procedimientos que la ley contempla.

Según la Ley N° 10.336 (2009), el control será ejercido sobre todos los Ministerios, autoridades y oficinas del Estado, el debido ingreso e inversión de los fondos del Fisco, de las Municipalidades, de la Beneficencia Pública y de los otros Servicios que determinen las leyes. Tratará de verificar el examen y juzgamiento de las cuentas que deben rendir las personas o entidades que tengan a su cargo fondos o bienes de esas instituciones y de los demás servicios o entidades sometidas por ley.

La CGR es un órgano unipersonal, con facultades sancionatorias de tipo disciplinario y económico.

Como parte de la función fiscalizadora de la CGR, está la realización de auditorías de transacciones o regularidad, de estados financieros, de créditos internacionales, de proyectos y programas, de medio ambiente, de control interno, de inversiones en infraestructura, de remuneraciones y control de personal, de sistemas e investigaciones especiales (LOA, 2009), con un enfoque más centrado en las auditorías financieras. La CGR no realiza auditorías operativas, no obstante, esta entidad mostró su interés en implementar auditorías operativas en el taller de Gestión por Resultados y su impacto en las nuevas tendencias de auditoría, realizado por OLACEFS en el año 2014, el contralor planteó que *“si bien cada EFS tiene una musculatura diferente, todas*

*confluyen en el interés de un trabajo común, que es el control. Están condicionadas en su creación y soporte por la utilidad del servicio que prestan a los ciudadanos, y por eso están muy preocupadas por cuánto servimos, cuánto somos y cuánto aportamos, es decir, por la Gestión por Resultados” (OLACEFS, 2014, pp. 2).*

La CGR es miembro de INTOSAI y OLACEFS.

### **3.5 La Contraloría General de la República (CGR) de Colombia**

Con fundamento en la Constitución Política de Colombia (1991), es el máximo órgano de control fiscal del Estado. Como tal, tiene la misión de procurar el buen uso de los recursos y bienes públicos y contribuir a la modernización del Estado, mediante acciones de mejoramiento continuo en las distintas entidades públicas.

La CGR, según el Decreto 267 (2000), tiene entre sus competencias establecer la responsabilidad fiscal de los servidores públicos y de los particulares que causen, por acción o por omisión y en forma dolosa o culposa, un daño al patrimonio del Estado así como vigilar la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejan fondos o bienes de la Nación. En el ejercicio de control fiscal la CGR aplica sistemas de control, como el financiero, de legalidad, de gestión, de resultados, la revisión de cuentas y la evaluación del control interno.

La CGR es un órgano unipersonal, con facultades sancionatorias de tipo económico y jurisdiccional, pudiendo imponer sentencias y actuando por tanto como un Tribunal.

La CGR realiza auditorías con enfoque integral. En la Guía de Auditoría de la CGR (2013, pp. 9) se refiere al control de gestión como: *“el examen de la eficiencia y eficacia de las entidades en la administración de los recursos públicos, determinada mediante la evaluación de sus procesos administrativos, la utilización de indicadores de rentabilidad pública y desempeño y la identificación de la distribución del excedente que éstas producen, así como de los beneficiarios de su actividad”.*

La CGC es miembro de INTOSAI y de OLACEFS.



### **3.6 La Contraloría General de la República (CGR) de Costa Rica**

Con fundamento en la Constitución Política de Costa Rica (1949), es la institución encargada de vigilar el uso de los recursos públicos que utilizan las instituciones del Estado. En el ejercicio de sus potestades, la CGR goza de absoluta independencia funcional y administrativa, respecto de cualquier Poder, ente u órgano público. Sus decisiones solamente se encuentran sometidas a la Constitución Política, a tratados o convenios internacionales y a la ley (LOCGR, 1994).

El ámbito de control de la CGR lo integran todos los entes y órganos que integran la Hacienda Pública, como, las entidades públicas no estatales y todo aquel que custodie o administre fondos públicos.(LOCGR, 1994).

La CGR es un órgano unipersonal, con facultades sancionatorias de tipo disciplinario y económico.

La CGR tiene a su cargo la realización entre otras, de auditorías financieras, operativas y de carácter especial en los sujetos pasivos, con un enfoque más centrado en las auditorías financieras. Las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público (CGR, 2014, pp. 3), se refiere a la auditoría operativa 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”*.

La CGR, forma parte de diversos Organismos Internacionales como INTOSAI, OLACEFS y la Organización Centroamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OCCEFS). Pertenece a su vez a distintas Comisiones dentro de dichos Organismos.

### **3.7 La Contraloría General de la República de Cuba**

Con fundamento en la Ley No. 107 (2009), es el Órgano Auxiliar de la Asamblea Nacional del Poder Popular y del Consejo de Estado, en la ejecución de la

fiscalización sobre los órganos del Estado y del Gobierno. Además, de proponer la política integral del Estado en materia de preservación de las finanzas públicas y del control económico-administrativo, tiene como competencias dirigir, ejecutar y comprobar su cumplimiento, así como dirigir y supervisar el sistema nacional de auditoría.

La CGR ejerce sus funciones en los órganos, organismos, organizaciones y entidades que reciban recursos del Estado para su gestión o estén sujetos a una obligación tributaria generada en el país (Reglamento, 2009).

La CGR es un órgano unipersonal, que no posee facultades sancionadoras.

La CGR realiza auditorías de cumplimiento, financiera, fiscal, forense, de tecnologías de la información y las comunicaciones, ambientales, especiales y de gestión, con un enfoque más centrado en las auditorías de legalidad. La auditoría operativa se entiende como *“el examen y evaluación de la gestión de un órgano, organismo, entidad, programa, proyecto, proceso o actividad, para establecer el grado de economía, eficiencia, eficacia, calidad e impacto de su desempeño en la planificación, control y uso de los recursos y en la conservación y preservación del medio ambiente, así como para comprobar la observancia de las disposiciones que le son aplicables”* (Reglamento, 2009, Art. 43).

La CGR es miembro de INTOSAI y OLACEFS.

### **3.8 La Contraloría General del Estado (CGE) de Ecuador**

Tal como dispone la Constitución de Ecuador (2008, Art. 211), *“es el organismo técnico encargado del control de la utilización de los recursos estatales, y la consecución de los objetivos de las instituciones del Estado y de las personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos”*. La CGE goza de autonomía financiera, jurídica, administrativa y organizativa. Según la Ley Orgánica de la Contraloría General del Ecuador Son funciones de la CGE el control de los recursos públicos, determinar responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal relacionadas con los aspectos y gestiones sujetas a su control

dentro del ámbito de su competencia, así como expedir la normativa para el cumplimiento de sus funciones, y ejecutar las acciones de control administrativo referentes a la auditoría externa, interna y coordinar el control interno a través de la asesoría y prevención (LOCGR, 2002).

El ámbito de control de la CGE corresponde a todas las entidades y organismos que perciben recursos de parte del Estado, tal como los organismos y dependencias de las funciones del ejecutivo, legislativo, judicial, electoral, transparencia y control social, junto con entidades que integran el régimen autónomo descentralizado (LOCGR, 2002).

La CGE es un órgano unipersonal, con facultades sancionatorias de tipo disciplinario y económico.

La CGE, como organismo de control, efectúa auditorías financieras, sociales, de gestión, de carácter técnico o bien exámenes especiales de los recursos financieros, materiales, humanos, tecnológicos y ecológicos, de acuerdo con un plan anual de actividades, con un enfoque más centrado en las auditorías financieras. Asimismo proporciona el asesoramiento requerido para la implantación de sistemas de auditoría, así como la elaboración de reglamentos o instructivos que sean de su competencia. Todo lo anterior tiene fundamento tanto en la Constitución (2008) como en su Ley Orgánica (2002).

La auditoría de gestión se entiende como *“una acción fiscalizadora, dirigida a examinar y evaluar el control interno y la gestión, utilizando recursos humanos de carácter multidisciplinario, el desempeño de una institución, ente contable, o la ejecución de programas y proyectos, con el fin de determinar si dicho desempeño o ejecución, se está realizando, o se ha realizado, de acuerdo a principios y criterios de economía, efectividad y eficiencia. Este tipo de auditoría examinará y evaluará los resultados originalmente esperados y medidos de acuerdo con los indicadores institucionales y de desempeño pertinentes”* (LOCGR, 2002, Art. 21).

La CGE sostiene relaciones internacionales principalmente con INTOSAI, OLACEFS y con otras entidades fiscalizadoras superiores y organismos de Europa, Asia, África, entre otras.

### **3.9 La Corte de Cuentas de la República (CCR) de El Salvador**

Es el Organismo independiente del Ejecutivo, cuya misión constitucional es fiscalizar la Hacienda Pública en general y la ejecución del Presupuesto en particular. En consecuencia es, por mandato legal según la Constitución de la República de El Salvador (1983), el organismo rector del Sistema Nacional de Control y Auditoría de la Gestión Pública. La CCR es independiente del Ejecutivo, funcional, presupuestal y administrativamente.

Según la Ley de la CCR (1995), están sujetos a la fiscalización y control de la Corte todas las entidades y organismos del sector público y sus servidores, sin excepción alguna. La jurisdicción de la Corte alcanza también a las actividades de entidades, organismos y personas que reciban asignaciones, privilegios o participaciones ocasionales de recursos públicos. En este caso el control se aplicará únicamente al ejercicio en que se haya efectuado el aporte o concesión y al monto de los mismos.

La CCR es un órgano colegiado pero solo posee facultades sancionadoras de tipo económico, es decir, no actúa como un Tribunal.

Dentro de las acciones de control, la CCR realiza auditorías financieras, operacionales, financieras y operacionales, de gestión a los sistemas informáticos, con un enfoque más centrado en las auditorías financieras y exámenes especiales.

En el Manual de Auditoría Gubernamental (2005, pp. 3) se define como auditoría operacional *“al examen y evaluación de la gestión realizada por una entidad para determinar la eficiencia, efectividad y economía sobre el uso de los recursos públicos, así como el desempeño de los servidores públicos, respecto al cumplimiento de las metas programadas”*.

La CCR es miembro INTOSAI, OLACEFS y OCCEFS. Además, está bajo su responsabilidad la Secretaría Técnica del Consejo Fiscalizador Regional del Sistema de la Integración Centroamericana (CFR-SICA).

### 3.10 La Contraloría General de Cuentas (CGC) de Guatemala

Con fundamento en la Constitución Política de la República de Guatemala (1985), es la institución técnica y descentralizada, y órgano superior de control que realiza la función fiscalizadora en forma externa de los recursos públicos, fortaleciendo la probidad administrativa y la transparencia de la gestión financiera del estado.

Según la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (2002b) en el ámbito de sus competencias se incluyen, los organismos del Estado, las entidades autónomas y descentralizadas, las municipalidades y sus empresas, y demás instituciones que conforman el sector público no financiero. Así como toda persona, entidad o institución que reciba fondos del Estado o haga colectas públicas; de empresas no financieras en cuyo capital participe el Estado, bajo cualquier denominación así como las empresas en que éstas tengan participación. También están sujetos a su fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier persona nacional o extranjera que, por delegación del Estado, reciba, invierta o administre fondos públicos, en lo que se refiere al manejo de estos.

La CGC es un órgano unipersonal, con facultades sancionatorias de tipo disciplinario y económico.

La CGC realiza auditoría financiera, auditoría informática, auditoría integral, auditorías especializadas, auditoría de gestión y exámenes especiales, con un enfoque más centrado en las auditorías integrales. En el Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (2003, pp. 3) la auditoría de gestión se entiende *como “la evaluación del proceso administrativo y operacional, con el fin de determinar si la organización, funciones, sistemas integrados y procedimientos diseñados para el control de las operaciones, se ajustan a las necesidades institucionales, profesionales y técnicas, para promover la eficiencia, efectividad y economía en la conducción de las operaciones y en el logro de los resultados, así como el impacto de los mismos en la comunidad”*.

La CGC es miembro de INTOSAI y OLACEFS.

### 3.11 El Tribunal Superior de Cuentas (TSC) de Honduras

En el Art. 22 de la Constitución de la República de Honduras (2002), se reconoce al TSC como el ente rector del sistema de control de los recursos públicos, con autonomía funcional y administrativa, sometido solamente al cumplimiento de la Constitución y las leyes. Asimismo, según la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas (2002c), este organismo tiene el propósito de cumplir y hacer cumplir el sistema de control externo, exclusivo, integral y unitario. Está instituido para garantizar la gestión y utilización legal, eficiente, eficaz y económica de los recursos financieros y vigilar la correcta administración del patrimonio estatal.

Corresponden al ámbito de control del TSC, la administración pública central, las instituciones desconcentradas, las administraciones públicas descentralizadas, incluyendo las autónomas, semiautónomas y municipalidades, así como los poderes legislativo, judicial y sus órganos y dependencias. Aunado a lo anterior están sujetas al control todas las entidades que perciban, custodien, administren o dispongan de recursos o bienes del estado (LEY, 2002c).

El TSC es un órgano colegiado pero solo posee facultades sancionadoras de tipo económico, es decir, no actúa como un Tribunal.

Como parte del control externo, el TSC realiza auditorías de cumplimiento legal, financieras, de gestión, de sistemas y tecnología de información, con un enfoque más centrado en las auditorías de legalidad y financieras. Según el Reglamento de la Ley Orgánica del TSC (2002, pp. 20), la auditoría de gestión es *“la evaluación independiente, sistemática y profesional de las actividades relativas al proceso de gestión de una entidad o parte de ella, para determinar el grado de eficiencia, economía y equidad con que son manejados los recursos, con el propósito de formular recomendaciones que faciliten la toma de decisiones por parte de los responsables del manejo de los recursos públicos”*.

El TSC es miembro de INTOSAI, OLACEFS). Además cuenta con un acuerdo tripartito para la Cooperación Triangular México-España-Honduras, para la realización del proyecto "Fortalecimiento del Marco Estratégico del Tribunal Superior de Cuentas

en Sistemas de Gestión de la Calidad y de la Evaluación del Desempeño"<sup>2</sup>, también un convenio de colaboración interinstitucional con el Órgano de Fiscalización Superior del Congreso del Estado de Guanajuato, México, y la Secretaría de Estado del Despacho Presidencial a través de la Oficina Nacional de Desarrollo Integral del Control Interno (ONADICI); otro convenio de cooperación técnica con la Oficina Nacional de Auditoría de La República de China (Taiwán) y un mandato de auditorías externas entre la Confederación Suiza, representada por el Departamento Federal de Asuntos Exteriores (DFAE), actuando por La Oficina de cooperación Suiza en Managua, Nicaragua.

### **3.12 La Auditoría Superior de la Federación (ASF) de México**

Sustituyó a la Contaduría Mayor de Hacienda, a finales del año 2000, como órgano técnico especializado de la cámara de Diputados, dotado de autonomía técnica y de gestión. La ASF fiscaliza de manera externa el uso de los recursos públicos federales en los tres poderes de la Unión, los órganos constitucionalmente autónomos, los estados y municipios e incluso a los particulares cuando estos reciban recursos públicos (ASF, 2009).

La ASF es un órgano unipersonal, con facultades sancionatorias de tipo económico.

La ASF lleva a cabo auditorías de cumplimiento financiero, auditorías de desempeño y auditorías forenses, así como auditorías especiales y auditorías de seguimiento, con un enfoque más centrado en las auditorías financieras y de desempeño. En materia de auditoría operativa, la ASF las denomina auditorías de desempeño y su objetivo es conocer si los entes públicos cumplieron con sus objetivos, metas y atribuciones, y si ejercieron los recursos de acuerdo con la normativa y el fin para el cual les fueron asignados bajo los criterios de eficiencia, eficacia y economía, así como la calidad de los bienes y servicios, la satisfacción del ciudadano y el comportamiento de los actores, cuando ello resulte procedente (ASF, 2009). La evaluación de eficacia del quehacer público la miden por resultados, con indicadores estratégicos y de impacto; la eficiencia, por la fidelidad de la operación al diseño del programa, con indicadores de

---

<sup>2</sup> [http://www.tsc.gob.hn/convenios\\_nacionales.html](http://www.tsc.gob.hn/convenios_nacionales.html)

gestión y comparándolos con las mejores prácticas gubernamentales; y la economía, por el costo de la política pública contra los resultados.

La ASF lleva a cabo el Programa Anual de Auditorías para la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública (PAAF)<sup>3</sup>. El objetivo de este programa es seleccionar dentro del universo de entidades fiscalizables, aquellas que por el monto presupuestal, por su naturaleza y circunstancias coyunturales representen un mayor riesgo para las finanzas públicas y para el logro de los objetivos de las políticas gubernamentales.

La ASF es miembro de INTOSAI, OLACEFS, e interactúa con la Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental. A.C. (ASOFIS). Esta última tiene por objeto; orientar y fundamentar las acciones de la fiscalización superior en los Estados Unidos Mexicanos, conforme a criterios básicos que puedan ser aceptados por sus miembros y a los principios rectores de la fiscalización de legalidad, objetividad, eficiencia y eficacia.

### **3.13 La Contraloría General de la República (CGR) de Nicaragua**

Con fundamento en la Ley de Reforma Parcial a la Constitución Política de la República de Nicaragua, Ley 330 (2000), es el Organismo Rector del sistema de control de la Administración Pública y fiscalización de los bienes y recursos del Estado.

La CGR es un organismo independiente, sometido solamente al cumplimiento de la Constitución y las leyes: no depende del Poder Ejecutivo, ni de ningún otro órgano del Estado. La Asamblea Nacional autoriza auditorías sobre la gestión de los recursos públicos asignados a la Contraloría y la posibilidad de que los resultados del control puedan ser objeto de recurso contencioso administrativo y de recurso de amparo.

El ámbito de control de la CGR lo integran las entidades y organismos del sector público, empresas públicas o privadas, subvencionadas por el Estado, y en general todos aquéllos que reciban participaciones o asignaciones ocasionales de recursos públicos o capital público (LOCGR, 2009).

---

<sup>3</sup> [http://www.asf.gob.mx/Publication/29\\_Elaboracion\\_del\\_Programa\\_Anual\\_de\\_Auditorias](http://www.asf.gob.mx/Publication/29_Elaboracion_del_Programa_Anual_de_Auditorias)



La CGR es un órgano unipersonal, con facultades sancionatorias de tipo económico.

La CGR realiza auditorías de cumplimiento, financieras, operacionales, integrales, especiales, informáticas, ambientales y forenses, en las entidades y organismos sujetos a su control, sea individualmente o agrupados en el sector de actividad pública objeto de la auditoría de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (2008), con un enfoque más centrado en las auditorías financieras y de legalidad. Según las Normas de Auditoría Gubernamental, la auditoría operacional consiste en *“el examen de la economía, eficiencia y/o eficacia de la entidad, programa o área en particular cuyo objetivo es examinar uno o varios de estos tres aspectos, incluyendo la evaluación de la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes relacionados con el objeto de la auditoría”* (NAGUN, 2008, pp. 48).

La CGR es miembro de INTOSAI, OLACEFS, OCCEFS, y tiene convenios de colaboración a nivel externo, entre otros, con la Agencia Española de Cooperación Internacional (AECI), Agencia para la Cooperación Alemana (GTZ), Japón, Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), Banco Interamericano de Desarrollo (BID); y en el ámbito interno, entre otros, con Universidades como la Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua, León (UNAN-León), y el Instituto de Fomento Municipal (INIFOM).

### **3.14 La Contraloría General de la República (CGR) de Panamá**

Con fundamento en el artículo 223 de la Constitución Política de la República de Panamá (1946), es el ente encargado de fiscalizar y regular, mediante el control, todos los fondos y bienes públicos. Es un Órgano independiente y de carácter técnico.

La Ley 32 (1984) establece que la CGR ejerce control sobre todas las personas y organismos que tengan a su cargo la custodia o el manejo de fondos o bienes del Estado, de los Municipios, Juntas Comunales, Empresas Estatales, Entidades Autónomas y Semi-Autónomas, en el país o en el extranjero. También se ejerce esta acción sobre las personas u organismos en los que tenga participación económica el Estado o las

entidades públicas y sobre las personas que reciban subsidio o ayuda económica de dichas entidades y sobre aquellas que realicen colectas públicas, para fines públicos.

La CGR es un órgano unipersonal, con facultades sancionatorias de tipo disciplinario y económico.

Según las Normas de auditoría Gubernamental de la CGR (1996, pp. 1), como parte de sus actividades de control, realiza auditorías financieras, operacional y especiales, con un enfoque más centrado en las auditorías especiales y financieras. En dicha normativa la auditoría operacional se entiende como *“el examen objetivo y sistemático, de evidencias con el fin de proporcionar una evaluación independiente del desempeño de un sector, área, organización, programa, actividad o función gubernamental que tenga por objetivo mejorar la responsabilidad ante el público y facilitar los procesos de toma de decisiones por parte de los responsables de las acciones correctivas. La auditoría operacional abarca la economía, eficiencia y efectividad”*.

La CGR es miembro de INTOSAI y OLACEFS.

### **3.15 La Contraloría General de la República (CGR) de Paraguay**

Es el órgano externo responsable del control y fiscalización. Tiene su fundamento en el artículo 281 de la Constitución de la República de Paraguay (1992), dotando a este Órgano de autonomía funcional y administrativa y cediéndole el control de las actividades económicas y financieras del Estado, de los departamentos y de las municipalidades. El marco legal de la Contraloría General fue establecido por la Carta Orgánica correspondiente, Ley N° 276 (1993). Además, el Código de Buen Gobierno de la Contraloría General de la República (2012), en su artículo 28 dispone *“La Contraloría General rinde cuenta anualmente de su gestión al Congreso Nacional”* y el artículo 29 *“El Contralor General, el Subcontralor General y los miembros del Comité Ejecutivo se comprometen a mantener relaciones armónicas con el Congreso Nacional y a suministrar información que legalmente éste requiera, en forma oportuna, completa y veraz, para desempeñar eficazmente su labor”*.

El ámbito de control de la CGR son todas las entidades de la administración central, administración descentralizada, entidades transnacionales, gobernaciones y municipalidades. El Contralor General podrá requerir informes a cualquier ente u oficina sometida a su control, e impartir las instrucciones pertinentes en el ámbito de su competencia.

La CGR es un órgano unipersonal sin facultades sancionatorias.

Como parte de su actividad de control, la CGR realiza auditorías financieras, presupuestales, de gestión, de seguimiento, informáticas y exámenes especiales, con un enfoque más centrado en las auditorías financieras y exámenes especiales. La auditoría de gestión se entiende como el establecimiento del grado de economía, eficiencia, eficacia, efectividad, equidad y ecología, con que se han utilizado los recursos puestos a disposición de un administrador, en el cumplimiento de los objetivos y normas jurídicas de una organización (LOFCGR, 1993).

La CGR es miembro de INTOSAI, OLACEFS y mantiene un marco de cooperación con EFSUR, y la Dirección de Relaciones Internacionales y Cooperación (DRIC).

### **3.16 La Contraloría General de la República (CGR) de Perú**

Con fundamento en la constitución política del Perú (1993), es una entidad descentralizada de Derecho Público que goza de autonomía administrativa, funcional, económica y financiera. Es el órgano superior del Sistema Nacional de Control (SNC). Supervisa la legalidad de la ejecución del Presupuesto del Estado, las operaciones de la deuda pública y los actos de las instituciones sujetas a control.

La Ley N° 27785 (2002a) establece que el ámbito de control de la CGR es el gobierno central, así como los gobiernos regionales y locales, las unidades administrativas del Poder Legislativo, del Poder Judicial y del Ministerio Público, los Organismos Autónomos e instituciones y personas de derecho público, los organismos reguladores de servicios públicos y entidades supervisoras de contratos de privatización, las empresas del Estado - accionariado estatal, las entidades (privadas, no

gubernamentales o internacionales) por los recursos y bienes del Estado que perciban o administren. La Ley N° 27785 (2002a) señala que este ente superior y rector del control coordina a los Órganos de Control Institucional (OCI) que son unidades que ejercen control gubernamental en la entidad a la que pertenece y a las Sociedades de Auditoría (SOA), las cuales están conformadas por personas jurídicas autorizadas por la Contraloría para ejercer control gubernamental.

La CGR lleva a cabo un control preventivo orientado a formular recomendaciones para evitar errores, a su vez que incentiva la ejecución del control interno. Además lleva a cabo un control previo que permite el arbitraje antes de la adopción de decisiones que conlleven riesgos (operaciones de endeudamiento, presupuestos adicionales, etc.). Y finalmente un control posterior externo, encaminado a evaluar y verificar la labor de los funcionarios y la gestión de las entidades a través de acciones y actividades de control de regularidad y rendición de cuentas. Además, la Ley N° 29622 (2010a), asigna a la CGR la capacidad de sancionar administrativamente, reglamentándose con el Decreto Supremo (2011).

La CGR es un órgano unipersonal, con facultades sancionatorias de tipo disciplinario y económico.

La CGR, como parte de su función de control lleva a cabo auditorías de cumplimiento, financieras, exámenes especiales, de control especializado y de desempeño, con un enfoque más centrado en las auditorías de financieras y exámenes especiales. La auditoría de desempeño que realiza la CGR tiene como objetivo *“la evaluación del grado de economía, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos públicos, así como el desempeño de los servidores y funcionarios del Estado, respecto al cumplimiento de las metas programadas y el grado con que se están logrando los resultados o beneficios previstos por la legislación presupuestal o por la entidad que haya aprobado el programa o la inversión correspondiente”* (NAGU, 2011, pp. 3).

La CGR es miembro de INTOSAI, de OLACEFS y tiene convenios con EFS de otros países como Alemania, Brasil, Chile, Costa Rica y Estados Unidos, entre otros.

### 3.17 La Oficina del Contralor de Puerto Rico (OCPR)

La constitución del Estado Libre Asociado de Puerto Rico (1952) y la Ley Núm. 9 (1952), reconocen que es la OCPR el órgano encargado de fiscalizar las transacciones de fondos y propiedad pública, para determinar su cumplimiento con la Ley, así como promover el uso efectivo y eficiente de los recursos del Gobierno. Es un organismo dotado de independencia con la obligación de rendir informes especiales a la Asamblea Legislativa y al Gobernador sobre las cuentas, los desembolsos y los ingresos de las agendas, instrumentalidades y subdivisiones políticas en relación con los cuales se descubran irregularidades o violaciones de ley.

Puerto Rico posee un estatus de autogobierno pero está sujeto a los poderes del Congreso de Estados Unidos de forma que la figura del Contralor de Puerto Rico está ubicada en la rama legislativa, de forma independiente, con función legislativa de investigar e informar sobre la legalidad del uso ya acontecido de todas las cuentas, fondos y propiedades de estado. Además, posee amplios poderes investigativos, consignados de forma textual en la constitución de Puerto Rico (Colón Carlo, 2000).

El ámbito de control de la OCPR son todas las entidades públicas, municipios y las entidades privadas que reciben o perciban fondos federales. Así como transacciones efectuadas por entidades privadas que reciben fondos públicos.

La OCPR es un órgano unipersonal sin facultades sancionatorias.

La OCPR realiza como parte de su función de investigación y fiscalización, auditoría financiera, auditoría especial de respuesta rápida, auditoría forense, auditorías operacionales y auditoría de tecnología de la información con un enfoque más centrado en las auditorías integrales. La auditoría operacional que realiza la OCPR tiene objetivos de auditoría de cumplimiento, auditoría operacional y auditoría integral. El Manual de Auditoría de la OCPR (2013, pp. 15), define a la auditoría operacional como *“el examen profesional, objetivo y sistemático de la entidad o de parte de las operaciones de una entidad, proyecto, programa, sus unidades integrantes u operaciones específicas. Este tipo de auditoría se efectúa para determinar el grado de efectividad, economía y eficiencia de las operaciones auditadas”*.

La OCPR es miembro de INTOSAI, OLACEFS) y sostiene acuerdos de cooperación con la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.

### **3.18 La Cámara de Cuentas de la República Dominicana (CCRD)**

Con fundamento en el artículo 284 de la Constitución de la República Dominicana (2010), es el Órgano de control externo de los recursos públicos, de los procesos administrativos y del patrimonio del Estado y posee personalidad jurídica instrumental, carácter técnico y autonomía administrativa, operativa y presupuestaria, en el examen de las cuentas generales y particulares de la República, mediante auditorías, estudios e investigaciones especiales.

La Ley No. 10-04 (2004) establece que la CCRD ejercerá control sobre los poderes públicos, órganos constitucionales y sus dependencias, así como instituciones autónomas y descentralizadas del Estado y dependencias y todas las personas físicas y jurídicas, públicas o privadas, que recauden, reciban o administren, recursos públicos.

La CCRD es un órgano colegiado pero solo posee facultades sancionadoras de tipo económico, es decir, no actúa como un Tribunal.

La CCRD realiza el control externo mediante auditorías financieras, de gestión, control interno y estudios e investigaciones especiales, con un enfoque más centrado en las auditorías financieras. Este organismo define a la auditoría de gestión como “el examen cuya finalidad es determinar si los resultados esperados por las instituciones del Estado y sus programas se están logrando con observancia de la ética, así como con criterios de eficiencia, de economía y adecuado cuidado del ambiente por parte de la administración de que se trate” (Ley, 2004, pp. 15).

La CGC es miembro de INTOSAI y OLACEFS.

### **3.19 El Tribunal de Cuentas de Uruguay (TCU)**

Con fundamento en la Constitución de la República Oriental del Uruguay (1967), es el Órgano encargado de la vigilancia en la ejecución de los presupuestos y la función de contralor de toda gestión relativa a Hacienda Pública y posee autonomía técnica, orgánica y funcional.

El ámbito de control del TCU lo integran, toda persona jurídica pública estatal que ejerce función administrativa y toda persona pública no estatal así como los organismos privados que manejan fondos públicos o administran bienes del Estado.

El TCU es un órgano colegiado sin facultades sancionadoras, es decir, no actúa como un Tribunal.

Como parte de su labor control realiza auditorías financieras, presupuestales y de préstamos internacionales (TOCAF, 2014), con un enfoque más centrado en las auditorías financieras. Constitucionalmente están definidas las competencias para que el TCU realice auditorías operativas o de gestión. Sin embargo, el TCU por una decisión política de sus miembros, no revisa la economía, eficiencia y eficacia del gasto público (Atanasiu, 2010). En esta línea, la Ley de Contabilidad y administración Financiera (2014, Art. 122) menciona que *“el control externo de eficiencia estará a cargo del Tribunal de Cuentas”*.

El TCU es miembro de INTOSAI, OLACEFS y de EFSUR.

### **3.20 La Contraloría General de la República (CGR) de Venezuela**

Con fundamento en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), es el órgano de control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos, bienes públicos y bienes nacionales, así como de las operaciones relativas a los mismos. Goza de autonomía funcional, administrativa y organizativa, y orienta su actuación a las funciones de inspección de los organismos y entidades sujetas a su control.

Están sujetos al control, vigilancia y fiscalización de la CGR, los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Nacional, Estatal y Municipal, así como las personas naturales o jurídicas que sean contribuyentes o responsables, de conformidad con lo previsto en el Código Orgánico Tributario de Venezuela, o que en cualquier forma contraten, negocien o celebren operaciones con cualesquiera de los organismos o entidades públicas, o que en cualquier forma intervengan en la administración, manejo o custodia de recursos públicos (LOCGR, 2001).

La CGR es un órgano unipersonal, con facultades sancionatorias de tipo disciplinario y económico.

Realiza auditorías de legalidad, financieras, operativas y de control interno. Según el Manual de Normas y Procedimientos en Materia de Auditoría del Estado (2011, pp. 115), con un enfoque más centrado en las auditorías de legalidad. La auditoría operativa se entiende como *“el examen objetivo, sistemático y profesional de un órgano, ente, dependencia, programa, actividad u operación realizado para evaluar la eficacia, eficiencia, economía y legalidad de sus operaciones”*.

La CGR es miembro de INTOSAI y OLACEFS.

### **3. 21 Análisis comparado de las EFS de América Latina**

La Tabla 1.1 refleja de forma resumida y comparada los aspectos señalados en los apartados anteriores, como el fundamento legal, el ámbito de control, los tipos de auditoría que realiza cada EFS, los convenios de colaboración que sostienen y la definición que dan las EFS a la auditoría operativa. Por su parte, la tabla 1.2 incluye información para cada EFS sobre su carácter unipersonal o colegiado, sobre si posee o no facultad sancionadora, y si ésta es de tipo administrativo, económico o jurisdiccional, y su enfoque principal de auditoría. La información se presenta por orden alfabético de países.

El conocimiento de las competencias que, en materia de auditoría operativa, están recogidas en la normativa de las EFS de los países de América Latina, nos permite



un acercamiento inicial a su actividad en esta materia, que se verá ampliado y complementado en los capítulos siguientes en los que se trata la revisión entre pares y la opinión de las EFS y de las entidades públicas auditadas sobre esta modalidad de control tan útil desde el punto de vista de la gestión pública.

Tabla 1.1 Aspectos generales de las EFS de América Latina

País y Fundamento legal	Ámbito de control	Auditorías que realiza	Convenios de colaboración	Definición de auditoría operativa
<p>ARGENTINA</p> <p>Art. 85 de la Constitución Nacional de Argentina, reformada en 1994</p>	<p>Toda la administración pública centralizada y descentralizada</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De gestión</li> <li>• De legalidad</li> <li>• Financieras</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTOSAI</li> <li>• OLACEFS</li> <li>• EFSUR</li> </ul>	<p>Examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el <b>logro de los objetivos</b> previstos, la utilización de los recursos públicos en forma <b>económica</b> y <b>eficiente</b>, y la fidelidad con que los responsables cumplen con las normas jurídicas involucradas en cada caso</p>
<p>BOLIVIA</p> <p>Art. 213 La Constitución Política del Estado de Bolivia</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Todas las entidades del sector público, sin excepción</li> <li>• Toda persona jurídica que reciba recursos del Estado para su inversión y funcionamiento, se beneficie de subsidios, subvenciones o preste servicios públicos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Financieras</li> <li>• Especiales</li> <li>• Operacionales</li> <li>• Ambientales</li> <li>• De proyectos de inversión pública</li> <li>• De Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTOSAI</li> <li>• OLACEFS</li> <li>• Convenios con la Contraloría General de Chile</li> </ul>	<p>Acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia con el propósito de expresar una opinión independiente sobre la eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno incorporados a ellos, y la <b>eficiencia, eficacia, y economía</b> de las operaciones</p>
<p>BRASIL</p> <p>Artículo 71 de la Constitución Federal de Brasil</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• cualquier persona física, órgano o entidad que utilice, recaude, guarde, gestione o administre dinero, bienes y valores públicos o por los cuales la Unión responda, o que, en nombre de esta asuma obligaciones de naturaleza monetaria.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De legalidad</li> <li>• Financieras</li> <li>• Operativas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTOSAI</li> <li>• OLACEFS</li> <li>• EFS de diversos países</li> <li>• EFSUR y la (ISCs) de la (CPLP)</li> </ul>	<p>Examen independiente y objetivo de la <b>economía, eficiencia, eficacia</b> y efectividad de las organizaciones, los programas gubernamentales y actividades, con el fin de promover la mejora de la gestión pública</p>

<p>CHILE</p> <p>Artículos 98 al 100 de la Constitución Política de la República de Chile de 1943</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ministerios, autoridades y oficinas del Estado</li> <li>• Ingreso e inversión de los fondos del Fisco, de las Municipalidades, de la Beneficencia Pública y de los otros Servicios</li> <li>• Personas o entidades que tengan a su cargo fondos o bienes de instituciones y de los demás servicios o entidades sometidos por ley</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De regularidad</li> <li>• De estados financieros</li> <li>• Créditos internacionales</li> <li>• Proyectos y programas</li> <li>• Medioambiental</li> <li>• De control interno</li> <li>• De inversiones en infraestructura</li> <li>• De remuneraciones y control de personal</li> <li>• De sistemas e investigaciones especiales</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTOSAI</li> <li>• OLACEFS (actualmente es la Secretaria Ejecutiva)</li> </ul>	<p>No realiza auditorías operativas.</p>
<p>COLOMBIA</p> <p>Art. 267 de la Constitución Política de Colombia de 1991</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejan fondos o bienes de la Nación</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Financiera</li> <li>• De legalidad</li> <li>• De gestión</li> <li>• De resultados</li> <li>• Revisión de cuentas</li> <li>• Evaluación del control interno</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTOSAI</li> <li>• OLACEFS</li> </ul>	<p>Examen de la <b>eficiencia</b> y <b>eficacia</b> de las entidades en la administración de los recursos públicos, determinada mediante la evaluación de sus procesos administrativos, la utilización de indicadores de rentabilidad pública y desempeño y la identificación de la distribución del excedente que estas producen, así como de los beneficiarios de su actividad</p>
<p>COSTA RICA</p> <p>Artículo 184 de la Constitución Política de Costa Rica de 1949</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Todos los entes y órganos que integran la Hacienda Pública, como, las entidades públicas no estatales</li> <li>• Todo aquel que custodie o administre fondos públicos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Financieras</li> <li>• Operativas</li> <li>• De carácter especial en los sujetos pasivos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTOSAI</li> <li>• OLACEFS</li> <li>• OCCEFS</li> </ul>	<p>Examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el <b>logro de los objetivos</b> previstos, la utilización de los recursos públicos en forma <b>económica</b> y <b>eficiente</b>, y la fidelidad con que los responsables cumplen con las normas Jurídicas involucradas en cada caso</p>

<p>CUBA</p> <p>Ley No. 107 aprobada por la Asamblea Nacional del Poder Popular en 2009</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Los órganos, organismos, organizaciones y entidades que reciban recursos del Estado para su gestión o estén sujetos a una obligación tributaria generada en el país</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De gestión</li> <li>• Financiera</li> <li>• Forense</li> <li>• De cumplimiento</li> <li>• Fiscal</li> <li>• De tecnologías de la información y las comunicaciones</li> <li>• Ambientales</li> <li>• Especiales</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTOSAI</li> <li>• OLACEFS</li> </ul>	<p>Examen y evaluación de la gestión de un órgano, organismo, entidad, programa, proyecto, proceso o actividad, para establecer el grado de <b>economía, eficiencia, eficacia</b>, calidad e impacto de su desempeño en la planificación, control y uso de los recursos y en la conservación y preservación del medio ambiente, así como para comprobar la observancia de las disposiciones que le son aplicables</p>
<p>ECUADOR</p> <p>Art. 211 de la Constitución de Ecuador</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Todas las entidades y organismos que perciben recursos de parte del Estado</li> <li>• Organismos y dependencias de del ejecutivo, legislativo, judicial, electoral, transparencia y control social,</li> <li>• Entidades del régimen autónomo descentralizado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sociales</li> <li>• Financieras</li> <li>• De gestión</li> <li>• Exámenes especiales de los recursos financieros, materiales, humanos, tecnológicos y ecológicos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTOSAI</li> <li>• OLACEFS</li> <li>• EFS, organismos de Europa, Asia, África</li> </ul>	<p>Acción fiscalizadora dirigida a examinar y evaluar el control interno y la gestión, utilizando recursos humanos de carácter multidisciplinario, el desempeño de una institución, ente contable, o la ejecución de programas y proyectos, con el fin de determinar si dicho desempeño o ejecución, se está realizando, o se ha realizado, de acuerdo a principios y criterios de <b>economía, efectividad y eficiencia</b></p>
<p>EL SALVADOR</p> <p>Art. 158 de la Constitución de El Salvador</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Todas las entidades y organismos del sector público y sus servidores, sin excepción</li> <li>• Las actividades de entidades, organismos y personas que reciban asignaciones, privilegios o participaciones de recursos públicos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Financieras</li> <li>• Operacionales</li> <li>• financieras y operacionales</li> <li>• De gestión a los sistemas informáticos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTOSAI</li> <li>• OLACEFS</li> <li>• OCCEFS</li> <li>• Ejerce la Secretaría Técnica del (CFR-SICA)</li> </ul>	<p>Examen y evaluación de la gestión realizada por una entidad para determinar la <b>eficiencia, efectividad y economía</b> sobre el uso de los recursos públicos, así como el desempeño de los servidores públicos, respecto al cumplimiento de las metas programadas</p>

<p>GUATEMALA</p> <p>232 al 236 de la Constitución Política de la República de Guatemala de 1985</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Organismos del Estado</li> <li>• Entidades autónomas y descentralizadas</li> <li>• Municipalidades y instituciones que conforman el sector público no financiero</li> <li>• Toda persona, entidad o institución que reciba fondos del Estado Empresas no financieras en cuyo capital participe el Estado</li> <li>• Contratistas de obras públicas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Financiera</li> <li>• De gestión</li> <li>• Auditoría informática</li> <li>• Integral</li> <li>• Especializadas</li> <li>• Exámenes especiales</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTOSAI</li> <li>• OLACEFS</li> </ul>	<p>Evaluación del proceso administrativo y operacional, con el fin de determinar si la organización, funciones, sistemas integrados y procedimientos diseñados para el control de las operaciones, se ajustan a las necesidades institucionales, profesionales y técnicas, para promover la <b>eficiencia, efectividad y economía</b> en la conducción de las operaciones y en el logro de los resultados, así como el impacto de los mismos en la comunidad</p>
<p>HONDURAS</p> <p>Artículo 222, reformado en 2002, de la Constitución de la República de Honduras</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Administración pública central</li> <li>• Instituciones desconcentradas</li> <li>• Administración pública descentralizada, incluyendo las autónomas, semiautónomas y municipalidades</li> <li>• Poderes legislativo, judicial y sus órganos y dependencias</li> <li>• Todas las entidades que perciban, custodien, administren o dispongan de recursos o bienes del estado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Financieras</li> <li>• De cumplimiento legal</li> <li>• De gestión</li> <li>• De sistemas y tecnología de información</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTOSAI</li> <li>• OLACEFS</li> </ul>	<p>Evaluación independiente, sistemática y profesional de las actividades relativas al proceso de gestión de una entidad o parte de ella, para determinar el grado de <b>eficiencia, economía</b> y equidad con que son manejados los recursos, con el propósito de formular recomendaciones que faciliten la toma de decisiones por parte de los responsables del manejo de los recursos públicos</p>

<p>MÉXICO</p> <p>Art. 74 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Recursos públicos federales en los tres poderes de la Unión</li> <li>Los órganos constitucionalmente autónomos</li> <li>Estados y municipios</li> <li>Los particulares cuando estos reciban recursos públicos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>De cumplimiento financiero (inversiones físicas y gasto federalizado)</li> <li>De desempeño</li> <li>Forenses</li> <li>Auditorías especiales</li> <li>Auditorías de seguimiento</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>INTOSAI</li> <li>OLACEFS</li> <li>ASOFIS</li> </ul>	<p>Evaluación de la <b>eficacia</b> del quehacer público, medida a través de indicadores estratégicos y de impacto; por la fidelidad de la operación al diseño del programa para corroborar la <b>eficiencia</b>, con indicadores de gestión y comparándolos con las mejores prácticas gubernamentales; por el costo de la política pública contra los resultados para establecer su eficiencia económica</p>
<p>NICARAGUA</p> <p>Ley de Reforma Parcial a la Constitución Política Ley 330 del 18 de enero del año 2000, en su Art. 154</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Entidades y organismos del sector público</li> <li>Empresas públicas o privadas, subvencionadas por el Estado y en general todos aquellos que reciban participaciones o asignaciones ocasionales de recursos públicos o capital público</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Financieras</li> <li>De cumplimiento</li> <li>Operacionales</li> <li>Integrales</li> <li>Especiales</li> <li>Informáticas</li> <li>Ambientales</li> <li>Forenses</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>INTOSAI</li> <li>OLACEFS</li> <li>OCCEFS</li> <li>convenios de colaboración la AECI, GTZ, Japón, PNUD, BID;</li> <li>Universidades como la UNAN-León, (INIFOM)</li> </ul>	<p>Examen de la <b>economía, eficiencia y/o eficacia</b> de la entidad, programa o área en particular cuyo objetivo es examinar uno o varios de estos tres aspectos, incluyendo la evaluación de la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes relacionados con el objeto de la auditoría</p>
<p>PANAMA</p> <p>Artículo 223 de la Constitución Política de Panamá reformada de 1946</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Personas y organismos que custodien o manejen fondos o bienes del Estado, en el país o en el extranjero</li> <li>Personas u organismos en los que tenga participación económica el Estado o las entidades públicas</li> <li>Personas que reciban subsidio económico de dichas entidades, aquéllas que realicen colectas públicas, para fines públicos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Financieras</li> <li>Operacional</li> <li>Especial</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>INTOSAI</li> <li>OLACEFS</li> </ul>	<p>Examen objetivo y sistemático, de evidencias con el fin de proporcionar una evaluación independiente del desempeño de un sector, área, organización, programa, actividad o función gubernamental que tenga por objetivo mejorar la responsabilidad ante el público y facilitar los procesos de toma de decisiones por parte de los responsables de las acciones correctivas. La auditoría operacional abarca la <b>economía, eficiencia y efectividad</b></p>

<p>PARAGUAY</p> <p>Artículo 281 de la Constitución de Paraguay de 1992</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Todas las entidades de la administración central</li> <li>• Administración descentralizada</li> <li>• Entidades transnacionales, gobernaciones y municipalidades</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Financieras</li> <li>• Presupuestales</li> <li>• De gestión</li> <li>• De seguimiento</li> <li>• Informáticas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTOSAI</li> <li>• OLACEFS</li> <li>• MERCOSUR y Países Asociados</li> <li>• EFSUR</li> <li>• DRIC</li> </ul>	<p>Establecimiento del grado de <b>economía, eficiencia, eficacia, efectividad</b>, equidad y ecología, con que se han utilizado los recursos puestos a disposición de un administrador, en el cumplimiento de los objetivos y normas jurídicas de una organización</p>
<p>PERÚ</p> <p>Art. 82 de la constitución política del Perú</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gobierno central, regional y Local.</li> <li>• Los Organismos Autónomos</li> <li>• Personas de derecho público</li> <li>• Organismos reguladores de servicios públicos</li> <li>• Entidades Supervisoras de contratos de privatización</li> <li>• Empresas del Estado - accionariado estatal</li> <li>• Entidades (privadas, no gubernamentales o internacionales) por los recursos y bienes del Estado que perciban o administren</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Financieras</li> <li>• De cumplimiento</li> <li>• Exámenes especiales</li> <li>• Control especializado (auditorías de obras públicas, auditorías de contrataciones y adquisiciones y auditoría a los arbitrios municipales)</li> <li>• De desempeño</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTOSAI</li> <li>• OLACEFS</li> <li>• Convenios con organismos de otros países como: Alemania, Brasil, Chile, Costa Rica, Estados Unidos, Unicef, entre otras</li> </ul>	<p>Evaluación del grado de economía, <b>eficiencia</b> y <b>eficacia</b> en el manejo de los recursos públicos, así como el desempeño de los servidores y funcionarios del Estado, respecto al cumplimiento de las metas programadas y el grado con que se están logrando los resultados o beneficios previstos por la legislación presupuestal o por la entidad que haya aprobado el programa o la inversión correspondiente</p>
<p>PUERTO RICO</p> <p>Art. 3. sección 22, de la constitución del Estado Libre Asociado de Puerto Rico</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Todas las entidades públicas, municipios</li> <li>• Entidades privadas que reciben o perciban fondos federales</li> <li>• Transacciones efectuadas por entidades privadas que reciben fondos públicos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De rendimiento</li> <li>• De tecnología de la información</li> <li>• Financiera</li> <li>• Especial de respuesta rápida</li> <li>• Forense</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTOSAI</li> <li>• OLACEFS</li> <li>• Acuerdos de cooperación con la EFS de la República Dominicana</li> </ul>	<p>Examen profesional, objetivo y sistemático de la entidad o de parte de las operaciones de una entidad, proyecto, programa, sus unidades integrantes u operaciones específicas. Este tipo de auditoría se efectúa para determinar el grado de <b>efectividad, economía</b> y <b>eficiencia</b> de las operaciones auditadas</p>

<p>REPÚBLICA DOMINICANA</p> <p>Artículo 284 de la Constitución de la República Dominicana del 2010</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Los poderes públicos, órganos constitucionales y sus dependencias</li> <li>• Instituciones autónomas y descentralizadas del Estado y dependencias</li> <li>• Personas físicas y jurídicas, públicas o privadas, que recauden, reciban o administren recursos públicos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Financieras</li> <li>• De gestión</li> <li>• Control interno</li> <li>• Estudios e investigaciones especiales</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTOSAI</li> <li>• OLACEFS</li> </ul>	<p>Examen cuya finalidad es determinar si los resultados esperados por las instituciones del Estado y sus programas se están logrando con observancia de la ética, así como con criterios de <b>eficiencia</b>, de <b>economía</b> y adecuado cuidado del ambiente por parte de la administración de que se trate</p>
<p>URUGUAY</p> <p>Art. 228 de la Constitución de la República Oriental del Uruguay</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Toda persona jurídica pública estatal que ejerce función administrativa</li> <li>• Toda persona pública no estatal así como organismos privados que manejan fondos públicos o administran bienes del Estado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Financieras</li> <li>• Presupuestales</li> <li>• De préstamos internacionales</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTOSAI</li> <li>• OLACEFS</li> <li>• MERCOSUR, Bolivia y Chile</li> </ul>	<p>No realiza auditorías operativas</p>
<p>VENEZUELA</p> <p>Artículo 287 a 291 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Órganos y entidades Poder Público Nacional, Estatal y Municipal</li> <li>• Personas naturales o jurídicas que contraten operaciones con organismos públicos o administren recursos públicos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De legalidad</li> <li>• Financieras</li> <li>• Operativas</li> <li>• De control interno</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTOSAI</li> <li>• OLACEFS</li> </ul>	<p>Examen objetivo, sistemático y profesional de un órgano, ente, dependencia, programa, actividad u operación realizado para evaluar la <b>eficacia</b>, <b>eficiencia</b>, <b>economía</b> y legalidad de sus operaciones</p>

Fuente: Elaboración propia



Tal como se muestra en la Tabla 1.1, todas las EFS incluyen en la definición de auditoría operativa, los conceptos de economía, eficiencia y eficacia, independientemente del término que utilicen para denominarla.

Al igual que INTOSAI, algunas de las EFS de América Latina identifican la auditoría operativa, como auditoría de desempeño y, otras, como auditoría de rendimiento, auditoría de gestión, auditoría operacional o auditoría de la economía, eficiencia y eficacia. Sin embargo, todas las entidades convergen en que el objetivo es la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las entidades públicas que abarque su ámbito de control. Las EFS de Chile y Uruguay no incluyen entre sus competencias, la auditoría operativa.

Tabla 1.2 Estructura, facultades y principal enfoque de auditoría de las EFS en América Latina

EFS	Estructura del organismo	Facultad sancionadora	Principal enfoque de auditoría
Argentina	Colegiado	Ninguna	Legalidad
Bolivia	Unipersonal	Disciplinaria Económica	Financiera
Brasil	Colegiado	Disciplinaria Económica Jurisdiccional	Legalidad
Chile	Unipersonal	Disciplinaria Económica	Financiera
Colombia	Unipersonal	Económica Jurisdiccional	Integral
Costa Rica	Unipersonal	Disciplinaria Económica	Financiera
Cuba	Unipersonal	Ninguna	Legalidad
Ecuador	Unipersonal	Disciplinaria Económica	Financiera
El Salvador	Colegiado	Económica	Financiera Exámenes especiales
Guatemala	Unipersonal	Disciplinaria Económica	Integral
Honduras	Colegiado	Económica	Legalidad Financiera
México	Unipersonal	Económica	Financiera Operativa
Nicaragua	Unipersonal	Económica	Financiera Legalidad
Panamá	Unipersonal	Disciplinaria	Especiales

		Económica	Financieras
Paraguay	Unipersonal	Ninguna	Financieras Exámenes especiales
Perú	Unipersonal	Disciplinaria Económica	Financieras Exámenes especiales
Puerto Rico	Unipersonal	Ninguna	Integrales
República Dominicana	Colegiado	Económica	Financiera
Uruguay	Colegiado	Ninguna	Financiera
Venezuela	Unipersonal	Disciplinaria Económica	Legalidad

Fuente: Elaboración propia

Tal como se observa en la Tabla 1.2, las EFS de América Latina tienen características heterogéneas: su estructura y organización se mueven entre los modelos de control anglosajón (unipersonal) y francés (colegiado), aunque, en general, se han adaptado en lugar de adoptado, ya que algunas EFS colegiadas (la de Honduras y Uruguay) no poseen facultades jurisdiccionales, y otras, por el contrario, son unipersonales (Bolivia, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, México, Nicaragua, Panamá, Perú, Puerto Rico, Venezuela) pero tienen facultades sancionadoras de tipo disciplinario y/o económico. Además, se observa que el enfoque principal que tienen la mayoría de EFS de América Latina es de auditoría de legalidad y financiera.

Un aspecto que puede resultar interesante para conocer la magnitud de la actividad de las EFS, es el presupuesto que se le asigna a cada una, tomando como referencia el periodo 2009-2011, que utilizamos en los estudios empíricos posteriores dado el volumen destacado durante esos años de auditorías operativas realizadas. Como veremos en el apartado siguiente, una vez conocida su actividad en materia de auditoría operativa, la información presupuestaria nos permitirá conocer las que más o menos actividad realizan en relación a sus recursos. Los presupuestos asignados a cada año, son comparados con el número de habitantes de cada país para poder realizar comparaciones. Los datos se detallan en la Tabla 1.3.

Tabla 1.3 Presupuesto destinado a las EFS de América Latina<sup>4</sup>

PAIS	TIPO DE CAMBIO	2009	PPTO 2009/ N° HABS.	2010	PPTO 2010/ N° HABS.	2011	PPTO 2011/ N° HABS.
Argentina	5,70	18.569.848,25	0,46	25.741.604,21	0,64	36.082.654,74	0,89
Bolivia	6,86	7.237.447,38	0,72				
Brasil	2,20	582.539.435,34	3,01	605.417.464,15	3,10	614.561.725,36	3,12
Chile	502,70	78.840,82	0,005	118.730,37	0,007	126.672,43	0,01
Colombia	1914,12	150.094,34	0,003	173.417,76	0,004	167.902,70	0,00
Costa Rica	496					32.417.039,76	6,84
Cuba							
Ecuador		63.553.319,75	4,31	80.162.340,65	5,34	91.877.352,75	6,03
El Salvador		31.542.816,37	5,10	32.102.071,88	5,16	34.811.375,00	5,56
Guatemala	7,91			32.450.093,19	2,26	35.877.731,49	2,44
Honduras	20,55	10.923.104,62	1,46	12.007.610,24	1,58	13.362.852,96	1,72
México	12,13	84.723.825,23	0,73	101.112.943,12	0,86	109.818.192,58	0,92
Nicaragua	24,99	6.679.609,95	1,16	6.943.125,67	1,19	6.137.294,60	1,04
Panamá	0,99			75.090.765,66	20,42	89.506.565,66	23,93
Paraguay	4410	11.049.206,35	1,74	12.036.401,17	1,86	14.802.544,77	2,25
Perú	2,72	60.328.758,46	2,09	83.352.621,69	2,85	111.182.438,24	3,75
Puerto Rico		43.000.000,00	10,74	43.000.000,00	10,69	43.000.000,00	10,65
República Dominicana	42,58			9.954.389,74	0,99	9.954.389,74	0,98
Uruguay	22,10					3.248.257,92	0,96
Venezuela	4,3	48.490.329,77	1,7	88.174.286,43	3,04	90.625.581,56	3,07

Fuente: Elaboración propia

Para elaborar los datos de la Tabla 1.3 hemos homogeneizado los importes de los presupuestos en dólares americanos, ya que cada país tiene su propia moneda, aplicando el tipo de cambio publicado en los bancos nacionales de cada país el 9 de septiembre del 2013, fecha de realización del estudio. En algunos países no fue posible obtener de una fuente fidedigna la información presupuestaria, como es el caso de la EFS de Bolivia para el año 2010 y 2011, de la EFS de Costa Rica que no publica presupuestos de años anteriores al 2011, de la EFS de Cuba que no publica información presupuestaria y de la EFS de Uruguay cuyo presupuesto es quinquenal y no lo publica en su web, por lo que únicamente se pudo conocer el presupuesto del año 2011 a través del presupuesto nacional, contenido en la Ley N° 18.719 (2010b). Por tal motivo las EFS que no publican el presupuesto asignado, fueron excluidas de este análisis.

<sup>4</sup> Estos datos han sido extraídos de las memorias anuales, informes de gestión y en algunos casos, en apartados contenidos en la página web de la EFS.

El presupuesto destinado a cada EFS dividido por el número de habitantes del país nos facilita una aproximación de las EFS que más y menos recursos destinan. La EFS de Puerto Rico es la que más recursos por habitante destina en materia de control externo de su EFS, seguida de El Salvador, Ecuador, Brasil y Perú. Sin embargo, en México la EFS coordina su actividad fiscalizadora con 32 entidades de fiscalización estatal y el Legislativo de cada estado, asigna un presupuesto a dichas entidades, al igual que en Venezuela que la EFS se coordina con 25 entidades de control estatales.

#### **4. LOS INFORMES DE AUDITORÍA OPERATIVA DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE AMÉRICA LATINA Y SU DIFUSIÓN A TRAVÉS DE INTERNET**

En este apartado analizaremos la difusión de los informes de auditoría operativa que las EFS de América Latina han realizado a lo largo del periodo seleccionado, 2009-2011 a través de Internet. Para ello, nos centraremos en la información que proporcionan en sus páginas web y a partir de dicha información conoceremos, los contenidos de los informes de las EFS que realizan auditoría operativa, y las EFS que no realizan, o no publican por este medio, dichos informes.

Como hemos visto en la sección anterior, las EFS de Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Cuba, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, Puerto Rico, República Dominicana y Venezuela incluyen dentro de su normativa la realización de auditorías operativas, y las EFS de Chile y Uruguay son las únicas que no lo hacen. Sin embargo, en la revisión de sus web vemos que no todas las EFS cuya normativa les asigna competencias en esta materia, publican los informes de auditoría operativa por esta vía, lo cual en los momentos actuales puede ser considerado como un escaso interés por favorecer la transparencia de la propia EFS y de las entidades públicas auditadas que están sometidas al control externo de aquélla.

La Tabla 1.4 detalla los países que publican los informes de auditoría operativa en las web, y el número de auditorías realizadas de cada uno de los temas auditados. Para la agrupación de las auditorías en los diferentes temas, se tomó como base, las denominaciones de la clasificación industrial internacional de todas las actividades

económicas (CIU) del departamento de asuntos económicos y sociales de la Secretaría de las Naciones Unidas (2009). Así, se definieron 24 temas sobre los que se realizaron auditorías en materia de economía, eficiencia y eficacia. La Tabla 1.5 detalla los temas que en la Tabla 1.4 se muestran con números, así como, el número de auditorías operativas realizadas de cada tema y el porcentaje con respecto al total de auditorías.

Tabla 1.4 Auditorías operativas realizadas (publicadas en la web) por las EFS de América Latina en el periodo de 2009 a 2011

PAIS (EFS)	TEMAS																								Total de auditorías operativas	% Sobre el total
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24		
Argentina	2		7	5		2	20			17	3			1	1	2	3	4	9	9	1	1	3	1	91	6,99%
Bolivia							1			1								1		2					5	0,38%
Brasil		1	2	4	2		4			2								2	1	7					25	1,92%
Ecuador			5	1	1		3			3	1					2	7		21	4	2				50	3,84%
Guatemala	1	15	28	16	13		9	7	8	9	69	2			2	6	5	161	1	8	2	2	2	1	367	28,19%
Honduras		1	4				1								1				2	1	1		1		12	0,92%
México	5	3	24	20		28	15			52	8	27	2	20		10	22	24	8	22	13	11	5	4	323	24,81%
Nicaragua	1		3			12	3									3				7					29	2,23%
Paraguay			2			3	1	1		2		1				4		3	1						18	1,38%
Puerto rico	1	15	156	44	3	17	29	1		52	2	26	1			3		8	1	3		8	10	2	382	29,34%
Nº de EFS que audita cada tema	5	5	9	6	3	5	10	3	1	8	5	4	2	2	2	6	4	8	7	9	4	5	5	4	1302	100,00%

Tabla 1.5 Temas auditados en la modalidad de auditoría operativa y porcentajes respecto al total de auditorías operativas realizadas

Número de tema	Temas auditados (modalidad auditoría operativa)	Número de Auditorías Operativas	% sobre total
1	Actividades de defensa nacional	10	0,77%
2	Actividades de investigación y desarrollo	35	2,69%
3	Actividades de la administración pública central del Estado.	231	17,74%
4	Actividades de mantenimiento del orden público y de seguridad	90	6,91%
5	Actividades deportivas	19	1,46%
6	Actividades financieras y de seguros	62	4,76%
7	Comunicaciones y transportes	86	6,61%
8	Cooperativas	9	0,69%
9	Desarrollo rural	8	0,61%
10	Educación	138	10,60%
11	Fondos, fideicomisos y patentes	83	6,37%
12	Hacienda pública	56	4,30%
13	Institutos electorales	3	0,23%
14	Petroquímica e hidrocarburos	21	1,61%
15	Programas culturales o artísticos	4	0,31%
16	Programas medioambientales	28	2,15%
17	Programas para agroindustria	32	2,46%
18	Programas sociales	210	16,13%
19	Relaciones exteriores	23	1,77%
20	Salud	80	6,14%
21	Suministro de agua; evacuación de aguas residuales, gestión de desechos y descontaminación	21	1,61%
22	Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	24	1,84%
23	Trabajo y previsión social	21	1,61%
24	Turismo	8	0,61%
	Total	1302	100,00%

Como se observa en la Tabla 1.4, de los 20 países estudiados, solo en 10 de ellos encontramos evidencia de realización (publicación en la web) de auditorías operativas. Puerto Rico realiza el 29,34 % de las 1302 auditorías encontradas, seguido de Guatemala ( 28,19%), México ( 24,81%), Argentina (6,99%), Bolivia (0,38%), Brasil (1,92%), Ecuador (3,84%), Honduras (0,92%), Nicaragua (2,23%) y Paraguay (1,38%).

En la Tabla 1.4, se observa que de los 24 temas, los más auditados fueron los relacionados a las actividades de la administración pública central del Estado (17.74%), programas sociales (16,13%), educación (10,60%), actividades de mantenimiento del orden público y seguridad (6,91%), comunicaciones y transportes (6,61%), fondos, fideicomisos y patentes (6,37%) y salud (6,14%). Cada tema engloba una serie de actividades. Por ejemplo, las actividades de la administración pública de la EFS de México hacen referencia a las auditorías realizadas a la Cámara de Diputados, Cámara de Senadores, Secretaría de Gobernación, Secretaría de la Función Pública, Secretaría de Economía, entre otros. El tema de las actividades de mantenimiento del orden público, hacen referencia a las auditorías realizadas a la Policía de Puerto Rico, Cuerpo de Bomberos de Puerto Rico, Oficina para Asuntos de Seguridad Pública de Puerto Rico, entre otros. El tema de Comunicaciones y Transportes, se refiere a las auditorías realizadas al Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda de Guatemala, Autoridad de Carreteras y Transportación de Puerto Rico, Ferrocarriles de Paraguay, Departamento Nacional de Transporte de Brasil, entre otros. El tema de Fideicomisos y Patentes, hace referencia a las auditorías realizadas a la Superintendencia de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones de Argentina, al Programa de Fideicomiso de Riesgo Compartido de México, al Fideicomiso Institucional de la Guardia Nacional de Puerto Rico. El tema de salud, se compone de auditorías realizadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, Ministerio de Salud de Argentina, Hospital José María Velasco Ibarra de Ecuador, Servicio Departamental de Salud de Bolivia, entre otros.

Los temas en los que más EFS coinciden son: el tema siete que corresponde a Comunicaciones y transportes, con 10 países, el tema veinte que corresponde a Salud, con 9 países, el tema tres que corresponde a las Actividades de la administración pública, con 9 países, el tema dieciocho que corresponde a Programas sociales, con 8



países, el tema diez que corresponde a Educación, con 8 países y el tema 19 que corresponde a Relaciones exteriores, con 7 países.

Las EFS incluidas en la Tabla 1.4 muestran evidencia de la realización de auditorías operativas en el periodo seleccionado y permiten el acceso a los informes de auditoría. Sin embargo, la web de la EFS de Perú no permite el acceso a los informes de auditoría, y por ello los datos fueron extraídos de los informes de gestión de este organismo. Según esa fuente, la EFS de Perú realizó 40 auditorías operativas en el año 2009, 55 en el año 2010 y 68 en el año 2011, aunque no es posible identificar las entidades que han sido auditadas.

En el sitio web oficial de la EFS de el Salvador, existe una sección denominada informes de auditoría dentro de la cual únicamente menciona la clasificación de los informes de actividades pero no permite el acceso a la lectura de los informes realizados. Revisando más a fondo en el sitio web existe una sección de informe de labores correspondiente a diversos años, dentro de ellos el 2009, 2010 y 2011. En dichos informes el Presidente de la corte de cuentas afirma que se llevaron a cabo auditorías de diferentes tipos como, auditorías operativas, pero no hay más información que el número de auditorías realizadas, la dirección a la que corresponde, si han sido finalizadas en el año del informe de labores, si han sido con informe leído, con informe pendiente de lectura y aquéllas en ejecución. Por todo ello, la información que se presenta no es totalmente clara y no facilita el acceso a los informes. No obstante, identificamos que en el año 2009 se realizaron 79 auditorías operativas, 45 en el año 2010 y 47 en el año 2011.

De la información obtenida en las web, observamos que la EFS de Puerto Rico, México y Guatemala son las que más auditorías operativas publican, y las EFS de El Salvador y Perú, que informan sobre ello pero que no hemos tenido acceso a sus informes de auditoría. De los datos presupuestarios que muestra la Tabla 1.3, son las EFS de Puerto Rico, El Salvador, Ecuador, Brasil, Perú y Guatemala las que más recursos destinan.

Además, hemos identificado aquellas EFS de América Latina que no presentan evidencia de que realizan auditoría operativa, o que no han realizado este tipo de

auditorías en el periodo seleccionado, o que no facilitan ninguna referencia sobre ellas en la web aunque siete de ellas incluyen dentro de sus Normas de Auditoría competencias en este tipo control. La Tabla 1.6 muestra las EFS que no realizan auditorías operativas así como algunas observaciones de lo que se ha encontrado en sus páginas web.

Tabla 1.6 EFS que no realizan auditorías operativas

<b>PAIS</b>	<b>OBSERVACIONES</b>
Chile	Realiza fundamentalmente auditorías financieras.
Colombia	Contempla la realización de auditorías operativas, pero no proporciona informes de este tipo de auditoría.
Costa Rica	Contempla la realización de auditorías operativas, pero no proporciona informes de este tipo de auditoría.
Cuba	No proporciona informes de auditoría.
Panamá	Contempla la realización de auditorías operativas, pero no presenta evidencia de informes de este tipo de auditoría.
República Dominicana	Contempla la realización de auditorías operativas, pero realiza fundamentalmente auditorías financieras.
Uruguay	Únicamente presenta evidencia de haber realizado auditorías financieras presupuestales y de préstamos internacionales.
Venezuela	Contempla la realización de auditorías operativas, pero no proporciona informes de este tipo de auditoría.

La Tabla 1.6 muestra una perspectiva general de lo que las EFS que no publican auditorías operativas por Internet, presentan en sus páginas web oficiales. La EFS de Chile, en el informe de gestión del contralor, hace mención explícita a que el control que realiza es fundamentalmente financiero, así como la EFS de la República Dominicana. En la web de la EFS de Uruguay encontramos que los informes a los que permite el acceso, son los realizados del 2012 en adelante, y en la memoria anual del 2010 y 2011 se presentan datos de que ha realizado esencialmente en esos años auditorías financieras, presupuestarios y de préstamos internacionales.

En el caso de la EFS de Cuba aún cuando en sus Normas de auditoría hacen mención de la auditoría operativa, en su web no hay evidencia de que se haya llevado a cabo este tipo de control y no pública ningún informe de auditoría.

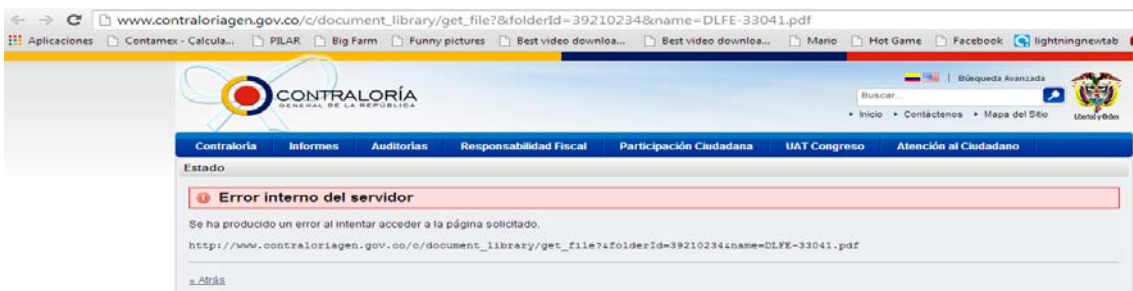
Por otra parte, las EFS de Costa Rica y Colombia, en sus informes de gestión exhiben datos que hacen referencia a la auditoría operativa, aunque en el apartado

correspondiente, no es posible visualizar los informes de auditoría, tal como se muestra en la Figura 1.1 y 1.2.

Figura 1.1 Búsqueda de informes de auditoría EFS de Costa Rica



Figura 1.2 Búsqueda de informes de auditoría EFS de Colombia



Considerando que la EFS de Costa Rica y Colombia no permiten el acceso a la lectura de los informes de auditoría, no es posible identificar el tipo de control que han realizado. La única información que se puede obtener en estos casos son datos globales de la labor de estos organismos en los informes del Contralor.

Las web de la EFS de Panamá y Venezuela no contienen una localización de los informes de auditoría: Los datos que podemos conocer son los informes de gestión en los que el Contralor hace mención de la realización de auditorías operativas, pero son datos generales de la labor del organismo, de tal forma que no es posible la lectura de dichos informes.

En la revisión de la página web oficial de la EFS de Bolivia se observa que no se han realizado auditorías operativas en el periodo seleccionado del 2009 al 2011. Sin embargo, encontramos evidencia de que se llevaron a cabo 27 auditorías operativas en el año 2006, 3 en el año 2007 y 2 en el año 2008.

De los casos anteriores, deducimos que, aunque las EFS realizan diversos tipos de control, como parte de su función fiscalizadora, no toda la información es publicada para que los usuarios tengan acceso a esta. Y la accesibilidad de las webs es, en la gran mayoría de los casos, compleja tanto en la descarga de la información, como en la localización de la misma. Hoy en día las TIC son una herramienta esencial para mejorar la transparencia y la rendición de cuentas tal como se señala en el Principio Cuarto de la Declaración de Asunción (OLACEFS, 2009). El uso intensivo de la tecnología y las formas novedosas de comunicación por parte de las entidades fiscalizadoras contribuyen a lograr un acceso efectivo a la información, que permiten una gestión pública mucho más eficiente y transparente. Por consiguiente, las EFS deberían comprometerse a poner a disposición de los usuarios, suficiente información de manera que la web oficial sea un retrato virtual del organismo.

## **5. BUENAS PRÁCTICAS DE LAS EFS EN AMERICA LATINA. ESPECIAL ÉNFASIS EN LA AUDITORÍA OPERATIVA**

Considerando que las EFS, son organismos públicos y que, como tales, deben ser transparentes y rendir cuentas tanto al Legislativo o Parlamento como a la ciudadanía en general, así como fortalecer la credibilidad de sus acciones como Órgano supremo de fiscalización, es importante destacar las buenas prácticas de las EFS de América Latina. Las buenas prácticas fueron identificadas, considerando en gran medida lo establecido en el Principio 7 de la ISSAI 20 sobre la transparencia y rendición de cuentas (INTOSAI, 2007b), el cual señala que las EFS deben informar públicamente sobre los resultados de las auditorías y sus conclusiones. En el Principio 1 de la misma ISSAI se señala que las EFS deben cumplir con sus deberes en un marco jurídico previniendo la obligación de responsabilidad y transparencia, y también, la ISSAI 10 (INTOSAI, 2007a) señala en el Principio 5, que las EFS tienen derecho y obligación de informar sobre los resultados de su trabajo, sin impedimento. La ISSAI 1 (INTOSAI, 1977) señala el derecho y la obligación que tienen las EFS de la rendición de informes al Parlamento y al público. Y finalmente, la ISSAI 21 (INTOSAI, 2010), sobre los principios de transparencia y responsabilidad, señala ejemplos de actuaciones y buenas prácticas que algunas EFS han realizado.

Considerando la normativa y el análisis de las web de las EFS, en la Tabla 1.7 se muestran las buenas prácticas que las EFS de América Latina llevan a cabo. Además, el Anexo 1.1 muestra a detalle las buenas prácticas que realiza cada EFS.

Tabla 1.7 Buenas Prácticas de las EFS de América Latina

Nº.	Buenas Practicas	Número de EFS que cumplen	% sobre el total
1	Cuenta con una Ley de transparencia y acceso a la información pública y a su vez publica todos los documentos de su marco legal.	12	60%
3	Promueve la participación y denuncia ciudadana	7	35%
4	Permite el seguimiento del trámite de denuncias ciudadanas	6	30%
13	Publica los informes de auditoría operativa en formato digital y no escaneados	6	30%
5	Participa en el mecanismo de revisión entre pares	5	25%
6	Certificación ISO 9001 de calidad de gestión	5	25%
2	En su web proporciona noticias actualizadas de la labor desempeñada	4	20%
7	Publica Información actualizada de los informes de auditoría	4	20%
9	Su web cuenta con un buscador para facilitar el acceso a los informes de auditoría.	4	20%
8	Publica boletines, programas de radio y televisión	3	15%
10	Establece mecanismos para la realización de auditorías articuladas	3	15%
12	Publica información sobre la planificación.	3	15%
11	Publica en su web abundante información del organismo	2	10%
14	Proporciona en su web un índice de los informes de auditoría que facilita el acceso.	1	5%
15	<b>Promueve el programa de formación sobre la práctica de auditorías operativas</b>	1	5%
16	<b>Realiza un mecanismo de seguimiento de las recomendaciones generadas en los informes de auditoría y publican las acciones que la entidad ha tomado para atender a dichas recomendaciones.</b>	1	5%
17	Publica información relativa a las sesiones y las actas de reunión de sus miembros.	1	5%
18	<b>En el manual de auditoría de operativa, contempla la realización de un plan de acción, para que las entidades auditadas se comprometan a establecer un calendario, con las actividades y plazos para la aplicación de recomendaciones.</b>	1	5%
19	Integra a la ciudadanía en los órganos de designación	1	5%

Fuente: Elaboración propia

De la Tabla 1.7, identificamos que el 60% de EFS cuenta con una Ley de transparencia y acceso a la información pública y a su vez publica todos los documentos

de su marco legal, siendo esta práctica la que más predomina. Asimismo, Promover la participación ciudadana es una práctica que el 35% de EFS llevan a cabo. El 30% de EFS permiten el seguimiento del trámite de denuncias ciudadanas y el 30% publica los informes de auditoría operativa en formato digital y no escaneados. No obstante, entre las practicas menos realizadas encontramos: proporciona en su web un índice de los informes de auditoría que facilita el acceso, promueve el programa de formación sobre la práctica de auditorías operativas, realiza un mecanismo de seguimiento de las recomendaciones generadas en los informes de auditoría y publican las acciones que la entidad ha tomado para atender a dichas recomendaciones, publica información relativa a las sesiones y las actas de reunión de sus miembros, en el manual de auditoría de operativa, contempla la realización de un plan de acción, para que las entidades auditadas se comprometan a establecer un calendario, con las actividades y plazos para la aplicación de recomendaciones, e integra a la ciudadanía en los órganos de designación.

Como vemos, los aspectos relacionados con la implantación y seguimiento del impacto de la auditoría operativa, como son

- promueve el programa de formación sobre la práctica de auditorías operativas,
  - realiza un mecanismo de seguimiento de las recomendaciones generadas en los informes de auditoría y publican las acciones que la entidad ha tomado para atender a dichas recomendaciones, y
  - en el manual de auditoría de operativa, contempla la realización de un plan de acción, para que las entidades auditadas se comprometan a establecer un calendario, con las actividades y plazos para la aplicación de recomendaciones,
- no están suficientemente desarrollados en este entorno de las EFS de América Latina. Estos resultados contrastan con los correspondientes a las opiniones de las EFS y de los auditados que veremos en los capítulos 3 y 4.

La Tabla 1.8 muestra el porcentaje de buenas prácticas que realiza cada EFS.

Tabla 1.8 Porcentaje de buenas prácticas por país

Países	Número de buenas prácticas con las que cumplen	% sobre el total	Países	Número de buenas prácticas con las que cumplen	% sobre el total
México	12	63%	Guatemala	3	16%
Argentina	7	37%	República Dominicana	3	16%
Brasil	7	37%	Nicaragua	1	5%
Colombia	6	32%	Panamá	1	5%
Chile	5	26%	Paraguay	1	5%
Ecuador	5	26%	Puerto Rico	1	5%
Honduras	5	26%	Uruguay	1	5%
Perú	5	26%	Bolivia	0	0%
El Salvador	4	21%	Cuba	0	0%
Costa Rica	3	16%	Venezuela	0	0%

De la tabla anterior, se observa que las EFS que mayor número de buenas prácticas llevan a cabo, de entre las mencionadas en la Tabla 1.7, son: la EFS de México que realiza el 63%, la EFS de Argentina con un 37%, la EFS de Brasil con un 37% y la EFS de Colombia con un 32%.

Junto con las buenas prácticas, también encontramos áreas mejorables, ya que no es suficiente con que la información este contenida en la web, también tiene que ser accesible, entendiendo por tal, que los datos estén localizables, que la plataforma sea fácil de usar y entendible, y que los archivos puedan descargarse y leerse. Algunas EFS concentran la información en archivos que no pueden descargarse o bien que requieren mayor tiempo para la descarga. Ejemplo de ello es la web de la EFS de Guatemala, que conjunta los informes de auditoría por tomos de 21 mgb y 300 hojas en promedio, además de que los informes de auditoría no están identificados con algún tipo de numeración, por lo que la única forma de identificar el informe, es por el nombre de la entidad.

En la misma línea, la web de Puerto Rico tiene una plataforma incompatible con Internet Explorer, lo que obliga a usar la plataforma de Google Chrome para tener acceso a las pestañas que contienen la información, así como a los informes de auditoría y, de lo contrario, no permite abrir los archivos. Además, presenta los informes de auditoría en un listado que permite visualizar 15 informes por página, de tal forma que al avanzar

a las páginas siguientes y consultar algún informe, cuando se requiere regresar al listado, crea un error que no permite continuar la búsqueda, y regresa a la página de inicio, generando dificultad para conocer la información.

Otro ejemplo de necesidad de mejoras en la accesibilidad lo encontramos en la web de la EFS de El Salvador, que publica la clasificación de los informes de la dirección de auditoría de las 7 direcciones que menciona dentro de su organigrama así como los subtipos de auditoría, pero no permite el acceso a la lectura de los informes realizados.

Está claro que las TIC son una herramienta que facilita la transparencia y la rendición de cuentas de los organismos públicos. Sin embargo, queda mucho por hacer para que la información no solo esté publicada, sino que la publicación de la misma sea de fácil acceso, comprensible y que permita a los usuarios conocer, en el caso de las EFS, la labor que realizan.

## **6. CONCLUSIONES**

La implantación de las iniciativas de la NGP en América Latina ha supuesto importantes desafíos y diversos autores han cuestionado la implementación práctica de estas reformas (Bresser Pereira, 2001; Nickson, 2002; Ramió, 2001; Villoria & Iglesias, 2000). Las principales limitaciones se encuentran en rasgos característicos de estos países, como los sistemas presidencialistas, pero también el clientelismo y el mayor interés en los inputs que en los resultados (Nickson, 2002). La OCDE reconoce la necesidad de asegurar la sostenibilidad de las reformas, priorizando lo básico y que la agenda de reformas sea capaz de avanzar simultáneamente en la respuesta a las necesidades más urgentes (Marcel, 2013).

La necesidad de promover mejoras en la gestión pública de los Gobiernos de América Latina, impulsó al CLAD a desarrollar una serie de instrumentos normativos (CLAD, 2003, 2006, 2007, 2008, 2009), abordando la problemática de la Gestión Pública en América Latina y estableciendo directrices para la obtención de mejores resultados. Además algunos de estos países han implementado sistemas de indicadores de desempeño así como auditorías de economía, eficiencia y eficacia.



18 de las 20 EFS analizadas en el entorno de los países de América Latina incluyen en su normativa, la realización de auditoría operativa. Aunque no existe una terminología unificada (auditoría de gestión, de desempeño y de economía, eficiencia y eficacia), todas las definiciones las EFS coinciden en que esta auditoría persigue el objetivo de evaluar la economía, eficiencia y eficacia de las entidades públicas.

Con respecto a los informes de auditoría operativa, encontramos que de los informes analizados (1302), la EFS de Puerto Rico realiza el 29,34%, la EFS de Guatemala el 28,19% y México el 24,81%. Además de la EFS de Argentina (6,99%), Bolivia (0,38%), Brasil (1,92%), Ecuador (3,84%), Honduras (0,92%), Nicaragua (2,23%) y Paraguay (1,38%). La EFS de Perú y El Salvador realizan auditorías operativas, pero no permiten el acceso a los informes. Las EFS que no llevan a cabo auditorías operativas, o que no muestran evidencia de ello, son las de Chile, Colombia, Costa Rica, Cuba, Panamá, República Dominicana, Uruguay y Venezuela.

Los temas más auditados por las EFS han sido los relacionados con las actividades de la administración pública central del Estado (17,74%), programas sociales (16,13%), educación (10,60%), actividades de mantenimiento del orden público y seguridad (6,91%), comunicaciones y transportes (6,61%), fondos, fideicomisos y patentes (6,37%) y salud (6,14%).

En función de lo establecido en las diferentes ISSAI (INTOSAI, 1977, 2007a, 2007b, 2010) y el análisis realizado de las páginas web de las EFS, se aporta un listado de buenas prácticas de las EFS. En este análisis, se identificó que el 60% de EFS cuenta con una Ley de transparencia y acceso a la información pública y a su vez publica todos los documentos de su marco legal, siendo esta práctica la que más predomina. Asimismo, Promover la participación ciudadana es una práctica que el 35% de EFS llevan a cabo. El 30% de EFS permiten el seguimiento del trámite de denuncias ciudadanas y el 30% publica los informes de auditoría operativa en formato digital y no escaneados. Las EFS que realizan un mayor número de buenas prácticas son la EFS de México que realiza el 63%, la de Argentina con un 37%, la de Brasil con un 37% y la de Colombia con un 32%.

Sin embargo, los aspectos relacionados con la implantación y el seguimiento del impacto de la auditoría operativa, como son

- promover el programa de formación sobre la práctica de auditorías operativas,
- realizar un mecanismo de seguimiento de las recomendaciones generadas en los informes de auditoría y publicar las acciones que la entidad ha tomado para atender a dichas recomendaciones, y
- contemplar, en el manual de auditoría de operativa, la realización de un plan de acción, para que las entidades auditadas se comprometan a establecer un calendario, con las actividades y plazos para la aplicación de recomendaciones,

no están suficientemente desarrollados en este entorno de las EFS de América Latina. Lo cual hace cuestionar la implantación real de las recomendaciones y por lo tanto del impacto de este tipo de control.

La labor que las EFS han realizado en materia de auditoría operativa se ha podido constatar con la información que estos organismos publican en su web, aunque el acceso a la misma no es siempre práctica para los usuarios. La información que presentan las EFS en sus web es aún escasa y con limitaciones para el acceso. En este análisis hemos encontrado que la información no está bien delimitada, hay problemas en la descarga de los informes, la presentación de estos en formato digital, no es una práctica común en todas las EFS, ya que encontramos informes escaneados y en algunos casos la lectura del mismo es complicada porque están contenidos en archivos PDF sin un número de informe que permita identificarlos. Además de que no todas las EFS proporcionan un buscador que facilite el acceso a los informes de auditoría.

Con miras hacia un buen gobierno, la Transparencia y rendición de cuentas son elementos fundamentales y aplicables a todas las entidades públicas. Para las EFS, especialmente, es un componente indispensable por la tarea que desempeñan por lo que se les atribuye la obligación de demostrar con el ejemplo, los principios de transparencia y responsabilidad. Y todo ello es aplicable a la transparencia en materia de auditoría pública y a la publicación y accesibilidad de los informes que realizan en entidades públicas. La Entidad de Fiscalización Superior tiene la obligación de ser transparente, tal como señala OLACEFS (2009, pp. 1) *“Las Entidades de Fiscalización Superior (EFS) juegan un papel clave e ineludible en el proceso de rendición de cuentas, y tienen*

*un papel fundamental en la construcción del conocimiento ciudadano de lo que los gobernantes han hecho con el mandato que la sociedad les dio”.*

#### Limitaciones de este estudio.

No es posible asegurar que las EFS de América Latina en las que no encontramos evidencia de la realización de auditorías operativas en su web, no ejerzan en la práctica este tipo de control, ya que el análisis se ha basado fundamentalmente en este medio. Sin embargo, actualmente es poco habitual, en cualquier parte del mundo, no publicar en la web el trabajo que llevan a cabo estas entidades. Por ello, presuponemos que la información que aparece en las respectivas web mantiene una alta correspondencia con el trabajo que realizan.

## **7. BIBLIOGRAFÍA**

- ASF. (2009). Reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a la Ley Reglamentaria. México.
- Atanasiu, R. (2010). Control externo en Uruguay. *Revista de la Red de Expertos Iberoamericanos en Fiscalización*, 5, 42-45.
- Barzelay, M. (2001). *The New Public Management: Improving Research and Policy Dialogue* (1 ed.): University of California Press.
- Bonnefoy, J. C., & Armijo, M. (2000) Indicadores de Desempeño en el Sector Público. Vol. 5. *Serie Gestión Pública*. Santiago, Chile: CEPAL/ Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES)
- Bresser Pereira, L. C. (2001). New Public Management Reform: Now in the Latin America Agenda, and Yet.... *Revista Internacional de Estudios Políticos*, 3(Especial), 143-166.
- CCR. (2005). Manual de Auditoría Gubernamental (pp. 218). San Salvador, El Salvador.
- CGR. (1996). Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá. Panamá.
- CGR. (2013). Guía de Auditoría de la Contraloría General de la República de Colombia. Ajustada en el Contexto SICA.
- CGR. (2014). Normas Generales de Auditoría Para el Sector Público de Costa Rica.

- CLAD. (1998). A New Public Management for Latin America. CARACAS: CLAD – Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo.
- CLAD. (2003). Carta Iberoamericana de la Función Pública.  
<http://old.clad.org/documentos/declaraciones/cartaibero.pdf>
- CLAD. (2006). Código Iberoamericano de Buen Gobierno.  
<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/ICAP/UNPAN027945.pdf>
- CLAD. (2007). Carta Iberoamericana de Gobierno Electrónico.  
[http://www.bnp.gob.pe/portals/bnp/pdf/transparencia/normaslegales/2010/jun/carta\\_iberamericana\\_de\\_gobierno\\_electronico.pdf](http://www.bnp.gob.pe/portals/bnp/pdf/transparencia/normaslegales/2010/jun/carta_iberamericana_de_gobierno_electronico.pdf)
- CLAD. (2008). Carta Iberoamericana de Calidad en la Gestión Pública.  
[http://www.bnp.gob.pe/portals/bnp/pdf/transparencia/normaslegales/2010/jun/carta\\_iberamericana\\_de\\_calidad.pdf](http://www.bnp.gob.pe/portals/bnp/pdf/transparencia/normaslegales/2010/jun/carta_iberamericana_de_calidad.pdf)
- CLAD. (2009). Carta Iberoamericana de Participación Ciudadana en la Gestión Pública.  
<http://old.clad.org/documentos/declaraciones/carta-iberamericana-de-participacion-ciudadana>
- CLAD. (2010). Gestión Pública Iberoamericana para el Siglo XXI. Santo Domingo: CLAD – Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo.
- Colón Carlo, I. (2000). *El Ámbito de Investigación del Contralor de Puerto Rico*. Paper presented at the Conferencia sobre transparencia y desarrollo en América Latina y el Caribe, Puerto Rico.
- Constitución Política de la República de Chile (1943).
- Constitución Política de la República de Panamá (1946).
- Constitución Política de la República de Costa Rica (1949).
- Constitución del Estado Libre Asociado de Puerto Rico (1952).
- Constitución de la República Oriental del Uruguay (1967).
- Constitución de la República de El Salvador (1983).
- Constitución Política de la República de Guatemala (1985).
- Constitución Federal de Brasil (1988).
- Constitución Política de Colombia (1991).
- Constitución Nacional de la República de Paraguay (1992).
- Constitución Política del Perú (1993).
- Constitución Nacional de Argentina (1994).
- Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela (1999).

- Constitución de la República de Honduras (2002).
- Constitución de Ecuador (2008).
- Constitución Política de Bolivia (2009).
- Constitución de la República Dominicana (2010).
- Decreto Ley N° 14933, Bolivia (1977).
- Decreto 267, Normas sobre organización y funcionamiento de la Contraloría General de la República de Colombia (2000).
- Decreto Supremo N° 023-2011-PCM (2011).
- Hood, C. (1991). *Administrative argument*. Aldershot, Hants, England: Dartmouth Pub. Co.
- INTOSAI. (1977). ISSAI 1 - La Declaración de Lima.
- INTOSAI. (2004). ISSAI 3000. Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI. Viena, Austria.
- INTOSAI. (2007a). ISSAI 10 – Declaración de México sobre Independencia de las EFS.
- INTOSAI. (2007b). ISSAI 20 – Principios de transparencia y rendición de cuentas.
- INTOSAI. (2010). ISSAI 21-Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas.
- INTOSAI. (2011). El Propósito y Dominio de las Normas Profesionales de la INTOSAI.
- INTOSAI. (2013). ISSAI 12 – El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos. Pekin, China.
- Ley Núm. 9 de Puerto Rico (1952).
- Ley 32. Por la cual se adopta la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de Panamá (1984).
- Ley No. 1178- Bolivia (1990).
- Ley Ordinaria N° 8,443- Brasil (1992).
- Ley de la Corte de Cuentas de la República de El Salvador (1995).
- Ley de Reforma Parcial a la Constitución Política de la República de Nicaragua, Ley No. 330 (2000).
- Ley N° 27785. Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República del Perú (2002a).
- Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas de Guatemala (2002b).
- Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas de Honduras (2002c).

- Ley No. 10-04 de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana (2004).
- Ley N° 29622, Perú (2010a).
- Ley. (2010b). Ley N° 18.719. Presupuesto Nacional de la Republica Oriental de Uruguay, periodo 2010-2014. Uruguay.
- Ley N° 10.336, Ley de Organización y Atribuciones de la Contraloría General de la República de Chile (2009).
- Ley Orgánica de la Contraloría General de la Republica de Costa Rica (1994).
- Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de Venezuela (2001).
- Ley Organica de la Contraloria General del ecuador (2002).
- Ley No 681. Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado- Nicaragua (2009).
- Ley 276/94. Ley Orgánica y Funcional de la Contraloría General de la República de Paraguay (1993).
- Longo, F. (2003). *La responsabilización por el rendimiento en la gestión pública: problemas y desafíos*. Paper presented at the Octavo Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá.
- Manual de Auditoría de Rendimiento de Brasil (2010).
- Manual de Normas y Procedimientos en Materia de Auditoría del Estado de Venezuela (2011).
- Marcel, M. (2013). La Reforma de la Administración Pública. La Perspectiva de la OCDE *Seminario Internacional “Avances y Perspectivas de la Reforma del Estado y la Administración Pública”*. Santo Domingo, República Dominicana.
- Normas de Auditoría- Argentina. Resolución 145/93 AGN (1993).
- Normas de Auditoría Gubernamental de Bolivia (2005).
- Normas de Auditoría Gubernamental- Perú (2011).
- Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (2008).
- Nickson, A. (2002). Transferencia de políticas y reforma en la gestión del sector público en América Latina: el caso del New Public Management. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, 24(Octubre).
- OCPR. (2013). Manual de Normas de Auditoría (Vol. 4). Puerto Rico.
- OLACEFS. (2009). Declaración de Asunción: Principios sobre Rendición de Cuentas.
- OLACEFS. (2014). EFS de América Latina y el Caribe acuerdan revisar sus procesos para implementar auditorías de desempeño *Boletín digital bimestral de la*

- OLACEFS*, 9, 1-15. [http://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2014/09/Boletin-Olacefs\\_10\\_FINAL.pdf](http://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2014/09/Boletin-Olacefs_10_FINAL.pdf)
- ONU. (2009) Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas (CIIU). *M: Vol. 4* (pp. 328). Nueva York.
- ONU, & INTOSAI. (2013). Función Auditora y Asesora de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS): Oportunidades y Riesgos así como Posibilidades de la Participación de los Ciudadanos *Informe sobre el 22° Simposio Naciones Unidas/INTOSAI, Reunion del Grupo de Expertos*. Viena.
- Pina, V., & Torres, L. (2008). ¿Esta promoviendo el e-government una administración pública más transparente? Una visión global. *Auditoría pública: revista de los Organos Autónomos de Control Externo*, 44, 89-96.
- Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2009). Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. *European Accounting Review*, 18(4), 765–807.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2000). *Public management reform: a comparative analysis* (2nd ed.). Oxford: Oxford University Press.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2003). Evaluating public management reforms: an international perspective. In W. H. (Ed.), *Evaluation in public sector reform: concepts and practice in international perspective* (pp. 12-35): Cheltenham, Edward Elgar.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2011). *Public Management Reform: A Comparative analysis: New Public Management, Governance and the Neo-Weberian State*. Oxford: Oxford University Press.
- Ramió, C. (2001). Los problemas de la implantación de la nueva gestión pública en las administraciones públicas latinas: modelo de Estado y cultura institucional. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, 21(Octubre).
- Reforma de la Constitución Política de Bolivia (1967).
- Reglamento de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas de Honduras (2002).
- Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas de Guatemala (2003).
- Reglamento de la Ley No. 107. Ley de la Contraloría General de la República de Cuba (2009).
- Resolución CGR N° 221/12-Código de Buen Gobierno de la Contraloría General de la República de Paraguay (2012).

SIGEN. Ley 24.156. Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control de Argentina (2013).

Texto Ordenado Ley de Contabilidad y Administración Financiera, Uruguay (2014).

Torres, L. (2002). *La Auditoría Operativa: un instrumento para la mejora de la gestión pública*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

Torres, L. (2004). Trajectories in public administration reforms in European Continental countries. *Australian Journal of Public Administration*, 63, 99-112.

Villoria, M., & Iglesias, A. (2000). Programas de Reorganización y Modernización Administrativa: Marco Teórico y Análisis de Caso. *Revista Vasca de Administración Pública*, 56.



## **CAPITULO II**

### **LA “REVISIÓN ENTRE PARES” EN LA MEJORA DE LA GESTIÓN DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES**

#### **1. INTRODUCCIÓN**

La labor que ejercen las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) conlleva una gran responsabilidad y sobre todo un compromiso con el Estado y la sociedad. El control que ejercen sobre las entidades que utilizan recursos públicos para verificar que se cumplan los objetivos y metas de los programas gubernamentales, pone también a las propias EFS en la mira de la sociedad. Por ello, el trabajo realizado por estas entidades y su uso de los recursos públicos se convierte en un elemento de interés público que debe ser controlado. Las EFS juegan un papel clave e ineludible en el proceso de rendición de cuentas, y tienen un papel fundamental en la construcción del conocimiento ciudadano sobre lo que los gobernantes han hecho con el mandato que la sociedad les dio (OLACEFS, 2009).

Que las EFS estén dotadas de la suficiente autonomía administrativa y financiera, no es motivo para que se las excluya del control. La transparencia de la información es un elemento clave para generar credibilidad acerca del trabajo fiscalizador. En otras palabras, es necesario que la misma EFS lleve a cabo un proceso de evaluación que le permita identificar las áreas y/o funciones que necesiten ser mejoradas y que publique dichas evaluaciones. Sin embargo, dado que las EFS son el órgano máximo de control externo en cada país, hablar de una revisión al revisor resulta complicado, sobre todo si se piensa que dicho control lo ejerza alguna entidad del mismo país. Es por ello que en los últimos años en América Latina se ha llevado a cabo un procedimiento llamado revisión entre pares o *peer reviews*. INTOSAI (2010b, pp. 6) define a la revisión entre pares como “*la evaluación de una EFS realizada por una o más EFS*”.

A nivel internacional, la Government Accountability Office (GAO) de Estados Unidos contempla la realización de revisión entre pares en sus “Government Accounting Standards” (GAGAS), dentro del apartado de “Quality Control and Assurance” (GAO, 2003, 2007, 2011) y ha llevado a cabo este proceso en los años 2004, 2007, 2010 y 2013.

Por su parte, la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) dentro de su plan estratégico para 2005-2010, planteó la necesidad de elaborar una guía sobre revisiones entre pares. El resultado fue la Norma internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 5600 (2010b) "Guía para revisiones entre pares", aprobada en el XX Congreso de INTOSAI.

El objetivo de este capítulo es profundizar en las revisiones entre pares llevadas a cabo a las EFS de América Latina desde otros entornos geográficos, y entre ellas, prestando un especial interés a las relacionadas con temas de auditoría operativa. En el apartado 2 presentamos la revisión entre pares tal y como la contempla INTOSAI, dado que es el marco de referencia de las revisiones entre pares realizadas en América Latina; el apartado 3 hace referencia a la revisión entre pares llevadas a cabo en Estados Unidos y en otros países pioneros en este campo; el apartado 4 incluye un análisis de las revisiones entre pares realizadas a las EFS de América Latina por EFS de OLACEFS; el apartado 5 incluye un análisis de las revisiones entre pares realizadas a las EFS de América Latina, por organismos internacionales o EFS ajenas a OLACEFS; el apartado 6 incluye un resumen de las revisiones entre pares analizadas, y el apartado 7 incluye las conclusiones de este capítulo.

## **2. LA REVISIÓN ENTRE PARES EN EL MARCO NORMATIVO DE INTOSAI**

La revisión entre pares planteada por INTOSAI pretende ser un mecanismo de evaluación a través del cual las EFS que se sometan a este procedimiento conozcan sus áreas de mejora así como sus deficiencias en diversos procedimientos propios de su actividad fiscalizadora. La finalidad de someterse a una revisión entre pares dependerá de cada EFS, ya que puede tener distintos objetivos como la rendición de cuentas, la mejora de la transparencia o incrementar, como resultado de la rendición de cuentas y la transparencia, la credibilidad de su labor ante las entidades públicas y la sociedad.

Además de la rendición de cuentas, INTOSAI (2010) indica que la revisión entre pares, al estar enfocada a mejorar los procedimientos de las EFS, permite mostrar a la sociedad el interés de éstas por incrementar la eficiencia y eficacia de su actividad. En gran medida, la revisión entre pares representa un benchmarking entre la EFS revisada y la EFS revisora que permite adquirir no sólo mejores prácticas sino incrementar el valor

y conocimiento. Asimismo, permite una colaboración y mejores relaciones entre las EFS buscando así la unificación de procedimientos y el aprendizaje (INTOSAI, 2010b).

En la actualidad, el marco de referencia para la revisión entre pares es la ISSAI 5600. Que se establece como una guía sobre los aspectos generales de la revisión entre pares. Detallando los temas relativos tanto a la preparación, la realización, el seguimiento y evaluación. De especial relevancia en el proceso es el memorándum de entendimiento (MoU), que indica los aspectos a revisar, el enfoque y el objetivo previsto de la revisión, el calendario, los criterios esenciales así como las condiciones necesarias para garantizar su cumplimiento. La ISSAI 5600 fue realizada por un comité de INTOSAI integrado por las EFS de Austria, Bangladesh, Croacia, Estados Unidos, Eslovaquia Estonia, Francia, Hungría, Marruecos, Polonia, Suecia y del Tribunal de Cuentas Europeo (INTOSAI, 2010b).

La ISSAI 5600, a diferencia de la GAGAS 2011 que obliga a la revisión entre pares cada tres años, establece que tanto someterse a la revisión, como la publicación de los resultados de la misma es de carácter voluntario. Del mismo modo, mientras que las GAGAS (GAO, 2011) establece el alcance global de la revisión, la ISSAI 5600 indica que la revisión entre pares puede abordar la actividad fiscalizadora en su conjunto o determinadas funciones organizacionales (gestión financiera, al plan estratégico, el control interno, al sistema de información, la gestión de los recursos humanos, formación,...) o actividades determinadas, como podría ser la auditoría financiera, de regularidad u operativa.

INTOSAI hace referencia a la revisión entre pares también en su ISSAI 12 (2013a) "El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos", que en su Principio 9 sugiere que las EFS deberían realizar una revisión independiente de su desempeño, por ejemplo, a través de la revisión entre pares. Dicha ISSAI, sugiere que las EFS deberían inspirarse en el trabajo de otras entidades, incluidas las EFS pares, la INTOSAI y los grupos regionales de trabajos, dado que dicho intercambio de experiencias y conocimientos puede generar un progresivo fortalecimiento entre EFS. En definitiva, las EFS también deben someter su actividad a una evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de sus actuaciones.

Posterior a la emisión de la ISSAI 5600, INTOSAI elaboró un documento de acompañamiento a esta norma, que contiene una lista de verificación para aportar sugerencias de los posibles contenidos y objetos de revisión en este procedimiento. INTOSAI (2013b) indica que la lista de verificación sirve como marco de referencia para las cuestiones a tratar durante la revisión entre pares, asimismo sirve como instrumento de verificación interno para analizar si la práctica fiscalizadora de las EFS se adapta a las normas generalmente reconocidas. Dicha lista aparece reflejada en la Tabla 2.1, cada uno de los temas contiene un listado de preguntas que ayudaran a recoger información acerca de la EFS revisada, de tal forma que funciona como una guía práctica de auditoría.

Tabla 2.1 Temas de la lista de verificación

Marco normativo	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Independencia jurídica</li> <li>○ Independencia financiera</li> <li>○ Independencia organizativa</li> <li>○ Mandato de auditoría</li> <li>○ Facultades y enfoque de auditoría</li> <li>○ Estrategia</li> <li>○ Régimen interno</li> <li>○ Rendición de cuentas</li> <li>○ Recomendaciones legales / administrativas</li> </ul>
Normas internas y reglamentos / procedimientos de control de la calidad	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Tipos de auditoría</li> <li>○ Normas fiscalizadoras</li> <li>○ Control de calidad</li> <li>○ Revisión interna / externa</li> <li>○ Relaciones con otras entidades públicas</li> <li>○ Secreto profesional</li> </ul>
Aspectos estructurales	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Normas formales</li> <li>○ Áreas funcionales</li> </ul>
Enfoque de auditoría	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Selección de los objetos a auditar</li> <li>○ Planificación</li> <li>○ Realización de la auditoría</li> <li>○ Informes de auditoría</li> <li>○ Seguimiento y tratamiento ulterior de los resultados de la EFS</li> </ul>

Fuente: Adaptado del anexo a la ISSAI 5600 (INTOSAI, 2013b)

### **3. EXPERIENCIAS INTERNACIONALES EN LA REVISIÓN ENTRE PARES: ESPECIAL REFERENCIA A LA GAO DE ESTADOS UNIDOS**

La GAO de Estados Unidos en sus normas de auditoría gubernamental, el conocido como Yellow Book, establece en la norma 3.82 referente al control y garantía

de calidad (GAGAS2011, pp. 81), que *toda organización auditora que realice auditorías de acuerdo con las GAGAS<sup>1</sup> debe establecer un sistema de control de calidad que debe estar diseñado para proporcionar a la organización auditora, seguridad razonable que tanto la organización como el personal, cumplen con las normas profesionales, requisitos legales y reglamentos aplicables, así como la realización de revisiones entre pares por revisores externos a la organización y que esta revisión debe llevarse a cabo al menos una vez cada tres años.*

Las revisiones tienen un alcance global que incluye a las auditorías financieras y operativas y que pretende determinar si diseña adecuadamente un sistema de control de calidad y si opera de manera efectiva, con la finalidad de brindar una seguridad razonable de que se adapta a los estándares profesionales. Frente a la herramienta de mejora que plantea INTOSAI, vemos que la GAO plantea un mecanismo de garantía de calidad, que refleja un mayor nivel de desarrollo de los mecanismos de auditoría. Al igual que en la ISSAI, las revisiones entre pares se rigen por un MoU entre la GAO y la entidad o entidades revisoras. La revisión incluye un análisis de la documentación de auditoría, pruebas de áreas funcionales, y entrevistas con el personal. Los revisores informan al Comité Ejecutivo, la administración y miembros del personal<sup>2</sup>.

Castillo (2007) estudió la primera revisión entre pares a la que se sometió la GAO como parte del sistema de garantía de calidad implantado por este organismo y en relación con los trabajos de auditoría operativa que llevo a cabo este organismo en el año 2004. La autora señaló que gracias a esta práctica, éste organismo dispuso de un diagnóstico para compararse con otras EFS y detectar aspectos susceptibles de mejora. A su vez que esta práctica proporciona un marco de comparación de sus prácticas habituales y mejorar su actuación.

Las revisiones entre pares que ha experimentado la GAO se muestran en la Tabla 2.2.

---

<sup>1</sup> Normas Generales de Auditoría Gubernamental (Generally Accepted Government Auditing Standards)

<sup>2</sup> <http://www.gao.gov/about/review.html>

Tabla 2.2 Experiencia de revisiones entre pares de la GAO de Estados Unidos

Revisoras	Año de publicación	Objetivo
KPMG	2005	Revisar el sistema de control de calidad para la práctica de la auditoría financiera del año 2004.
Office of the Auditor General -Canada	2005	Examinar si la práctica de auditoría operativa de la GAO en el año 2004 fue adecuadamente diseñada y funcionó eficazmente para proporcionar una seguridad razonable de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental.
NAO Australia		
Auditoría Superior de la Federación de México		
Algemene Rekenkamer-Holanda		
Riksrevisjonen- Noruega		
Office of the Auditor-General- Sudáfrica		
Riksrevisionen- Suecia		
KPMG	2008	Revisar el sistema de control de calidad para la práctica de la auditoría financiera del año 2007.
Office of the Auditor General -Canada	2008	Examinar si la práctica de auditoría operativa de la GAO en el año 2007 fue adecuadamente diseñada y funcionó eficazmente para proporcionar una seguridad razonable de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental.
NAO Australia		
Algemene Rekenkamer-Holanda		
NAO Reino Unido		
The Office of the Auditor General- Noruega	2011	Revisar el sistema de control de calidad para la práctica de la auditoría financiera del año 2010 y si la práctica de auditoría operativa de la GAO en el año 2010 fue adecuadamente diseñada y funcionó eficazmente para proporcionar una seguridad razonable de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental. Además, se evaluó el seguimiento que la entidad dio a las recomendaciones de las revisiones del año 2008.
The Office of the Auditor- Canada		
Algemene Rekenkamer-Holanda		
NAO Suecia		
NAO Reino Unido		
The Office of the Auditor General- Noruega	2014	Revisar el sistema de control de calidad para la práctica de la auditoría financiera del año 2010 y si la práctica de auditoría operativa de la GAO en el año 2013 fue adecuadamente diseñada y funcionó eficazmente para proporcionar una seguridad razonable de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental. Además, se evaluó el seguimiento que la entidad dio a las recomendaciones de las revisiones del año 2011.
The Office of the Auditor- Canada		
NAO Reino Unido		
NAO Dinamarca		
Department of the Auditor General- Dinamarca		

Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos de los informes publicados por la GAO en su página web.

La Tabla 2.2 muestra que la GAO de Estados Unidos se ha sometido hasta la fecha de este estudio, a cuatro revisiones entre pares, aunque las dos primeras están

divididas ya que se observa que antes de la revisión del año 2011, esta entidad era revisada en materia de auditoría financiera por una firma internacional de auditoría y en materia de auditoría operativa por EFS pares. En las revisiones del año 2011 y 2014 realizadas por EFS pares, éstas evaluaron tanto la práctica de auditoría financiera como de auditoría operativa. Además, en estas últimas, el equipo de EFS revisoras también revisó las recomendaciones que la GAO implantó como resultado de revisiones anteriores. Cabe destacar que a la vista de los informes publicados por la GAO en su página web, se observa un avance destacable en la forma de presentación del informe y la claridad del contenido. Además, de que en las últimas dos revisiones también han evaluado el seguimiento de las recomendaciones, lo que sugiere que la revisión entre pares es una práctica que agrega valor a la entidad revisada y que proporciona un medio para que esta entidad conozca tanto sus buenas prácticas como sus áreas de mejora. En las revisiones posteriores al año 2010 también se verificó si esta entidad diseñó un marco de garantía de calidad integral, ajustado a las normas internacionales para la evaluación de la calidad de las EFS, en concreto la ISSAI 40 “Control de Calidad para la EFS” (INTOSAI, 2010a).

Otras EFS como la NAO del Reino Unido y Australia, no participan en revisiones entre pares, pero han diseñado también mecanismos de control de su auditoría. La NAO del Reino Unido tiene un sistema nacional de control de calidad de auditoría, a través de un comité de seguimiento<sup>3</sup>. La NAO de Australia somete a revisión su proceso de auditoría operativa, a través de un auditor independiente que es nombrado por el Gobernador General por recomendación del Ministro con la aprobación del Comité Conjunto de Cuentas Públicas y Auditoría. Esta última ha sometido su proceso de auditoría operativa en ocho ocasiones, desde el año 2000 hasta el año 2011<sup>4</sup>.

En el caso de Canadá, los procesos de auditoría de la Office of the Auditor General son evaluados por asesores independientes cada año desde 2009<sup>5</sup> y también participa en revisiones entre pares. En su web únicamente publica la segunda y última revisión a la fecha de este estudio: En la última, que tuvo lugar en el año 2009, se revisó su proceso

---

<sup>3</sup> <https://www.frc.org.uk/About-the-FRC/FRC-structure/Former-FRC-structure/Audit-Inspection-Unit.aspx>

<sup>4</sup> <http://www.anao.gov.au/About-Us/External-Audits>

<sup>5</sup> [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au\\_lp\\_e\\_8072.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_lp_e_8072.html)

de auditoría por las EFS de Australia, Holanda, Noruega y Reino Unido. También, encontramos que en la web del Comité de Creación de Capacidad Institucional de la INTOSAI<sup>6</sup>, se publicó el informe de la primera revisión entre pares a la que se sometió esta entidad en el año 2004 donde las EFS revisoras fueron, las EFS de Francia, Holanda, Noruega y Reino Unido.

Cabe destacar que según los datos proporcionados en la web el Comité de Creación de Capacidad Institucional de la INTOSAI, la primera EFS que se sometió a una revisión entre pares fue la Riigikontroll de Estonia, en el año 1999. Según el informe de esta revisión entre pares, el Auditor General de esta EFS solicitó mediante el programa de Apoyo para la Mejora de la Gobernanza y la Administración (SIGMA), iniciativa conjunta de la Unión Europea y la OCDE, llevar a cabo una evaluación del funcionamiento de la EFS de Estonia (marco legal, proceso de auditorías, planificación y control de calidad, gestión y organización, entre otras), que se había restablecido en 1990. El Auditor General de la EFS de Estonia, solicitó esta evaluación, entre otras razones, como parte de los preparativos realizados para la adhesión de Estonia a la Unión Europea. El equipo revisor estuvo integrado por las EFS de Holanda, Alemania y Dinamarca (SIGMA, 1999). No obstante, después de esa primera revisión, únicamente se ha sometido a otra revisión entre pares realizada en el año 2005, a través del mismo programa SIGMA. En esta ocasión participaron como revisoras las EFS de Holanda, Alemania y Dinamarca.

Entre las EFS mencionadas, la única EFS que está obligada por su normativa someterse a la revisión entre pares es la GAO de Estados Unidos y la evaluación se realiza verificando que sus procedimientos cumplan con las Normas de Auditoría Gubernamental.

Bajo el marco de la ISSAI 5600, la primer EFS a nivel mundial en someterse a una revisión entre pares cumpliendo esta normativa fue Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky de Eslovaquia en el año 2011, las EFS revisoras fueron las de Reino Unido, Estonia, Polonia y Eslovenia y revisaron principalmente las actividades de

---

<sup>6</sup> <http://www.intosaicbc.org/mdocs-posts/canada2004report/>



auditoría, de planificación de la auditoría, de conducción de las auditorías y la información de sus resultados de esta EFS.

#### **4. EXPERIENCIA DE LA REVISIÓN ENTRE PARES EN AMÉRICA LATINA, REALIZADA POR ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE OLACEFS**

La Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) a través del Comité de Capacitación Regional (CCR) y como parte de su planificación estratégica programó la realización de revisiones entre pares como una nueva forma de desarrollar y mejorar las capacidades de las EFS de esta región. En febrero de 2010 OLACEFS suscribió un MoU con la Agencia Técnica de Cooperación Alemana (GTZ)<sup>7</sup>, dando lugar al proyecto denominado “Aporte de las EFS a la Transparencia en las Administraciones Públicas: Fortalecimiento de OLACEFS”. Cuyo objetivo fue impulsar acciones para el desarrollo de capacidades a través de un aprendizaje de impacto. Posteriormente, en la XVI reunión del CCR de OLACEFS se aprobó el “Plan Operacional de Capacitación Regional 2011-2012” del CCR. Este Plan estableció que era necesario la ejecución de actividades relacionadas a la excelencia metodológica para el desarrollo del control fiscal, para ello se consideró prioritario la ejecución de pruebas piloto de revisión entre pares, junto con la implementación de un sistema de capacitación regional, la realización de seminarios en diversos temas de interés y la implementación de un sistema de gestión de conocimiento en la región.

Como parte del Plan Operacional, en 2011 se llevaron a cabo dos revisiones entre pares piloto, para ello se crearon dos grupos de trabajo entre las EFS miembros de OLACEFS (OLACEFS, 2011). El primero de estos grupos lo integraban las EFS de Chile y Ecuador, ejerciendo la EFS de Chile como revisora de la EFS de Ecuador, y el segundo grupo lo integraron las EFS de Perú y El Salvador, ejerciendo la EFS de Perú como revisora de la EFS de El Salvador. En los siguientes apartados, se muestran los aspectos más relevantes de estas revisiones entre pares piloto, así como, los resultados de otras revisiones entre pares realizadas en el ámbito de América Latina solicitadas por iniciativa propia por las EFS de Brasil, Chile, Costa Rica México y Perú. Cabe destacar

---

<sup>7</sup> Actualmente Agencia Alemana de Cooperación Técnica (GIZ) (Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit).

que solo dos de ellas Costa Rica y México han sometido a revisión entre pares a sus procesos de auditoría operativa.

#### 4.1 Revisión entre pares realizada por la Contraloría General de la República de Chile a la Contraloría General del Estado de Ecuador

El informe final de esta prueba piloto se denominó “Revisión Internacional a la Contraloría General del Estado de la Republica de Ecuador por parte de la Contraloría General de la República de Chile”. Como mencionamos en líneas anteriores, la ISSAI 5600 contempla que una revisión entre pares puede abordar uno o diversos temas, los cuales deberán incluirse en el MoU al iniciar la revisión (INTOSAI, 2010b). Esta revisión entre pares, se centró en los procesos de planificación institucional, administración financiera y formación de la Contraloría General del Estado de la República de Ecuador en el año 2011 (CGR, 2012).

Los criterios utilizados para evaluar los procesos se basaron en las normas y recomendaciones de INTOSAI, en concreto la ISSAI 5600, así como la normativa que rige a la EFS de Ecuador. Tras la revisión de los tres procesos arriba mencionados el informe final incluyó la distinción de las buenas prácticas desempeñadas y recomendaciones para generar mejoras. En la Tabla 2.3 se resume el resultado de la revisión.

Tabla 2.3 Buenas prácticas y recomendaciones de la revisión entre pares Chile-Ecuador

Proceso	Buenas practicas	Recomendaciones
Planificación Institucional	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Existencia de normas claras.</li> <li>○ Implementación de nuevo enfoque de control.</li> <li>○ Utilización de tecnologías de la Información, como el sistema de control (SISCON) y Autoaudit.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Atender a las peticiones de organismos de la Administración del Estado y ciudadanía.</li> <li>○ Aumentar la dotación del personal y mejorar la redistribución del existente.</li> <li>○ Revisar los tiempos y el alcance de las auditorías, así como el control de calidad de los informes, haciendo énfasis en aquellos documentos de mayor complejidad.</li> <li>○ Analizar el cumplimiento del artículo 90 de la Ley Orgánica, en lo relativo a la notificación inicial, la comunicación de resultados y la notificación final.</li> <li>○ Eliminar la Conferencia final estipulada</li> </ul>

		en los artículos 23 y 24 de la Ley Orgánica, y realizar una reunión con la entidad auditada al finalizar, emitir un pre informe de carácter confidencial con un plazo de rectificaciones y finalmente emitir el informe oficial.
Administración Financiera	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Utilización de sistema informático e-SIGEF que proporciona información financiera, de tesorería, presupuesto, contabilidad así como información relativa al reglamento utilizado para la determinación y recaudación de la aportación del cinco por mil que deben entregar obligatoriamente todas las entidades públicas para financiar parte del presupuesto de la CGR.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Analizar los riesgos de aquellas instituciones que han presentado diferencias en el cumplimiento de la aportación del cinco por mil que recibe la CGE, y que sean sólo éstas las que se sometan a verificación del cumplimiento de la aportación.</li> </ul>
Formación	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Implementación de sistema virtual de detección de necesidades formativas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Reorientar la oferta de formación hacia el buen desarrollo institucional y el cumplimiento de los objetivos estratégicos.</li> <li>○ Fortalecer la formación interna y el interés de los funcionarios por las actividades de perfeccionamiento.</li> <li>○ Evaluar el aprendizaje adquirido.</li> <li>○ Mantener un control permanente de los procesos con la finalidad de dar soluciones oportunas a situaciones críticas que puedan presentarse.</li> </ul>

Fuente: Adaptado del informe final (CGR, 2012)

La EFS de Ecuador al finalizar el informe señaló que algunas de las recomendaciones producto de la revisión entre pares han sido implantadas, cumpliendo ambas EFS con el MoU. Además en las recomendaciones producto de la revisión entre pares, se detallaron aspectos que proporcionaron un beneficio para la mejora en la gestión de la EFS de Ecuador, la recomendación más destacada fue la solicitud a la autoridad competente del aumento de dotación de personal, así como, la redistribución del existente a la fecha de la revisión. La EFS del Ecuador destacó esta recomendación por considerarla necesaria para poder cubrir su ámbito de control que había incrementado en los últimos años. De igual forma en relación a las auditorías, la EFS de Chile sugirió la revisión de los tiempos y el alcance de las mismas, así como, el control de calidad de los informes. Parece necesario destacar también que se ve como necesario

mejorar no solo la dotación de personal sino también los procesos de formación continua de la EFS, hechos que puede limitar la capacidad de la entidad de abordar las auditorías operativas.

Respecto al seguimiento a las recomendaciones que resultaron de la revisión entre pares, la EFS de Ecuador se comprometió a dar seguimiento a dichas recomendaciones. Esta EFS publicó el informe final de la revisión en su página web, aunque hasta la fecha no se ha publicado ningún documento de seguimiento.

#### **4.2 Revisión entre pares realizada por la Contraloría General de la República de Perú a la Corte de Cuentas de la República de El Salvador**

El informe final de esta prueba piloto se denominó “Revisión Internacional a la Corte de Cuentas de la República de El Salvador por parte de la Contraloría General de la República de Perú”. La revisión tuvo como principal objetivo fortalecer la gestión de la EFS de El Salvador centrándose en los aspectos relevantes para el logro de los objetivos institucionales. En esta línea, fueron revisadas la estructura organizativa, las oficinas regionales de Santa Ana y San Miguel, el centro de investigación y formación y la dirección de auditoría medioambiental. El periodo evaluado comprendió los años 2010 y 2011 (CGR, 2012).

Los criterios utilizados para evaluar los procesos se basaron en las normas y recomendaciones de INTOSAI referentes a la revisión entre pares, ISSAI 5600, así como la normativa que rige a la EFS de El Salvador. En el informe se distinguieron las buenas prácticas que esta EFS ha llevado a cabo en los aspectos evaluados, asimismo se realizaron una serie recomendaciones para ayudar al logro de los objetivos institucionales. La Tabla 2.4 detalla las buenas prácticas observadas y recomendaciones que la EFS de Perú realizó como producto de la revisión entre pares.

Tabla 2.4 Buenas prácticas y recomendaciones de la revisión entre pares Perú-El Salvador

Buenas Practicas	Recomendaciones
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Se ha sometido a procesos de revisión externa por parte de una empresa auditora privada, contratada por la Asamblea Legislativa y por la EFS de Perú.</li> <li>○ Se ha establecido un proceso de formación y acreditación de auditores gubernamentales.</li> <li>○ Se han diseñado planes trianuales de formación de auditoría y administración. Así como planes de formación específicos para funcionarios.</li> <li>○ Se ha creado una aplicación electrónica para la gestión de los papeles de trabajo, que permite almacenar información digital de las auditorías realizadas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Valorar la modificación del artículo 160 de la Constitución, para ampliar el periodo del mandato del titular de la Corte de Cuentas y los magistrados.</li> <li>○ Perseguir políticas encaminadas a la estabilización del personal disminuyendo los contratos temporales.</li> <li>○ Considerar el nivel de especialización dentro de la estructura orgánica.</li> <li>○ Evaluar la necesidad de restablecer la función de supervisión y definir con claridad quien asumirá tales funciones.</li> <li>○ Dotar a la Coordinación General de Auditoría del equipo técnico especializado.</li> <li>○ Establecer el proceso para la supervisión de auditorías contratadas por entidades y organismos del sector público a firmas privadas.</li> <li>○ Revisar y/o actualizar el manual para evaluar la gestión institucional aplicando indicadores de gestión para permitir la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia en el cumplimiento de las funciones institucionales.</li> <li>○ Publicar los indicadores de gestión en la web institucional y en el informe anual presentado a la Asamblea Legislativa.</li> <li>○ Valorar la eficiencia del actual modelo de descentralización y en su caso introducir las mejoras oportunas. Para ello, evaluar el volumen de entidades bajo el control de la Corte de Cuentas, su distribución geográfica, la carga de trabajo con relación y los costes asociados a su atención de forma centralizada y comparar el resultado con el esquema actual de Oficinas Regionales.</li> </ul>

Fuente: Adaptado del informe final (CGR, 2012)

La Tabla 2.4, muestra que han sido extensas las recomendaciones que han surgido como producto de la revisión efectuada a la EFS de El Salvador. Destaca lo relativo a la auditoría privada realizada previamente a esta EFS y las que se realizan por firmas privadas a otras entidades públicas, ya que la subcontratación no es muy frecuente en este entorno como se verá en el Capítulo 3. También destaca lo relativo a la descentralización ya que no es un elemento que se encuentra expresamente en la ISSAI 5600 y parece seguir un enfoque contrario al marcado por la NGP sugiriendo la eliminación de la descentralización. Parece necesario que aspectos tales como la

operatividad de las oficinas descentralizadas de la EFS se incluyan en el anexo de verificación para aplicarlo en sucesivas revisiones, ya que la descentralización es una característica predominante en las EFS miembro de OLACEFS. De hecho, la EFS de Perú ha sugerido incluir preguntas relativas a la gestión descentralizada de las EFS. Por último, indicar que la revisión destacó la importancia de desarrollar indicadores de gestión como herramienta de evaluación de la economía, eficiencia, y eficacia en el cumplimiento de las funciones institucionales y publicar dichos indicadores de gestión en su web. La necesidad de incrementar la plantilla también aparece en este caso.

Con posterioridad a la revisión, en 2013, la EFS de El Salvador presentó un informe del plan de seguimiento a las recomendaciones que surgieron como parte de la revisión entre pares. Dicho informe detallaba las acciones a realizar para la implantación de las recomendaciones, así como, el plazo de ejecución, los avances a la fecha del informe y el responsable de que se lleve a cabo la implantación de cada una de las recomendaciones. El informe final de esta revisión no ha sido publicado por la EFS en su página web. Por ello, le solicitamos el informe a la EFS de El Salvador y lo facilitó por correo electrónico.

Las EFS de Perú y El Salvador, no han sido las únicas que se han sometido a la revisiones entre pares de las EFS de América Latina, además de los proyectos piloto en las siguientes líneas haremos referencia a las revisiones realizadas de forma voluntaria por las EFS de América Latina.

#### **4.3 Revisión entre pares realizada por la Contraloría General de la República de Chile y la Auditoría Superior de la Federación de México a la Contraloría General de la República de Costa Rica**

La EFS de Costa Rica se sometió voluntariamente al proceso de revisión entre pares en el año 2011, con la finalidad de incrementar en la sociedad la confianza en su desempeño y de demostrar una actitud proactiva hacia la transparencia y rendición de cuentas. La ISSAI 5600 (2010b) otorga la libertad a aquellas EFS que se decidan someterse a la revisión entre pares para elegir la EFS o las EFS que tendrán el papel de revisoras, así como para determinar el o los procedimientos que serán objetivo de la revisión. La EFS de Costa Rica otorgó el papel de revisoras a las EFS de México y la

EFS de Chile y elaboraron de forma conjunta el memorando de entendimiento (CGR, 2011). En concreto, el memorando establece que la EFS de México tuviese el papel de revisora del proceso de auditoría operativa que lleva a cabo la EFS de Costa Rica, mientras la EFS de Chile actuaría como revisora del proceso de planificación institucional. En este contexto, podemos hablar de revisiones con distintos objetivos y distintas entidades revisoras. Los resultados de ambas revisiones se detallan a continuación.

#### 4.3.1 Revisión entre pares realizada por la Auditoría superior de la Federación de México a la Contraloría General de la República de Costa Rica

El informe final de esta revisión entre pares se denominó “Revisión Internacional entre pares a la Práctica de Auditoría Operativa de la Contraloría General de la República de Costa Rica por la Auditoría Superior de la Federación de México”. El objetivo de la revisión fue evaluar el proceso fiscalizador de las auditorías operativas realizadas en el ejercicio económico 2010, para a través de dicha revisión identificar buenas prácticas, oportunidades de mejora y sugerencias que permitiesen fortalecer las prácticas de auditoría operativa (ASF, 2011).

Los criterios utilizados para evaluar los procesos se basaron en las normas y recomendaciones de INTOSAI referentes a la revisión entre pares, ISSAI 5600, y las normas y procedimientos aplicables a la EFS de Costa Rica. En la Tabla 2.5 se detallan las buenas prácticas y recomendaciones, estas últimas divididas en oportunidades de mejora y sugerencias para fortalecer la práctica de auditorías operativas que resultaron de la revisión. Las primeras reflejan aquellas áreas donde se han detectado debilidades, las segundas las medidas propuestas para mejorar la institución. En la revisión se evaluó la congruencia de los procedimientos y pronunciamientos establecidos por la EFS de Costa Rica con las normas aplicables de la INTOSAI con relación a la independencia de la EFS, principios éticos, planeación estratégica, sistema de aseguramiento de la calidad y aptitud de los auditores, así como, el cumplimiento de dichos procedimientos.

Tabla 2.5 Buenas prácticas y recomendaciones de la revisión entre pares México- Costa Rica

Buenas Practicas	Recomendaciones	
	Oportunidades de mejora	Sugerencias de mejora
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Independencia en su labor fiscalizadora.</li> <li>○ Existencia de un Código de Conducta.</li> <li>○ Elaboración de un Plan Estratégico Institucional, Plan Táctico Institucional y Plan Anual Operativo.</li> <li>○ Claridad en las políticas y procedimientos enfocados a la mejora continua del proceso de fiscalización posterior en las auditorías operativas.</li> <li>○ Existencia de un sistema de control interno, orientado a la valoración de riesgos y de un programa de revisiones desarrollado por el área de auditoría interna.</li> <li>○ Existencia de equipos de auditoría con el grado académico y la experiencia institucional necesaria para las tareas de fiscalización.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ No fue posible identificar con precisión los objetivos, alcance y criterios de evaluación en las auditorías operativas.</li> <li>○ No tiene normas específicas para las auditorías operativas, aunque dispone de una metodología genérica para el proceso de fiscalización posterior.</li> <li>○ No concuerdan las revisiones realizadas con los proyectos incluidos en el Plan Anual Operativo lo que dificulta la identificación de las auditorías operativas.</li> <li>○ No se localizaron normas específicas que regulen la aplicación de las técnicas de muestreo en la etapa de planificación de las auditorías operativas.</li> <li>○ No se acreditaron con la documentación correspondiente los cambios en los tipos de auditoría, objetivos y horas de ejecución que e</li> <li>○ No se identificó vinculación con los criterios de economía, eficiencia y eficacia, pese a que los procedimientos de auditoría se documentan con evidencia suficiente.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Incluir en las directrices como establecer con precisión los objetivos, alcance y los criterios de evaluación de acuerdo con los criterios de economía, eficiencia y eficacia.</li> <li>○ Regular el volumen de auditorías operativas en función del total de revisiones.</li> <li>○ Crear métodos de evaluación basados en indicadores para medir el rendimiento de las entidades.</li> <li>○ Estandarizar la formulación o elaboración de los informes de las auditorías operativas.</li> <li>○ Establecer criterios de seguimiento de las disposiciones que derivan de las auditorías operativas</li> <li>○ Mejorar el conocimiento de la metodología de las auditorías operativas.</li> </ul>

Fuente: Adaptado de Informe final (ASF, 2011)

La revisión realizada denota que la auditoría operativa realizada por la EFS de Costa Rica se encontraba en sus fases iniciales de desarrollo, y aunque se venía realizando todavía tenía problemas para orientar el alcance hacia la economía, eficiencia y/o eficacia, careciendo también de procedimientos claramente establecidos y requiriendo de formación en la materia así como de estandarización de procedimientos.



Con posterioridad, a la emisión del informe final, el 13 de diciembre de 2011, la EFS de Costa Rica, mediante una nota de aceptación de resultados, valoró positivamente la identificación de mejores prácticas, oportunidades de mejoras y desafíos futuros, comprometiéndose a incorporar medidas correctivas en el corto plazo (CGR,2011). La web de la EFS de Costa Rica tiene enlace a dicho informe pero lleva a un enlace roto, por ello, le solicitamos el informe y lo facilitó por correo electrónico<sup>8</sup>.

4.3.2 Revisión entre pares realizada por la Contraloría General de la República de Chile a la Contraloría General de la República de Costa Rica

El informe final de esta revisión entre pares se denominó “Revisión Internacional entre pares al Proceso de Planificación Institucional de la Contraloría General de la República de Costa Rica”. El objetivo fue evaluar el proceso de Planificación Institucional de la EFS de Costa Rica, en relación con el cumplimiento de los procedimientos y pronunciamientos establecidos para su proceso organizacional en los años 2011 y 2012 (CGR, 2011).

Los criterios utilizados en esta revisión se basaron en las normas y pronunciamientos de INTOSAI referentes a la revisión entre pares, ISSAI 5600, así como, en la normativa jurídica que rige a la EFS de Costa Rica. En la Tabla 2.6 se detallan las buenas prácticas y recomendaciones resultados, producto de la revisión entre pares.

Tabla 2.6 Buenas prácticas y recomendaciones de la revisión entre pares Chile- Costa Rica

<b>Buenas Practicas</b>	<b>Recomendaciones</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Apoyó la Unidad de Gobierno Corporativo las decisiones a nivel estratégico y táctico e indicó los pronunciamientos que regulan el proceso y las herramientas para llevarlos a cabo, y vinculó los proyectos y procesos de todas las dependencias de la institución.</li> <li>○ Realizó una clasificación de la planificación estratégica, táctica y operativa.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Efectuar actividades complementarias para el seguimiento a la ejecución del Plan Anual Operativo.</li> <li>○ Desarrollar una metodología de trabajo para los procesos y proyectos del Plan Anual Operativo.</li> <li>○ Continuar con los esfuerzos para que el Poder Legislativo tenga la potestad de aprobar o rechazar la solicitud de recursos que se indican en el presupuesto de la EFS, a fin de que se garantice legalmente la independencia financiera.</li> </ul>

<sup>8</sup> Dicho enlace se ha comprobado en distintos momentos del tiempo y seguía dando problemas a la fecha de cierre del estudio, abril de 2015.

<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Definió una secuencia de pasos lógicos y funcionales codificados, que permite con claridad identificar los insumos y productos del Proceso de Planificación Institucional, en su ámbito estratégico, táctico y operativo.</li> <li>○ Instauró un diagrama estratégico táctico que permite clarificar y revisar los objetivos estratégicos y tácticos institucionales.</li> <li>○ Emitió un manual de gestión y fiscalización integral.</li> <li>○ Elaboró los criterios generales y el marco orientador del Sistema Específico de Valoración del Riesgo Institucional.</li> <li>○ Emitió políticas de buen gobierno.</li> <li>○ Emitió un Código de Conducta.</li> <li>○ Publicó el marco legal así como la planificación institucional en la página web oficial.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Motivar a los departamentos que participan en la elaboración del Plan Anual Operativo para que colaboren con responder a los cuestionarios anuales de autoevaluación del sistema de control interno.</li> </ul>
---	--

Fuente: Adaptado del Informe final (CGR, 2011)

La revisión efectuada permitió garantizar que el marco legal y normativo orientado a asegurar los objetivos del control interno de la EFS de Costa Rica, así como las políticas de buen gobierno corporativo, fueron diseñados adecuadamente y operaron de manera eficaz durante el periodo de análisis, permitiendo asegurar una gestión orientada a la generación de valor público, satisfacer las necesidades de sus clientes y ser reconocida por su integridad, transparencia y responsabilidad (CGR, 2012). Destaca que esta EFS todavía debe realizar esfuerzos para que se garantice su independencia financiera.

En respuesta al informe final de la revisión entre pares, la EFS de Costa Rica mediante una nota de aceptación de resultado, muestra una actitud positiva hacia los resultados emitidos por la EFS de Chile, asegurando el proyecto como una experiencia enriquecedora que ha constituido una fuente de motivación para el personal y comprometiéndose así a incorporar medidas correctivas en el corto plazo (CGR, 2012). (CGR,2011). Al igual que en el caso anterior, la EFS de Costa Rica en su web tiene enlace a dicho informe pero da error. Por ello, le solicitamos el informe y lo facilitó por correo electrónico<sup>9</sup>.

<sup>9</sup> Dicho enlace se ha comprobado en distintos momentos del tiempo y seguía dando problemas a la fecha de cierre del estudio, abril de 2015

## **5. EXPERIENCIAS DE REVISIÓN ENTRE PARES A LAS EFS DE AMERICA LATINA REALIZADAS POR ORGANISMOS INTERNACIONALES O EFS AJENAS A OLACEFS**

La experiencia de la revisión entre pares en América Latina no se reduce a la interacción o colaboración entre las EFS miembros de OLACEFS, ya que algunas EFS han optado por llevar a cabo este proceso teniendo como revisor a organismos o EFS ajenos a OLACEFS como la GAO de Estados Unidos, la NAO de Reino Unido y la OCDE. En los siguientes apartados se detallan las principales conclusiones de las revisiones entre pares a las que se han sometido las EFS que han llevado a cabo esta práctica.

### **5.1 Revisión entre pares realizada por el Tribunal Federal de Cuentas de Alemania, el Tribunal de Cuentas de España y Contraloría General de la República de Costa Rica a la Contraloría General de la República de Perú**

El informe final de esta revisión entre pares se denominó “Revisión Paritaria Efectuada en la Contraloría General de la República de Perú”. Este proceso se realizó en el año 2008. El objetivo de la revisión fue evaluar por un lado los procesos de gestión institucional de la EFS de Perú, teniendo en cuenta su mandato legal, su enfoque institucional y su modelo organizacional. Por otro, la EFS de Perú estableció la necesidad de evaluar para el periodo 2007, las relaciones institucionales con el Congreso de la Republica, la supervisión de la EFS de Perú sobre los Órganos de Control Institucional, las Sociedades de Auditoría<sup>10</sup>, así como la fiscalización integral de las declaraciones juradas, el análisis de las denuncias ciudadanas, y el procedimiento seguido en exámenes especiales<sup>11</sup>.

Dado que a la fecha de la revisión no existía todavía la ISSAI 5600, los criterios de evaluación para la revisión de las diferentes áreas tomaron como referencia el

---

<sup>10</sup>Personas jurídicas calificadas e independientes en la realización de labores de control posterior externo, designadas por la EFS de Perú, contratadas por las entidades para examinar las actividades y operaciones de las mismas, opinar sobre la razonabilidad de sus estados financieros, así como evaluar la gestión, captación y uso de los recursos asignados.

<sup>11</sup>Comprende la revisión y análisis de una parte de las operaciones efectuadas con posterioridad a su ejecución. Con el objeto de verificar aspectos presupuestales, de gestión, de legalidad o una combinación entre dichos aspectos. También se puede investigar a partir de este examen denuncias de diversa índole. Sin embargo los procedimientos para llevarlos a cabo son más simplificados que una auditoría.

manual de procedimiento de la EFS de Perú denominado “Lineamientos Estratégicos 2006-2010: Un control moderno, técnico e imparcial al servicio del país”. Dicho manual destaca que estos procedimientos están orientados a la mejora continua del capital humano, la promoción de una cultura de valores organizacionales y el desarrollo de una plataforma tecnológica como soporte básico del control y la adecuada gestión (CGR, 2007). En la Tabla 2.7 se detallan las buenas prácticas y recomendaciones, producto de la revisión entre pares.

Tabla 2.7 Buenas prácticas y recomendaciones de la revisión entre pares Alemania, España, Costa Rica-Perú

<b>Buenas Prácticas</b>	<b>Recomendaciones</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Se cumplió con los requerimientos de formato y con la normativa vigente en los informes de fiscalización.</li> <li>○ Se desarrolló una normativa y una nueva metodología que facilita el proceso de fiscalización de las Declaraciones Juradas de Ingresos y de Bienes y Rentas.</li> <li>○ Se documentaron y aprobaron conforme a la legalidad los procesos de la Gerencia Central de Denuncias y Participación Ciudadana.</li> <li>○ Se contó con una metodología de evaluación de riesgos que ayudó a la planificación mediante el uso intensivo de las tecnologías</li> <li>○ Se constató homogeneidad en la realización de los procesos de exámenes especiales.</li> <li>○ Se elaboró un documento resumen de las conclusiones y recomendaciones en la fase de ejecución de los exámenes especiales</li> <li>○ Se llevaron a cabo evaluaciones de riesgos sectoriales.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Reformar el texto de la Constitución para garantizar su autonomía funcional, administrativa, económica y financiera constitucionalmente.</li> <li>○ Modificar los procedimientos constitucionales de designación y destitución del Contralor General y regule su reelección.</li> <li>○ Aplicar por parte del Ministerio de Economía y Finanzas y el Congreso de la República lo dispuesto en la Ley Orgánica, sobre la exoneración de la aplicación de las normas que establezcan restricciones y/o prohibiciones a la ejecución presupuestaria a la EFS.</li> <li>○ Reformar la Constitución para que se vincule el volumen de su presupuesto al volumen total del presupuesto del sector público.</li> <li>○ Incrementar los recursos de la EFS, para que se mejore la eficiencia de la supervisión realizada por la EFS y sea posible aumentar la cobertura de control reduciendo el riesgo de brechas de control.</li> <li>○ Adjudicar más contratos de auditoría a los auditores por período de dos o tres años, con el fin de reducir los costos administrativos.</li> <li>○ Evaluar el rendimiento del personal de la Gerencia de Fiscalización de Declaraciones Juradas.</li> <li>○ Identificar nuevas bases de datos como herramientas para fortalecer la fiscalización de las Declaraciones Juradas de Ingresos y de Bienes y Rentas.</li> <li>○ Diseñar e implementar una metodología investigativa automatizada con procedimientos para el objetivo de la fiscalización</li> <li>○ Efectuar un estudio sobre los tiempos promedio aplicados en la evaluación de las denuncias, que permita identificar los aspectos internos en los</li> </ul>

	<p>cuales se puede mejorar para reducir tiempos</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Desarrollar e implementar un mecanismo para el seguimiento integral de la atención de denuncias.</li> <li>○ Ampliar el ámbito de los procesos de examen especial a las auditorías de procedimientos y operativas, profundizando asimismo en el análisis del control interno de las entidades fiscalizadas</li> <li>○ Reforzar las relaciones con el Poder Judicial</li> </ul>
--	--

Fuente: Adaptado del Informe final (Tribunal Federal de Cuentas de Alemania et al.,2008)

Se verificó que la EFS de Perú, cumplió el mandato legal recogido en su Ley Orgánica y el Sistema Nacional de Control, referente a la realización de las acciones de control. Además, se reconocen los esfuerzos realizados, para la mejora y modernización de la ejecución de los procesos de examen especial, principalmente en la actualización de los sistemas tecnológicos y la implementación del proyecto de análisis sectorial, sugiriendo ampliar el ámbito de los procesos de examen especial hacia las auditorías operativas, congruente con las propuestas de INTOSAI de modernización de las EFS (CGR, 2008). Cabe señalar que a diferencia de las revisiones entre pares analizadas anteriormente en este capítulo, el informe de esta revisión es muy extenso existiendo poca claridad. Entre las áreas que requieren mejoras destacan lo relativo a la modificación constitucional para garantizar la independencia y a dotar de mayores recursos a la entidad.

Respecto al seguimiento de las recomendaciones de la revisión entre pares realizada a la EFS de Perú, no hemos encontrado evidencia de mecanismos que esta EFS haya implementado para implantar dichas recomendaciones. El informe de esta revisión no está publicado en la web de la EFS, por ello para este análisis solicitamos el informe a la EFS de Perú.

## **5.2 Revisión entre pares realizada por la OCDE al Tribunal de Cuentas de Brasil**

El informe final de esta revisión entre pares se denominó “Revisión entre pares de la Auditoría del Informe Consolidado del Gobierno de Fin de Año” Este proceso se realizó en el año 2011. El objetivo de esta revisión fue, evaluar la auditoría del informe anual consolidado del gobierno, también conocida como Rendición de Cuentas del

Presidente. Este tipo de auditoría es considerada por la EFS de Brasil, como una de las actividades de control más significativas de las que realiza y de más larga trayectoria.

Los criterios de evaluación utilizados para esta revisión tomaron como referencia el documento de “Mejores Prácticas para la Transparencia Presupuestaria” de la OCDE, la ISSAI 1 denominada “Declaración de Lima”, la ISSAI 10, denominada “Declaración de México sobre la Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores”, así como los criterios sobre las comisiones de cuentas públicas del Instituto del Banco Mundial. Las recomendaciones y buenas prácticas que surgieron como resultado de esta revisión entre pares, se muestran en la Tabla 2.8.

Tabla 2.8 Buenas prácticas y recomendaciones de la revisión entre pares OCDE-Brasil

<b>Buenas Practicas</b>	<b>Recomendaciones</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Se publica en su web el informe de la auditoría del informe anual consolidado del gobierno en un periodo no superior a 5 meses después de su elaboración.</li> <li>○ Se han llevado a cabo acciones para comunicar mejor sus principales conclusiones de la auditoría del informe anual consolidado.</li> <li>○ Se han tomado acciones concretas para mejorar la claridad de la presentación de informes de auditoría relacionados con el Estado financiero consolidado del gobierno federal.</li> <li>○ Se han adoptado medidas para mejorar la planificación y la ejecución de su auditoría del informe anual consolidado en paralelo con esta revisión por pares.</li> <li>○ Se ha ampliado el objetivo formal de la auditoría del informe anual consolidado para mejorar la transparencia y la rendición de cuentas.</li> <li>○ Se están analizando las brechas entre las prácticas de auditoría financiera y las normas de INTOSAI referentes a la Auditoría Financiera.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Homogeneizar el informe de auditoría con las normas internacionales.</li> <li>○ Enmarcar las principales conclusiones de la auditoría del informe anual consolidado, para que los ciudadanos comprendan la importancia de este control con miras a la rendición de cuentas y el rendimiento.</li> <li>○ Evaluar si el impacto del informe de auditoría del informe anual consolidado se puede mejorar mediante la publicación de su contenido en diferentes momentos de la rendición de cuentas y los procesos de toma de decisiones.</li> <li>○ Seguir desarrollando la matriz de auditoría para apoyar a la obtención de pruebas más adecuadas, pertinentes y razonables para respaldar las principales conclusiones.</li> <li>○ Desarrollar una estrategia de comunicación explícita coordinada de auditoría para aumentar el conocimiento y uso de los resultados principales.</li> <li>○ Informar sistemáticamente sobre las acciones del Ejecutivo para hacer frente a las evaluaciones, y no sólo aplicar las recomendaciones, para mejorar la rendición de cuentas del gobierno.</li> <li>○ Evaluar el impacto de manera más amplia, mejorando la presentación y la comunicación de los informes de auditoría.</li> </ul>

Fuente: Adaptado del Informe final (OECD, 2012)

La revisión entre pares, tal como se muestra en la Tabla anterior, consistió en la revisión de los acuerdos de gobierno que apoyan la rendición de cuentas financiera.

Analizando el contenido del informe de la auditoría del informe anual consolidado, el proceso y las responsabilidades que afectan a este informe, además de verificar la claridad de los objetivos, el alcance y presentación de los informes este tipo de auditorías, con la finalidad de que los usuarios comprendan los principales resultados (OECD, 2012). Entre los retos al futuro cabe destacar la necesidad de realizar un seguimiento de las recomendaciones y de evaluar el impacto, lo que refleja la importancia de cerrar el ciclo a través de la implantación de recomendaciones.

La revisión solicitada por la EFS de Brasil comparó los procesos de esta EFS con otros países miembros de la OCDE, en concreto Alemania, Australia, Canadá, Chile, España, Estados Unidos, Francia, México, Países Bajos, Portugal, Reino Unido y Sudáfrica. Estos países proporcionaron información sobre procesos similares en sus países para poder establecer puntos de referencia e indicadores.

Respecto al seguimiento de las recomendaciones de la revisión entre pares realizada a la EFS Brasil, no hemos encontrado evidencia de la implantación de dichas recomendaciones o informes de seguimiento. El informe de esta revisión no fue publicado por la EFS de Brasil, sin embargo fue publicado por la OCDE en su página web.

### **5.3 Revisión entre pares realizada por la GAO de Estados Unidos, la NAO de Reino Unido y la Oficina del Contralor de Puerto Rico a la Auditoría Superior de la Federación de México**

El informe final de esta revisión entre pares se denominó “Revisión Internacional entre pares de la Práctica de Auditoría Operativa en la Auditoría Superior de la Federación de México” Este proceso se realizó en el año 2008. El objetivo de esta revisión fue determinar si el Sistema de Gestión de la Calidad seguido al realizar las auditoría operativas a las Direcciones generales de Gobierno y Finanzas, Desarrollo Social y Desarrollo Económico por parte de la EFS de México estuvo adecuadamente diseñado y operó de forma efectiva para proveer la certeza razonable de que esta EFS cumplió con la legislación y las normas de auditoría de la INTOSAI en la práctica de sus auditorías operativas (GAO, 2008). La muestra seleccionada para la revisión fueron 36 auditorías realizadas por la EFS de México del año 2006.

Dado que a la fecha de la revisión no existía todavía la ISSAI 5600, los criterios de evaluación utilizados para esta revisión se basaron en las normas y pronunciamientos de INTOSAI en materia de auditoría operativa, así como en la legislación aplicable de la EFS de México relativa a la auditoría operativa y otras disposiciones legislativas relevantes para esta materia.

En la Tabla 2.9 se detallan las buenas prácticas y recomendaciones, estas últimas divididas en oportunidades de mejora y sugerencias para fortalecer la práctica de auditorías operativas que resultaron de la revisión. Las primeras reflejan aquellas áreas donde se han detectado debilidades, las segundas las medidas propuestas para mejorar la institución.

Tabla 2.9 Buenas prácticas y recomendaciones de la revisión entre pares GAO, NAO, Puerto Rico-México

Buenas Practicas	Recomendaciones	
	Oportunidades de mejora	Sugerencias de mejora
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Cuenta con su propio Código de Ética, aplicable para la planificación de auditorías operativas e indica procedimientos específicos para cada auditoría.</li> <li>○ Cuenta con un riguroso proceso de planificación de auditorías operativas,</li> <li>○ Cuenta con un proceso altamente estructurado que ayuda a entender y realizar el plan general para llevar a cabo las auditorías operativas.</li> <li>○ Cuenta con procedimientos de revisión bien definidos por parte de los directivos que se aplican durante los procesos de planificación, ejecución e informe de la auditoría operativa.</li> <li>○ Cuenta con un proceso de seguimiento de la calidad que se enfoca en la calidad del trabajo de</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Realizar un programa anual de formación, basado en los resultados del programa interno de seguimiento de la calidad.</li> <li>○ Establecer normas y políticas específicas para la documentación de las auditorías operativas que garanticen la fiabilidad de la información utilizada en las auditorías operativas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Aumentar la capacidad en el uso de métodos estadísticos y cuantitativos de auditoría.</li> <li>○ Mejorar la claridad del informe (formato) y difusión de los resultados de auditoría operativa.</li> </ul>



<p>auditoría operativa y va más allá del proceso de certificación ISO.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Utiliza diversas normas profesionales de auditoría operativa, desarrolladas por la propia EFS, como referencia y sirven para que los auditores entiendan mejor sus responsabilidades.</li> <li>○ Realiza evaluaciones y formación para los auditores.</li> </ul>		
--	--	--

Fuente: Adaptado del Informe final (GAO et al., 2008)

Como resultado de esta revisión entre pares, las EFS revisoras concluyeron que el sistema de evaluación de la calidad que aplicó las EFS de México en el área de auditoría operativa fue correctamente diseñado y operó de manera efectiva, proporcionando así una seguridad razonable del cumplimiento de los estándares de auditoría de INTOSAI y de la normativa correspondiente a la práctica de auditoría operativa (GAO, 2008). Como principales retos están, la formación continuada, el incremento de la fiabilidad y la mejora de la claridad. Si comparamos esta revisión con la realizada a la EFS de Costa Rica, se desprende que el proceso de auditoría operativa está más avanzado en la EFS de México. Ya que no aparecen problemas relacionados con la falta de normativa concreta o problemas al establecer el alcance, aspectos ambos fundamentales para el buen desarrollo de una auditoría operativa. Este aparente mayor nivel de desarrollo justifica que fuese México la EFS que evaluó a la EFS de Costa Rica en el ámbito de la auditoría operativa.

En 2011 se llevó a cabo una visita de seguimiento que verificó una mejora en el diseño del marco de evaluación de la calidad así como en su aplicación. Estas mejoras según la EFS de México, han ayudado a fortalecer tanto las bases analíticas de los informes de auditoría operativa, como la claridad de los mismos (ASF, 2012). Además, esta EFS publicó el informe final de la revisión en su página web.

#### **5.4 Revisión entre pares realizada por la OCDE a la Contraloría General de la República de Chile**

El informe final de esta revisión entre pares se denominó “Entidad Fiscalizadora Superior de Chile: Elevando la agilidad estratégica y la confianza al interior del Estado”. Este proceso se realizó en el año 2012 con el objetivo de mejorar la gestión institucional y ayudar a la institución a elaborar una visión acorde con su contexto institucional y a coordinar dicha visión con los procesos y productos internos (OCDE & CGR, 2012), en definitiva el objetivo fue, orientar la gestión de la entidad hacia la gestión estratégica.

Los criterios de evaluación para esta revisión, se basaron en la ISSAI 1 “Declaración de Lima”, ISSAI 10 “Declaración de México sobre Independencia de las EFS”, ISSAI 11 “Pautas Básica y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS”, ISSAI 12 “El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos”, ISSAI 20 “Principios de transparencia y rendición de cuentas”, ISSAI 21 “Principios de transparencia y responsabilidad - Principios y buenas prácticas”, ISSAI 30 “Código de Ética”, ISSAI 40 “Control de Calidad para la EFS”, así como, en las buenas prácticas identificadas en las EFS basadas en un marco desarrollado por la OCDE sobre buenas prácticas de EFS pares.

Esta revisión incluyó 13 encuestas de pares, con más de 60 preguntas sobre mandatos, prácticas y procedimientos que permitieron la comparación con la EFS de Chile con las EFS de Australia, Bélgica, Brasil, Costa Rica, Dinamarca, Israel, Italia, Corea, México, Perú, Portugal, Sudáfrica, y España, junto con la OCDE. Altos funcionarios de estas EFS y del Tribunal de Cuentas Europeo, aportaron información relevante que sirvió como punto de referencia. (OECD, 2013). Para reunir la información se llevaron a cabo una serie de reuniones y talleres en los que no solo se explicó la metodología utilizada para el proceso de revisión entre pares, si no que intercambiaron experiencias de la labor fiscalizadora que realizan estos organismos. Cabe destacar que es la primera ocasión en la que los procesos internos de una EFS de América Latina fueron analizados por la OCDE.

En línea con el objetivo de la revisión, en la Tabla 2.10 se muestran las áreas de análisis y recomendaciones realizadas a la EFS de Chile. En este caso, el objetivo establecido no dio pie a destacar por parte de los revisores mejores prácticas.

Tabla 2.10 Áreas de análisis y recomendaciones de la revisión entre pares OCDE-Chile

Áreas de análisis	Recomendaciones
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Estructura y objetivos de la EFS de Chile.</li> <li>○ Gestión estratégica de la EFS de Chile.</li> <li>○ Nivel de implicación de los grupos de interés de la EFS a lo largo del ciclo de auditoría</li> <li>○ Procesos para la priorización de tareas y evaluación de la calidad del trabajo.</li> <li>○ Transparencia y rendimiento de la entidad.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Evaluar los distintos mecanismos de control utilizados por la EFS productos y verificar que cubren todas la áreas bajo control de la entidad.</li> <li>○ Fomentar la sensibilidad estratégica y la gestión de riesgos que afectan a la gestión pública para anticipar el cambio de las expectativas sociales como parte de la planificación estratégica de la EFS.</li> <li>○ Utilizar prácticas tradicionales de gestión de recursos humanos (por ejemplo, la contratación, la formación y promoción) para apoyar al desarrollo de competencias y fomentar la cooperación horizontal interna.</li> <li>○ Alinear la evaluación del rendimiento de los trabadores en todos los niveles de la institución con los objetivos estratégicos para garantizar una mayor coherencia entre la contratación, la formación y los incentivos.</li> <li>○ Mejorar la comunicación con los auditados con el fin de desarrollar una relación de trabajo constructiva.</li> <li>○ Aprovechar la participación de los grupos de interés para aumentar y demostrar la importancia del trabajo de la EFS y su papel en el apoyo a la buena gobernanza</li> <li>○ Mejorar los procesos para priorizar tareas y consolidar los sistemas de control de calidad, para asegurar una auditoría relevante y de calidad.</li> <li>○ Lograr un mayor impacto a través de iniciativas de transparencia y la medición del rendimiento actual.</li> <li>○ Mejorar la coordinación y la cooperación con las áreas de auditoría interna con el fin de lograr un trabajo de auditoría más eficaz y eficiente</li> </ul>

Fuente: Adaptado del Informe final (OECD, 2013)

La única mención a la auditoría operativa, en el informe de esta revisión es para indicar que a pesar del cambio de la administración pública de Chile hacia la gestión del rendimiento, su actividad auditora se centra en el cumplimiento legal. Esto se debe a que el mandato legal de la EFS de Chile no permite auditar la adecuación de las decisiones políticas o administrativas<sup>12</sup>. No obstante la EFS de Chile ha llevado a cabo iniciativas para la mejora institucional orientadas a la introducción de mecanismos de

<sup>12</sup>(LOA, 2009) Art. 21 B “La Contraloría General, con motivo del control de legalidad o de las auditorías, no podrá evaluar los aspectos de mérito o de conveniencia de las decisiones políticas o administrativas”.

gestión del rendimiento, a mejorar la puntualidad, la eficiencia de los procesos y la producción de outputs estratégicos. Esta revisión entre pares muestra en definitiva una auditoría de la gestión de la entidad, está más cercana de una auditoría operativa de la EFS de Chile, que de un control de la calidad de las auditorías desarrolladas por esta.

La EFS de Chile no solo se comprometió a desarrollar acciones que permitan implantar las recomendaciones generadas en la revisión realizada por la OCDE, además, resaltó que los resultados de dicha revisión se convertirían en una herramienta de apoyo a la buena gobernanza, la transparencia, la rendición de cuentas y la participación ciudadana, con el objetivo de fortalecer su rol de apoyo a la labor del aparato estatal y al acceso de los ciudadanos a la información pública (OLACEFS, 2014). Además, esta EFS publicó el informe final de la revisión en su página web.

En la Tabla 2.11 se muestra de forma resumida todas las EFS de América Latina que se han sometido a una revisión entre pares, los Organismos que han seleccionado para que realizaran la revisión y el objetivo de la misma.

Tabla 2.11 Revisiones entre pares de las EFS de América Latina

EFS Revisada	EFS Revisora	Año	Objetivo
<b>Anteriores a la ISSAI 5600</b>			
México	GAO	2008	Determinar si el Sistema de Gestión de la Calidad de la auditoría operativa está adecuadamente diseñado y operó de forma efectiva, proporcionando una certeza razonable de que la EFS de México cumplió con la legislación y las normas de auditoría de la INTOSAI en la práctica de sus auditorías operativas
	NAO		
	Puerto Rico		
Perú	Alemania	2008	Evaluar los procesos de gestión institucional de control prioritarios para entidad: cumplimiento del mandato legal, enfoque institucional y modelo organizacional
	España		
	Costa Rica		
<b>Posteriores a la ISSAI 5600</b>			
<b>Pruebas piloto</b>			
Ecuador	Chile	2011	Revisión de los procesos de Planificación Institucional, Administración Financiera y Capacitación
El Salvador	Perú	2011	Fortalecer la gestión de la entidad, a partir de la revisión de la estructura organizativa, las oficinas regionales de Santa Ana y San Miguel, el centro de investigación y capacitación y la

			dirección de auditoría medioambiental.
<b>A iniciativa de las EFS</b>			
Brasil	OCDE	2011	Evaluar la auditoría del informe consolidado anual del gobierno
Costa Rica	México	2011	Evaluar las auditorías operativas realizadas en el ejercicio económico 2010
Costa Rica	Chile	2011	Evaluar el cumplimiento de los procedimientos establecidos por la entidad, para su proceso organizacional y de planificación institucional.
Chile	OCDE	2012	Ayudar en la elaboración de una visión institucional acorde con contexto en el cual opera la EFS de Chile y alinear dicha visión con los procesos y productos internos.

Fuente: Elaboración propia

Como hemos mencionado a lo largo del estudio, sólo tres de estas revisiones se han centrado en evaluar procesos de auditoría. Estas son las realizadas a las EFS de Brasil, Costa Rica y México. De estas tres solo las dos últimas abordan el tema de la auditoría operativa y refleja un desarrollo mucho mayor de esta técnica en la EFS de México que en la EFS de Costa Rica. De hecho, la EFS de México se encargó de evaluar a la EFS de Costa Rica en esta materia. En el caso de la EFS de Brasil el objeto fue también la auditoría pero en este caso, un tipo concreto de auditoría financiera y de legalidad. El resto de casos se han centrado en la revisión de la gestión de la entidad, en cierta medida, podríamos decir que se les ha realizado una auditoría operativa a las propias EFS, ya que se han revisado principalmente aspectos relacionados con su gestión, recomendándose vías para mejorar su uso de los recursos. Entre los aspectos más destacables de este segundo tipo de revisiones entre pares es necesario mencionar que en varios casos se solicitan reformas que garanticen la independencia de estos órganos así como se pide que se dote a estos organismos de más recursos. Cambios que parece fundamentales antes de abordar el campo de la auditoría operativa.

Es reseñable que todas las EFS que han tenido la experiencia de este tipo de revisión, pretenden conocer sus áreas de oportunidad para mejorar su gestión como entidades fiscalizadoras, siendo este un paso importante para que tanto los ciudadanos y todas las entidades públicas e incluso el legislativo (Parlamento) del que dependen estas entidades conozcan el interés por la mejora de la actividad fiscalizadora de las EFS.

Por último, a finales del año 2014, el Comité de Creación de Capacidades de OLACEFS publicó en su página web los proyectos de nuevas revisiones entre pares en América Latina, en él se refleja que seis EFS se comprometieron a someterse a este procedimiento en el periodo 2014-2015. Las EFS que se someterán a la revisión entre pares y las EFS revisoras, así como el objetivo de dichas revisiones se muestran en la Tabla 2.12.

Tabla 2.12 Proyectos de revisiones entre pares a las EFS de América Latina

<b>EFS Revisada</b>	<b>EFS Revisora</b>	<b>Año programado de inicio de la revisión</b>	<b>Objetivo</b>
Belice	Perú	2014	Revisar los procesos de auditoría de Cumplimiento, auditoría de operativa, auditoría Financiera y exámenes especiales.
Paraguay	Perú	2014	Determinar si el ejercicio de la auditoría financiera y los exámenes especiales cumplen con la legislación vigente y con las normas de auditoría de la INTOSAI.
República Dominicana	Honduras	2014	Revisar el logro de los objetivos institucionales, en particular el modelo organizativo funcional y la gestión del control social.
	Perú		
Guatemala	Perú	2015	Determinar si la estructura orgánica de la EFS está alineada a sus funciones constitucionales y legales, y si sus actividades se desarrollan utilizando las herramientas necesarias para una adecuado funcionamiento institucional. Además, determinar si en el ejercicio de sus funciones cumplen con la legislación vigente y con las Normas de Auditoría de INTOSAI.
Honduras	Perú	2015	
Nicaragua	Paraguay	2015	

Elaboración propia

De estas revisiones a futuro, solo las dos primeras plantean en sus objetivos la auditoría operativa, que son las que realizará la EFS de Perú a las EFS de Belice y Paraguay. Mientras que la mayoría continua orientada a la gestión de la EFS. Las EFS de Belice, Paraguay y República Dominicana a la fecha de este estudio, ya han elaborado el MoU con la EFS revisora y la revisión está en proceso, mientras que las EFS de Guatemala, Honduras y Nicaragua ya han elaborado el MoU con la EFS revisora pero la revisión aún no está en proceso. Es destacable el papel que va a jugar la EFS de Perú, ya que va actuar como revisora en seis revisiones, lo que parece indicar un mayor desarrollo de la auditoría en este caso, además de tener ya la experiencia de haber sido revisada con anterioridad.

## 6. RESUMEN

La revisión entre pares es un procedimiento que agrega valor y confianza al trabajo de fiscalización de las EFS y que proporciona tanto a la EFS revisada como a la EFS revisora un intercambio de conocimientos. Es una práctica voluntaria en América Latina, frente a la obligatoriedad en la GAO, que es solicitada por la EFS y que se ha promovido en gran medida desde OLACEFS. La mayoría de las EFS de América Latina que han experimentado la revisión entre pares, seis de las ocho, se han comprometido también a llevar a cabo un seguimiento a las recomendaciones.

Los objetivos de la revisión entre pares, según la INTOSAI, pueden estar encaminados a la revisión de la labor fiscalizadora, las funciones organizacionales (gestión financiera, plan estratégico, control interno, sistema de información, la gestión de los recursos humanos, capacitación), alguna actividad específica (auditoría financiera, de regularidad u operativa) o a la combinación del examen de la función auditora con las funciones organizacionales. Esto representa una importante diferencia con la GAO que realiza una revisión global, es decir, de la auditoría financiera, de legalidad y operativa. Ello hace que, mientras la GAO ha analizado la calidad de sus auditorías operativas hasta la fecha en cuatro ocasiones, solo dos revisiones entre pares en América Latina se hayan sometido a esta revisión en materia de auditoría operativa. Los casos analizados muestran revisiones centradas en temas de gestión, reflejando que las principales preocupaciones de las EFS revisadas hasta la fecha se centran en la adecuada configuración institucional. Esta distribución entre tipos de revisiones se replican en las revisiones entre pares planificadas para un futuro cercano.

Ahora bien, ¿que motiva a las EFS para someterse a una revisión entre pares? Teniendo en cuenta lo que indican las EFS en los informes revisados, podemos observar que estas sugieren que se ven motivadas por temas de transparencia y rendición de cuentas, así como por incrementar la confianza tanto de las entidades que forman parte de su ámbito de control como de los ciudadanos e incluso del legislativo (Parlamento). Esto contrasta con que de los ocho informes analizados, únicamente tres de ellos fueron publicados por las EFS en su página web, y otro de ellos solo fue publicado por la OCDE que actuó como revisora. Aun cuando la revisión entre pares es una buena práctica que según las EFS que han experimentado este proceso agrega valor a la

entidad, también es importante que los informes de estas revisiones sean publicados por las EFS de tal forma que los usuarios de la información puedan tener fácil acceso a ellos.

Las EFS que solicitan ser revisadas, obtienen el beneficio de conocer y de dar a conocer lo que están haciendo bien, de identificar las áreas de oportunidad y de establecer mecanismos más competentes para su labor fiscalizadora. Asimismo podría ser un mecanismo que ayude a garantizar la calidad de la labor fiscalizadora. Aun cuando INTOSAI a través de su Comité de Creación de Capacidades, ha creado un Sub-Comité para el Fomento de las mejores prácticas y garantía de calidad a través de revisiones entre pares, en el que se pretende promover esta práctica entre las EFS, la respuesta de las EFS no ha sido muy proactiva en hacer de esta revisión una práctica continua, ya que las EFS que se han sometido a una primer revisión no han vuelto a someterse a una segunda revisión. Y son otras EFS las que han optado por llevar a cabo esta iniciativa como una experiencia inicial en la segunda fase promovida por OLACEFS. Lo que podría sugerir que parece necesario que este procedimiento se estableciera de forma obligatoria para las EFS si se quiere dar continuidad y que se establezca un periodo tras el cual deba volver a realizarse una revisión entre pares, tal como sucede en la GAO de Estados Unidos. Pudiéndose mantener la libertad de que la EFS revisada tome la decisión de elegir a la EFS o a las EFS revisoras

En materia de auditoría operativa, la EFS de México fue la primera EFS de América Latina que sometió su proceso de auditoría operativa a revisión, solicitando dicha revisión a las EFS de Estados Unidos, Puerto Rico y Reino Unido. De esta forma obtuvo el reconocimiento de las buenas prácticas y fortalecimiento de su labor de auditoría operativa. Esto le llevo a ser elegida por la EFS de Costa Rica para participar como EFS revisora de su proceso de auditoría operativa, lo que podría indicar un beneficio más de la revisión entre pares, que es la generación de especialización y el reconocimiento de agentes externos acerca de las buenas prácticas realizadas, desarrollando así la confianza en la labor fiscalizadora.

Asimismo, es relevante la revisión entre pares que la EFS de Chile solicito a la OCDE, ya que no solo se evaluó un aspecto de la misma, sino que es la primera EFS de América Latina que somete sus procesos internos a un análisis ante este organismo multilateral, siendo comparados sus procesos con 13 EFS que colaboraron para brindar



información y aportar un punto de referencia. De esta forma aun cuando la EFS revisada es la EFS de Chile, con los datos y las conclusiones emitidas, muchas de estas EFS participantes, así como las EFS en general, pueden beneficiarse de los resultados, generando así un aprendizaje.

Además, como resultado del análisis realizado, hemos encontrado que no existe homogeneidad en la presentación de los informes. Si bien es cierto dos de las revisiones detalladas se realizaron antes de la existencia de la ISSAI 5600. De las revisiones que han surgido después de la existencia de esta normativa, las realizadas a la EFS de Brasil y Chile no han seguido estos criterios. También encontramos que hay informes muy extensos como la revisión a la EFS de Perú que lo integran más de 100 páginas, el informe de la revisión a la EFS de Brasil de más de 200 páginas y el informe de la revisión a la EFS de Chile con más de 300 páginas. Además, de la extensión de dichos informes, la estructura es poco clara lo que dificulta su lectura y comprensión de los temas abordados. Esta falta de homogeneidad en los informes puede estar condicionada en gran medida, por los distintos temas tratados en cada uno de los casos y por las diferentes formas de abordar este tipo de revisiones.

La experiencia de revisión entre pares, tal como se mencionó en este capítulo, no es solo una práctica de la EFS de Estados Unidos o de las EFS de América Latina, ya que otras EFS como la de Canadá, la de Estonia, que fue la primera EFS en someterse a una revisión entre pares, la EFS de Eslovaquia, que fue la primera revisión entre pares en la que se utilizaron los criterios de la ISSAI 5600, también han llevado a cabo esta práctica. En estos casos, se han sometido una vez más a este procedimiento, lo que sugiere que de nuevo la necesidad de establecer unos plazos para la repetición de la revisión.

Considerando las experiencias que las diferentes EFS han decidido llevar a cabo en materia de revisión entre pares, esta buena práctica es sin duda una fuente de información, un aprendizaje para la EFS revisada y la EFS revisora y un motor para mejorar la gestión de estos organismos. Las revisiones entre pares muchas veces se convierten en una auditoría operativa en sí misma, que permite establecer mecanismos para la mejora de la economía, eficiencia y eficacia de los propios entes fiscalizadores. Asimismo proporciona un marco de comparación de la labor fiscalizadora de los

distintos organismos y una participación proactiva de aquellas EFS que ejercen el papel de revisoras. Todas las EFS que se han sometido a esta experiencia han reconocido que, a pesar de ser un trabajo exhaustivo por ambas partes, las buenas prácticas detectadas han servido de motivación para la EFS revisada en continuar mejorando su gestión. Los aspectos susceptibles de mejora y las recomendaciones permiten implantar mejoras en diversas áreas de estas entidades fiscalizadoras y genera confianza a las entidades que pertenecen al ámbito de control y a los ciudadanos (Banaś & Mazur, 2011; Jasovský, 2011).

## **7. A MODO DE CONCLUSIONES**

La revisión entre pares en América Latina tiene un bajo nivel de estructuración especialmente si lo comparamos con Estados Unidos, que muestra el mayor grado de estandarización a nivel internacional, ya que realiza este tipo de revisiones de forma periódica y a nivel global. De hecho, la GAO de Estados Unidos es la única EFS, a nivel mundial, que audita sus procesos operativos, y financieros, cada tres años. En las EFS de América Latina, y de otros países, como Estonia o Eslovaquia, la revisión entre pares se ha realizado de forma puntual y para temas específicos, buscando identificar mejores prácticas en momentos concretos.

Frente a las cuatro revisiones entre pares, centradas en auditoría operativa, realizadas a la GAO, en América Latina se han realizado solo dos, a Costa Rica (2011) por parte de México, y a México (2008) por parte de la GAO, y solo se han proyectado dos más en un futuro cercano, a Belice y a Paraguay. Establecer estas revisiones como periódicas y obligatorias parece necesario si se quiere lograr dar una mayor continuidad y una mayor participación a la revisión entre pares. La transparencia de este tipo de auditorías es otra tarea pendiente cuya posible solución sería centralizar no solo la publicidad de estos trabajos, sino también su publicación en la web de OLACEFS.

Las revisiones entre pares suponen una fuente de información, un aprendizaje para la EFS revisada y la EFS revisora, y un motor para mejorar la gestión de estos organismos y su transparencia. Sin embargo, todavía distan de ser una práctica generalizada y estandarizada, ya que pese a la existencia de la ISSAI 5600, las

revisiones analizadas y, en concreto, sus informes finales, muestran una elevada heterogeneidad.

## 8. BIBLIOGRAFIA

- ASF Auditoría Superior de la Federación. (2011). Revisión internacional entre pares sobre la práctica de auditorías operativas de la Contraloría General de la República de Costa Rica. México.
- Auditoría Superior de la Federación. (2012). *Gaceta Electronica de la Auditoría Superior de la Federación* Vol. 11. ASF (Ed.) Retrieved from [http://www.asf.gob.mx/uploads/79\\_Gaceta\\_electronica/ASFGACETA\\_200712.pdf](http://www.asf.gob.mx/uploads/79_Gaceta_electronica/ASFGACETA_200712.pdf)
- Banaś, P., & Mazur, J. (2011). Peer Review of the Supreme Audit Office of the Slovak Republic: Reflections of Peer Review Team Members. *International Journal of Government Auditing*, 38(4), 14-17. <http://www.intosai.org/uploads/ijgaoct11eng.pdf>
- Castillo, A. (2007). Prácticas ejemplares en la Entidad Fiscalizadora Superior de los Estados Unidos de América (Government Accountability Office). *Revista española de control externo*, 9, No. 25, 161-180.
- CGR Contraloría General de la República de Costa Rica. (2011). Memorando de entendimiento entre la Contraloría General de la República de Chile, la Auditoría Superior de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos y la Contraloría General de la República de Costa Rica. Santiago de Chile.
- CGR Contraloría General de la República de Costa Rica. (2011). Respuesta a proyecto de informe final de la revisión internacional entre pares a la práctica de auditoría operativa. Costa Rica.
- CGR Contraloría General de la República de Costa Rica. (2012). Respuesta del informe final de la revisión internacional entre pares al proceso de planificación institucional. Costa Rica.
- CGR Contraloría General de la República de Chile. (2012). Revisión Internacional a la Contraloría General del Estado de la República del Ecuador. Santiago de Chile.
- CGR Contraloría General de la República de Chile. (2011). Revisión internacional entre pares al proceso de planificación institucional de la contraloría general de la república de Costa Rica. Santiago de Chile.

- CGR Contraloría General de la República del Perú. (2012). Informe de la revisión entre pares efectuada a la Corte de Cuentas de El Salvador. Lima, Perú.
- Contraloría General de la República de Perú. (2007). *Un control moderno, técnico e imparcial al servicio del país*. Paper presented at the V Jornada EUROSAI - OLACEFS, Lisboa.  
<http://www.tcontas.pt/eventos/EurosaiOlacefs/Docs/1ST/Peru/WS1PE-span.pdf>
- Government Accountability Office EE. UU., Oficina del Contralor de Puerto Rico, & National Audit Office UK. (2008). Revisión Internacional entre Pares de la Práctica de Auditoría de Desempeño en la Auditoría Superior de la Federación de México. Washington, D.C.
- INTOSAI. (2010a). ISSAI 40- Control de Calidad para la EFS. Vienna, Austria.
- INTOSAI. (2010b). ISSAI 5600-Guía para revisiones entre pares.
- INTOSAI. (2013a). ISSAI 12 – El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos. Pekin, China.
- INTOSAI. (2013b). Lista de verificación Anexo ISSAI 5600. Johannesburgo.
- Jasovský, J. (2011). Peer Review as a Form of Capacity Building: Lessons Learned from Undergoing a Peer Review. *International Journal of Government Auditing*, 34(4), 10-13. <http://www.intosai.org/uploads/ijgaoct11eng.pdf>
- Ley N° 10.336, Ley de Organización y Atribuciones de la Contraloría General de la República de Chile (2009).
- OCDE, & Contraloría General de la República de Chile. (2012). *Acuerdo CGR-OCDE en línea con el Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión por Resultados*. París.
- OECD. (2012) Brazil's Supreme Audit Institution: The Audit of the Consolidated Year-end Government Report, OECD Public Governance Reviews. OECD Publishing.
- OECD. (2013). *Chile's Supreme Audit Institution: Leveraging Strategic Agility and Public Trust within Governments*: OECD Publishing.
- OLACEFS. (2009). Declaración de Asunción: Principios sobre Rendición de Cuentas.
- OLACEFS. (2011). Informe de actividades del Comité de Capacitación Regional (CCR), ejecutadas en el marco del proyecto (GIZ-OLACEFS). Lima, Perú.
- OLACEFS. (2014). La EFS de Chile presentó el informe final de la OCDE. *Boletín digital bimestral de la OLACEFS*, 9, 10-11. <http://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2014/08/104.pdf>

Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries, S. (1999). Peer Review of the State Audit Office of Estonia Paris: SIGMA.

Tribunal Federal de Cuentas de Alemania, Tribunal de cuentas de España, & Contraloría General de la República de Costa Rica. (2008). Resultados de la revisión paritaria efectuada en la Contraloría General de la República del Perú. Lima, Perú.

United States Government Accountability Office. (2003). Government Auditing Standards. Washington, D.C.

United States Government Accountability Office. (2007). Government Auditing Standards. Washington, D.C.

United States Government Accountability Office. (2011). Government Auditing Standards. Washington, D.C.



## **CAPÍTULO III**

### **UTILIDAD Y EFICACIA DE LAS AUDITORÍAS OPERATIVAS DESDE LA PERSPECTIVA DE LAS EFS DE AMÉRICA LATINA**

#### **1. INTRODUCCIÓN**

En el marco de la Nueva Gestión Pública (NGP), las reformas orientadas a la mejora del rendimiento de las entidades públicas precisan de nuevas formas de rendir cuentas sobre la responsabilidad de las mismas (Longo, 2003). La NGP pone el énfasis en la aplicación de los conceptos de economía, eficiencia y eficacia en la gestión gubernamental y en los programas e instrumentos políticos, tratando de alcanzar la máxima calidad en la prestación de servicios. (Leeuw, 1996). La NGP conlleva una mayor delegación de funciones y de una mayor necesidad del uso de los mecanismos de auditoría y control (Hood, 1991; Reichborn-Kjennerud, 2013b). La NGP es una precursora de la “explosión de auditoría”, término acuñado por Power (2000). Dicho interés por la auditoría también se ha visto fomentado por la demanda de una mayor transparencia y rendición de cuentas y la necesidad de mejorar los modelos de evaluación de la calidad en las entidades públicas. En este sentido, la auditoría operativa desempeña un papel muy relevante, ayudando a equilibrar los beneficios y los riesgos de los objetivos políticos (Van der Knaap, 2011).

La NGP y su repercusión en el incremento de la necesidad de control, o como mencionan algunos autores (English & Skærbæk, 2007; Power, 1997) la interrelación y la mutua dependencia de la NGP y la práctica de auditoría operativa, nos llevan a analizar la eficacia de este tipo de control, con énfasis en este Capítulo en la percepción de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

Pollit (1999) sugiere diversas formas de medir el impacto de la auditoría operativa, como en la satisfacción del Parlamento con la labor fiscalizadora de la EFS, en los medios de comunicación y en el debate público resultado de los cambios realizados, y en los ahorros obtenidos por los organismos auditados (Pollitt et al., 1999). Otra forma de medir dicho impacto, usada por la National Audit Office del Reino Unido, por el Riksrevisionsverket de Suecia y por la Algemene Rekenkamer holandesa, es el

porcentaje de las recomendaciones de los informes de auditoría operativa, implantadas por los gobiernos (Pollitt et al., 1999).

En la literatura académica no son muchos los trabajos que enfocan su análisis al impacto de la auditoría operativa. Algunos estudios (Blume & Voigt, 2007; Brown, 1980; Etverk, 2002; Hatherly & Parker, 1988; Lapsley & Pong, 2000; Morin, 2001, 2003, 2004, 2008; Torres & Pina, 1999; Van Der Meer, 1999) tienen en cuenta la percepción de las entidades auditadas y otros dirigen su atención a los auditores. Estos estudios se han centrado, principalmente, en Estados Unidos, Europa (Reino Unido, Países Bajos, Noruega y Estonia), Canadá y Australia. Como excepción, Blume y Voigt (2007) aplicaron una encuesta de INTOSAI, en los años 90, a 60 países, y una encuesta de 2003, del Banco Mundial, a países de América Latina (Argentina, Bolivia, Chile, Perú y Uruguay). Este entorno geográfico de América Latina está todavía poco explorado en materia de auditoría operativa.

El objetivo de este estudio es analizar el desarrollo de la auditoría operativa por parte de las EFS (motivación, procedimientos, limitaciones) así como la implantación de las recomendaciones de los informes, y las previsiones de futuro de este tipo de auditoría. También analiza la influencia de diversos factores en las actuaciones de las EFS, como el índice de corrupción del país, la riqueza nacional, el volumen de trabajo en auditoría operativa, los recursos de la EFS y las mejores prácticas de la EFS.

La estructura de este capítulo es la siguiente: en la sección 2 analizaremos los desafíos y barreras de la auditoría operativa en América Latina, la sección 3 incluye la metodología utilizada en el estudio, la sección 4 presenta el análisis de los resultados, la sección 5 el debate, y la sección 6, las conclusiones.

## **2. LA AUDITORÍA OPERATIVA EN AMERICA LATINA: DESAFIOS Y BARRERAS**

El incremento de los métodos de control aumenta la importancia de las EFS, así como su responsabilidad para fiscalizar a las entidades públicas. A través de la auditoría operativa se tratará de evaluar si las políticas públicas, los programas, los proyectos o las entidades en sí, han aplicado los principios de economía, eficiencia y eficacia, y las



mejores prácticas de gestión (Johnsen, Meklin, & Vakkuri, 2001; Pollitt et al., 1999; Power, 1997; Reichborn-Kjennerud, 2013b).

En el Informe del Simposio de Naciones Unidas/INTOSAI sobre la “Función Auditora y Asesora de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS): Oportunidades y Riesgos así como Posibilidades de la Participación de los Ciudadanos” (2013), se subraya la creciente importancia de la auditoría de economía, eficiencia y eficacia, y de la gobernanza pública. Además, se destaca que no sólo debe abarcar casos concretos de la gestión, sino también toda actuación de la administración pública, incluyendo su organización y los sistemas administrativos. En América Latina han sido diversos los intentos de implementar reformas vinculadas a la gestión pública, entre ellas, las auditorías operativas (Bresser Pereira, 2001). A menudo, la gestión de las entidades públicas en América Latina se enfrenta a una alta rotación de sus directivos e incluso cuando las entidades públicas definen objetivos institucionales e indicadores, éstos no llevan asociado un proceso de revisión que evalúe los resultados que han alcanzado mayor eficiencia, economía y calidad, resultando ésta una debilidad importante en el desarrollo de los sistemas de control de gestión (Bonney & Armijo, 2000).

Las EFS de América Latina han implementado auditorías operativas con la finalidad de que las entidades públicas cuenten con indicadores de gestión que permitan evaluar la utilización de los recursos y el cumplimiento de objetivos, intentando superar el tradicional control de la corrupción y tratando de evolucionar hacia sistemas más modernos de control pero, hasta ahora, con éxito limitado (Manning & Shepherd, 2009). El uso de indicadores de medios y logros en la auditoría operativa permite identificar los puntos fuertes y débiles de la actividad de las entidades públicas, facilitando referencias para la mejora de la gestión y para informar adecuadamente a los usuarios externos (Torres, 2002). Pero por el momento, son pocos los casos en los que se pueda hablar de la utilización sistemática de indicadores de gestión en este entorno, para evaluar la gestión de organizaciones, programas y políticas públicas (Ospina, 2000). La preocupación por ligar más estrechamente los resultados con los consumos forma parte de la agenda de los gobiernos de América Latina (Manning & Shepherd, 2009).

Tal como se mencionó en el capítulo 1 de esta Tesis Doctoral, la transparencia en cuanto a la actividad de las EFS en materia de auditoría operativa aun es débil, ya

que únicamente en diez países (Argentina, Bolivia, Brasil, Ecuador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Paraguay Puerto Rico) existen informes de auditoría operativa publicados en las web de las EFS. Ello supone que las EFS tienen que trabajar todavía mucho en la publicación de su actividad fiscalizadora, para que los usuarios de la información puedan tener acceso a ella.

El Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil, que actualmente tiene a su cargo la presidencia de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), junto con el Comité de Creación de Capacidades de INTOSAI, llevaron a cabo en el año 2014 cursos virtuales y presenciales para las EFS de América Latina en materia de auditoría operativa, con el objetivo de formar a los auditores sobre metodologías y técnicas de este tipo de auditoría. Esta iniciativa forma parte de una estrategia de desarrollo profesional e institucional de las EFS, que pretende cambiar el paradigma en esta región, y ha potenciado que algunas EFS aprovechen esta iniciativa para implementar esta modalidad de fiscalización. En el curso, realizado en el año 2014, participaron 124 integrantes de 16 EFS. El número de participantes de las distintas EFS ha ido en aumento desde el año 2009, que es cuando comenzó esta iniciativa (Ribeiro Nardes, 2014). Ello sugiere que las EFS de América Latina han incrementado el interés en las auditorías operativas, para fortalecer sus habilidades técnicas y fomentar las capacidades y desarrollo profesional de los auditores (Tribunal de Cuentas de la Unión, 2014).

Es innegable que la adopción de la auditoría operativa en muchos países ha sufrido importantes desafíos y, en consecuencia, el impacto generado en las entidades públicas auditadas es difícil de medir (Lonsdale, 2000). Para que las EFS lleven a cabo este procedimiento adecuadamente la ONU e INTOSAI (2013, pp 5) establecen que *debe asegurarse que los equipos de auditoría de rendimiento de la EFS estén formados por profesionales altamente calificados y pluridisciplinarios, velar por que los profesionales de la auditoría de rendimiento observen un código de valores, de ética y de conducta profesional riguroso, tener en cuenta el asesoramiento y las directrices impartidos por los expertos, establecer un proceso permanente para obtener una garantía independiente de que las labores de auditoría de rendimiento son de calidad superior y contribuir y mantenerse al corriente de todas las innovaciones en la esfera de la auditoría de rendimiento a escala nacional y en el ámbito internacional. Es*

importante para la labor de las EFS en materia de auditoría operativa, que exista un enfoque hacia la dirección por objetivos y resultados, ya que en aquellos países en los que la gestión está más enfocada a los medios que a los fines o que continúan en una administración pública tradicional, tienden a vigilar más la legalidad que los aspectos operativos (INTOSAI, 2004).

Otros desafíos que señalan la ONU e INTOSAI en la línea de trabajo realizada en nuestro estudio son, que las EFS *deben asegurar una difusión eficaz, amplia y apropiada de los informes de auditoría de rendimiento y seguir siendo proactivas en la esfera del asesoramiento profundizando sus relaciones con los parlamentos y el público en general (ONU & INTOSAI, 2013, pp. 10)*. La Norma Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 3000 (INTOSAI, 2004, pp. 31), también enfatiza que *el progreso y las prácticas de la auditoría de rendimiento deben basarse en el aprendizaje que procede de la experiencia*.

Una de las barreras a las que se enfrentan las EFS para la realización de auditorías operativas es el mandato legal, ya que muchas EFS no están obligadas a realizar este tipo de auditoría o bien pueden estar o sentirse limitadas en su capacidad o experiencia (INTOSAI, 2004), de tal forma que los mandatos de auditoría operativa pueden estar limitados por razones constitucionales, políticas o debido a la creencia de no tener la competencia necesaria para realizar determinado tipo de revisiones (Shand & Anand, 1996). Lapsley y Pong (2000) también señalan que la calidad de la evidencia disponible y la problemática de identificar la calidad de los servicios, así como el enfoque y las herramientas empleadas por los auditores para la ejecución de la auditoría operativa o de gestión, son las principales dificultades de esta técnica. Además, las EFS encuentran dificultades para que las conclusiones y recomendaciones sean aceptadas e implantadas por las entidades auditadas. Van Loocke y Put (2011), consideran que la “cultura de la evaluación” juega un papel importante, ya que si la entidad auditada está abierta a consejos, aceptaran más fácilmente las recomendaciones y en consecuencia llevarán a cabo la implantación de las mismas.

### 3. METODOLOGIA

Para analizar las respuestas obtenidas del cuestionario enviado a las EFS de los países de América Latina, y para tratar de obtener consensos en las mismas, se ha utilizado el método Delphi. Según Dalkey & Helmer (1963, pp. 3) el método Delphi, *es un método de estructuración de un proceso de comunicación grupal, que es efectivo a la hora de permitir a un grupo de individuos, como un todo, tratar un problema complejo*. Fue desarrollado para la obtención de un consenso, basado en la opinión fidedigna de un grupo de expertos, a los que se aplica una serie de cuestionarios con retroalimentación controlada. Landeta (1999) se refiere a esta metodología, como un proceso sistemático e iterativo encaminado a la obtención de las opiniones, y de ser posible el consenso, de un grupo de expertos.

El enfoque está dirigido a un panel de expertos, encuestados secuencialmente, en un intento de llegar a un consenso de opinión, garantizando el anonimato de los expertos y sus opiniones, mediante una serie de rondas, en cada una de las cuáles se informa a los expertos de las opiniones globales de la ronda previa (Hennessy & Hicks, 2003). Esta técnica prospectiva ha sido frecuentemente utilizada para diagnosticar el estado de diversos aspectos relacionados con la gestión y para perfilar su probable evolución en el futuro, ya sean tendencias, opiniones mayoritarias o escenarios de futuro (Camisón Z, Camisón, Fabra, Florés, & Puig, 2009).

La principal diferencia con una encuesta tradicional, es que con la técnica Delphi no se buscan diferencias estadísticamente significativas, sino perfilar el escenario más probable a través de la reciprocidad de las opiniones (Camisón Z et al., 2009). De igual forma, los resultados obtenidos mediante esta técnica no predicen la respuesta de la población general, ni de un grupo de expertos diferentes (Pina, Torres, & Yetano, 2011).

Landeta (1999) considera que aunque no se ha demostrado un número óptimo de participantes, podría ser entre 7 y 30, y no mayor de 50, por el coste beneficio. Hasson *et al* (2001) sugieren un mínimo de 15 expertos y Akkermans *et al* (2003) un mínimo de 20. En nuestro estudio, el objetivo es conocer la opinión de las EFS de América Latina, que en total suman 21, aunque han participado 18 de ellas (véase Tabla 3.1). La técnica Delphi no pretende que el panel de expertos sea una muestra estadísticamente

representativa, sino que la representatividad se establece en función de la calidad del panel de expertos (Powell, 2003). Para este estudio, se seleccionó un participante por cada EFS, con el objetivo de obtener una opinión de cada EFS de América Latina.

Tal como mencionamos anteriormente, la técnica Delphi precisa de sucesivas rondas de encuestas hasta alcanzar un nivel de consenso (Dalkey & Helmer, 1963; Keeney et al., 2001). Cada ronda de cuestionarios permite que los participantes consideren su posición a la vista de las opiniones de otros participantes (Coy & Dixon, 2004) y el número de rondas adecuadas se establecerá, en función del estudio que se realice, aunque suelen realizarse tres rondas (Powell, 2003). En este estudio se realizaron dos rondas de cuestionarios, precedidas de una fase previa, en la que se obtuvieron los datos que ayudaron a la elaboración del cuestionario, y la identificación del panel de expertos. El directorio de OLACEFS<sup>1</sup> ha permitido contactar con los responsables de las EFS de América Latina y el Caribe. Además, el apoyo de OLACEFS, a través de la Contraloría General de la República de Chile (CGR), que actualmente tiene a su cargo la Secretaría Ejecutiva de este Grupo de INTOSAI. OLACEFS nos apoyó a través de un oficio<sup>2</sup> enviado a las EFS miembro, pidiéndoles participar en este estudio (Véase Anexo 3.1).

La Tabla 3.1 muestra las 18 EFS que participaron en este estudio, por orden alfabético de país, así como el cargo que ocupa cada experto en la EFS. La participación fue del 86% sobre el total. Los participantes fueron seleccionados por ser expertos en auditoría, conocedores de la de la técnica de la auditoría operativa, por experiencia o por haber participado en formación y/o en foros sobre la materia.

Tabla 3.1 Panel de expertos

EFS	Cargo en la EFS
Auditoría General de la Nación de Argentina	Jefe del Departamento de Relaciones Institucionales y Convenios
Oficina del Auditor General de Belice	Examinador de Cuentas
Contraloría General de Bolivia	Gerente Estratégico
Contraloría General de la República de Chile	Jefe de la Unidad de Cooperación y Relaciones Internacionales

<sup>1</sup> <http://www.olacefs.com/Olacefs/appmanager/PortalOlacefs/Portal>

<sup>2</sup> OLACEFS-SE N° 039-2014

Contraloría General de la República de Colombia	Director de Cuentas y Estadísticas Fiscales
Contraloría General de la República de Cuba	Especialista de la Oficina de la Contralora General para atender las Relaciones Internacionales
Corte de Cuentas de la República de El Salvador	Director del Centro de Investigación y Capacitación
Contraloría General de Cuentas de Guatemala	Director de la Unidad de Cooperación Internacional
Tribunal Superior de Cuentas de Honduras	Director de Desarrollo Institucional
Auditoría Superior de la Federación de México	Asesor de la Coordinación de Relaciones Institucionales
Contraloría General de la República de Nicaragua de Nicaragua	Director de Relaciones Internacionales
Contraloría General de la República de Panamá	Asistente Ejecutivo II de la Dirección de Asuntos Internacionales
Contraloría General de la República de Paraguay	Director de Relaciones Internacionales y Cooperación
Contraloría General de la República del Perú	Gerente del Departamento de Prevención de la Corrupción
Oficina del Contralor de Puerto Rico	Director Ejecutivo de la Oficina de Prevención y Anticorrupción
Cámara de Cuentas de la República Dominicana	Director de Relaciones Exteriores
Tribunal de Cuentas de Uruguay	Director de la Oficina de Asuntos Internacionales
Contraloría General de la República de Venezuela	Director de Información y Cooperación Técnica

Nota: En adelante, haremos referencia de las instituciones, con el nombre del País.

La primera ronda del cuestionario se realizó por correo electrónico. Además, fue necesario contactar vía telefónica con los expertos para motivar a la participación en el estudio y que el Jefe de la Unidad de Cooperación y Relaciones Internacionales de la Secretaria Ejecutiva de la OLACEFS enviara un recordatorio y un segundo envío de cuestionarios. El cuestionario de la primera ronda, con 61 preguntas, en su mayoría tipo Likert (Véase Anexo 3.2), se dividió en cuatro bloques, sobre aspectos generales en el marco de la auditoría operativa, sobre el desarrollo de la misma, sobre las conclusiones y recomendaciones de los informes y sobre las previsiones de futuro de la auditoría operativa.

Tras la primera ronda, 41 preguntas alcanzaron un consenso y las 20 preguntas restantes pasaron a una segunda ronda (véase Anexo 3.3). A la vista de los resultados de

la primera y segunda ronda, no fue necesario realizar una tercera, dada la baja variación en las respuestas que no se alcanzaron consenso.

Pina et al. (2011), consideran la existencia de consenso, cuando el valor medio de las respuestas está en el primer o último tercio del rango. En este caso (con respuestas Likert de uno a cinco) se consideró la existencia de consenso, cuando la puntuación se sitúa entre 1 y 2.33 y entre 3.66 y 5. En las preguntas con dos opciones (cero y uno), se consideró la existencia de consenso cuando la puntuación está entre 0 y 0.33 y entre 0.66 y uno.

Los resultados globales se muestran en el siguiente apartado, así como los resultados obtenidos en la primera y segunda ronda. De las 20 preguntas que pasaron a la segunda ronda por no existir consenso, finalmente, 13 de ellas no alcanzaron consenso, permitiendo identificar aquellos aspectos en los que discrepan las EFS en la realización de auditorías operativas.

Para analizar la posible influencia que una serie de factores, tienen en la percepción sobre la auditoría operativa de los expertos de las EFS, se lleva a cabo un análisis de regresiones para lo cual será necesario establecer una puntuación para cada EFS en función de sus respuestas al cuestionario, a nivel global y por bloques. Para obtener estas puntuaciones se tienen en cuenta las preguntas de cada bloque y se transformaran en porcentajes. Para el Bloque A la máxima puntuación es de 51 e incluye las preguntas 2 (a, b, c y d), pregunta 3 (a, b, c, d, e y f) y pregunta 4. Se excluyo la pregunta 1. El Bloque B se divide en 2, B1 sobre sofisticación de la auditoría que incluye la pregunta 5 y su máximo es de 15, y otro B2 sobre ausencia de limitaciones, que incluye las preguntas 8 (a, b y c), 9 (a, b y c) y 10 (a, b, c, d, e, f, g y h), y cuyo máximo es de 70. En las preguntas 8 y 10 se ha dado la vuelta a la codificación, una mayor puntuación refleja la ausencia de problemas. Las preguntas 6, 7 y 11 de este bloque han sido excluidas, dado que su interpretación difiere del contenido de los bloques. Para el Bloque C el máximo es de 73 e incluye las preguntas 12 (a, b y c), 13 (dicotómica), 14 (a, b y c), 16 (a, b y c), 17 (dicotómica), 18 (dicotómica), 19 (a, b y c), 20 y 22. En este caso se excluyeron las preguntas 15 y 21. Por último, para el Bloque D el máximo es de 51 e incluye las preguntas 23(dicotómica), 24 (a, b y c) 25 y 26 (a, b, c, d, e y f). La puntuación total será la suma de todos los bloques.

Con las puntuaciones para cada EFS, globales y por bloques, en combinación con los factores estudiados, realizaremos un análisis de correlaciones, utilizando el coeficiente de correlación de Pearson, que mide el grado de relación lineal existente entre dos variables cuantitativas con distribución normal, y el Test Mann-Whitney utilizado para analizar la existencia de relación entre dos variables cuando una de ellas es dicotómica. Estas herramientas estadísticas son un paso previo al análisis de regresiones y permiten conocer en qué medida el comportamiento de las respuestas de los participantes en materia de auditoría operativa está relacionado con los factores estudiados. Serán aquellas variables que muestren la existencia de una relación en las correlaciones y Mann-Whitney las que utilicemos en la regresión. La regresión se realizará utilizando el método de estimación de mínimos cuadrados ordinarios.

Los factores que analizaremos serán la corrupción, medida a través del índice de percepción de la corrupción; la riqueza nacional, medida a través del Producto Interior Bruto (PIB) per cápita; el volumen de trabajo en auditoría operativa, determinado en función del número de informes publicados por las EFS (véase Tabla 1.4); los recursos de la EFS obtenidos de su presupuesto de 2009-2011; y las mejores prácticas de la EFS analizadas en el Capítulo 1 y complementadas con la participación en revisiones entre pares analizadas en el Capítulo 2 y la accesibilidad de la web<sup>3</sup>. El Anexo 3.4 muestra resumen con los datos para cada EFS de las variables que hemos citado.

## **4. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS**

### **4.1 Análisis descriptivo**

#### Bloque A: Aspectos generales en el marco de la auditoría operativa.

En este bloque se analizan los aspectos generales en los que se enmarca al desarrollo de las auditorías operativas, como la motivación de las EFS para realizar este

---

<sup>3</sup> En lo relativo a las revisiones entre pares se ha valorado tanto su actuación como revisoras, su participación como revisadas y si la revisión entre pares fue en materia de auditoría operativa. Para valorar la accesibilidad de la web se ha tenido en cuenta la disponibilidad de los informes de auditoría, la facilidad de gestión de dichos informes, es decir, que los informes estén en formatos digitales y no escaneados, y la compatibilidad de la web con los distintos navegadores. Al igual que las mejores prácticas del Capítulo 1, estos aspectos han sido valorados puntuando 1 ó 0 en función de si se cumplía o no el criterio establecido y se han añadido a la suma de mejores prácticas de dicho Capítulo.



tipo de control y el desarrollo de este tipo de auditoría, la subcontratación de firmas privadas de auditoría y la independencia de las EFS como órgano de control externo.

El 78% de los expertos consideran que las EFS realizan auditorías operativas debido a la existencia de un mandato legal por parte del Legislativo (Parlamento) y el interés por mejorar la rendición de cuentas y transparencia de las entidades públicas. El 44% considera que las EFS podrían estar motivadas por hacer responsable de sus acciones a las entidades públicas y colaborar en la lucha contra la corrupción. Además, el 83% considera que las EFS gozan de independencia suficiente (véase Tabla 3.2).

Tabla 3.2 Motivación de las EFS para realizar auditorías operativas

Los porcentajes no suman el 100% por que los participantes podían elegir una o más opciones.	% sobre el total	N	
Mandato legal por parte del Legislativo (Parlamento)	78%	14	
Mejorar la rendición de cuentas y transparencia de las entidades públicas (Plan anual)	78%	14	
Hacer responsable de sus acciones a las entidades públicas	44%	8	
Colaborar en la lucha contra la corrupción	44%	8	
Otras	28%	5	
¿Las EFS disponen de independencia suficiente para garantizar un máximo de iniciativa y responsabilidad, aun cuando ejerzan un control por encargo del legislativo/parlamento? (si=1, no=0)	Si	No	1 <sup>a</sup>
	83%	17%	0,83

Casi el 78% de los expertos encuestados, consideran que el desarrollo de este tipo de control ha provocado un creciente énfasis en la eficiencia y el ahorro de costes, y también un incremento en el énfasis de la evaluación del logro de objetivos (eficacia) y en el creciente uso de los indicadores de gestión en el sector público (véase Tabla 3.3).

Tabla 3.3 Acciones generadas en consecuencia del fomento o desarrollo de auditorías operativas

(1 totalmente en desacuerdo ; 5 totalmente de acuerdo)	1 o 2	3	4 o 5	1 <sup>a</sup>	2 <sup>a</sup>
a) un creciente énfasis en la eficiencia y en el ahorro de costos	11,11%	11,11%	77,78%	3,44	4,17
b) un creciente énfasis en la evaluación del logro de objetivos (eficacia)	11,11%	27,78%	61,11%	3,94	
c) un creciente uso de los indicadores de gestión en el sector público	5,56%	33,33%	61,11%	3,78	
d) otras reformas	61,11%	16,67%	22,22%	2,22	

No hay consenso en que la subcontratación de firmas auditoras privadas sea una práctica que aporte experiencias adicionales y conocimientos teóricos/prácticos para realizar auditorías operativas a un menor coste. Por ello, el 63% de los encuestados considera que esta práctica no será muy utilizada en el futuro, y existe un consenso en que, si se subcontrata el servicio de firmas auditoras privadas, será preciso que las EFS hagan una labor de supervisión y control de calidad de las auditorías operativas que estas firmas realicen.

Las ventajas e inconvenientes de esta práctica que señalan los encuestados son: que mejoran la limitación de recursos humanos de las EFS, aportando flexibilidad en el plan anual de trabajo; que estas firmas podrían tener cierta especialización, por lo especializado del área a auditar; que puede ayudar a la adquisición de nuevas experiencias para las EFS, en la realización de auditorías operativas; que la visión de agentes externos puede mejorar los procedimientos de trabajo y hacerlos más eficientes. Por último manifiestan, que esta práctica es posible siempre y cuando, trabajen conjuntamente la EFS con la firma privada.

Entre los inconvenientes que señalan están: que las firmas privadas no enfatizan el análisis de la economía, eficiencia y eficacia; que las firmas privadas no tienen experiencia en ciertos campos importantes del sector público como son la gestión de obras públicas y el endeudamiento, entre otros; que esta práctica restaría independencia a la EFS y podría generar conflictos de interés como consecuencia de la relación de las firmas con las entidades auditadas; y que, en algunas ocasiones, esta práctica está prohibida por ley.

Tabla 3.4 La subcontratación de firmas auditoras privadas para realizar auditorías operativas

(1 totalmente en desacuerdo ; 5 totalmente de acuerdo)	1 o 2	3	4 o 5	1ª	2ª
a) se lleva a cabo por la limitación de recursos humanos para abarcar todas las entidades públicas que deben auditarse	23,53%	11,76%	64,71%	3,18	3,65
b) aporta experiencias adicionales y conocimientos teóricos/prácticos para ejecutar este tipo de auditorías permite realizar este tipo de auditoría a un menor coste	50,98%	35,29%	11,76%	2,24	
c) aporta mayor flexibilidad en el plan anual de trabajo	41,18%	35,29%	23,53%	2,59	2,71
d) precisa la supervisión y control de calidad de la EFS	22,22%	5,56%	72,22%	3,53	3,83

e) se utilizará cada vez más en el futuro	63,07%	23,53%	11,76%	2,24	
f) no es conveniente subcontratar firmas privadas	38,89%	22,22%	38,89%	3,41	3,17

Bloque B: Desarrollo de las auditorías operativas

En este bloque, analizamos la opinión de los expertos encuestados, respecto a los procedimientos y criterios aplicados por las EFS en la realización de auditorías operativas, el tipo de auditoría operativa que consideran más útil para mejorar la gestión de las entidades auditadas, las acciones que emprenden los auditores ante la falta de información relevante, las limitaciones de las EFS al realizar auditorías operativas y la periodicidad de este tipo de auditorías.

En el desarrollo de las auditorías operativas, las EFS establecen procedimientos y criterios de auditoría que emanan de su normativa así como de su experiencia como órgano de control externo. Casi la totalidad de los expertos encuestados consideran que las EFS diseñan estos procedimientos y criterios en función de la naturaleza de la entidad que se auditará, y del objetivo de la propia auditoría operativa, confirmando que las auditorías operativas siguen un proceso *ad hoc* en lugar de estandarizado. También coinciden en que dichos procedimientos y criterios son una base importante para que el trabajo de auditoría operativa que realizan las EFS genere resultados útiles, debiendo existir una planificación de los mismos y un calendario de trabajo razonable (véase Tabla 3.5).

Tabla 3.5 Los procedimientos y criterios de auditoría que aplican las EFS

(1 totalmente en desacuerdo ; 5 totalmente de acuerdo)	1 o 2	3	4 o 5	1 <sup>a</sup>
a) se diseñan en función de la naturaleza de la entidad a auditar y del objetivo de la auditoría de EEE	0,00%	5,56%	94,44%	4,67
b) se planifican y realizan aplicando un calendario de trabajo razonable	11,11%	16,67%	72,22%	3,83
c) son la base para la obtención de resultados útiles en la auditoría de EEE	5,56%	0,00%	94,44%	4,44

El 94% de los participantes otorga una gran importancia a las auditorías operativas centradas en políticas públicas, seguido de auditorías operativas que se realicen como parte de una auditoría integral y de auditorías operativas centradas principalmente en la eficacia (véase Tabla 3.6). La evaluación y auditoría de políticas

públicas ha sido objeto de cierta controversia a nivel internacional porque determinadas EFS las incluyen en sus programas de actividades, mientras que en otros casos, son organismos del Gobierno los que se crean para ello o se encargan de llevarlas a cabo.

Tabla 3.6 Tipo de auditoría operativa más relevante

<b>Puntúe las tres más importantes:</b> (Para el análisis de esta pregunta, hemos asignado 3 puntos al tipo de auditoría que los encuestados consideraban la más importante, 2 puntos a la 2ª más importante y 1 punto a la 3ª más importante)					Puntuación
a) Centradas en políticas públicas					25
b) Cuando forman parte de una auditoría integral (de legalidad, financiera y de EEE)					21
c) Centradas principalmente el logro de objetivos (eficacia)					19
d) Centradas en un programa o servicio de una entidad					18
e) Centradas en una entidad en su conjunto					12
f) Centradas principalmente en costes o ahorros de programas o servicios (economía)					6
g) Centradas en la comparación de un programa o servicio en varias entidades					3
h) Centradas principalmente en el análisis de la relación entre inputs y outputs (eficiencia)					3
i) Centradas en la comparación de varias entidades					1
<b>¿Sería interesante incluir en el ámbito de las auditorías de las EFS la evaluación de las políticas públicas que desarrolla la entidad auditada?</b> (1 nada interesante; 5 muy interesante)	<b>1 o 2</b>	<b>3</b>	<b>4 o 5</b>	<b>1ª</b>	
	0,00%	5,56%	94,44%		5

Tras la realización de las dos rondas de preguntas para obtener mayor consenso, el 39% de los encuestados considera que las EFS deberían realizar este tipo de auditoría en periodos superiores al año, siempre y cuando los responsables de las entidades públicas informen anualmente del rendimiento obtenido y del desempeño de sus funciones; el 33% considera que sería importante realizarlas cuando sea necesario tomar decisiones sobre la continuidad o finalización de programas o actuaciones públicas de alguna entidad, y el 28% llevarlas a cabo con una periodicidad de entre cuatro o cinco años (Véase Tabla 3.7).

De forma individual, las opiniones sugieren que la frecuencia se establece según el criterio de selección, dependiendo de cada tipo de entidad, así como del mandato legal e incluso vinculada con el plan estratégico institucional de la EFS.

Tabla 3.7 Frecuencia con la que las EFS deberían realizar auditorías operativas

En la primera ronda (seleccione una o más opciones) En la segunda ronda (seleccione una opción)	1ª	2ª
a) Periódicamente, por ejemplo, cada cuatro o cinco años	28%	28%
b) Al finalizar el periodo de gestión de los directivos públicos responsables de la gestión de la entidad pública	22%	0%
c) Cuando se considere necesario decidir la continuidad o finalización de un programa o actuación pública correspondiente a la entidad pública en cuestión	50%	33%
d) Periodos superiores al año siempre y cuando el responsable de la entidad pública informe anualmente de su rendimiento/desempeño/función	44%	39%

La información que aporta la entidad auditada es muy importante en el momento de la realización de la auditoría operativa, sin embargo, los expertos encuestados consideran que es más frecuente que la entidad auditada no cuente con la suficiente información sobre los costes o no haya diseñado un sistema de indicadores de eficiencia. Aspectos que dificultan en gran medida la realización de *auténticas* auditorías operativas. No llegaron a un consenso sobre si las entidades auditadas cuentan o no con objetivos operativos establecidos para el año (véase Tabla 3.8).

Tabla 3.8 Dificultades encontradas por los auditores en la auditoría operativa

<b>La entidad:</b> (1 totalmente en desacuerdo; 5 totalmente de acuerdo)	1 o 2	3	4 o 5	1ª	2ª
a) no cuenta con información sobre costes	16,67%	16,67%	66,67%	3,78	
b) no tienen diseñado un sistema de indicadores de eficiencia	11,11%	0,00%	88,89%	4,11	
c) no tienen establecidos los objetivos operativos para el año	44,44%	11,11%	44,44%	2,72	3,22

Ante la falta de información, suelen incluir esta situación en las recomendaciones del informe de auditoría, para que la entidad incluya la información. Consideran que no procede que los auditores diseñen esta información, aunque INTOSAI propone que lo hagan. No llegan a un consenso sobre si deben o no emitir su opinión ante la falta de información (véase Tabla 3.9).

Tabla 3.9 Acciones implementadas por los auditores ante la falta de información relevante (costes, indicadores de eficiencia y los objetivos operativos)

(1 totalmente en desacuerdo; 5 totalmente de acuerdo)	1 o 2	3	4 o 5	1ª	2ª
a) trabajan en conjunto con la entidad para diseñar la información y así poder emitir su opinión sobre cada aspecto	66,67%	16,67%	16,67%	2,00	

b) concluyen la auditoría sustentando que no existe la información suficiente para emitir una opinión	33,33%	16,67%	50,00%	2,89	3,33
c) incluyen en el informe como parte de las recomendaciones que la entidad diseñe esa información	5,56%	0,00%	94,44%	4,56	

Las EFS encuentran limitaciones para realizar auditorías operativas, en un 65%, en la falta de medios humanos y materiales que les permitan abarcar este ámbito de control y el enfoque multidisciplinario que este tipo de auditoría requiere. En el resto de aspectos propuestos, apenas hay consenso. Esto sugiere que las limitaciones dependen de cada EFS o que existen distintos niveles (véase Tabla 3.10).

Tabla 3.10 Principales limitaciones de las EFS para realizar auditorías operativas

(1 totalmente en desacuerdo; 5 totalmente de acuerdo)	1 o 2	3	4 o 5	1 <sup>a</sup>	2 <sup>a</sup>
a) El coste económico	16,67%	27,78%	55,56%	3,28	3,56
b) Falta de medios humanos y materiales para abarcar el amplio ámbito de control	11,76%	23,53%	64,71%	3,71	
c) El tiempo de ejecución de la auditoría	38,89%	11,11%	50,00%	3,00	3,11
d) La dificultad (insuficiencia y/o fiabilidad) de obtener información o datos relativos a los costes de los programas o servicios públicos	27,78%	16,67%	55,56%	3,35	3,50
e) El enfoque multidisciplinar que requiere (contable, económico, jurídico, de gestión, ...etc.)	11,11%	27,78%	61,11%	3,53	3,67
f) La falta de voluntad en aplicar las conclusiones y recomendaciones de los informes generados	50,00%	27,78%	22,22%	2,65	2,56
g) La escasa voluntad política de llevarlas a cabo	44,44%	33,33%	22,22%	2,41	2,50
h) La falta de un mandato legal que permita o que requiera que la EFS realice este tipo de auditoría (añadida en la 2 <sup>a</sup> Ronda)	44,44%	5,56%	50,00%		3,00

Bloque C: Las conclusiones y recomendaciones de los informes de auditoría operativa

En este apartado hemos analizado aspectos que pueden influir en la utilidad percibida de los informes de auditoría, en los procedimientos que siguen las EFS al finalizar una auditoría operativa y los aspectos relacionados con la implantación de las recomendaciones, incluyendo su seguimiento por parte de las EFS.

El informe es un elemento crucial en el se detallan las conclusiones y recomendaciones producto de la auditoría operativa. Más del 88% de los expertos encuestados consideran que estos informes se perciben más útiles cuando se definen

claramente las conclusiones y recomendaciones, y cuando están orientados a generar mejoras realizables y tangibles. Asimismo, el 76% considera que los informes deben servir como una guía de acción para implementar las recomendaciones y que podría definirse una estructura homogénea para los informes de auditoría operativa (véase Tabla 3.11).

Tabla 3.11 Los informes de auditoría operativa

<b>Son de calidad, y por ello más útiles, cuando:</b> (1 totalmente en desacuerdo; 5 totalmente de acuerdo)	<b>1 o 2</b>	<b>3</b>	<b>4 o 5</b>	<b>1<sup>a</sup></b>
a) se orientan a generar mejoras realizables y tangibles	5,88%	5,88%	88,24%	4,5
b) se definen claramente las conclusiones y recomendaciones	0,00%	11,11%	88,89%	4,6
c) proporcionan una guía de acción para implementar recomendaciones	5,56%	17,65%	76,47%	3,9
	Si	No	1 <sup>a</sup>	
<b>¿Podrían tener una estructura homogénea?</b> (si=1, no=0)	78%	22%	0,78	

Una vez finalizada la auditoría operativa, la totalidad de los encuestados consideran de gran importancia que las EFS se aseguren de que las entidades auditadas comprendan las conclusiones y recomendaciones, y también que informen a dichas entidades sobre los resultados antes de la publicación del informe para que éstas puedan aportar evidencia que permita justificar los resultados, e implementar un sistema de seguimiento de las recomendaciones para verificar la correcta implantación de éstas. Aunque consideran que, actualmente, las EFS verifican que las entidades implanten las recomendaciones, y realizan auditorías de seguimiento después de la auditoría inicial, no han llegado a un consenso respecto a si las EFS evalúan en qué medida las entidades auditadas han logrado ahorros como consecuencia de la auditoría operativa (véase Tabla 3.12).

Tabla 3.12 Acciones de las EFS en materia de auditoría operativa

<b>Las EFS al concluir la auditoría deberían:</b> (1 totalmente en desacuerdo; 5 totalmente de acuerdo)	<b>1 o 2</b>	<b>3</b>	<b>4 o 5</b>	<b>1<sup>a</sup></b>
a) asegurarse de que los resultados (conclusiones y recomendaciones) sean comprendidos por la entidad auditada	0,00%	0,00%	100,00%	5
b) informar a la entidad auditada sobre los resultados de la auditoría de EEE antes de publicar el informe, para que tenga la oportunidad de aportar evidencia y solventar (justificar) los resultados	0,00%	5,88%	94,12%	4,8

c) establecer un sistema de seguimiento para verificar la implantación de las recomendaciones de la auditoría de EEE	5,56%	5,88%	88,24%	4,5	
<b>Según su experiencia, las EFS (1 totalmente en desacuerdo; 5 totalmente de acuerdo)</b>	<b>1 o 2</b>	<b>3</b>	<b>4 o 5</b>	<b>1<sup>a</sup></b>	<b>2<sup>a</sup></b>
a) verifican si se han implantado las recomendaciones	5,88%	11,76%	82,35%	4,1	
b) evalúan en qué medida se han logrado ahorros	23,53%	58,82%	17,65%	2,9	2,9
c) realizan auditorías de seguimiento después de la auditoría inicial	11,76%	0,00%	88,24%	3,4	4,2

Respecto a la implantación de las recomendaciones, consideran que son las propias entidades auditadas las que toman la iniciativa, así como el gobierno del que depende la entidad, sin embargo no hay un acuerdo en que el Legislativo promueva la implantación de las recomendaciones. Solamente un 6% considera que se implantan el 100% de las recomendaciones, el 17% que más del 70%, el 39% que más del 50%, el 28% que más del 10% y el 11%, que no se implantan. Estos datos indican que en torno a un 67% de las EFS percibe que el porcentaje de implantación de las recomendaciones oscila entre el 10% y el 50% (véase Tabla 3.13).

Tabla 3.13 Implantación de las recomendaciones de auditoría operativa

<b>La implantación real de las recomendaciones la promueve:</b> (1 totalmente en desacuerdo; 5 totalmente de acuerdo)	<b>1 o 2</b>	<b>3</b>	<b>4 o 5</b>	<b>1<sup>a</sup></b>	<b>2<sup>a</sup></b>
a) el propio organismo auditado	5,56%	27,78%	66,67%	4,11	
b) el Gobierno del que depende el organismo auditado	11,76%	35,29%	52,94%	2,72	3,71
c) el Legislativo	58,82%	17,65%	23,53%	2,56	2,65
<b>¿ Qué porcentaje de recomendaciones, considera que son implantadas por las entidades auditadas (seleccione una opción)</b>	<b>2<sup>a</sup></b>				
a) Ninguna	11%				
b) Más del 10%	28%				
c) Más del 50%	39%				
d) Más del 70%	17%				
e) El 100%	6%				

Los encuestados consideran que las EFS deberían asesorar a las entidades que han sido auditadas para que lleven a cabo un seguimiento de la implantación de las recomendaciones de la auditoría operativa. También que deberían proponer dentro del informe, plazos para que las entidades auditadas lleven a cabo las acciones necesarias para implantar las recomendaciones y que, a su vez, las entidades auditadas deberían



comunicar a las EFS las recomendaciones que han implantado y los beneficios financieros logrados como consecuencia de la auditoría operativa.

También, existe un alto nivel de consenso respecto a que como consecuencia de la realización de auditorías operativas no se ha llevado a cabo la privatización o externalización de entidades o servicios públicos (véase Tabla 3.14).

Tabla 3.14 Aspectos que deberían considerar las EFS en materia de auditoría operativa

¿Las EFS podrían proponer a la entidad auditada dentro del informe plazos para la implantación de las recomendaciones? (si=1, no=0)	Si	No	1 <sup>a</sup>	
	67,00%	33,00%	0,67	
¿Las EFS deberían asesorar a las entidades que han sido auditadas, para que lleven a cabo un seguimiento de la implantación de las recomendaciones? (si=1, no=0)	Si	No	1 <sup>a</sup>	
	89,00%	11,00%	0,89	
¿Las auditorías operativas han dado lugar a la privatización/ externalización de entes o servicios públicos? (1 totalmente en desacuerdo; 5 totalmente de acuerdo)	<b>1 o 2</b>	<b>3</b>	<b>4 o 5</b>	1 <sup>a</sup>
	75,00%	18,75%	0,00%	1,63
¿Las entidades auditadas deberían comunicar a la EFS, las recomendaciones que han sido implantadas, así como los beneficios financieros logrados? (1 totalmente en desacuerdo; 5 totalmente de acuerdo)	<b>1 o 2</b>	<b>3</b>	<b>4 o 5</b>	1 <sup>a</sup>
	0,00%	11,11%	88,89%	4,61

Considerando los aspectos que hemos abordado en este bloque, se solicitó a los expertos que definieran la forma en que puede medirse el impacto de la auditoría operativa. Para los encuestados, la forma más común de medir el impacto de este tipo de auditoría es mediante la evaluación del porcentaje de recomendaciones que las entidades auditadas han implantado, a través de un sistema de seguimiento por parte de la EFS. También han mencionado algunos expertos que la cuantificación en términos de ahorro de las entidades auditadas podría ser un referente del impacto de la auditoría operativa, aunque de los resultados anteriores se deduce que sólo en algunas EFS se lleva a cabo este procedimiento como parte de su labor fiscalizadora.

#### Bloque D: Previsiones de futuro de las auditorías operativas

En este bloque, hemos analizado si los expertos consideran que la auditoría operativa es un procedimiento que seguirá realizándose en el futuro, si la revisión entre

pares puede ayudar a que las EFS mejoren su labor en materia de auditoría operativa y si en el marco de la auditoría operativa es importante la participación ciudadana.

La Tabla 3.15, muestra que existe acuerdo del 100% por parte de los encuestados, en que la auditoría operativa será cada vez más realizada. Los expertos coinciden en que permite mejorar la calidad de los servicios, incrementa el control de la gestión de los factores claves en el desempeño de la entidad, y proporcionan un diagnóstico real de la entidad<sup>4</sup>.

Para conseguir mejoras destacadas en la gestión de las entidades públicas, los expertos dan mayor énfasis al concepto de la eficacia (94%), y algo menos a la eficiencia y la economía. Además, el 89% de los encuestados considera de gran importancia la participación ciudadana en materia de auditoría operativa, para que los aspectos denunciados por los ciudadanos o medios de comunicación formen parte en la planificación de auditorías operativas de acuerdo a criterios de oportunidad (véase Tabla 3.15).

Tabla 3.15 Previsiones de futuro en el marco de la auditoría operativa

¿La auditoría operativa será cada vez más realizada? (si=1, no=0)	Si	No	1 <sup>a</sup>	
	100%		1	
<b>En qué medida, estos tres aspectos permiten conseguir mejoras destacadas. (1 totalmente en desacuerdo; 5 totalmente de acuerdo)</b>	<b>1 o 2</b>	<b>3</b>	<b>4 o 5</b>	<b>1<sup>a</sup></b>
a) Eficiencia	0,00%	11,11%	88,89%	4,39
b) Eficacia	0,00%	5,56%	94,44%	4,56
c) Economía (costos)	5,56%	22,22%	72,22%	4,00
<b>¿Considera importante la participación ciudadana, con el fin de que los aspectos denunciados por los ciudadanos o por los medios sean considerados para la planificación anual de auditorías de acuerdo con criterios de oportunidad?</b>	<b>1 o 2</b>	<b>3</b>	<b>4 o 5</b>	<b>1<sup>a</sup></b>
	0,00%	11,11%	88,89%	4,44

Finalmente, por la relevancia que ha tenido en los últimos años la revisión entre pares o *peer reviews* en muchas EFS, incluidas las EFS de América Latina, se solicitó opinión a los expertos respecto a esta práctica en materia de auditoría operativa. Tal como se muestra en la Tabla 3.16, el 100% de los expertos encuestados consideran que

<sup>4</sup> El acuerdo no se muestran en la Tabla 3.15 porque los expertos dieron su opinión por escrito en una pregunta abierta.

la revisión entre pares, promueve la comparación con las mejores prácticas internacionales y también hay un alto nivel de consenso respecto a que la revisión entre pares ayuda a que las EFS fortalezcan la práctica de auditorías operativas, permitiendo verificar si las prácticas administrativas y técnicas utilizadas por las EFS mantienen un nivel consistente, presentan un diseño adecuado y si cumplen las medidas apropiadas para garantizar el cumplimiento de los principios de economía, eficiencia y eficacia. Y el consenso es también muy alto en que la evaluación entre pares puede identificar aquellas buenas prácticas utilizadas por la EFS revisora, convirtiéndose en un proceso de aprendizaje, y en que permite evaluar si la realización de auditorías operativas opera de forma efectiva para generar información independiente, objetiva y suficiente.

Tabla 3.16 La práctica de la “Revisión entre pares” en materia de auditoría operativa

(1 totalmente en desacuerdo; 5 totalmente de acuerdo)	1 o 2	3	4 o 5	1 <sup>a</sup>
a) ayuda a que las EFS fortalezcan la práctica de auditorías de EEE	0,00%	5,56%	94,44%	4,50
b) promueve la comparación con las mejores prácticas internacionales	0,00%	0,00%	100,00%	4,67
c) permite verificar si las prácticas administrativas y técnicas en materia de auditoría de EEE de las EFS, mantienen un nivel consistente, presentan un diseño adecuado y si cumplen las medidas apropiadas para garantizar el cumplimiento de los principios de economía, eficacia y eficiencia	0,00%	5,56%	94,44%	4,50
d) permite evaluar si la práctica de auditorías de EEE opera de manera efectiva para generar información independiente, objetiva y suficiente.	0,00%	11,11%	88,89%	4,39
e) ayuda a identificar las buenas prácticas utilizadas por las EFS revisoras	0,00%	5,56%	94,44%	4,61
f) es un mecanismo de transparencia y rendición de cuentas	0,00%	0,00%	100,00%	4,72

## 4.2 FACTORES QUE INFLUYEN EN LA PERCEPCIÓN DE LA AUDITORÍA OPERATIVA

Aunque los resultados obtenidos reflejan, en general, homogeneidad en la mayor parte de las cuestiones planteadas, las diferencias que surgen podrían estar influenciadas por diversos factores que explicaremos a continuación.

El primer factor a analizar será el índice de percepción de la corrupción (IPC) (Transparencia Internacional España, 2011) que muestra, en qué medida los gobiernos protegen a sus ciudadanos frente a la corrupción, ya se manifieste ésta en forma de

abuso de recursos públicos, sobornos o hermetismo en la toma de decisiones. Para este estudio tomaremos como referencia el índice en 2011, dado que es el último año del periodo 2009-2011, que hemos analizado a lo largo de esta Tesis Doctoral. Sin embargo, como control, también tomamos el último año publicado que es 2014 (Transparencia Internacional España, 2014). Además, analizaremos la corrupción de todo el periodo con el objetivo de ver si la percepción de la corrupción ha mejorado o no, atendiendo a los Índices de Percepción de la Corrupción del periodo, asignando 1 a los países que han mejorado en este aspecto y 0 para aquéllos que no han mejorado.

H1a: A menor percepción de la corrupción (puntuación en el índice más alta), mejor percepción de las auditorías operativas.

H1b: Si mejora la percepción de la corrupción es mejor la percepción de las auditorías operativas.

El segundo factor que analizaremos es la riqueza nacional, medida en términos del PIB per cápita (Grupo del Banco Mundial, 2015), que muestra en cierta medida el nivel de desarrollo económico de un país. De la misma manera que en la corrupción, analizaremos si el PIB per cápita ha variado significativamente en el periodo de estudio, asignando 1 a los países que han mejorado significativamente en este aspecto y 0 a aquéllos que no han mejorado.

H2a: A mayor PIB per cápita, mejor percepción de las auditorías operativas

H2b: Si mejora significativamente el PIB per cápita es mejor la percepción de las auditorías operativas.

El tercer factor que analizamos es el volumen de trabajo en auditoría operativa de la entidad, según los informes publicados en las páginas web de las EFS en el periodo 2009-2011. En concreto, estudiamos el número medio de informes publicados de dicho periodo. También valoramos en forma de variable dicotómica si los informes están disponibles, o no, en la web.

H3a: A mayor número de auditorías operativas realizadas, mejor percepción de las auditorías operativas.

H3b: Si las EFS publican los informes de auditoría operativa, mejor percepción de las auditorías operativas.

El cuarto factor que analizaremos son los recursos de las EFS, incluidos en sus presupuestos, publicados en las web de estas entidades. Esta variable indica los recursos con los que cuentan las EFS para la realización de su labor fiscalizadora.

H4: A mayor presupuesto mejor percepción de las auditorías operativas.

El quinto factor que analizaremos son las “mejores prácticas” que utilizan las EFS. Asumimos que estas “mejores prácticas” son una muestra del nivel de desarrollo y sofisticación de las EFS y consideramos que aquéllas que cumplan con un mayor número de “mejores prácticas” tendrán una mejor percepción de este tipo de auditorías.

H5: A mejor puntuación en mejores prácticas mejor percepción de las auditorías operativas.

Los resultados de las correlaciones de Pearson (Tabla 3.17) muestran que únicamente la percepción de la corrupción en 2011 y 2014 tienen influencia sobre los aspectos relacionados con la ausencia de limitaciones en la auditoría operativa (Bloque B2) y la media total, con mayor significatividad con respecto a la percepción de la corrupción en 2011. Las cuatro variables restantes no muestran correlación significativa con ninguno de los bloques.

Tabla 3.17 Coeficientes de correlación de Pearson

Variables	Percepción de la corrupción 2011	Percepción de la corrupción 2014	Media del PIB per cápita en el periodo 2009-2011	Número medio de informes publicados en el periodo 2009-2011	Media del Presupuesto en el periodo 2009-2011	Mejores prácticas
Bloque A	0,144	0,196	0,124	0,328	0,181	-0,267
Bloque B1	0,162	0,137	0,096	0,425	0,336	0,060
Bloque B2	0,575***	0,473**	0,108	0,120	-0,167	0,247
Bloque C	0,263	0,202	-0,147	-0,117	0,140	0,094
Bloque D	0,254	0,182	0,244	0,477	0,253	0,043
TOTAL	0,564**	0,478*	0,098	0,124	0,170	0,092

Nota: \*significativo al 10%, \*\* significativo al 5%, \*\*\*Significativo al 1%

El PIB per cápita en el periodo 2009-2011 y el número medio de informes publicados en dicho periodo, aunque no se han mostrado significativas con respecto a la

percepción de la auditoría operativa muestran una correlación significativa con la percepción de la corrupción y, por tanto, pueden afectar de forma indirecta a la percepción sobre la auditoría operativa, al estar esta última correlacionada directamente con la percepción de la corrupción (véase Tabla 3.18).

Tabla 3.18 Correlación entre variables

Variables	1	2	3	4	5
Percepción de la corrupción 2011 (1)		0,930***	0,551**	-0,140	0,628*
Percepción de la corrupción 2014 (2)	0,930***		0,585***	-0,244	0,643**
Media del PIB per cápita en el periodo 2009-2011 (3)	0,551**	0,585***		0,240	0,602*
Media del Presupuesto en el periodo 2009-2011 (4)	-0,140	-0,244	0,240		0,615*
Número medio de informes publicados en el periodo 2009-2011 (5)	0,628*	0,643**	0,602*	0,615*	

Nota: \*significativo al 10%, \*\* significativo al 5%, \*\*\*Significativo al 1%

En lo relativo a las variables dicotómicas el Test Mann-Whitney muestra que la Opinión respecto la ausencia de limitaciones (Bloque B2) parece explicarse por la mejora en la percepción de la corrupción. Los aspectos relativos a Las conclusiones y recomendaciones de los informes de auditoría operativa (Bloque C) podrían relacionarse con la disponibilidad de los informes de auditoría en la web de las EFS, aunque el signo parece el contrario al esperado. Por último, el Bloque B2 y la media total muestra significatividad con respecto a las mejoras en el PIB per cápita (véase Tabla 3.19).

Tabla 3.19 Test Mann-Whitney

Variables independientes	Bloque A	Bloque B1	Bloque B2	Bloque C	Bloque D	TOTAL
<b>Cambios en percepción de corrupción</b>						
Z	-0,818	-0,558	-1,954**	-0,545	-0,319	-0,951
Media de los que mejoraron	8,68	10,05	11,45	10,05	9,82	10,45
Media de los que NO mejoraron	10,79	8,64	6,43	8,64	9	8
<b>Informes disponibles</b>						
Z	-0,223	-0,137	-1,248	-1,914*	-0,268	-0,889
Media de los que están disponibles	9,75	9,65	10,90	7,35	9,2	8,50
Media de los que NO están disponibles	9,19	9,31	7,75	12,19	9,88	10,75
<b>Mejoras en el PIB per cápita</b>						
Z	-1,286	-0,181	-1,684*	-0,398	-0,711	-1,767*
Media mejoran PIB per cápita	11,11	9,72	11,61	9	10,39	11,72
Media NO mejoraran PIB per cápita	7,89	9,28	7,39	10	8,61	7,28

Nota: \*significativo al 10%, \*\* significativo al 5%, \*\*\*Significativo al 1%

Por último, hemos realizado tres modelos de regresión, para combinar las variables que se han se han mostrado explicativas en las correlaciones de Pearson o en el Test Mann-Whitney, de dos en dos, dada la limitación del número de casos que tenemos. De los Índices de la Percepción de la Corrupción hemos excluido el de 2014, por tener menos significatividad que el índice 2011. En los tres modelos hemos incluido como primera variable la corrupción en 2011, dado que parece la variable con una relación más significativa y la segunda variable, en el primer modelo es cambios en la percepción de la corrupción, en el segundo si los informes están disponibles y en el tercero la mejoras en el PIB per cápita. Los resultados del modelo se muestran en la Tabla 3.20, 3.21 y 3.22.

Tabla 3.20 Modelo de regresiones con dos variables explicativas: Corrupción y mejoras en corrupción (1)

VARIABLES	VIF	Blq A	VIF	Blq B1	VIF	Blq B2	VIF	Blq C	VIF	Blq D	VIF	Total
Constante		60,321		80,467		43,027		71,053		83,75		65,564
Índice de percepción de la corrupción 2011	1,143	0,259	1,143	0,135	1,143	0,496**	1,143	0,247	1,143	0,238	1,143	0,546**
Mejoras en la percepción de la corrupción	1,143	-3,260	1,143	0,077	1,143	0,224	1,143	0,045	1,143	0,047	1,143	0,051
R2		0,113		0,031		0,375		0,071		0,067		0,321
Estadístico F		0,959		0,243		4,491**		0,572		0,535		3,539*
N		18		18		18		18		18		18

Nota: \*significativo al 10%, \*\* significativo al 5%, \*\*\*Significativo al 1%

Tabla 3.21 Modelo de regresiones con dos variables explicativas: Corrupción e informes disponibles (2)

VARIABLES	VIF	Blq A	VIF	Blq B1	VIF	Blq B2	VIF	Blq C	VIF	Blq D	VIF	Total
Constante		58,901		82,092		39,441		77,437		84,365		65,797
Índice de percepción de la corrupción 2011	1,030	0,139	1,030	0,155	1,030	0,631***	1,030	0,179	1,030	0,284	1,030	0,550**
Informes disponibles	1,030	-0,026	1,030	-0,041	1,030	0,327	1,030	-0,490**	1,030	-0,038	1,030	-0,083
R2		0,021		0,028		0,435		0,302		0,066		0,325
Estadístico F		0,164		0,215		5,765**		3,250*		0,531		3,609**
N		18		18		18		18		18		18

Nota: \*significativo al 10%, \*\* significativo al 5%, \*\*\*Significativo al 1%

Tabla 3.22 Modelo de regresiones con dos variables explicativas: Corrupción y mejoras en el PIB per cápita (3)

Variabes	VIF	Blq A	VIF	Blq B1	VIF	Blq B2	VIF	Blq C	VIF	Blq D	VIF	Total
Constante		58,506		81,132		44,261		71,269		83,944		65,14
Indice de percepción de la corrupción 2011	1,333	0,021	1,333	0,046	1,333	0,473*	1,333	0,385	1,333	0,205	1,333	0,485*
Mejoras en el PIB per cápita	1,333	0,246	1,333	0,233	1,333	0,204	1,333	-0,246	1,333	0,099	1,333	0,158
R2		0,066		0,067		0,362		0,114		0,072		0,337
Estadístico F		0,531		0,537		4,25**		0,968		0,582		3,811**
N		18		18		18		18		18		18

Nota: \*significativo al 10%, \*\* significativo al 5%, \*\*\*Significativo al 1%

El análisis de regresiones muestra en los tres casos que se confirma la hipótesis H1a, es decir, que las opiniones de las EFS en materia de auditoría operativa son mejores cuando la corrupción asociada al país es menor, sobre todo a nivel global. El análisis por bloques muestra que el nivel de corrupción condiciona principalmente la ausencia de limitaciones en el desarrollo de las auditorías operativas (Bloque B2). Para los Aspectos generales de la auditoría (Bloque A), Las conclusiones y recomendaciones de los informes de auditoría operativa (Bloque C) y las Previsiones de futuro de la auditoría operativa (Bloque D), no se confirman ninguna de las hipótesis planteadas. Dado que únicamente en el modelo 2 aparece una relación entre el Bloque C y la disponibilidad de los informes pero en sentido contrario al esperado.

## 5. DEBATE

La implementación en los países de América Latina de las reformas basadas en la NGP para mejorar la calidad de la gestión pública sigue siendo un desafío vigente (Barzelay, 2001; Manning & Shepherd, 2009; Nickson, 2002), aunque muchos de estos países están avanzando, todavía queda camino por recorrer (Bonney & Armijo, 2000; Manning & Shepherd, 2009). Las EFS están jugando un papel importante en la consecución de los objetivos de estas reformas de la gestión pública. El papel de las EFS en la evaluación del desempeño ha dado lugar a una creciente importancia de la auditoría operativa (ONU & INTOSAI, 2013).



El grupo de expertos encuestados de las EFS de América Latina considera que las EFS de esta región realizan auditorías operativas motivadas, en gran parte, por la existencia de un mandato legal por parte del Parlamento, siendo relevante también el interés por mejorar la rendición de cuentas y la transparencia de las entidades públicas. Las EFS gozan de independencia para garantizar iniciativas y responsabilidad, por lo que al menos han logrado superar una barrera que diversos autores han identificado como un freno al impacto de la auditoría operativa (Justesen & Skærbæk, 2010; Reichborn-Kjennerud, 2013b).

El desarrollo de las auditorías operativas según los expertos ha provocado un creciente énfasis en la eficiencia y el ahorro de los costes, así como, el incremento en el énfasis de la evaluación del logro de objetivos y un creciente uso de los indicadores de gestión. Estos avances en la medición y establecimiento de objetivos coinciden con lo que autores como Bonnefoy y Armijo (2000) y Manning y Shepherd (2009) han afirmado respecto a los avances en América Latina en los últimos años, ya que señalan que se ha incrementado la presencia de indicadores en las entidades públicas que permiten medir la eficacia y eficiencia con la que estas entidades utilizan los recursos.

Respecto a la subcontratación de firmas de auditoría privadas en materia de auditoría operativa, los resultados indican que es una práctica que las EFS no contemplan de forma muy positiva, ya que no consideran que aporten experiencias adicionales que permitan realizar auditorías operativas a un menor coste. Los expertos se muestran de acuerdo en que no es una práctica que pueda ser muy utilizada por las EFS de esta región en el futuro, incluso por parte de expertos que ven ventajas en la subcontratación. Esto contrasta con otras EFS como la GAO de Estados Unidos (Pollitt et al., 1999), o los órganos de control alemanes (Yetano, Torres, & Pina, 2013), en donde esta práctica es muy utilizada. Esta postura refleja cierta desconfianza hacia el sector privado.

En lo relativo a los procedimientos y criterios que las EFS aplican cabe destacar en primer lugar que las EFS siguen un proceso *ad hoc* en lugar de estandarizado, este tipo de procedimiento se considera un elemento importante para la obtención de resultados de auditoría útiles. Estas entidades han mostrado un gran interés por parte de los expertos para que se incluya en el marco de la auditoría operativa la evaluación de

las políticas públicas, seguida por las auditorías operativas que, a menudo, forman parte de una auditoría integral. Los expertos no han llegado a un acuerdo en el lapso de tiempo que debe transcurrir entre auditorías: superior al año, siempre y cuando la entidad pública informe anualmente de su rendimiento; cuando deba decidirse sobre la continuidad o finalización de los programas o actuaciones públicas de alguna entidad; o cada cuatro o cinco años.

La falta o insuficiencia de información sobre costes y falta del diseño de un sistema de indicadores de eficiencia son dos aspectos que dificultan en gran medida a los auditores la realización de auditorías operativas. En consecuencia, es frecuente que los auditores incluyan la necesidad de elaborar indicadores de costes o eficiencia en las recomendaciones en los informes de auditoría. A este respecto, Lapsley y Pong (2000) también indicaron que una barrera importante percibida por los expertos es la calidad de la información disponible en las entidades auditadas, ya que la baja calidad o la ausencia de determinada información, dificulta la realización de auditorías operativas.

Los expertos consideran que las principales limitaciones con las que las EFS se encuentran a la hora de realizar auditorías operativas son la falta de medios humanos y materiales que permitan abarcar todo el ámbito de control y el enfoque multidisciplinario que este tipo de auditoría requiere. Cabe destacar que las opiniones respecto a las limitaciones fueron poco homogéneas lo que sugiere que existen distintos niveles en las diferentes EFS. De hecho, aquellos expertos que encontraron más limitaciones pertenecen a las EFS que apenas publican informes de auditoría operativa, por lo que, tanto la experiencia en la realización, como la publicación de informes parecen ser factores que influyen en la percepción del desarrollo de este tipo de auditoría.

La opinión de los expertos respecto a los informes de auditoría operativa ha sido muy homogénea, y consideran que los informes se perciben más útiles cuando definen claramente las conclusiones y recomendaciones y están orientados a generar mejoras realizables y tangibles, de forma que sirvan a la entidad auditada como una guía de acción para que ésta lleve a cabo la implantación de dichas recomendaciones. Estos resultados coinciden con Leeuw (1996) que mencionó que se genera mayor impacto cuando los auditores formulan recomendaciones constructivas y no sobre la búsqueda

de fallos. También concuerdan con Lonsdale (2000) que indicó que lo que se expresa en los informes y los medios que los auditores usan para formar su juicio son elementos cruciales para dar credibilidad y valor a los informes de auditoría.

Según los expertos, las EFS deberían asegurarse de que las entidades auditadas comprendan las conclusiones y recomendaciones formuladas en los informes de auditoría, además de dar a conocer a la entidad auditada los resultados antes de la publicación del informe, con el objetivo de que las entidades puedan justificar los resultados. Los expertos coinciden en que se debería implementar un sistema que permita a las EFS hacer un seguimiento de la implantación de las recomendaciones. De hecho, los expertos consideran que actualmente las EFS cuentan con mecanismos para dar seguimiento a la implantación de recomendaciones. La ISSAI 3000 (INTOSAI, 2004) indica que la comunicación entre la EFS y las entidades auditadas es un factor que podría incrementar el impacto de la auditoría operativa. La comunicación auditor-auditado debe establecerse en un contexto de confianza mutua, en el que ambas partes se comporten como socios, la auditoría sea realizada de forma constructiva, y los auditores y los auditados compartan ideas (Van Looke & Put, 2011).

Según los resultados obtenidos, son las entidades auditadas y el gobierno del que dependen, los que promueven la implantación de las recomendaciones. Según la experiencia de los expertos, el porcentaje de implantación de las recomendaciones es bastante alto ya que está por encima del 50%, aunque no se llegó a un acuerdo en el porcentaje de recomendaciones implantadas, lo que sugiere que la implantación de recomendaciones es otra área que refleja las posibles diferencias en el desarrollo. El nivel de implantación parece depender del sistema de seguimiento que tiene cada EFS y/o del grado de independencia que tienen las EFS para aplicar sanciones. En esta misma línea, los expertos consideran que las EFS deberían recomendar en el informe plazos razonables para que las entidades auditadas implanten las recomendaciones, así como, que las EFS deberían asesorar a estas entidades para la correcta implantación de las recomendaciones. Las recomendaciones y su implantación son un área que requiere un especial seguimiento ya que como señalan diversos autores (Etverk, 2002; Lonsdale, 2000; Morin, 2001; Pollitt et al., 1999; Reichborn-Kjennerud, 2013a; Yetano et al., 2013) el impacto de la auditoría operativa está vinculado al grado de implantación de las recomendaciones. De hecho, en el estudio los expertos han indicado que la

implantación de recomendaciones es la forma más utilizada para que las EFS conozcan el impacto de su labor en materia de auditoría operativa y puedan cuantificar el impacto en términos de ahorro de las entidades públicas auditadas.

Respecto a las previsiones de futuro de la auditoría operativa, los expertos consideran de forma unanime que este mecanismo de control seguirá estando vigente y que su aplicación será cada vez mayor. Los expertos coinciden en que la auditoría operativa permite mejorar la calidad de los servicios, contribuyendo al cumplimiento de las metas de las entidades públicas, incrementando el control de la gestión de los sistemas que representan factores claves en el desempeño de la entidad y proporcionando un diagnóstico real de la entidad. Las EFS de América Latina han incrementado su interés en la auditoría operativa en los últimos años, de hecho en la última década ha crecido la participación de las EFS de OLACEFS en los cursos que el Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil ha desarrollado para brindar formación en materia de auditoría operativa. Muestra de la creciente relevancia es también el interés de diversas EFS por participar en revisiones entre pares, con la finalidad de mejorar la práctica de este tipo de auditoría. Con respecto a la revisión entre pares todos los expertos participantes consideraron que esta iniciativa promueve la comparación con las mejores prácticas internacionales e indicaron que es un mecanismo que permite mejorar la transparencia y la rendición de cuentas.

Por último, aunque la opinión de los expertos ha sido homogénea en diversos aspectos, encontramos que la percepción respecto a la auditoría operativa se ve influenciada por la percepción de la corrupción. Las regresiones confirmaron que a menor percepción de la corrupción, mejor percepción de las auditorías operativas.

## **6. CONCLUSIONES**

Las EFS de América Latina han incrementado su interés en la auditoría operativa en los últimos años y, de hecho, ha sido en la última década una preocupación para OLACEFS, que ha promovido diferentes iniciativas sobre la materia. El desarrollo de las auditorías operativas ha provocado un creciente énfasis en la eficiencia y el ahorro de los costes, así como en la evaluación del cumplimiento de objetivos y el uso de los indicadores de gestión, según los expertos. Pese a que se está incrementado el uso

de indicadores gracias al desarrollo de la auditoría operativa, la escasez e insuficiencia de información sobre costes y de sistemas de indicadores de eficiencia, continua siendo actualmente una limitación frecuente al realizar las auditorías operativas, convirtiéndose este aspecto en una de las recomendaciones más recurrentes en los informes de auditoría.

Sin embargo, la subcontratación de firmas de auditoría privadas para realizar auditorías operativas, frecuente en entornos pioneros en la NGP como el anglo-sajón, y también en la Europa continental, no se utiliza prácticamente en América Latina y no parece que vaya a serlo en el futuro, ya sea por prohibición legal o por el escaso interés de los expertos. Esta postura refleja cierta desconfianza hacia el sector privado.

Los expertos destacan que para que los informes de auditoría operativa sean útiles deben definir claramente las conclusiones y recomendaciones y estar orientados a generar mejoras realizables y tangibles. De esta forma, servirán a la entidad auditada como una guía de acción para que ésta lleve a cabo la implantación de dichas recomendaciones. Además, los expertos señalan que las EFS de América Latina cuentan con mecanismos para dar seguimiento a la implantación de recomendaciones, sistemas que consideran fundamentales dado que el seguimiento de la implantación de las recomendaciones es del todo necesario para el adecuado aprovechamiento de las auditorías operativas.

Los expertos señalan que no todas las entidades auditadas implantan las recomendaciones. Como son las entidades auditadas y el Gobierno los que promueven la implantación de las recomendaciones, que quedan fuera del ámbito de las EFS, los expertos consideran que éstas deberían recomendar en el informe plazos razonables para que las entidades auditadas implanten las recomendaciones, y que deberían asesorarlas para su correcta implementación.

La auditoría operativa continuará usándose en el futuro y perfeccionándose a través de la revisión entre pares, según los expertos. La actualidad y el incremento en el uso de esta técnica es un tema sobre el que los expertos han mostrado una total unanimidad. Sin embargo, parece necesario que para mejorar en este ámbito se debe primero luchar contra corrupción ya que la percepción de la corrupción parece condicionar en gran medida la viabilidad de la auditoría operativa.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

- Akkermans, H. A., Bogerd, P., Yucesan, E., & Van Wassenhove, L. N. (2003). The Impact of ERP on Supply Chain Management: Exploratory Findings from a European Delphi Study. *European Journal of Operational Research*, 146, 284-301.
- Barzelay, M. (2001). *The New Public Management: Improving Research and Policy Dialogue* (1 ed.): University of California Press.
- Blume, L., & Voigt, S. (2007). Supreme audit institutions: supremely superfluous?— A cross country assessment. *International Center for Economic Research, Working Paper*(3).
- Bonnefoy, J. C., & Armijo, M. (2000) Indicadores de Desempeño en el Sector Público. *Vol. 5. Serie Gestión Pública*. Santiago, Chile: CEPAL/ Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES)
- Bresser Pereira, L. C. (2001). New Public Management Reform: Now in the Latin America Agenda, and Yet.... *Revista Internacional de Estudios Políticos*, 3(Especial), 143-166.
- Brown, R. (1980). Auditing and public administration: the unrealized partnership. *Public Administration Review*, May/June, 259-265.
- Camisón Z, C., Camisón, C., Fabra, E., Florés, B., & Puig, A. (2009). ¿Hacia dónde se dirige la función de calidad?: la visión de expertos en un estudio Delphi. *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, 18(2), 13-38.
- Coy, D., & Dixon, K. (2004). The Public Accountability Index: Crafting a Parametric Disclosure Index for Annual Reports. *The British Accounting Review*, 36, 76-106.
- Dalkey, N. C., & Helmer, O. (1963). An experimental application of the Delphi method to the user of experts. *Management Science*, 9(3), 458-467.
- English, L., & Skærbæk, P. (2007). Performance Auditing and the Modernisation of the Public Sector. *Financial Accountability and Management*, 23(3), 239-241.
- Etverk, J. (2002). *Measuring performance audit effectiveness: the case of Estonia*. (Master's Thesis), University of Tartu.

- Grupo del Banco Mundial. (2015). Indicadores del desarrollo mundial. Retrieved Marzo 13, 2015, from <http://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.PCAP.CD>
- Hatherly, D. J., & Parker, L. D. (1988). Performance auditing outcomes: a comparative study. *Financial Accountability and Management*, 4(1).
- Hennessy, D., & Hicks, C. (2003). The ideal attributes of Chief Nurses in Europe: a Delphi study. *Journal of Advanced Nursing*, 43(5), 441-448.
- Hood, C. (1991). A Public Management for all Seasons? *Public Administration*, 69(1), 3-19.
- INTOSAI. (2004). ISSAI 3000. Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI. Viena, Austria.
- Johnsen, A., Meklin, P., & Vakkuri, J. (2001). Performance audit in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway. *The European Accounting Review*, 10(3), 583 - 599.
- Justesen, L., & Skærbæk, P. (2010). Performance Auditing and the Narrating of a New Auditee Identity. *Financial Accountability & Management*, 26(3), 325.
- Keeney, S., Hasson, F., & McKenna, H. P. (2001). A critical review of the Delphi technique as a research methodology for nursing. *International Journal of Nursing Studies*, 38(2), 195-200.
- Landeta, J. (1999). *El método Delphi, una técnica de previsión del futuro*. Barcelona: Ariel S.A.
- Lapsley, I., & Pong, C. K. M. (2000). Modernization versus problematization: value-for-money audits in public services. *The European Accounting Review*, 9(4), 541-567.
- Leeuw, F. L. (1996). Performance auditing, new public management and performance improvement: questions and answers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(2), 92-102.
- Longo, F. (2003). *La responsabilización por el rendimiento en la gestión pública: problemas y desafíos*. Paper presented at the Octavo Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá.

- Lonsdale, J. (2000). Developments in Value-For-Money Audit Methods: Impacts and Implications. *International Review of Administrative Sciences*, 66(1), 73-89. doi: 10.1177/0020852300661007
- Manning, N., & Shepherd, G. (2009). Reforma de la Gestión Pública: ¿Qué Debe Aprender América Latina de la OCDE? *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, 44(Junio).
- Morin, D. (2001). Influence of Value for Money Audit on Public Administrations: Looking Beyond Appearances. *Financial Accountability and Management*, 17(2), 99-117.
- Morin, D. (2003). Controllers or catalysts for change and improvement: would the real value for money auditors please stand up? *Managerial Auditing Journal*, 18(19-30).
- Morin, D. (2004). Measuring the impact of value- for- money audits: a model for surveying audited managers. *Canadian Public Administration*, 47(2), 141-164.
- Morin, D. (2008). Auditors general's universe revisited. An exploratory study of the influence they exert on public administration through their value for money audits. *Managerial Auditing Journal*, 23(7), 697-720.
- Nickson, A. (2002). Transferencia de políticas y reforma en la gestión del sector público en América Latina: el caso del New Public Management. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, 24(Octubre).
- ONU, & INTOSAI. (2013). Función Auditora y Asesora de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS): Oportunidades y Riesgos así como Posibilidades de la Participación de los Ciudadanos *Informe sobre el 22° Simposio Naciones Unidas/INTOSAI, Reunion del Grupo de Expertos*. Viena.
- Ospina, S. (2000). *Evaluación de la gestión pública: conceptos y aplicaciones en el caso latinoamericano*. Paper presented at the V Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, República Dominicana, 24 - 27 Oct. 2000.
- Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2011). The Implementation of Strategic Management in Local Governments: An International Delphi Study. *Public Administration Quarterly*, 35(4), 551-590.
- Pollitt, C., Gire, X., Lonsdale, J., Mull, R., Summa, H., & Waerness, M. (1999). *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. Oxford: Oxford University Press.



- Powell, C. (2003). The Delphi technique: myths and realities. *Journal of Advanced Nursing*, 41(4), 376-382.
- Power, M. (1997). *The Audit Society Oxford University Press, Oxford*.
- Power, M. (2000). The audit society: Second thoughts. *International Journal of Auditing*, 4(1), 111-119.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2013a). Political accountability and performance audit: The case of the Auditor General in Norway. *Public Administration*, 91(3), 680.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2013b). Resistance to Control—Norwegian Ministries' and Agencies' Reactions to Performance Audit. *Public Organization Review*, 1-16. doi: 10.1007/s11115-013-0247-6
- Ribeiro Nardes, J. A. (2014). Sumario Ejecutivo del Informe de Actividades de la Presidencia de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS). In OLACEFS (Ed.), (pp. 1-21). Brasilia, Brasil: OLACEFS.
- Shand, D., & Anand, P. (1996). Performance auditing in the public sector: Approaches and issues in OECD member countries *Performance Auditing and the Modernisation of Government* (pp. 57-79). Paris: OECD.
- Torres, L. (2002). *La Auditoría Operativa: un instrumento para la mejora de la gestión pública*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- Torres, L., & Pina, V. (1999). An empirical study on the performance of supreme audit institution in European Union privatization. *European Accounting Review*, 8(4), 777-795.
- Transparencia Internacional España. (2011). Índice de Percepción de la Corrupción. Retrieved Marzo 13, 2015, from [http://www.transparencia.org.es/ipc\\_s/ipc\\_2011/tabla\\_sintetica\\_de\\_resultados\\_ipc\\_2011.pdf](http://www.transparencia.org.es/ipc_s/ipc_2011/tabla_sintetica_de_resultados_ipc_2011.pdf)
- Transparencia Internacional España. (2014). Índice de Percepción de la Corrupción. Retrieved Marzo 13, 2015, from [http://www.transparencia.org.es/ipc\\_s/ipc\\_2014/tabla\\_resultados\\_ipc\\_2014.pdf](http://www.transparencia.org.es/ipc_s/ipc_2014/tabla_resultados_ipc_2014.pdf)
- Tribunal de Cuentas de la Unión. (2014). Informe sobre el Curso Virtual de Auditoría de Rendimiento. In Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil & OLACEFS (Eds.), (pp. 1-2). Brasil: TCU.

- Van der Knaap, P. (2011). Sense and complexity: Initiatives in responsive performance audits. *Evaluation*, 17(4), 351-363.
- Van Der Meer, F. B. (1999). Evaluation and the social construction of impacts. *Evaluation*, 5(4), 387-406.
- Van Loocke, E., & Put, V. (2011). The Impact of Performance Audits: A Review of the Existing Evidence. In J. Lonsdale, P. Wilkins & T. Ling (Eds.), *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government* (pp. 175-208). Cheltenham, UK.: Edward Elgar Publishing Limited.
- Yetano, A., Torres, L., & Pina, V. (2013). *Are Performance Audits useful? A comparison of EU practices*. Paper presented at the The Seventh Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, Japan: Kobe, 26-28 julio 2013.

## **CAPÍTULO IV**

### **IMPLANTACIÓN DE LAS RECOMENDACIONES DE LA AUDITORÍA OPERATIVA EN AMÉRICA LATINA: PERCEPCIÓN DEL IMPACTO EN LAS ENTIDADES AUDITADAS**

#### **1. INTRODUCCIÓN**

Aunque en la última década ha existido una gran conexión entre los episodios de crisis económica y financiera y austeridad, y reformas de la gestión pública, en ocasiones, se producen reformas públicas sin una crisis financiera previa (Pollitt & Bouckaert, 2011). Los países de América Latina han experimentado en las últimas décadas periodos sistemáticos de crisis económica y, a su vez, han combinado reformas en el aparato burocrático con reformas de políticas específicas (Manning & Shepherd, 2009). En este entorno de cambio, la nueva gestión pública o New Public Management (NPM) ha dado lugar a una mayor delegación de funciones, lo que conlleva un mayor uso de mecanismos de auditoría y control (Reichborn-Kjennerud, 2013b).

La nueva gestión pública hace énfasis en la aplicación de los conceptos de economía, eficiencia y eficacia en la gestión gubernamental y en los programas e instrumentos políticos que persiguen prestar servicios de calidad. (Leeuw, 1996). Entre el conjunto de conceptos y prácticas específicas que incluyen las reformas del NPM (Barzelay, 2001; Hood, 1991; Osborne & Gaebler, 1992; Pollitt, 1992), destaca el mayor énfasis en el rendimiento, especialmente a través de la medición de los resultados, lo cual es una oportunidad para mejorar la calidad y eficacia del sector público (Pollitt & Bouckaert, 2011). Cristensen (2012) añade que el enfoque del NPM pretende mejorar la eficiencia en los aparatos públicos y potenciar la contratación externa, el gerencialismo, la elaboración de normas de rendimiento explícitas y, en definitiva, un estilo de gestión de corte privado. Si con estas reformas se pretende mejorar el rendimiento o desempeño de la gestión, es necesario poder medirlo, ya que la medición permite a los funcionarios mantener la responsabilidad en las organizaciones, ayudando a los ciudadanos y usuarios a juzgar el valor que el gobierno crea para ellos. Estas mediciones también proporcionarán a los administradores los datos necesarios para seguir mejorando el rendimiento (Osborne & Plastrik, 2000).

Las reformas de la gestión pública han promovido una explosión de la auditoría, tanto financiera como operativa, que se justifica por el aumento de la demanda de rendición de cuentas y de transparencia; y de la evaluación de la calidad de las organizaciones (Power, 2000). Así, Pollitt & Bouckaert (2011) argumentan que no son exclusivas del NPM las reformas orientadas al rendimiento, pero sí resultan cruciales, y a través de la medición de resultados se pone un mayor énfasis en la evaluación del rendimiento. En la misma línea, diversos autores (Pollitt & Bouckaert, 2003; Van Thiel & Leeuw, 2002) consideran que en las reformas del NPM se persiguen tres objetivos principales: reducir el gasto público y mejorar la eficacia de las organizaciones públicas; mejorar la percepción de la población sobre el rendimiento o desempeño del sector público (transparencia) y buscar mecanismos que mejoren la responsabilidad (rendición de cuentas) de las AAPP.

Las reformas de la gestión pública en América Latina durante las últimas dos décadas, han sido llevadas a cabo por diferentes gobiernos a través de una serie de procesos de modernización administrativa del aparato estatal, con especial énfasis en los outputs del proceso y en el control externo, tratando de dirigir esos procesos hacia un modelo de gestión pública orientada a los resultados. En el marco de este modelo, es urgente y necesaria la identificación clara de los objetivos a lograr, del uso de los recursos, así como establecer indicadores de desempeño que sean capaces de medir tales metas (Bonney & Armijo, 2000). Inspirados gran parte en la OCDE, los países de América Latina han incorporado el concepto de desempeño (rendimiento), al menos de forma retórica, logrando algunas aplicaciones prácticas pero manteniéndose actualmente, en la mayoría de los países, todavía como un desafío (Manning & Shepherd, 2009).

La adopción de la auditoría operativa ha sido promovida en estos contextos por su capacidad de medición del desempeño en el sector público (Van Thiel & Leeuw, 2002). Este tipo de auditoría se ha convertido en algo más que una técnica de evaluación, intrínsecamente vinculada con los programas públicos para mejorar la economía, la eficiencia y la eficacia del uso de los recursos, por parte de la Administración (Power, 1997). Pero es importante, no solo aplicar esta técnica de control, sino también conocer el impacto que tiene sobre las entidades auditadas, ya que genera una interacción entre auditores y auditados. Así, el auditor trata de introducir

cambios en el desempeño del trabajo del auditado, influyendo en la mejora de su gestión, y el auditado debe decidir si llevará a cabo, o no, las recomendaciones del auditor (Morin, 2001). La percepción de los funcionarios que han experimentado de forma práctica este tipo de control por parte de las EFS de su país es muy valiosa porque, tal como señala Morin (2001), para medir la eficiencia de las auditorías; es importante conocer la percepción y reacción con respecto a los auditores, es decir, el impacto de la auditoría en la entidad auditada, y la contribución de la misma al debate público.

En la literatura existente son pocos los trabajos enfocados a analizar el impacto de la auditoría operativa. Van Loocke and Put (2011) señalan que únicamente 14 estudios empíricos están enfocados hasta ese año en el análisis del impacto de la auditoría operativa. Johnsen, Meklin, & Vakkuri (2001) examinan de qué forma y si la auditoría operativa contribuyó a la mejora del rendimiento en los gobiernos locales de Finlandia y Noruega. Asimismo Reichborn-Kjennerud (2013a, 2013b) realizó dos estudios en los que analiza el impacto de este tipo de control, desde la perspectiva del auditado, en Noruega.

El objetivo de este trabajo es analizar la percepción de las entidades públicas auditadas de América Latina sobre la utilidad de las auditorías operativas, sobre el papel y los procedimientos de las EFS, y sobre la utilidad para la gestión de las recomendaciones emitidas por aquéllas en los informes. Además, se analiza el impacto de dichas auditorías basándolo en el comportamiento de las entidades auditadas con respecto a la implantación de las recomendaciones de los informes, en términos de volumen de recomendaciones implantadas y de tiempo de puesta en marcha de dichas recomendaciones, en relación con la utilidad para la gestión que perciben las entidades auditadas de las auditorías operativas.

La estructura de este estudio es la siguiente: la sección 2 se refiere a los antecedentes de la evaluación y medición del impacto de la auditoría operativa a través de la implantación de las recomendaciones en las entidades auditadas, la sección 3 incluye la metodología del trabajo, la sección 4 el análisis de los resultados obtenidos, la sección 5 el debate de los resultados en el contexto de la implantación de las

recomendaciones recibidas en los informes y, finalmente, en la sección 6 se señalan las principales conclusiones del estudio.

## **2. ANTECEDENTES DE LA EVALUACIÓN Y MEDICIÓN DEL IMPACTO DE LA AUDITORÍA OPERATIVA A TRAVÉS DE LA IMPLANTACIÓN DE LAS RECOMENDACIONES EN LAS ENTIDADES AUDITADAS**

La auditoría operativa es más difícil de estandarizar que las auditorías de regularidad, financieras o contables, y de legalidad, ya que cada auditoría de rendimiento tiende a ser un proyecto en sí mismo que tiene que ser diseñado de forma individual (Pollitt et al., 1999). La auditoría operativa tiene el objetivo de mejorar la gestión de los organismos públicos, ya sea desde el punto de la economía, de la eficiencia o de la eficacia, o de los tres conceptos a la vez, y diversos autores han estudiado en diferentes países y en diferentes tipos de entidades, el impacto de esta modalidad de control especialmente sobre los entes auditados. Lonsdale (2000) argumenta que el impacto de la auditoría operativa en la mejora de la gestión de las entidades, servicios o programas públicos es difícil de medir, lo cual no impide que diversos autores intenten evaluar o medir el impacto de la auditoría operativa, considerando diferentes variables explicativas o comparativas.

Estudios realizados por Hatherly y Parker (1988), y Jhonston (1988) analizan explícitamente la relación entre la naturaleza de una auditoría operativa y la medida en que se han implantado las recomendaciones. Los primeros examinaron una muestra de 6 informes de auditoría operativa en Australia, realizados por las oficinas de auditoría nacional (National Audit Office) y regional. Señalaron que cuando las recomendaciones van dirigidas a aumentar la eficacia, se aplican menos que cuando están orientadas a mejorar la eficiencia. Además identificaron que si las recomendaciones son más radicales, es decir que consideren cambios en la normativa, procesos o estructura de la entidad auditada, menor es la probabilidad de que estas entidades implementen las recomendaciones. Por su parte, Johnston (1988) analizó un total de 1.134 recomendaciones de informes de auditoría realizados por la Government Accountability Office (GAO) de los Estados Unidos, para conocer la relación entre las recomendaciones implantadas y el tipo de recomendación (procesos, reglas, estructura, objetivos). El autor identificó un porcentaje de implantación de las recomendaciones de

entre el 51 y 77%, cuando éstas iban dirigidas a actuar sobre procesos y reglas dentro de las organizaciones auditadas. Asimismo, concluyó que las recomendaciones son más difíciles de implantar cuando van dirigidas a objetivos o a la estructura de la organización auditada.

Otro estudio que, a diferencia de los mencionados anteriormente, compara auditorías en función de su grado de eficacia, entendiendo por tal una mayor cantidad de recomendaciones implantadas, es el realizado por Brown (1980). En este trabajo se realizó una comparación de 265 informes de auditorías operativas realizadas por la GAO de los Estados Unidos y agencias de auditoría de ese país. Los factores analizados fueron, la actitud de los funcionarios, el interés o cobertura de la prensa, la naturaleza de los hallazgos y recomendaciones, la publicación del informe, el interés o preocupación del Parlamento, la elección del programa, servicio o entidad auditada.

Por su parte De Vries (2000), analiza el impacto de 3 informes de auditoría operativa realizados por la Algemene Rekenkamer de Holanda, considerando el grado en que las recomendaciones del auditor coinciden con las actividades de las entidades auditadas, la distancia social-organizacional entre el auditado y el auditor, el grado de apertura a la influencia externa de la entidad auditada y el grado de multiplicidad, con respecto a las diferencias internas de la organización y a las redes políticas en el que la entidad participa, entendiendo la auditoría operativa como un proceso de influencia social.

Lapsley y Pong (2000) examinan la práctica de la auditoría operativa en Escocia y las ventajas de este tipo de auditoría, según la opinión de un grupo de 12 auditores expertos del sector público y privado. Al grupo de expertos se les preguntó sobre la utilidad de este tipo de auditoría en la mejora del rendimiento, así como la práctica, el futuro y las dificultades de la realización de la auditoría operativa. Los autores llegaron a la conclusión de que la auditoría operativa ha sido percibida como un mecanismo que puede ser utilizado para forzar la gestión de las organizaciones públicas, reevaluando el desempeño de sus actividades. Sus beneficios son más de carácter operacional que de carácter estratégico: los auditores hicieron referencia a la mejora de los sistemas y procesos, la adopción de las mejores prácticas, la identificación de puestos redundantes y la mejora de la gestión de riesgos dentro de las organizaciones auditadas. Además

señalaron problemas en la ejecución práctica de las auditorías operativas y en la calidad de la evidencia. Por último señalaron que este tipo de auditoría tiene un funcionamiento e impacto estratégico.

Para conocer de qué forma y en qué grado las auditorías operativas contribuyen a la mejora del rendimiento en los gobiernos locales en Finlandia y Noruega, Johnsen et al. (2001), realizaron 9 entrevistas a funcionarios locales y políticos, llegando a la conclusión de que el proceso de auditoría parece ser más eficaz en la identificación de aquellas áreas de la organización en las que se necesitaba más revisión, especialmente para el desarrollo de sistemas de gestión y para mejorar la calidad del presupuesto municipal. Afirman que si la coalición gobernante, responsable de financiar las auditorías operativas, concluye que la información resultante es utilizada como “munición política” contra ellos por la oposición, podría aumentar la presión para desarticular y dar un sentido más simbólico a este tipo de auditoría, lo que entienden como una posible paradoja de éxito.

Una perspectiva diferente en el estudio del impacto de la auditoría fue la propuesta por Blume y Voigt (2007) en un estudio a nivel macro en el que considera la relación de las características de las EFS, los indicadores macroeconómicos, y los niveles de corrupción, entre otros. Estos autores realizaron una comparación entre países y EFS, usando los datos de una encuesta de 1995 de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) de 60 países y otra del Banco Mundial/ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) de 44 países. Estos autores consideraron el efecto sobre la política fiscal, la eficacia del gobierno y la productividad. Las variables utilizadas (mandato de las EFS, independencia, y entorno institucional), no mostraron ningún impacto significativo sobre las variables económicas mencionadas. La relación de aquellas y los indicadores macroeconómicos como el déficit presupuestario, los niveles de corrupción e indicadores de gobernabilidad, se refieren más al impacto relacionado con las características de las EFS que al proceso de auditoría.

Otros autores (Etverk, 2002; Morin, 2001, 2004; Reichborn-Kjennerud, 2013a, 2013b) han estudiado el impacto de la auditoría operativa, considerando la percepción de las entidades que han sido auditadas y, en su caso, la opinión de las EFS.



Etverk (2002) realizó un estudio analizando tres auditorías operativas llevadas a cabo por la Riigikontroll de Estonia y encuestando a 10 funcionarios de las entidades auditadas y a 7 miembros del equipo auditor. El trabajo estudia el impacto de las auditorías considerando la percepción del auditor con respecto a la implantación de las recomendaciones y su contribución al debate público, así como la percepción del auditado con respecto a la satisfacción, la colaboración, la credibilidad de los auditores, el tono del informe, y la competencia del auditor. Sin embargo, el autor reconoce que no fue posible determinar si la implantación de recomendaciones genera un mejor rendimiento.

Morin (2001) analizó tres informes de auditoría operativa realizados por la oficina del Auditor General de Quebec y 3 informes de la oficina del Auditor General de Canadá, identificando catorce indicadores de resultados, que agrupó en tres categorías, para tratar de determinar la influencia de los auditores sobre las entidades auditadas. Algunos de ellos fueron la percepción de los auditados: sobre el valor añadido de la auditoría operativa, sobre la disposición de los mismos para aplicar y hacer un seguimiento de las recomendaciones de los auditores, sobre el rendimiento de los auditores, la percepción sobre la utilidad de la auditoría y su contribución al debate público (cambios en las prácticas de gestión, percepción de los efectos generales de la auditoría, cobertura de la prensa, motivación hacia los debates en el Parlamento). Asimismo, puso de manifiesto una serie de factores que pueden explicar el éxito o fracaso de la influencia de los auditores en los auditados. Serían factores vinculados al proceso de la auditoría operativa (percepción de la entidad auditada de la colaboración por parte de los auditores, el tipo de influencia y mensaje que emiten los auditores, nivel de compromiso de los auditados, grado de fluidez en la comunicación entre el auditor y el auditado) y factores vinculados a las condiciones de entorno (voluntad política, voluntad de la entidad auditada, momento de la auditoría). La autora concluye que en cuatro de las seis auditorías analizadas, los auditores no pudieron influir con gran éxito en las entidades auditadas, es decir, que estas auditorías no tuvieron un verdadero impacto en estas entidades. Señaló también que la mejora provocada por la práctica de la auditoría operativa, nunca ha sido realmente probada empíricamente.

Complementando su estudio anterior, Morin (2004) incluyó como variable independiente la interacción entre el auditor y el auditado, realizando una encuesta a 99

funcionarios de entidades que fueron auditadas por la oficina del Auditor General de Quebec, para medir el impacto de auditorías operativas realizadas entre 1995 y 2002. El impacto fue medido con respecto al valor agregado que aporta la auditoría operativa, la pertinencia de las recomendaciones formuladas por los auditores, el efecto ex ante (preventivo) ejercido por las auditorías operativas en las entidades auditadas, la influencia ejercida de la auditoría operativa sobre las prácticas de gestión de los auditados, la influencia ejercida por la auditoría operativa en las relaciones de la organización auditada con los diferentes grupos de interés, la percepción de utilidad de los informes de auditoría, las medidas adoptadas por la entidad auditada después de la auditoría realizada, las consecuencias organizativas de las auditorías, y el impacto general sobre la gestión de las entidades auditadas. La autora concluyó, sobre la base de las encuestas realizadas y del análisis de los informes de auditoría, que en gran parte de la muestra analizada, la auditoría operativa había dado lugar a un mejor rendimiento en las entidades auditadas. Además, argumentó que los encuestados percibieron que la auditoría operativa genera una influencia positiva en la gestión de las organizaciones y que los medios de comunicación pueden ayudar a los auditores a influir en las entidades auditadas; sin embargo, también puede tener efectos secundarios, como desalentar a los funcionarios.

Estudios más recientes en los que la percepción de las entidades auditadas son el foco de análisis para evaluar el impacto de la auditoría operativa, son los realizados por Reichborn-Kjennerud (2013a, 2013b). En el primero, se analiza la percepción de entidades auditadas por la Riksrevisjonen de Noruega, en materia de auditoría operativa, a través de una encuesta realizada a 353 funcionarios públicos. Concluye, que los encuestados consideran útil la auditoría operativa cuando éstos están de acuerdo con la evaluación y los criterios de auditoría; en estos casos, perciben que la EFS contribuye a la rendición de cuentas y a la mejora de la gestión. Además, señala, que aproximadamente un tercio de los encuestados menciona que la auditoría operativa ayuda a mantener responsables de sus acciones a los ministerios y organismos. Finalmente, asume que la participación de la entidad evaluada, la calidad del informe y el acuerdo con las evaluaciones, son importantes para la percepción de utilidad, sin perjuicio de la rendición de cuentas que contribuye al impacto de las EFS (Reichborn-Kjennerud, 2013a). En el segundo estudio, se analiza la relación entre la percepción de utilidad y las características de los funcionarios encuestados, en función de que

pertencieran a ministerios o a agencias gubernamentales de Noruega. El estudio mostró que los primeros tienden a tener una actitud menos positiva hacia la auditoría operativa que los segundos debido a sus posiciones en la jerarquía de la estructura organizacional, y a que ambos grupos tienen diferentes intereses y objetivos. Los funcionarios de los ministerios son más sensibles a las críticas por la naturaleza de sus tareas, mientras que los funcionarios de las agencias gubernamentales son menos críticos, ya que el resultado del informe de auditoría operativa puede mejorar sus posibilidades de recibir más atención y recursos para su programa, entidad o servicio. Los altos ejecutivos, independientemente de su nivel administrativo, son más negativos con respecto a estos informes que los mandos medios y otros empleados públicos. En general, los funcionarios más expuestos a la auditoría operativa fueron más negativos hacia este control, pudiendo tratarse de una reacción para controlar la sobrecarga de trabajo que a través de ésta pudiera generarles, aunque también puede indicar su incomodidad hacia la crítica externa.

En cuanto a los efectos de la auditoría operativa, Justesen y Skaerbaek (2010) señalan que la auditoría de gestión genera efectos emocionales, como tensión y malestar, ya que los auditados tienden a sentirse criticados y como parte de un juego injusto y destructivo cuando se audita su desempeño. También identificaron el rol que la auditoría operativa juega en la mejora organizacional de la entidad auditada, que debe cambiar y sugieren que en la auditoría operativa no solo importa la relación de dos factores, el auditor y el auditado, sino que hay además otros factores importantes, como los informes, la opinión de los medios de comunicación y los sistemas de cuadros de mando. A esta idea se suma Power (1997) al subrayar que la auditoría operativa es un vehículo de cambio.

Podemos concluir que, en la medición del impacto de la auditoría operativa, diversos autores han encontrado factores que pueden influir en su grado de eficacia como son, los tipos de mejoras propuestas en los informes, el nivel de compromiso de la entidad auditada hacia la realización de la auditoría operativa, la credibilidad de los auditores a los ojos de los auditados, el grado de fluidez en la comunicación entre el auditado y el auditor, el tono del informe, el momento de la auditoría, factores ambientales, o la cobertura de la prensa. Para la evaluación del impacto de la auditoría operativa, Pollitt et al (1999) señalan diferentes enfoques, entre ellos, su impacto en el

Parlamento, en la prensa, en los ahorros obtenidos, en el debate público, y en los cambios realizados por la entidad auditada, aunque, en la práctica, la gran mayoría de los trabajos se han centrado en el impacto en la entidad auditada.

A modo de resumen, para identificar los objetivos de los trabajos referidos al impacto de la auditoría operativa en la literatura, y los instrumentos de análisis utilizados, se ha elaborado la Tabla 4.1. Como no hemos encontrado evidencia de estudios en los que se analice el impacto de la auditoría operativa en los países de América Latina, nuestro estudio cobra mayor importancia, al incluir la opinión de funcionarios de entidades que han sido auditadas por sus respectivas EFS sobre la utilidad de este tipo de auditoría, y así contribuir al análisis del impacto de la auditoría operativa en este entorno geográfico.

Tabla 4.1 Estudios de Medición de impacto en materia de auditoría operativa

Autor	País	Instrumentos de análisis	Objetivos
Brown (1980)	Estados Unidos	265 informes de auditoría operativa realizados por la GAO de EEUU y agencias del país.	Comparar auditorías en términos de eficacia partir de informes de auditoría publicados entre 1971 y 1976
Hatherly y Parker (1988)	Australia	6 informes de auditoría, realizados por oficinas de auditoría nacional y regional	Analizar la relación entre la naturaleza de una auditoría operativa y la medida en que se han implantado sus recomendaciones
Jhonston (1988)	Estados Unidos	1.134 recomendaciones de informes realizados por la GAO.	Conocer la relación entre el tipo de recomendación (sobre procesos, reglas, estructura, valores) y las recomendaciones aceptadas
De Vries (2000)	Holanda	3 informes de auditoría operativa, realizados por la Algemene Rekenkamer de Holanda.	Analizar el impacto de la auditoría operativa bajo un enfoque constructivista, considerando la coincidencia de las recomendaciones del auditor, las actividades de la entidad auditada, y la distancia social-organizacional.
Lapsley y Pong (2000)	Escocia	12 entrevistas a expertos en auditoría operativa del sector público y privado.	Evaluar la práctica de la auditoría operativa en Escocia y las ventajas que aportan de este tipo de auditorías.

Johnsen et al. (2001)	Finlandia y Noruega	9 entrevistas a funcionarios locales y políticos	Conocer de qué forma y en qué grado las auditorías operativas han contribuido a la mejora del rendimiento en los gobiernos locales.
Morin (2001)	Canadá	3 informes de auditoría operativa de la auditoría general de Quebec y 3 informes de la auditoría general de Canadá	Proponer indicadores que ayuden a medir la efectividad de la auditoría operativa, así como, factores que ayuden a explicar el éxito o fracaso en las auditorías operativas, realizadas por los auditores generales.
Etverk (2002)	Estonia	3 auditorías operativas realizadas por la Riigikontroll de Estonia, encuesta a 10 funcionarios de las entidades auditadas y a 7 miembros del equipo auditor.	Evaluar el impacto de las auditorías, considerado la percepción del auditor con respecto a la aceptación de las recomendaciones y la contribución al debate público, a la satisfacción, la colaboración, la credibilidad de los auditores, el tono del informe y la competencia del auditor.
Morin (2004)	Canadá	Encuesta a 99 funcionarios de entidades que fueron auditadas por la auditoría general de Quebec	Medir el impacto de auditorías operativas realizadas entre 1995 y 2002, incluyendo como variables independientes, la interacción entre el auditor y el auditado.
Blume y Voigt (2007)	Comparación entre países y EFS	Encuesta de 1995 de la INTOSAI de 60 países y encuesta del Banco Mundial/(OCDE) de 44 países.	Estudiar a nivel macro la relación de las características de las EFS, los indicadores macroeconómicos, y los niveles de corrupción, entre otros.
Reichborn-Kjennerud (2013a)	Noruega	Encuesta realizada a 353 funcionarios públicos.	Analizar la percepción de entidades auditadas por el auditor de Noruega, en materia de auditoría operativa.
Reichborn-Kjennerud (2013b)	Noruega	Encuesta realizada a 353 funcionarios públicos.	Analizar la relación entre la percepción de utilidad y las características de los funcionarios encuestados de los ministerios y las agencias gubernamentales.

Fuente: Elaboración propia

### 3. METODOLOGÍA

A partir de la revisión de las páginas web de los últimos cinco años de las EFS de todos los países de América Latina, se seleccionaron las EFS en cuyas web aparecían publicados los informes de las auditorías operativas que habían realizado y que son las de Argentina, Brasil, Bolivia, Ecuador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Paraguay y Puerto Rico. Las EFS de El Salvador y Perú realizan auditorías operativas pero fueron excluidas de este estudio por no permitir el acceso a los informes de auditoría. Tampoco fueron incluidas en este estudio las EFS de Bolivia, Chile, Colombia, Costa Rica, Cuba, Panamá, República Dominicana, Uruguay y Venezuela, por no proporcionar evidencia sobre la realización de este tipo de auditoría.

Ante el número tan amplio de informes de auditoría operativa localizados y con ánimo de trabajar de una forma más detallada con ellos, se seleccionaron los correspondientes a los años 2009, 2010 y 2011 porque son los que presentan una mayor actividad de auditoría operativa de los países seleccionados (véase Anexo 4.1). A continuación, se clasificaron dichos informes según el tipo de actividad de la entidad pública auditada, conformándose los siguientes bloques de entidades: de defensa nacional, de investigación y desarrollo, de administración pública, de mantenimiento del orden público y de seguridad, de actividades deportivas, de actividades financieras y de seguros, y de comunicaciones y transportes, entre otras (véase Anexo 4.2). Finalmente, el análisis se centró en las entidades públicas de educación, salud, y comunicaciones y transportes, por ser las más auditadas, es decir, las que contaban con más informes de auditoría operativa en el periodo señalado (véanse Anexo 4.3).

Ya delimitada la muestra, se envió a las entidades públicas auditadas seleccionadas un cuestionario (véase Anexo 4.4) con respuestas en escala Likert, y otras con respuesta abierta, con preguntas centradas en: A) su experiencia y percepción sobre la utilidad de la auditoría operativa, B) los procedimientos de las EFS en la realización de las auditorías operativas, y C) la implantación de las recomendaciones. De esta forma, se consiguió triangularizar la información obtenida, puesto que de las web de las EFS se obtuvieron los informes de auditoría operativa de las entidades auditadas, objeto de nuestro análisis, y del cuestionario enviado a éstas, el detalle sobre la percepción de las mismas en cuanto a su utilidad y a la implantación de las recomendaciones. El

cuestionario fue enviado a las 137 entidades auditadas de los campos de actividad seleccionados (educación, salud y comunicaciones, y transportes), correspondientes a los diez países de los que se constató en la web de su EFS que habían realizado auditorías operativas en los años señalados. Se obtuvieron 42 respuestas (un 30% sobre el total) con lo cual, la muestra resulta representativa de la población estudiada procedente de entidades auditadas en materia de auditoría operativa en los campos de actividad señalados, de Argentina, Brasil, Guatemala, Honduras, México, Paraguay y Puerto Rico. El envío se realizó entre febrero y octubre del 2014.

En una primera vuelta, se utilizó el correo electrónico para solicitar la colaboración de los funcionarios públicos de estas entidades auditadas, en la cumplimentación del cuestionario. Como no siempre es posible lograr la credibilidad del estudio por esa vía, contactamos vía telefónica con los funcionarios, que en su mayoría siguieron renuentes a dar su opinión, por temor, o por falta de interés en participar en el estudio. La rotación del personal en los puestos de gestión en estas entidades dificultó, en algún caso, acceder a los funcionarios que participaron directamente en las auditorías operativas realizadas por las EFS y, dado el tiempo transcurrido desde que se realizó la auditoría operativa, otros no recordaban con exactitud los resultados o ya no formaban parte de los departamentos auditados. El acceso a los funcionarios que tuvieron contacto directo o que conocían de cerca la realización práctica de auditorías operativas, tampoco fue inmediato ya que, de los países seleccionados, únicamente las entidades públicas de México cuentan con un directorio de fácil acceso, en el que se brinda información sobre el puesto de trabajo, correo electrónico y teléfono, de los servidores públicos<sup>1</sup>.

Para determinar la existencia de comportamientos homogéneos en la actuación de las entidades auditadas, en materia de implantación de las recomendaciones, el análisis descriptivo anterior que permite conocer su opinión sobre los tres bloques comentados, se ha complementado con un análisis Clúster y de Escalamiento Multidimensional (MDS). La aplicación de estas técnicas, que permiten visualizar y explorar las características de la muestra en forma gráfica, facilita la interpretación en un espacio bidimensional, de aquellos grupos de entidades que se comportan de forma

---

<sup>1</sup> En los 9 países restantes, únicamente las universidades cuentan con directorios, con información del personal. Sin embargo, en su mayoría, solamente proporcionan números telefónicos.

similar. Una vez definidos los grupos, se identifican las entidades correspondientes a cada uno de ellos, y se crea un índice para cada bloque del cuestionario, con una puntuación máxima en función de las respuestas de cada bloque: 49 para el bloque A (Experiencia), 133 para el bloque B (Procedimientos), y 98 para el bloque C (Recomendaciones). Finalmente, el análisis Pro-Fit ayuda a interpretar las dimensiones reflejadas en el gráfico obtenido con el análisis MDS.

## 4. ANÁLISIS DE RESULTADOS

### 4.1 Análisis descriptivo

A continuación procedemos con el análisis descriptivo correspondiente a las tres partes del cuestionario cumplimentado por las entidades auditadas.

#### A) Experiencia y percepción las entidades auditadas sobre la utilidad de la auditoría operativa.

Las razones por las que fue auditada la entidad (por qué y para qué), según los encuestados, son fundamentalmente: por estar incluida ésta en el plan anual de trabajo de la EFS (sobre el 70% de los encuestados), y por la relevancia pública de la entidad auditada (sobre el 36%), tal como se observa en la Tabla 4.2. Únicamente un 7% fueron auditadas por problemas explícitos en la gestión, lo cual demuestra el escaso recurso a la técnica de la auditoría operativa como vía de solución o ayuda, con un enfoque cercano al de la consultoría, en estos casos.

Tabla 4.2 Motivos por los que las entidades han sido objeto de auditoría operativa

<b>Su organismo ha sido objeto de auditoría operativa por: (Marque una o más opciones)</b>	<b>Porcentajes</b>
La relevancia pública de este organismo	35,71%
Problemas explícitos en la gestión	7,14%
Por estar incluido en el plan anual del Órgano de Control Externo	69,05%
Por encargo directo del Legislativo	9,52%
Otros	11,90%
No sabe	0%

Nota: Los datos contenidos en la tabla, no suman el 100%, porque los encuestados tuvieron la opción de marcar una o más respuestas.



Existe un alto nivel de comprensión entre los encuestados sobre el objetivo de las auditorías operativas realizadas a la entidad. Señalan que dichas auditorías han servido básicamente para mejorar la gestión, impulsar la transparencia y la rendición de cuentas de la entidad, y hacer responsable a la misma de sus acciones (véase Tabla 4.3).

Tabla 4.3 Nivel de comprensión del objetivo de auditoría

	Media	1 a 3	4	5 a 7
<b>Indique su nivel de comprensión del objetivo de las auditorías operativas que le realizaron.</b>	6,05	7,14%	7,14%	85,71%
<b>Las auditorías operativas que se han realizado a su organismo por parte del Órgano de Control Externo, han servido para:</b>				
Mejorar la gestión del organismo.	5,14	16,67%	9,52%	73,81%
Mejorar la rendición de cuentas del mismo.	4,88	23,81%	9,52%	66,67%
Impulsar la transparencia del organismo	5,12	23,81%	2,38%	73,81%
Hacer responsable de sus acciones al organismo.	5,05	19,05%	16,67%	64,29%

El control periódico de las EFS sobre la implantación de las recomendaciones incluidas en los informes de las auditorías operativas se percibe, en general, como un estímulo para aumentar la eficacia o impacto de las mismas, aunque más de un 25% lo valora en términos medios (véase Tabla 4.4). En términos globales, se percibe que las auditorías operativas son útiles para los organismos auditados, aunque casi un 30% tiene sus dudas sobre esta afirmación.

Tabla 4.4 Control periódico por parte de las EFS y percepción de utilidad de la auditoría

	Media	1 a 3	4	5 a 7
<b>El control periódico por parte del Órgano de Control Externo ha generado un estímulo positivo para la implantación de las recomendaciones.</b>	5,31	9,52%	26,19%	64,29%
<b>Las auditorías operativas que el Órgano de Control Externo ha realizado a su organismo/departamento las ha percibido, en términos generales, como útiles.</b>	5,48	7,14%	21,43%	71,43%

#### B) Percepción sobre el papel y los procedimientos de las EFS.

En general, los organismos auditados perciben que los procedimientos y criterios de auditoría que fueron aplicados por su EFS, se ajustan a la naturaleza del organismo y al objetivo de la auditoría operativa, se han realizado bajo un calendario de trabajo razonable, y han dado resultados de auditorías creíbles y útiles. Las puntuaciones por

encima del 70%, en todos los casos, en la parte alta de la escala Likert, así lo indican, aunque un 20% de los encuestados no se muestra conforme con la primera afirmación, lo que pone de manifiesto un descontento destacado sobre el ajuste de los procedimientos y criterios utilizados por la EFS a la naturaleza del organismos y/o a los objetivos de la auditoría operativa (véase Tabla 4.5).

Tabla 4.5 Procedimientos y criterios de auditoría

<b>Los procedimientos y criterios de auditoría que ha aplicado el Órgano de Control Externo a su organismo:</b>	<b>Media</b>	<b>1 a 3</b>	<b>4</b>	<b>5 a 7</b>
Se ajustan a la naturaleza de su organismo y al objetivo de la auditoría operativa.	5,24	21,43%	7,14%	71,43%
Se han realizado aplicando un calendario de trabajo razonable.	5,45	7,14%	19,05%	73,81%
Han dado lugar a resultados de auditoría creíbles y útiles.	5,43	14,29%	7,14%	78,57%

También hay una opinión generalizada (de más de un 70%) sobre que la EFS que llevó a cabo la auditoría, explicó adecuadamente a la entidad auditada el procedimiento a seguir para, la aprobación de los informes, la comunicación de los resultados, y el seguimiento de la implantación de las recomendaciones, aunque casi un 20% no opinan así con respecto a este tercer aspecto, es decir, que no consideran que se explicara con detalle que habría un seguimiento de la implantación de las recomendaciones (véase Tabla 4.6). De forma coherente con la anterior respuesta, en opinión de los auditados, las EFS llevan a cabo un proceso de verificación para comprobar que las recomendaciones del informe, producto de la auditoría, han sido implantadas, pero con una opinión muy crítica al respecto de casi un 20% de los encuestados y crítica de un 30%, lo cual sugiere un desacuerdo importante con la existencia de este proceso de seguimiento y verificación de la implantación de las recomendaciones explicitadas en los informes de auditoría..

Tabla 4.6 Procedimientos y seguimiento de implantación de recomendaciones

<b>El Órgano de Control Externo le explicó el procedimiento a seguir para:</b>	<b>Media</b>	<b>1 a 3</b>	<b>4</b>	<b>5 a 7</b>
Aprobar los informes.	5,24	14,29%	14,29%	71,43%
Comunicar los resultados.	5,36	14,29%	9,52%	76,19%
Hacer un seguimiento de la implantación de las recomendaciones.	5,10	19,05%	9,52%	71,43%

<b>El Órgano de Control Externo lleva a cabo un proceso de verificación para comprobar que las recomendaciones producto de la auditoría operativa, han sido implantadas.</b>	5,19	19,05%	9,52%	71,43%
--	------	--------	-------	--------

Casi el 70% de las entidades auditadas perciben que las EFS cuentan con medios humanos y materiales suficientes para la realización de auditorías operativas, así como, que poseen conocimientos, habilidades y aptitudes verificables, todo lo cual genera confianza en las conclusiones y recomendaciones de la auditoría. Sin embargo, si más de un 30% de entidades duda sobre si las EFS cuentan con una estructura sólida en materia de auditoría que permita realizar este tipo control, puede interpretarse como numerosas entidades auditadas no confían en los medios materiales y humanos del auditor y, por ello, podría verse afectada la credibilidad de las recomendaciones y, en consecuencia, la implantación de las mismas. En torno al 80% de las entidades auditadas opinan que la fluidez de la comunicación entre la EFS y el organismo auditado ha sido óptima, y solo un 20% dudan de que exista tal comunicación (véase Tabla 4.7).

Tabla 4.7 Medios con los que cuenta la EFS y comunicación con las entidades auditadas

<b>El Órgano de Control Externo:</b>	<b>Media</b>	<b>1 a 3</b>	<b>4</b>	<b>5 a 7</b>
Cuenta con medios humanos y materiales suficientes para la realización de auditorías operativas.	5,14	9,52%	21,43%	69,05%
Posee un conjunto de conocimientos, habilidades y aptitudes verificables que genera confianza en las conclusiones y recomendaciones producto de la auditoría.	5,24	11,90%	19,05%	69,05%
<b>La fluidez de la comunicación con el Órgano de Control Externo fue óptima.</b>	5,71	4,76%	14,29%	80,95%

Con respecto a los informes de auditoría, la práctica totalidad de los encuestados reconocen que son más útiles cuando: establecen conclusiones y recomendaciones claras, se orientan a generar mejoras tangibles, y proporcionan unas guías de acción para implementar las recomendaciones. Asimismo, consideran que la calidad de los informes influye en el impacto y utilidad de las auditorías operativas y permite generar acciones de mejora en el organismo. Las respuestas obtenidas en estas consideraciones, todas ellas por encima del 85%, así lo ponen de manifiesto (véase Tabla 4.8).

Tabla 4.8 Calidad y utilidad de los informes de auditoría

<b>Los informes de auditoría operativa son de calidad y por ello más útiles cuando:</b>	<b>Media</b>	<b>1 a 3</b>	<b>4</b>	<b>5 a 7</b>
Establecen conclusiones y recomendaciones claras.	6,45	2,38%	7,14%	90,48%
Se orientan a generar mejoras realizables y tangibles.	6,45	2,38%	7,14%	90,48%
Proporcionan una guía de acción para implementar las recomendaciones.	6,31	2,38%	9,52%	88,10%
<b>La calidad de los informes de auditoría operativa:</b>				
Influye en el impacto y utilidad de las auditorías operativas.	6,02	7,14%	4,76%	88,10%
Permite generar acciones de mejora en el organismo.	5,98	4,76%	9,52%	85,71%

Más del 70% de los encuestados consideran que las conclusiones y recomendaciones de los informes de auditoría han permitido a las entidades auditadas, conocer mejor su propio organismo y que se mantiene una comunicación abierta para dar su opinión por escrito en el informe de auditoría sobre las conclusiones y recomendaciones, mientras que casi el 30% de encuestados dudan al respecto. En el caso de plantearse solicitar consultoría a la EFS para mejorar la gestión, casi el 70% las entidades auditadas responden de forma afirmativa y más del 30% no están muy convencidos del enfoque asesor de las EFS.

Aunque el 64% de encuestados consideran que en el informe de auditoría se destacan las buenas prácticas del organismo auditado, casi un 30% no está de acuerdo, y piensa que el informe se enfoca más a encontrar fallos. Esta percepción puede implicar que los auditados se resistan a implementar dichas recomendaciones. Destacar las buenas prácticas de la entidad auditada es una forma de equilibrar y enmarcar las conclusiones y recomendaciones que van encaminadas básicamente a introducir mejoras en la gestión de estas entidades (véase Tabla 4.9).

Tabla 4.9 El informe de auditoría operativa

	<b>Media</b>	<b>1 a 3</b>	<b>4</b>	<b>5 a 7</b>
<b>Los resultados de las auditorías operativas (conclusiones y recomendaciones) le han ayudado a conocer mejor su propio organismo (son una forma de aprendizaje).</b>	5,26	14,29%	14,29%	71,43%
<b>El Órgano de Control Externo permite que el órgano auditado dé su opinión por escrito en el informe sobre las conclusiones y recomendaciones.</b>	5,19	16,67%	9,52%	73,81%
<b>En el caso de plantearse una mejora en la gestión, solicitaría consultoría al Órgano de Control Externo.</b>	5,05	26,19%	4,76%	69,05%

<b>Los informes de auditoría operativa también destacan las buenas prácticas del organismo auditado.</b>	4,79	28,57%	7,14%	64,29%
--	------	--------	-------	--------

C) Implantación de las recomendaciones y percepción sobre su utilidad.

Parece existir acuerdo sobre la comprensión de las recomendaciones presentadas en el informe de auditoría, aunque un 14% se muestra crítico al respecto y, en total, aproximadamente un 20% no está de acuerdo con la afirmación y más de un 25% no están totalmente de acuerdo sobre que estas recomendaciones han sido utilizadas habitualmente para promover reformas en la gestión del organismo (véase Tabla 4.10).

Tabla 4.10 Comprensión y utilidad de las recomendaciones en los informes de auditoría

	Media	1 a 3	4	5 a 7
<b>Existe una clara comprensión por parte del organismo auditado de las recomendaciones presentadas en el informe de auditoría operativa.</b>	5,48	14,29%	7,14%	78,57%
<b>Las recomendaciones de los informes de auditoría operativa han sido utilizadas habitualmente para promover reformas en la gestión del organismo.</b>	5,12	14,29%	11,90%	73,81%

El 33% de los auditados considera que más del 50% de las recomendaciones incluidas en los informes de auditoría operativa en los últimos tres años han sido implantadas y poco más del 30% indica que se han implantado más del 70% de las recomendaciones, lo cual no parece un nivel de implantación óptimo. Además, casi un 20% no sabe cuántas recomendaciones se han implantado en su entidad, lo que pone en manifiesto la falta de difusión de los resultados de las auditorías realizadas, en ocasiones, y su escaso impacto (véase Tabla 4.11).

Tabla 4.11 Porcentaje de recomendaciones implantadas

<b>¿Cuántas recomendaciones, producto de la auditoría operativa considera que se han implantado en los últimos tres años?</b>	<b>Porcentajes</b>
Ninguna	2,38%
Más del 10%	9,52%
Más del 50%	33,33%
Más del 70%	30,95%
El 100%	4,76%
No sabe	19,05%

Casi la totalidad de las entidades auditadas afirma que la implantación de las recomendaciones las promueve el propio organismo auditado, y un porcentaje de respuesta próximo al 20% considera que es el Gobierno del que depende el organismo, quién lo hace. Más de la mitad de estas entidades afirma que el proceso de implantación de las recomendaciones se inicia en 6 meses, lo cual parece un tiempo razonable para introducir los cambios que sugieren las recomendaciones e incluso hay un porcentaje destacado, de casi el 20%, que considera que el proceso de implantación se inicia antes de un mes (véase Tabla 4.12).

Tabla 4.12 Implantación de las recomendaciones del informe de auditoría

<b>La implantación real de las recomendaciones la promueve:</b> <i>(Los porcentajes contenidos, no suman el 100%, ya que los encuestados tuvieron la opción de marcar una o más respuestas)</i>	<b>Porcentajes</b>
El propio organismo auditado.	95,24%
El Gobierno del que depende el organismo auditado	19,05%
El Legislativo	7,14%
Otros	11,90%
<b>¿En cuánto tiempo considera que se inicia el proceso de implantación de las recomendaciones?</b>	<b>Porcentajes</b>
Menos de un mes	19,05%
6 meses	57,14%
12 meses	4,76%
Más de un año	7,14%
No sabe	11,90%

Casi el 80% de encuestados considera que las recomendaciones resultantes han ido más dirigidas hacia el cumplimiento de los objetivos (eficacia) y a evitar irregularidades, que hacia la optimización de los recursos utilizados con respecto a los recursos planeados (economía y eficiencia), aunque en los 3 enfoques hay entre un 25 y 30% que son críticos al respecto lo que sugiere que la diferencia puede estar condicionada al objetivo de la auditoría operativa realizada (véase Tabla 4.13).

Tabla 4.13 Enfoque de las recomendaciones de auditoría operativa

<b>Las recomendaciones derivadas de la auditoría operativa han ido dirigidas a:</b>	Media	1 a 3	4	5 a 7
La optimización de los recursos utilizados con respecto a los recursos planeados (economía y eficiencia).	4,76	30,95%	4,76%	64,29%
Cumplimiento de los objetivos de la organización (eficacia).	5,29	21,43%	2,38%	76,19%
Evitar irregularidades.	5,31	16,67%	7,14%	76,19%

Se observa gran conformidad con las conclusiones y recomendaciones de las auditorías operativas realizadas, pero poco acuerdo sobre las dificultades y limitaciones de la implantación de las recomendaciones de las auditorías operativas (dificultad de cambiar normas y reglamentos, notificación tardía al organismo auditado del informe de auditoría, cambios de gobierno, falta de voluntad política, extensión y falta de claridad de los informes), destacando algo más que el resto, la dificultad de cambiar normas y reglamentos. Además, en las preguntas abiertas, entidades de México señalan que una limitación predominante en ese país es la falta de recursos para realizar cambios propuestos en las recomendaciones, entidades de Brasil, que una limitación importante es la implicación de diversos organismos externos que interfieren en la implantación de las recomendaciones, y entidades de Guatemala, que las recomendaciones no se adaptan al sistema de administración pública de las entidades auditadas (véase Tabla 4.14).

Tabla 4.14 Grado de conformidad con los resultados de la auditoría operativa y dificultades para su implantación

<b>Indique su grado de conformidad con las conclusiones y recomendaciones de las auditorías operativas que le han realizado.</b>		<b>Porcentajes</b>			
Bajo		19,05%			
Medio		42,86%			
Alto		38,10%			
<b>La implantación de las recomendaciones de las auditorías operativas, presenta las siguientes dificultades y limitaciones:</b>	<b>Media</b>	<b>1 a 3</b>	<b>4</b>	<b>5 a 7</b>	
La dificultad de cambiar normas y reglamentos.	4,67	23,81%	14,29%	61,90%	
La notificación tardía al organismo auditado del informe de auditoría.	4,24	33,33%	19,05%	47,62%	
Los cambios de gobierno.	4,21	33,33%	23,81%	42,86%	
La falta de voluntad política.	3,79	47,62%	14,29%	38,10%	
La extensión y falta de claridad de los informes.	4,02	40,48%	14,29%	45,24%	

Con respecto a los actores externos el 50% de encuestados considera que estos no influyen para que las entidades auditadas implanten las recomendaciones, aunque más de un 40% considera que existe cierta influencia por parte de los políticos, el 35% considera la influencia de los grupos de interés y un 25% la influencia de los medios de comunicación. Esta influencia podría depender del peso que tengan estos actores externos en cada país de esta región, así como, de la difusión que tanto las EFS como las entidades auditadas den a los procesos de auditoría (véase Tabla 4.15).

Tabla 4.15 Influencia de actores externos en la implantación de recomendaciones

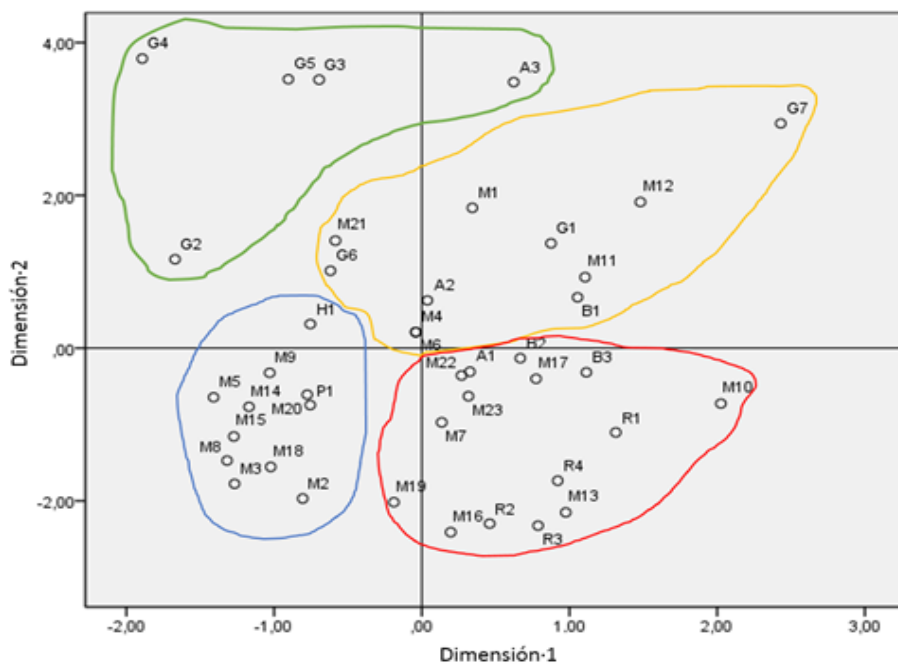
<b>Actores externos que influyen en la implantación de las recomendaciones producto de la auditoría operativa, son:</b>	<b>Media</b>	<b>1 a 3</b>	<b>4</b>	<b>5 a 7</b>
Los políticos	3,00	59,52%	16,67%	23,81%
Los grupos de interés	3,02	64,29%	11,90%	23,81%
Los medios de comunicación	2,36	73,81%	16,67%	9,52%
Ninguno	3,98	50,00%	2,38%	47,62%

Como se solicitó a las entidades auditadas que detallaran tres ejemplos de recomendaciones que han implantado en la práctica (véase Anexo 4.5), del 70% que lo hicieron, se observa que un 74% son propiamente ajustes de gestión, y un 26% de legalidad, lo que sugiere que una parte de estas auditorías operativas realizadas fueron, en realidad, auditorías integrales.

#### 4.2 Escalamiento Multidimensional y Clúster

En la Figura 4.1, obtenida del MDS, se distinguen cuatro grupos de entidades cuyas respuestas se comportan de forma similar. Cada uno de los casos se identifica con una letra que corresponde al país y un número consecutivo que representa la entidad auditada. El Dendograma obtenido del análisis Clúster (véase Anexo 4.6) facilita la delimitación de los grupos.

Figura 4.1 Resultado del MDS, en dos dimensiones





Los resultados que se muestran en la Tabla 4.16 permiten analizar el comportamiento de cada grupo con respecto a la implantación de las recomendaciones y, en concreto, con el grado de conformidad de las entidades auditadas con las recomendaciones producto de la auditoría operativa, con el tiempo a partir del cual se inicia la implantación de las recomendaciones y con el porcentaje de recomendaciones implantadas. Otras variables que permiten añadir un factor explicativo a los grupos, pero no incluidas en el MDS por su diferente codificación son, la percepción de la utilidad de la auditoría operativa por parte de los encuestados, y las recomendaciones relacionadas con aspectos de mejora en la gestión, y con aspectos de legalidad.

Tabla 4.16 Resumen de datos obtenidos por Grupos

		Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4
Bloque A	Experiencia	86,94%	82,00%	64,56%	51,43%
Bloque B	Procedimientos	89,17%	89,34%	65,14%	53,23%
Bloque C	Recomendaciones	68,71%	60,11%	59,83%	37,76%
	<b>Total</b>	<b>81,62%</b>	<b>77,82%</b>	<b>63,18%</b>	<b>47,50%</b>
Utilidad de las auditorías operativas que la EFS ha realizado a su entidad		<b>8,8</b>	<b>8,9</b>	<b>6,6</b>	<b>5,1</b>
Porcentaje de recomendaciones implantadas	Menos del 50%	20%	27%	45%	40%
	Más del 50%	80%	73%	55%	60%
Tiempo en que se implantan las recomendaciones	Menos de 6 meses	80%	82%	64%	80%
	Un año o mas	20%	18%	36%	20%
Grado de conformidad con las conclusiones y recomendaciones	Alto	73%	27%	9%	20%
	Medio	27%	73%	55%	
	Bajo			36%	80%
Recomendaciones con aspectos de economía, eficiencia y eficacia		85%	90%	70%	30%
Recomendaciones relacionadas con legalidad		15%	10%	30%	70%

### Grupo 1

Está formado por 15 entidades, 8 de México, 1 de Argentina, 2 de Brasil y 4 de Puerto Rico. Las entidades de este grupo indican que perciben en términos muy útiles las auditorías operativas que les han realizado, lo cual indica un nivel de satisfacción alto sobre la utilidad de esta técnica. En este grupo, el 80% de las entidades auditadas ha implantado más del 50% de las recomendaciones y el 80% indica que el tiempo que transcurre hasta el inicio de la implantación es de menos de seis meses. El 100% muestra un grado alto o medio de conformidad con las conclusiones y recomendaciones propuestas por la EFS. De las recomendaciones implantadas de la auditoría operativa,

un 85% están relacionadas con aspectos de economía, eficiencia y eficacia, y solo un 15% con aspectos de legalidad.

### Grupo 2

Está formado por 11 entidades, 9 de México, 1 de Honduras y 1 de Paraguay. Las entidades de este grupo al igual que el grupo anterior, han indicado que perciben en términos generales como muy útiles las auditorías operativas que les han realizado. En este grupo el 73% de las entidades auditadas ha implantado más del 50% de las recomendaciones y un 27% menos del 50%. El 82% de estas entidades indica que el tiempo que transcurre hasta el inicio de la implantación de recomendaciones es de menos de seis meses. El 73% de las entidades auditadas de este grupo muestran un grado medio alto de conformidad con las conclusiones y recomendaciones propuestas por la EFS, frente al grupo anterior en el que el grado de conformidad era principalmente alto. De las recomendaciones implantadas, un 90% están relacionadas con aspectos de economía, eficiencia y eficacia y solo un 10% con aspectos de legalidad.

### Grupo 3

Está formado por 11 entidades, 6 de México, 3 de Guatemala, 1 de Argentina y 1 de Brasil. Las entidades de este grupo a diferencia de los dos grupos anteriores, en que perciben en términos generales menos útiles las auditorías operativas que les han realizado, lo cual indica un nivel de satisfacción bajo sobre la utilidad de esta técnica. Pese a la menor satisfacción, el 55% de las entidades auditadas de este grupo ha implantado más del 50% de las recomendaciones. El 64% de las entidades auditadas indica que el tiempo que transcurre hasta el inicio de la implantación de recomendaciones es de menos de seis meses y el 36% un año o más. Sólo un 9% de las entidades auditadas muestra un grado alto de conformidad con las conclusiones y recomendaciones, el 55% un grado medio y el 36% un grado bajo. De las recomendaciones implantadas, un 70% están relacionadas con aspectos de economía, eficiencia y eficacia, y solo un 30% con aspectos de legalidad.

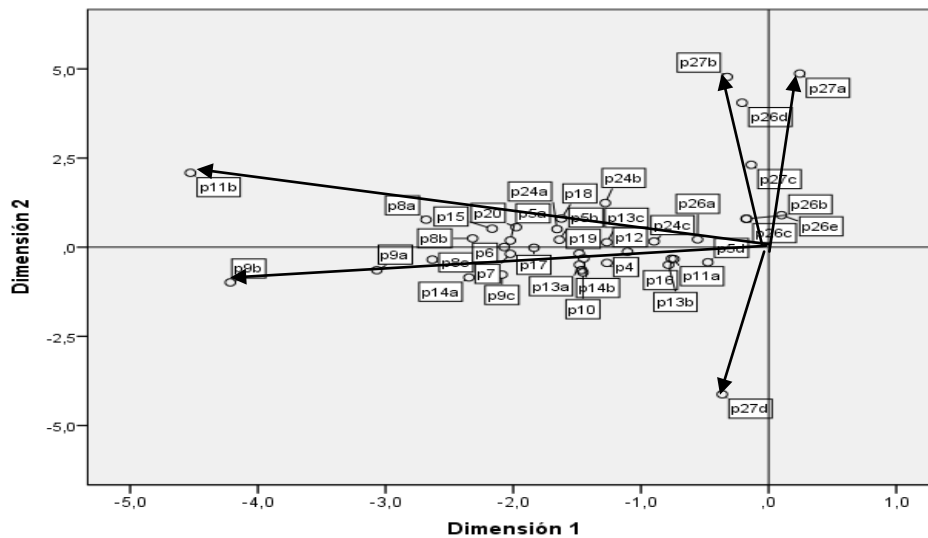
#### Grupo 4

Está formado por 5 entidades, 4 de Guatemala y 1 de Argentina. Las entidades de este grupo son la que encuentran menos útiles las auditorías operativas que les han realizado, lo cual indica cierta insatisfacción sobre la utilidad de esta técnica. En este grupo, el 60% dicen haber implantado más del 50% de las recomendaciones y un 40% han implantado menos del 50%. El tiempo que transcurre hasta el inicio de la implantación de recomendaciones es de menos de seis meses en el 80% de las entidades. Este grupo, como se muestra en la Figura 4.1, es menos homogéneo que los anteriores. En línea con el menor grado de satisfacción que se detecta, el 80% de las entidades auditadas de este grupo ha indicado un grado bajo de conformidad con las conclusiones y recomendaciones y sólo un 20% un grado medio. De las recomendaciones implantadas, un 30% están relacionadas con aspectos de economía, eficiencia y eficacia, y un 70% con aspectos de legalidad, mostrando una clara descompensación hacia la auditoría de legalidad.

Considerando el comportamiento de las entidades de cada uno de los cuatro grupos, podemos identificar que aquellas entidades auditadas que perciben más útiles en términos generales las auditorías operativas que les han realizado, son también las que más recomendaciones implantan y las que muestran un grado de conformidad con dichas recomendaciones medio o alto. Además el tiempo que transcurre hasta el inicio de la implantación de las recomendaciones es de menos de seis meses y las recomendaciones realizadas están más relacionadas con aspectos de economía, eficiencia y eficacia. Por el contrario, aquellas entidades que perciben menos útiles las auditorías operativas, son las que menos recomendaciones han implantado y su grado de conformidad con dichas recomendaciones es mayoritariamente bajo. Aunque el tiempo que transcurre hasta el inicio de la implantación dicen que es menor de seis meses, las recomendaciones que les han realizado están mayoritariamente relacionadas con legalidad.

El análisis Pro-Fit ayuda a interpretar las dimensiones reflejadas en el gráfico obtenido con el análisis MDS. La Figura 4.2, muestra el resultado del análisis Pro-Fit y el Anexo 4.7 incluye los coeficientes de regresión, su importancia y el nivel de significación del 1% ( $<,01$ ) y del 5% ( $<,05$ ).

Figura 4.2 Grafico del Análisis Pro-Fit\*



\* Sólo se han representado algunas de las flechas que reflejan hacia donde se desplazan los casos, para evitar dificultar la lectura de la figura.

El lado negativo de la dimensión 1, se ve influenciado principalmente por las preguntas relacionadas con los procedimientos de las EFS: p5a, p5b, p5c, p6, p7, p8a, p8b, p8c, p9a, p9b, p9c, p14a, p14b, p15, y p17, por lo que en la parte izquierda del Grafico del MDS (Figura 4.1) encontramos el grupo 2, y parte del 4, que como hemos anticipado es el menos homogéneo. El grupo 2 es el que tiene una percepción más positiva sobre los procedimientos de auditoría operativa. Circunstancia que también se da en parte del grupo 4. Aunque como se puede apreciar en las medias para los distintos grupos para el bloque B (véase Tabla 4.16) las diferencias de opinión surgen en la conformidad con las recomendaciones y su implantación.

En la dimensión 2, el lado negativo se ve influenciado principalmente por la pregunta 27d, que indica que no existe influencia de los actores externos -políticos, grupos de interés y medios- en la implantación de las recomendaciones producto de la auditoría operativa. En la parte inferior del MDS, encontramos el Grupo 1 y Grupo 2, lo que concuerda con la proactividad apreciada hacía la implantación de recomendaciones. Asimismo, el lado positivo de la dimensión 2, se ve influenciado principalmente por las preguntas: p26d, p26e, p27a y p27b, relacionadas las dos primeras con las dificultades, en concreto la notificación tardía de los resultados y la falta de claridad, y las dos segundas con la influencia de los políticos y los grupos de interés en la implantación de recomendaciones. En el lado superior del Grafico MDS, encontramos el Grupos 3 y 4. Estos resultados concuerdan con su bajo nivel de satisfacción con las auditorías

operativas, y parecen indicar que solo cuando se ven forzados por el nivel político, implantan las recomendaciones indicadas por los auditores.

## 5. DEBATE

Las entidades auditadas de América Latina que han respondido a nuestro cuestionario han sido positivas, en general, sobre la utilidad de las auditorías operativas, al igual que en otros trabajos que han analizado la percepción de las entidades auditadas (Morin, 2001; Reichborn-Kjennerud, 2013a). Las entidades que perciben más útiles las auditorías operativas son, en su mayoría, las de México, Honduras, Paraguay, Brasil y Puerto Rico. De entre estos países, las EFS de Puerto Rico y de México son las que llevaron a cabo más auditorías operativas en el periodo analizado, sobre un 30% y un 25% respectivamente, del total de informes analizados, publicados en las web. Además, en la tabla 1.7 del Capítulo 1 se observa también que las EFS que mayor número de “buenas prácticas” llevaron a cabo, son la de México con un 63%, de Argentina con un 37%, de Brasil con un 37% y la de Colombia con un 32%, considerando la normativa de INTOSAI<sup>2</sup> y el análisis de las web de estas EFS. Por lo tanto, se observa una importante correlación entre el número de auditorías operativas realizadas (publicadas en las web) y la opinión positiva de las entidades auditadas (especialmente en el caso de Puerto Rico y México), y entre la opinión positiva de las entidades auditadas y la aplicación de buenas prácticas por parte de las EFS, en los casos de México, Brasil y Argentina, así como en Honduras y Paraguay. Además, de forma coherente con lo anterior, son las entidades auditadas que más recomendaciones implantan.

Las entidades que perciben menos útiles este tipo de auditoría son, en su mayoría, las de Guatemala que representa en torno al 30% de las auditorías que se han realizado entre 2009 y 2011 entre los países de América Latina estudiados y Argentina

---

<sup>2</sup> Principio 7 de la ISSAI 20 sobre la transparencia y rendición de cuentas (INTOSAI, 2007b), que señala que las EFS deben informar públicamente sobre los resultados de las auditorías y sus conclusiones; Principio 1 de la misma ISSAI que señala que las EFS deben cumplir con sus deberes en un marco jurídico previniendo la obligación de responsabilidad y transparencia; Principio 5 de la ISSAI 10 (INTOSAI, 2007a) que señala que las EFS tienen derecho y obligación de informar sobre los resultados de su trabajo, sin impedimento; la ISSAI 1 (INTOSAI, 1977) señala el derecho y la obligación de las EFS de rendición de informes al Parlamento y al público; y la ISSAI 21 (INTOSAI, 2010), sobre los principios de transparencia y responsabilidad.

que representa el torno al 7%. Las entidades que puntuaron menos positivo, son también en las que el grado de conformidad con las conclusiones y recomendaciones es mayoritariamente bajo y las que menos recomendaciones implantan. Con la excepción de la EFS de Guatemala que alcanza el 16% de las buenas prácticas señaladas en la Tabla 1.7 y, la EFS de Paraguay que solo alcanza el 5%. Ello pone en evidencia una desmotivación importante tanto por parte de las EFS en la implantación de buenas prácticas, como de las entidades auditadas en su percepción sobre las ventajas y utilidad para la gestión de las auditorías operativas.

El tercer bloque lo constituyen los países que fueron excluidos de este estudio porque sus EFS no realizan auditorías operativas o el acceso a sus informes es casi imposible. De estos países, la mayoría son también los que menos “buenas prácticas” aportan sus EFS (no llegan al 25% de las mismas): El Salvador, Costa Rica, República Dominicana, Panamá, Uruguay, Bolivia, Cuba y Venezuela. De este bloque, solo Perú, Chile y Colombia alcanzan más del 25% de las “buenas prácticas” seleccionadas (ver Tabla 1.7).

Al igual que Reichborn-Kjennerud (2013a), que dedujo que las entidades noruegas auditadas percibían que las auditorías realizadas por las EFS han contribuido a la rendición de cuentas y a la mejora de la gestión, las entidades auditadas de América Latina perciben que las auditorías operativas han ayudado a la mejora de la gestión y a impulsar la transparencia del organismo, entendida esta última de forma más amplia que la mera rendición de cuentas a la entidades de control. Al igual que las entidades auditadas de América Latina, otros autores (Lapsley & Pong, 2000; Morin, 2001; Reichborn-Kjennerud, 2013a) también concluyen que las entidades auditadas perciben que la auditoría operativa es utilizada para hacer responsable de sus acciones al organismo auditado.

Las entidades auditadas de América Latina consideran que existe fluidez en la comunicación con la EFS, en la misma línea que Van Loocke y Put (2011) que señalaron que para que la relación entre la EFS y la entidad auditada funcione bien, debe estar basada en una buena comunicación entre ambas partes, en un contexto de confianza mutua. Ambas partes tienen que comportarse como socios y la auditoría tiene que ser implementada en un contexto constructivista. No obstante, consideran que no se

destaca suficientemente en el informe, las buenas prácticas que las entidades auditadas realizan. Al respecto Leeuw (1996) sugiere que, si los auditores enfocan sus procedimientos a la búsqueda de fallos, las sugerencias formuladas podrían ser poco constructivas. Es decir, que el impacto de la auditoría operativa podría incrementarse si las EFS reconocen no sólo los errores, sino también lo que los entes auditados han logrado. También la INTOSAI (2009) menciona al respecto que se podría incrementar el impacto de la auditoría, si las EFS reconocieran lo que los entes auditados han logrado. Las entidades auditadas de Guatemala, son las más inconformes con los procedimientos utilizados por las EFS en la realización de auditorías operativas.

Los resultados indican que existe una clara comprensión de las recomendaciones presentadas en el informe de auditoría por parte de las entidades auditadas, y que las recomendaciones han servido para promover reformas en la gestión del organismo, en general, por parte del propio organismo auditado. Aunque la gran mayoría de entidades auditadas consideran que se implantan más del 50% de recomendaciones antes de seis meses, el grado de conformidad con mismas varía entre medio y alto. Tal como señala De Vries (2000), el impacto de la auditoría depende, en gran medida, de que los funcionarios estén de acuerdo con las conclusiones del informe de auditoría.

La dificultad de cambiar normas y reglamentos y la extensión y falta de claridad en los informes, son las dificultades y limitaciones que más han señalado, en la implantación de las recomendaciones.

A diferencia de otros estudios (Morin, 2004; Reichborn-Kjennerud, 2013a) en los que encontraron que actores externos como los medios de comunicación, políticos o grupos de interés, ejercían influencia en la implantación de las recomendaciones, las entidades de América Latina, no consideran que estos actores tengan esa influencia, ya que consideran que es el propio organismo el que promueve la implantación de recomendaciones.

Finalmente, se han identificado aspectos que contribuyen en la percepción de las entidades auditadas. El objetivo de la realización de auditoría, el control periódico por parte de las EFS para la implantación de recomendaciones, los procedimientos y criterios de auditoría aplicados por las EFS, los procedimientos para aprobar los

informes, comunicar los resultados y para el seguimiento de la implantación de recomendaciones y la calidad de los informes de auditoría, son factores que las entidades consideran para formarse una opinión acerca de la utilidad y las ventajas de la auditoría operativa. Asimismo, las limitaciones y dificultades que encuentran para llevar a cabo la implantación de recomendaciones, contribuye a que las entidades se vean más o menos renuentes para llevar a cabo este procedimiento. Al igual que Lonsdale (2000) consideramos que lo que se expresa en los informes y los medios o procedimientos que los auditores han usado para formar su juicio, son cruciales para la credibilidad y el valor de los informes de auditoría.

## 6. CONCLUSIONES

Se observa una importante correlación entre el número de auditorías operativas realizadas (publicadas en las web) y la opinión positiva sobre las mismas de las entidades auditadas (especialmente en el caso de México y Puerto Rico), y entre la opinión positiva de las entidades auditadas y la aplicación de buenas prácticas por parte de las EFS, en los casos de México y Brasil, así como en Honduras y Paraguay. Las entidades que perciben menos útiles este tipo de auditoría son las de Guatemala y Argentina, que son también en las que el grado de conformidad con las conclusiones y recomendaciones es mayoritariamente bajo y las que menos recomendaciones implantan. De los países no incluidos en el estudio, bien porque sus EFS no realizan auditorías operativas (de Chile, Colombia, Costa Rica, Cuba, Panamá, República Dominicana, Uruguay y Venezuela), o porque el acceso a sus informes es prácticamente imposible (El Salvador y Perú), o porque no contestaron la encuesta (Bolivia, Ecuador y Nicaragua), la mayoría son también los que menos “buenas prácticas” aportan sus EFS; de este bloque, solo Chile, Colombia y Perú, alcanzan más del 25% de las “buenas prácticas” seleccionadas.

Considerando el comportamiento de las entidades de los cuatro grupos obtenidos en el análisis, con respecto a las recomendaciones de los informes de auditoría operativa que les han realizado, podemos constatar que aquellas entidades auditadas que perciben más útiles en términos generales las auditorías operativas que les han realizado, son también las que más recomendaciones implantan y las que muestran un grado de conformidad con dichas recomendaciones medio o alto. Además, el tiempo que



transcurre hasta el inicio de la implantación de las recomendaciones es de menos de seis meses y las recomendaciones realizadas están más relacionadas con aspectos de economía, eficiencia y eficacia. Por el contrario, aquellas entidades que perciben menos útiles las auditorías operativas, son las que menos recomendaciones han implantado y su grado de conformidad con dichas recomendaciones es mayoritariamente bajo. Aunque el tiempo que transcurre hasta el inicio de la implantación dicen que es menor de seis meses, las recomendaciones que les han realizado están mayoritariamente relacionadas con legalidad. Nuestro estudio confirma, tal como señala De Vries (2000), que el impacto de la auditoría depende, en gran medida, de que los funcionarios estén de acuerdo con las conclusiones del informe de auditoría.

La dificultad de cambiar normas y reglamentos, son los obstáculos y limitaciones que más destacan las entidades auditadas en la implantación de las recomendaciones. Aunque en general, las entidades auditadas perciben que las EFS cuentan con medios humanos y materiales suficientes para la realización de auditorías operativas, así como conocimientos, habilidades y aptitudes verificables, lo cual genera confianza en las conclusiones y recomendaciones, un tercio de las entidades auditadas duda sobre si las EFS cuentan con una estructura sólida en materia de auditoría operativa que permita realizar este tipo control y, por ello, podría verse afectada la credibilidad de las recomendaciones y, en consecuencia, la implantación de las mismas. El control periódico de las EFS sobre la implantación de las recomendaciones incluidas en los informes de las auditorías operativas se percibe, en general, como un estímulo para aumentar la eficacia o impacto de las mismas. De los resultados se observa que una parte de estas auditorías operativas realizadas fueron, en realidad, auditorías combinadas (integrales).

Las entidades auditadas consideran que no se destaca suficientemente en los informes, las buenas prácticas que las entidades auditadas realizan, en la misma línea que señala INTOSAI de que se podría incrementar el impacto de la auditoría si las EFS reconocieran lo que los entes auditados han logrado.

A diferencia de otros estudios (Morin, 2004; Reichborn-Kjennerud, 2013a) en los que detectan que actores externos como los medios de comunicación, políticos o grupos de interés, ejercen influencia en la implantación de las recomendaciones, las

entidades auditadas de América Latina, no consideran que estos actores ejerzan una influencia clara.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

- Barzelay, M. (2001). *The New Public Management: Improving Research and Policy Dialogue* (1 ed.): University of California Press.
- Blume, L., & Voigt, S. (2007). Supreme audit institutions: supremely superfluous?– A cross country assessment. *International Center for Economic Research, Working Paper*(3).
- Bonnefoy, J. C., & Armijo, M. (2000) Indicadores de Desempeño en el Sector Público. Vol. 5. *Serie Gestión Pública*. Santiago, Chile: CEPAL/ Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES)
- Brown, R. (1980). Auditing and public administration: the unrealized partnership. *Public Administration Review, May/June*, 259-265.
- Christensen, T. (2012). Post-NPM and changing public governance. *Meiji Journal of Political Science and Economics, 1*.
- De Vries, G. J. (2000). *Beleidsdynamica als sociale constructie. Een onderzoek naar de doorwerking van beleidsevaluatie en beleidsadvisering*: Eburon Delft.
- Etverk, J. (2002). *Measuring performance audit effectiveness: the case of Estonia*. (Master's Thesis), University of Tartu.
- Hatherly, D. J., & Parker, L. D. (1988). Performance auditing outcomes: a comparative study. *Financial Accountability and Management, 4*(1).
- Hood, C. (1991). A Public Management for all Seasons? *Public Administration, 69*(1), 3-19.
- INTOSAI. (1977). ISSAI 1 - La Declaración de Lima.
- INTOSAI. (2007a). ISSAI 10 – Declaración de México sobre Independencia de las EFS.
- INTOSAI. (2007b). ISSAI 20 – Principios de transparencia y rendición de cuentas.
- INTOSAI. (2009). Anexo ISSAI 3100, Directrices para la auditoría de desempeño Viena, Austria.
- INTOSAI. (2010). ISSAI 21-Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas.
- Johnsen, A., Meklin, P., & Vakkuri, J. (2001). Performance audit in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money

- auditing in Finland and Norway. *The European Accounting Review*, 10(3), 583 - 599.
- Johnston, W. P. (1988). Increasing evaluation use: some observations based on the results of the U.S. G.A.O. *New Directions for Program Evaluation*, 39, 75-84.
- Justesen, L., & Skærbæk, P. (2010). Performance Auditing and the Narrating of a New Auditee Identity. *Financial Accountability & Management*, 26(3), 325.
- Lapsley, I., & Pong, C. K. M. (2000). Modernization versus problematization: value-for-money audits in public services. *The European Accounting Review*, 9(4), 541-567.
- Leeuw, F. L. (1996). Performance auditing, new public management and performance improvement: questions and answers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(2), 92-102.
- Lonsdale, J. (2000). Developments in Value-For-Money Audit Methods: Impacts and Implications. *International Review of Administrative Sciences*, 66(1), 73-89. doi: 10.1177/0020852300661007
- Manning, N., & Shepherd, G. (2009). Reforma de la Gestión Pública: ¿Qué Debe Aprender América Latina de la OCDE? *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, 44(Junio).
- Morin, D. (2001). Influence of Value for Money Audit on Public Administrations: Looking Beyond Appearances. *Financial Accountability and Management*, 17(2), 99-117.
- Morin, D. (2004). Measuring the impact of value-for-money audits: a model for surveying audited managers. *Canadian Public Administration*, 47(2), 141-164.
- Osborne, D., & Gaebler, T. (1992). *Reinventing Government*. Boston: Addison-Wesley Publ. Co.
- Osborne, D., & Plastrik, P. (2000). *The Reinventor's Fieldbook: Tools for Transforming Your Government*. San Francisco: Jossey-Bass Publishers.
- Pollitt, C. (1992). *Managerialism and the Public Services*. Oxford: Blackwell.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2003). Evaluating public management reforms: an international perspective. In W. H. (Ed.), *Evaluation in public sector reform: concepts and practice in international perspective* (pp. 12-35): Cheltenham, Edward Elgar.

- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2011). *Public Management Reform: A Comparative analysis: New Public Management, Governance and the Neo-Weberian State*. Oxford: Oxford University Press.
- Pollitt, C., Gire, X., Lonsdale, J., Mull, R., Summa, H., & Waerness, M. (1999). *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. Oxford: Oxford University Press.
- Power, M. (1997). *The Audit Society* Oxford University Press, Oxford.
- Power, M. (2000). The audit society: Second thoughts. *International Journal of Auditing*, 4(1), 111-119.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2013a). Political accountability and performance audit: The case of the Auditor General in Norway. *Public Administration*, 91(3), 680.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2013b). Resistance to Control—Norwegian Ministries' and Agencies' Reactions to Performance Audit. *Public Organization Review*, 1-16. doi: 10.1007/s11115-013-0247-6
- Van Looche, E., & Put, V. (2011). The Impact of Performance Audits: A Review of the Existing Evidence. In J. Lonsdale, P. Wilkins & T. Ling (Eds.), *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government* (pp. 175-208). Cheltenham, UK.: Edward Elgar Publishing Limited.
- Van Thiel, S., & Leeuw, F. L. (2002). The performance paradox in the public sector. *Public Performance & Management Review*, 25(3), 267-281.

## **CAPÍTULO V**

### CONCLUSIONES

1. La implantación de las iniciativas de la NGP en América Latina ha supuesto importantes desafíos y diversos autores han cuestionado la implementación práctica de estas reformas (Bresser Pereira, 2001; Nickson, 2002; Ramió, 2001; Villoria & Iglesias, 2000). Las principales limitaciones se encuentran en rasgos característicos de estos países, como los sistemas presidencialistas, pero también el clientelismo y el mayor interés en los inputs que en los resultados (Nickson, 2002). La OCDE reconoce la necesidad de asegurar la sostenibilidad de las reformas, priorizando lo básico y que la agenda de reformas sea capaz de avanzar simultáneamente en la respuesta a las necesidades más urgentes (Marcel, 2013).
2. La necesidad de promover mejoras en la gestión pública de los Gobiernos de América Latina, impulsó al CLAD a desarrollar una serie de instrumentos normativos (CLAD, 2003, 2006, 2007, 2008, 2009), abordando la problemática de la Gestión Pública en América Latina y estableciendo directrices para la obtención de mejores resultados. Además algunos de estos países han implementado sistemas de indicadores de desempeño así como auditorías de economía, eficiencia y eficacia.
3. 18 de las 20 EFS analizadas en el entorno de los países de América Latina incluyen en su normativa, la realización de auditoría operativa. Aunque no existe una terminología unificada (auditoría de gestión, de desempeño y de economía, eficiencia y eficacia), todas las definiciones las EFS coinciden en que esta auditoría persigue el objetivo de evaluar la economía, eficiencia y eficacia de las entidades públicas.
4. Con respecto a los informes de auditoría operativa, encontramos que de los informes analizados (1302), la EFS de Puerto Rico realiza el 29,34%, la EFS de Guatemala el 28,19% y México el 24,81%. Además de la EFS de Argentina (6,99%), Bolivia (0,38%), Brasil (1,92%), Ecuador (3,84%), Honduras (0,92%), Nicaragua (2,23%) y Paraguay (1,38%). La EFS de Perú y El Salvador realizan auditorías operativas, pero no permiten el acceso a los informes. Las EFS que no llevan a cabo auditorías

operativas, o que no muestran evidencia de ello, son las de Chile, Colombia, Costa Rica, Cuba, Panamá, República Dominicana, Uruguay y Venezuela.

5. Los temas más auditados por las EFS han sido los relacionados con las actividades de la administración pública central del Estado (17,74%), programas sociales (16,13%), educación (10,60%), actividades de mantenimiento del orden público y seguridad (6,91%), comunicaciones y transportes (6,61%), fondos, fideicomisos y patentes (6,37%) y salud (6,14%).
6. En función de lo establecido en las diferentes ISSAI (INTOSAI, 1977, 2007a, 2007b, 2010) y el análisis realizado de las páginas web de las EFS, se aporta un listado de buenas prácticas de las EFS. En este análisis, se identificó que el 60% de EFS cuenta con una Ley de transparencia y acceso a la información pública y a su vez publica todos los documentos de su marco legal, siendo esta práctica la que más predomina. Asimismo, promover la participación ciudadana es una práctica que el 35% de EFS llevan a cabo. El 30% de EFS permiten el seguimiento del trámite de denuncias ciudadanas y el 30% publica los informes de auditoría operativa en formato digital y no escaneados. Las EFS que realizan un mayor número de buenas prácticas son la EFS de México que realiza el 63%, la de Argentina con un 37%, la de Brasil con un 37% y la de Colombia con un 32%.
7. Los aspectos relacionados con la implantación y el seguimiento del impacto de la auditoría operativa, como son:
  - promover el programa de formación sobre la práctica de auditorías operativas,
  - realizar un mecanismo de seguimiento de las recomendaciones generadas en los informes de auditoría y publicar las acciones que la entidad ha tomado para atender a dichas recomendaciones, y
  - contemplar, en el manual de auditoría de operativa, la realización de un plan de acción, para que las entidades auditadas se comprometan a establecer un calendario, con las actividades y plazos para la aplicación de recomendaciones, no están suficientemente desarrollados en este entorno de las EFS de América Latina. Lo cual hace cuestionar la implantación real de las recomendaciones y por lo tanto del impacto de este tipo de control.

8. La labor que las EFS han realizado en materia de auditoría operativa se ha podido constatar con la información que estos organismos publican en su web, aunque el acceso a la misma no es siempre práctica para los usuarios. La información que presentan las EFS en sus web es aún escasa y con limitaciones para el acceso. En este análisis hemos encontrado que la información no está bien delimitada, hay problemas en la descarga de los informes, la presentación de estos en formato digital, no es una práctica común en todas las EFS, ya que encontramos informes escaneados y en algunos casos la lectura del mismo es complicada porque están contenidos en archivos PDF sin un número de informe que permita identificarlos. Además de que no todas las EFS proporcionan un buscador que facilite el acceso a los informes de auditoría.
  
9. La revisión entre pares en América Latina tiene un bajo nivel de estructuración especialmente si lo comparamos con Estados Unidos, que muestra el mayor grado de estandarización a nivel internacional, ya que realiza este tipo de revisiones de forma periódica y a nivel global. De hecho, la GAO de Estados Unidos es la única EFS, a nivel mundial, que audita sus procesos operativos, y financieros, cada tres años. En las EFS de América Latina, y de otros países, como Estonia o Eslovaquia, la revisión entre pares se ha realizado de forma puntual y para temas específicos, buscando identificar mejores prácticas en momentos concretos.
  
10. Frente a las cuatro revisiones entre pares, centradas en auditoría operativa, realizadas a la GAO, en América Latina se han realizado solo dos, a Costa Rica (2011) por parte de México, y a México (2008) por parte de la GAO, y solo se han proyectado dos más en un futuro cercano, a Belice y a Paraguay. Establecer estas revisiones como periódicas y obligatorias parece necesario si se quiere lograr dar una mayor continuidad y una mayor participación a la revisión entre pares. La transparencia de este tipo de auditorías es otra tarea pendiente cuya posible solución sería centralizar no solo la publicidad de estos trabajos, sino también su publicación en la web de OLACEFS.
  
11. Las revisiones entre pares suponen una fuente de información, un aprendizaje para la EFS revisada y la EFS revisora, y un motor para mejorar la gestión de estos organismos y su transparencia. Sin embargo, todavía distan de ser una práctica

generalizada y estandarizada, ya que pese a la existencia de la ISSAI 5600, las revisiones analizadas y, en concreto, sus informes finales, muestran una elevada heterogeneidad.

12. Las EFS de América Latina han incrementado su interés en la auditoría operativa en los últimos años y, de hecho, ha sido en la última década una preocupación para OLACEFS, que ha promovido diferentes iniciativas sobre la materia. El desarrollo de las auditorías operativas ha provocado un creciente énfasis en la eficiencia y el ahorro de los costes, así como en la evaluación del cumplimiento de objetivos y el uso de los indicadores de gestión, según los expertos. Pese a que se está incrementado el uso de indicadores gracias al desarrollo de la auditoría operativa, la escasez e insuficiencia de información sobre costes y de sistemas de indicadores de eficiencia, continua siendo actualmente una limitación frecuente al realizar las auditorías operativas, convirtiéndose este aspecto en una de las recomendaciones más recurrentes en los informes de auditoría.
13. La subcontratación de firmas de auditoría privadas para realizar auditorías operativas, frecuente en entornos pioneros en la NGP como el anglo-sajón, y también en la Europa continental, no se utiliza prácticamente en América Latina y no parece que vaya a serlo en el futuro, ya sea por prohibición legal o por el escaso interés de los expertos. Esta postura refleja cierta desconfianza hacia el sector privado.
14. Los expertos destacan que para que los informes de auditoría operativa sean útiles deben definir claramente las conclusiones y recomendaciones y estar orientados a generar mejoras realizables y tangibles. De esta forma, servirán a la entidad auditada como una guía de acción para que ésta lleve a cabo la implantación de dichas recomendaciones. Además, los expertos señalan que las EFS de América Latina cuentan con mecanismos para dar seguimiento a la implantación de recomendaciones, sistemas que consideran fundamentales dado que el seguimiento de la implantación de las recomendaciones es del todo necesario para el adecuado aprovechamiento de las auditorías operativas.



15. Los expertos señalan que no todas las entidades auditadas implantan las recomendaciones. Como son las entidades auditadas y el Gobierno los que promueven la implantación de las recomendaciones, que quedan fuera del ámbito de las EFS, los expertos consideran que éstas deberían recomendar en el informe plazos razonables para que las entidades auditadas implanten las recomendaciones, y que deberían asesorarlas para su correcta implementación.
16. La auditoría operativa continuará usándose en el futuro y perfeccionándose a través de la revisión entre pares, según los expertos. La actualidad y el incremento en el uso de esta técnica es un tema sobre el que los expertos han mostrado una total unanimidad. Sin embargo, parece necesario que para mejorar en este ámbito se debe primero luchar contra corrupción ya que la percepción de la corrupción parece condicionar en gran medida la viabilidad de la auditoría operativa.
17. Se observa una importante correlación entre el número de auditorías operativas realizadas (publicadas en las web) y la opinión positiva sobre las mismas de las entidades auditadas (especialmente en el caso de México y Puerto Rico), y entre la opinión positiva de las entidades auditadas y la aplicación de buenas prácticas por parte de las EFS, en los casos de México y Brasil, así como en Honduras y Paraguay. Las entidades que perciben menos útiles este tipo de auditoría son las de Guatemala y Argentina, que son también en las que el grado de conformidad con las conclusiones y recomendaciones es mayoritariamente bajo y las que menos recomendaciones implantan. De los países no incluidos en el estudio, bien porque sus EFS no realizan auditorías operativas (de Chile, Colombia, Costa Rica, Cuba, Panamá, República Dominicana, Uruguay y Venezuela), o porque el acceso a sus informes es prácticamente imposible (El Salvador y Perú), o porque no contestaron la encuesta (Bolivia, Ecuador y Nicaragua), la mayoría son también los que menos “buenas prácticas” aportan sus EFS; de este bloque, solo Chile, Colombia y Perú, alcanzan más del 25% de las “buenas prácticas” seleccionadas.
18. Considerando el comportamiento de las entidades de los cuatro grupos obtenidos en el análisis, con respecto a las recomendaciones de los informes de auditoría operativa que les han realizado, podemos constatar que aquellas entidades auditadas que perciben más útiles en términos generales las auditorías operativas que les han

realizado, son también las que más recomendaciones implantan y las que muestran un grado de conformidad con dichas recomendaciones medio o alto. Además, el tiempo que transcurre hasta el inicio de la implantación de las recomendaciones es de menos de seis meses y las recomendaciones realizadas están más relacionadas con aspectos de economía, eficiencia y eficacia. Por el contrario, aquellas entidades que perciben menos útiles las auditorías operativas, son las que menos recomendaciones han implantado y su grado de conformidad con dichas recomendaciones es mayoritariamente bajo. Aunque el tiempo que transcurre hasta el inicio de la implantación dicen que es menor de seis meses, las recomendaciones que les han realizado están mayoritariamente relacionadas con legalidad. Nuestro estudio confirma, tal como señala De Vries (2000), que el impacto de la auditoría depende, en gran medida, de que los funcionarios estén de acuerdo con las conclusiones del informe de auditoría.

19. La dificultad de cambiar normas y reglamentos, son los obstáculos y limitaciones que más destacan las entidades auditadas en la implantación de las recomendaciones. Aunque en general, las entidades auditadas perciben que las EFS cuentan con medios humanos y materiales suficientes para la realización de auditorías operativas, así como conocimientos, habilidades y aptitudes verificables, lo cual genera confianza en las conclusiones y recomendaciones, un tercio de las entidades auditadas duda sobre si las EFS cuentan con una estructura sólida en materia de auditoría operativa que permita realizar este tipo control y, por ello, podría verse afectada la credibilidad de las recomendaciones y, en consecuencia, la implantación de las mismas. El control periódico de las EFS sobre la implantación de las recomendaciones incluidas en los informes de las auditorías operativas se percibe, en general, como un estímulo para aumentar la eficacia o impacto de las mismas. De los resultados se observa que una parte de estas auditorías operativas realizadas fueron, en realidad, auditorías combinadas (integrales).
20. Las entidades auditadas consideran que no se destaca suficientemente en los informes, las buenas prácticas que las entidades auditadas realizan, en la misma línea que señala INTOSAI de que se podría incrementar el impacto de la auditoría si las EFS reconocieran lo que los entes auditados han logrado.

21. A diferencia de otros estudios (Morin, 2004; Reichborn-Kjennerud, 2013a) en los que detectan que actores externos como los medios de comunicación, políticos o grupos de interés, ejercen influencia en la implantación de las recomendaciones, las entidades auditadas de América Latina, no consideran que estos actores ejerzan una influencia clara.



## Anexo 1.1 Buenas prácticas realizadas por las EFS de América Latina

Buenas Prácticas	AR	BO	CL	COL	CR	CU	EC	SV	GT	HN	MX	NI	PA	PY	PE	PR	DO	UY	VE	BR	Total	% sobre el total
1	0	0	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	0	0	12	60%
2	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	4	20%
3	0	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	7	35%
4	0	0	0	1	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	6	30%
5	0	0	1	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	5	25%
6	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	5	25%
7	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	4	20%
8	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	3	15%
9	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	4	20%
10	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	15%
11	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	10%
12	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	15%
13	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	6	30%
14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	5%
15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	5%
16	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	5%
17	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	5%
18	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	5%
19	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	5%
<b>Total</b>	7	0	5	6	3	0	5	4	3	5	12	1	1	1	5	1	3	1	0	7		
<b>% sobre el total</b>	37%	0%	26%	32%	16%	0%	26%	21%	16%	26%	63%	5%	5%	5%	26%	5%	16%	5%	0%	37%		

Notas: 1: si realiza 0: No realiza

Anexo 3.1 Oficio de apoyo por parte de OLACEFS



Organización Latinoamericana y del Caribe  
de Entidades Fiscalizadoras Superiores

Secretaría Ejecutiva



Santiago de Chile, 21 de febrero, 2014

OLACEFS-SE N° 039-2014

Señoras (es)  
Titulares  
EFS Miembros de OLACEFS  
Presente

Estimados titulares:

Se ha contactado con la Presidencia y la Secretaría Ejecutiva de OLACEFS, doña Blanca Isela Castillejos Suastegui, docente de la Universidad Autónoma de Chiapas, México, quien se encuentra realizando una investigación doctoral en la Universidad de Zaragoza, España, sobre auditoría de economía, eficiencia y eficacia (EEE), de desempeño o de gestión. Este estudio pretende conocer la opinión de expertos de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de América Latina y del Caribe, acerca del papel de este tipo de auditorías en nuestros países.

En su requerimiento, la señora Castillejos solicita la colaboración de la OLACEFS con el fin de que un experto por cada EFS de la Región pueda participar en 2 o 3 rondas de encuestas, desarrolladas bajo la metodología Delphi, con el objeto de obtener de primera fuente los datos requeridos para su trabajo. Este estudio ya fue realizado en EUROSAT, lo que permitió a dicho Organismo Regional contar con datos importantes para enfocar su actuación y acciones futuras.

Adicionalmente, la señora Castillejos ha comprometido la entrega de los resultados de la investigación, razón por la cual, estimamos que sería de gran provecho para el mejoramiento continuo de OLACEFS y sus miembros que cada uno de nosotros pueda acceder a la solicitud y nombrar un enlace que apoye el desarrollo del estudio.

Finalmente, le solicitamos a usted confirmar a esta Secretaría Ejecutiva su interés de participar en esta investigación, para transmitir dicha información a la interesada.

Reciban ustedes un cordial saludo, junto a la manifestación de mis sentimientos de consideración y estima.

Patricia Amigada Villouta  
Contralor General (S) de la República  
Secretaría Ejecutiva (S) de OLACEFS

## Anexo 3.2 Cuestionario correspondiente a la primera ronda

**A. Información General**

1. ¿En su opinión, qué motiva a las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) para llevar a cabo auditorías de economía, eficiencia y eficacia (EEE), de gestión, operativa o de desempeño? (*seleccione una o más*)

- Mandato legal por parte del Legislativo (Parlamento)
- Mejorar la rendición de cuentas y transparencia de las entidades públicas (Plan anual)
- Hacer responsable de sus acciones a las entidades públicas
- Colaborar en la lucha contra la corrupción
- Otras, por favor indíquelas:

2. El fomento o desarrollo de las auditorías de EEE como consecuencia de las reformas en la gestión del sector público y la crisis actual han dado lugar a:

	En total desacuerdo				Totalmente de acuerdo
a) un creciente énfasis en la eficiencia y en el ahorro de costos	1	2	3	4	5
b) un creciente énfasis en la evaluación del logro de objetivos (eficacia)	1	2	3	4	5
c) un creciente uso de los indicadores de gestión en el sector público	1	2	3	4	5
d) otras reformas:	1	2	3	4	5

3. La subcontratación de firmas auditoras privadas para realizar auditorías de EEE,

	En total desacuerdo				Totalmente de acuerdo
a) se lleva a cabo por la limitación de recursos humanos para abarcar todas las entidades públicas que deben auditarse	1	2	3	4	5
b) aporta experiencias adicionales y conocimientos teóricos/prácticos para ejecutar este tipo de auditorías permite realizar este tipo de auditoría a un menor coste	1	2	3	4	5
c) aporta mayor flexibilidad en el plan anual de trabajo	1	2	3	4	5
d) precisa la supervisión y control de calidad de la EFS	1	2	3	4	5
e) se utilizará cada vez más en el futuro	1	2	3	4	5
f) no es conveniente subcontratar firmas	1	2	3	4	5

privadas

4. ¿Considera que las EFS disponen de independencia suficiente para garantizar un máximo de iniciativa y responsabilidad, aun cuando actúen como órganos del legislativo/parlamento y ejerzan un control por encargo de este?

SI.

NO. ¿Por qué? Por favor, indique las razones:

**B) Desarrollo de las auditorías de economía, eficiencia y eficacia (EEE) o de desempeño.**

5. Los procedimientos y criterios de auditoría que aplican las EFS:

	En total desacuerdo				Totalmente de acuerdo
a) se diseñan en función de la naturaleza de la entidad a auditar y del objetivo de la auditoría de EEE	1	2	3	4	5
b) se planifican y realizan aplicando un calendario de trabajo razonable	1	2	3	4	5
c) son la base para la obtención de resultados útiles en la auditoría de EEE	1	2	3	4	5

6. En su opinión ¿Qué auditorías de EEE de los siguientes tipos considera más útiles para mejorar la gestión? (*seleccione un máximo de tres*)

Centradas en una entidad en su conjunto

- Centradas en la comparación de varias entidades
  - Centradas en un programa o servicio de una entidad
  - Centradas en la comparación de un programa o servicio en varias entidades
  - Centradas en políticas públicas
  - Centradas principalmente en costes o ahorros de programas o servicios (economía)
  - Centradas principalmente en el análisis de la relación entre inputs y outputs (eficiencia)
  - Centradas principalmente el logro de objetivos (eficacia)
- Cuando forman parte de una auditoría integral (de legalidad, financiera y de EEE)

7. Teniendo en cuenta que la mayor parte de las acciones realizadas en el sector público son derivadas de políticas públicas (programas, planes y actuaciones), en su opinión, ¿sería interesante incluir en el ámbito de las auditorías de EFS la evaluación de las políticas públicas que desarrolla la entidad auditada?

Nada interesante      1            2            3            4            5            Totalmente interesante



8. Cuando se realiza una auditoría de EEE es común que los auditores encuentren que la entidad:

	En total desacuerdo				Totalmente de acuerdo
a) no cuenta con información sobre costes	1	2	3	4	5
b) no tienen diseñado un sistema de indicadores de eficiencia	1	2	3	4	5
c) no tienen establecidos los objetivos operativos para el año	1	2	3	4	5

9. Cuando la entidad auditada no cuenta con información sobre costes, indicadores de eficiencia y los objetivos operativos, los auditores de las EFS:

	En total desacuerdo				Totalmente de acuerdo
a) trabajan en conjunto con la entidad para diseñar la información y así poder emitir su opinión sobre cada aspecto	1	2	3	4	5
b) concluyen la auditoría sustentando que no existe la información suficiente para emitir una opinión	1	2	3	4	5
c) incluyen en el informe como parte de las recomendaciones que la entidad diseñe esa información	1	2	3	4	5
d) otros:					

10. ¿Cuales considera que son las principales limitaciones para que las EFS realicen auditorías de EEE?

	En total desacuerdo				Totalmente de acuerdo
a) El coste económico	1	2	3	4	5
b) Falta de medios humanos y materiales para abarcar el amplio ámbito de control	1	2	3	4	5
c) El tiempo de ejecución de la auditoría	1	2	3	4	5
d) La dificultad (insuficiencia y/o fiabilidad) de obtener información o datos relativos a los costes de los programas o servicios públicos	1	2	3	4	5
e) El enfoque multidisciplinar que requiere (contable, económico, jurídico, de gestión, ...etc.)	1	2	3	4	5
f) La falta de voluntad en aplicar las conclusiones y recomendaciones de los informes generados	1	2	3	4	5
g) La escasa voluntad política de llevarlas a cabo	1	2	3	4	5
h) Otros:					

11. ¿Con qué frecuencia considera que sería óptimo que las EFS realizaran las auditorías de EEE? (*seleccione una o más*)

- Periódicamente, por ejemplo, cada cuatro o cinco años
- Al finalizar el periodo de gestión de los directivos públicos responsables de la gestión de la entidad pública
- Cuando se considere necesario decidir la continuidad o finalización de un programa o actuación pública correspondiente a la entidad pública en cuestión
- Periodos superiores al año siempre y cuando el responsable de la entidad pública informe anualmente de su rendimiento/desempeño/función

Otra:

**C) Conclusiones y recomendaciones de los informes de auditoría de economía, eficiencia y eficacia (EEE) o de desempeño.**

12. En su opinión, los informes de auditoría de EEE son de calidad, y por ello más útiles, cuando:

	En total desacuerdo				Totalmente de acuerdo
a) se orientan a generar mejoras realizables y tangibles	1	2	3	4	5
b) se definen claramente las conclusiones y recomendaciones	1	2	3	4	5
c) proporcionan una guía de acción para implementar recomendaciones	1	2	3	4	5
d) otros					

13. ¿Considera factible la definición de una estructura homogénea para los informes de auditoría de EEE?

SI.

NO. ¿Por qué? Por favor, indique las razones:

14. En su opinión las EFS al concluir la auditoría de EEE deberían:

	En total desacuerdo				Totalmente de acuerdo
a) asegurarse de que los resultados (conclusiones y recomendaciones) sean comprendidos por la entidad auditada	1	2	3	4	5
b) informar a la entidad auditada sobre los resultados de la auditoría de EEE antes de publicar el informe, para que tenga la oportunidad de aportar evidencia y solventar (justificar) los resultados	1	2	3	4	5

- c) establecer un sistema de seguimiento para verificar la implantación de las recomendaciones de la auditoría de EEE
- |  |   |   |   |   |   |
|--|---|---|---|---|---|
|  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--|---|---|---|---|---|

15. ¿En qué medida considera que se implantan las recomendaciones de las auditorías de EEE?

Nada	1	2	3	4	5	En gran medida
------	---	---	---	---	---	----------------

16. Según su experiencia, las EFS

- |   | En total<br>desacuerdo |   |   |   | Totalmente<br>de acuerdo |
|---|------------------------|---|---|---|--------------------------|
| a) verifican si se han implantado las recomendaciones                 | 1                      | 2 | 3 | 4 | 5                        |
| b) evalúan en qué medida se han logrado ahorros                       | 1                      | 2 | 3 | 4 | 5                        |
| c) realizan auditorías de seguimiento después de la auditoría inicial | 1                      | 2 | 3 | 4 | 5                        |
| d) otros:   |                        |   |   |   |                          |

17. ¿Considera factible que las EFS propongan a la entidad auditada dentro del informe de auditoría de EEE, plazos para la implantación de las recomendaciones producto de la evaluación?

SI.

NO. ¿Por qué? Por favor, indique las razones:

18. ¿Considera factible que las EFS asesoren a las entidades que han sido auditadas, para que lleven a cabo un seguimiento de la implantación de las recomendaciones?

SI.

NO. ¿Por qué? Por favor, indique las razones:

19. Según su experiencia, la implantación real de las recomendaciones la promueve:

- |  | En total<br>desacuerdo |   |   |   | Totalmente<br>de acuerdo |
|--|------------------------|---|---|---|--------------------------|
| a) el propio organismo auditado                      | 1                      | 2 | 3 | 4 | 5                        |
| b) el Gobierno del que depende el organismo auditado | 1                      | 2 | 3 | 4 | 5                        |
| c) el Legislativo                                    | 1                      | 2 | 3 | 4 | 5                        |
| d) otros:  |                        |   |   |   |                          |

20. ¿Las auditorías de EEE han dado lugar a la privatización/ externalización de entes o servicios públicos?

En total desacuerdo    1            2            3            4            5            Totalmente de acuerdo

21. En su experiencia ¿Cómo puede medirse el impacto de las auditorías de EEE?

22. ¿Considera que las entidades auditadas deberían comunicar a la EFS, las recomendaciones que han sido implantadas, así como los beneficios financieros logrados?

En total desacuerdo    1            2            3            4            5            Totalmente de acuerdo

**D) Previsiones de futuro de las auditorías de EEE.**

23. ¿Considera que las auditorías de EEE serán cada vez más realizadas?

SI. ¿Por qué? Por favor, indique las razones:

NO. ¿Por qué? Por favor, indique las razones:

24. Actualmente, las auditorías de EEE se centran en la eficiencia y economía con las que se han utilizado los recursos en el periodo evaluado, y en la eficacia en el grado de consecución de los objetivos alcanzados. Valore en qué medida, estos tres aspectos permiten conseguir mejoras destacadas.

	Escasamente				En gran medida
a) Eficiencia	1	2	3	4	5
b) Eficacia	1	2	3	4	5
c) Economía (costos)	1	2	3	4	5

25. En materia de auditoría de EEE ¿considera importante la participación ciudadana, con el fin de que los aspectos denunciados por los ciudadanos o por los medios sean considerados para la planificación anual de auditorías de acuerdo con criterios de oportunidad?

En total desacuerdo    1            2            3            4            5            Totalmente de acuerdo

26. Según su opinión, la revisión entre pares (revisión entre EFS, en materia de auditorías de desempeño):

	En total desacuerdo				Totalmente de acuerdo
a) ayuda a que las EFS fortalezcan la práctica de auditorías de EEE	1	2	3	4	5
b) promueve la comparación con las mejores prácticas internacionales	1	2	3	4	5
c) permite verificar si las prácticas administrativas y técnicas en materia de auditoría de EEE de las EFS, mantienen un nivel consistente, presentan un diseño adecuado y si cumplen las medidas apropiadas para garantizar el cumplimiento de los principios de economía, eficacia y eficiencia	1	2	3	4	5
d) permite evaluar si la práctica de auditorías de EEE opera de manera efectiva para generar información independiente, objetiva y suficiente.	1	2	3	4	5
e) ayuda a identificar las buenas prácticas utilizadas por las EFS revisoras	1	2	3	4	5
f) es un mecanismo de transparencia y rendición de cuentas	1	2	3	4	5

Anexo 3.3 Cuestionario correspondiente a la segunda ronda

A la vista de los resultados expuestos, rogamos su colaboración para cumplimentar el cuestionario, como parte de la segunda ronda, de tal forma que podamos contar con su opinión considerando el análisis previo y obtener así conclusiones interesantes en materia de auditoría de economía, eficiencia y eficacia (EEE).

El cuestionario conserva la numeración del cuestionario inicial, sin embargo, las preguntas que han quedado consensuadas no aparecen en el mismo, por lo que no tendrá una numeración continua.

**A. Información General**

2.a ¿Considera que el fomento o desarrollo de las auditorías de economía, eficiencia y eficacia (EEE) como consecuencia de las reformas en la gestión del sector público así como la crisis actual ha dado lugar a un creciente énfasis/interés por mejorar en la eficiencia y en el ahorro de costos?

Primera ronda:	<b>1 o 2</b>	<b>3</b>	<b>4 o 5</b>
	22.22%	27.78%	50.00%

En total desacuerdo    1            2            3            4            5            Totalmente de acuerdo

3. La subcontratación de firmas auditoras privadas para realizar auditorías de EEE (La subcontratación de firmas privadas es frecuente en determinados países, por ejemplo, una EFS que lleva a cabo esta práctica es la Government Accountability Office (GAO))

Primera ronda:		<b>1 o 2</b>	<b>3</b>	<b>4 o 5</b>		<b>1 o 2</b>	<b>3</b>	<b>4 o 5</b>
	3a	34.64%	23.53%	41.18%	3d	40.52%	0.00%	58.82%
	3c	46.08%	35.29%	17.65%	3f	22.55%	29.41%	47.06%

En total desacuerdo

Totalmente de acuerdo

- g) se lleva a cabo por la limitación de recursos humanos para abarcar todas las entidades públicas que deben auditarse            1            2            3            4            5
- c) aporta mayor flexibilidad en el plan anual de trabajo            1            2            3            4            5
- d) precisa la supervisión y control de calidad de la EFS            1            2            3            4            5
- f) no es conveniente subcontratar firmas privadas            1            2            3            4            5

- g) Por favor, explique porque si o porque no, considera interesante la subcontratación de auditorías de EEE

**B) Desarrollo de las auditorías de economía, eficiencia y eficacia (EEE) o de desempeño.**

6. En su opinión ¿Qué auditorías de EEE de los siguientes tipos considera más útiles para mejorar la gestión? *seleccione solamente un máximo de tres, puntuando en orden de importancia (la opción 1= muy importante, opción 2= importante y opción 3= poco importante).*

- Centradas en una entidad en su conjunto
  - Centradas en la comparación de varias entidades
  - Centradas en un programa o servicio de una entidad
  - Centradas en la comparación de un programa o servicio en varias entidades
  - Centradas en políticas públicas
  - Centradas principalmente en costes o ahorros de programas o servicios (economía)
  - Centradas principalmente en el análisis de la relación entre inputs y outputs (eficiencia)
  - Centradas principalmente el logro de objetivos (eficacia)
- Cuando forman parte de una auditoría integral (de legalidad, financiera y de EEE)

- 8.c ¿Cuándo se realiza una auditoría de EEE es común que los auditores encuentren que la entidad no tiene establecidos los objetivos para el año? (Por objetivos, hacemos referencia a objetivos cuantificables a través de indicadores de gestión, no objetivos generales o en términos políticos. Por ejemplo, reducir en 10 días las listas de espera frente a mejorar la sanidad pública)

Primera ronda:

1 o 2	3	4 o 5
44.44%	33.33%	22.22%

En total desacuerdo    1                    2                    3                    4                    5                    Totalmente de acuerdo

- 9.b Cuando la entidad auditada no cuenta con información sobre costes, indicadores de eficiencia y los objetivos operativos, los auditores de las EFS argumentan en el informe que no existe la información suficiente para emitir una opinión en materia de economía, eficiencia y eficacia.

Primera ronda:

1 o 2	3	4 o 5
38.89%	27.78%	33.33%

En total desacuerdo    1                    2                    3                    4                    5                    Totalmente de acuerdo

10. ¿Cuales considera que son las principales limitaciones para que las EFS realicen auditorías de EEE?

Primera ronda:							
	1 o 2	3	4 o 5	1 o 2	3	4 o 5	
10a	27.78%	27.78%	44.44%	10e	11.44%	35.29%	52.94%
10c	27.78%	38.89%	33.33%	10f	57.52%	11.76%	29.41%
10d	29.08%	17.65%	52.94%	10g	57.52%	23.53%	17.65%

	En total desacuerdo				Talmente de acuerdo
a) El coste económico	1	2	3	4	5
c) El tiempo de ejecución de la auditoría	1	2	3	4	5
d) La dificultad (insuficiencia y/o fiabilidad) de obtener información o datos relativos a los costes de los programas o servicios públicos	1	2	3	4	5
e) El enfoque multidisciplinar que requiere (contable, económico, jurídico, de gestión, ...etc.)	1	2	3	4	5
f) La falta de voluntad en aplicar las conclusiones y recomendaciones de los informes generados	1	2	3	4	5
g) La escasa voluntad política de llevarlas a cabo	1	2	3	4	5
h) La falta de un mandato legal que permita o que requiera que la EFS realice este tipo de auditoría	1	2	3	4	5

11. ¿Con qué frecuencia considera que sería óptimo que las EFS realizaran las auditorías de EEE? (*seleccione solamente una de las siguientes opciones*)

- Periódicamente, por ejemplo, cada cuatro o cinco años
- Al finalizar el periodo de gestión de los directivos públicos responsables de la gestión de la entidad pública
- Cuando se considere necesario decidir la continuidad o finalización de un programa o actuación pública correspondiente a la entidad pública en cuestión
- Periodos superiores al año siempre y cuando el responsable de la entidad pública informe anualmente de su rendimiento/desempeño/función



**C) Conclusiones y recomendaciones de los informes de auditoría de economía, eficiencia y eficacia (EEE) o de desempeño.**

15. ¿Qué porcentaje de recomendaciones, producto de auditorías de EEE considera que son implantadas por las entidades auditadas

- a) Ninguna    b) Mas del 10%    c) Mas del 50%    d) Mas del 70%    e) El 100%

16. Según su experiencia, las EFS

Primera ronda:

	<b>1 o 2</b>	<b>3</b>	<b>4 o 5</b>
16b	28.76%	52.94%	17.65%
16c	17.32%	35.29%	47.06%

	En total desacuerdo				Totalmente de acuerdo
b) evalúan en qué medida se han logrado ahorros	1	2	3	4	5
c) realizan auditorías de seguimiento después de la auditoría inicial (se realizan auditorías pasados unos años, donde se analiza si las recomendaciones anteriores han sido implantadas)	1	2	3	4	5

19. Según su experiencia, la implantación real de las recomendaciones la promueve:

Primera ronda:

	<b>1 o 2</b>	<b>3</b>	<b>4 o 5</b>
19b	38.89%	44.44%	16.67%
19c	61.11%	11.11%	27.78%

	En total desacuerdo				Totalmente de acuerdo
b) el Gobierno del que depende el organismo auditado (por ejemplo, el cambio de los responsables del organismo auditado)	1	2	3	4	5
c) el Legislativo (por ejemplo, la promoción de leyes que ayuden a corregir los fallos detectados)	1	2	3	4	5

## Anexo 3.4 Resumen de variables para cada EFS

EFS	Percepción de la corrupción 2011	Percepción de la corrupción 2014	Cambios en la percepción de la corrupción	Media del PIB per Cápita	Cambios del PIB per Cápita	Informes publicados	Informes disponibles	Media del presupuesto	Puntuación Mejores practicas
Argentina	3	3,4	1	11.536,97	1	30,33	1	26.798.035,73	10
Belice	2,8	3*	0	4.556,77	0		0	610453,1513	1
Bolivia	3,8	3,5	1	1.996,47	1	5	1	7.237.447,38	1
Chile	7,2	7,3	1	12.444,80	1		0	108.081,21	10
Colombia	3,4	3,7	1	6.136,43	1		0	163.804,93	7
Cuba	4,2	4,6	1	5.750,77	0		0	0,00	1
El Salvador	3,4	3,9	1	3.494,77	0	57	1	32.818.754,42	6
Guatemala	2,7	3,2	0	2.940,07	1	122,33	1	34.163.912,34	5
Honduras	2,6	2,9	1	2.102,87	0	6	1	12.097.855,94	8
México	3	3,5	1	8.804,60	1	107,67	1	98.551.653,64	18
Nicaragua	2,5	2,8	1	1.556,90	0	9,67	1	6.586.676,74	3
Panamá	3,3	3,7	1	7.966,33	1		0	82.298.665,66	3
Paraguay	2,2	2,4	0	3.141,57	0	6	1	12.629.384,10	2
Perú	3,4	3,8	0	5.007,90	0	54,33	1	84.954.606,13	9
Puerto Rico	5,6	6,3	0	26.475,83	1	130,67	1	43.000.000,00	4
Republica Dominicana	2,6	3,2	0	5.290,13	0		0	9.954.389,74	4
Uruguay	7	7,3	1	11.518,77	1		0	3.248.257,92	2
Venezuela	1,9	1,9	0	11.937,37	0		0	90.625.581,56	1

## Anexo 4.1 Auditorías operativas realizadas por los países de América Latina en el periodo de 2009 a 2011

PAÍS	TEMAS																								Total de auditorías	% Sobre el total	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24			
Argentina	2		7	5		2	20			17	3			1	1	2	3	4	9	9	1	1	3	1	91	6,99%	
Bolivia							1			1								1		2					5	0,38%	
Brasil		1	2	4	2		4			2								2	1	7					25	1,92%	
Ecuador			5	1	1		3			3	1						2	7		21	4	2			50	3,84%	
Guatemala	1	15	28	16	13		9	7	8	9	69	2			2	6	5	161	1	8	2	2	2	1	367	28,19%	
Honduras		1	4				1								1				2	1	1		1		12	0,92%	
México	5	3	24	20		28	15			52	8	27	2	20		10	22	24	8	22	13	11	5	4	323	24,81%	
Nicaragua	1		3			12	3									3				7					29	2,23%	
Paraguay			2			3	1	1		2		1				4		3	1						18	1,38%	
Puerto rico	1	15	156	44	3	17	29	1		52	2	26	1			3		8	1	3			8	10	2	382	29,34%
# de países que audita cada tema	5	5	9	6	3	5	10	3	1	8	5	4	2	2	2	6	4	8	7	9	4	5	5	4	1302	100,00%	

## Anexo 4.2 Temas auditados y porcentajes respecto al total de auditorías operativas realizadas

Número de tema	Temas auditados	Número de Auditorías	% sobre total
1	Actividades de defensa nacional	10	0,77%
2	Actividades de investigación y desarrollo	35	2,69%
3	Actividades de la administración pública	231	17,74%
4	Actividades de mantenimiento del orden público y de seguridad	90	6,91%
5	Actividades deportivas	19	1,46%
6	Actividades financieras y de seguros	62	4,76%
7	Comunicaciones y transportes	86	6,61%
8	Cooperativas	9	0,69%
9	Desarrollo rural	8	0,61%
10	Educación	138	10,60%
11	Fondos, fideicomisos y patentes	83	6,37%
12	Hacienda pública	56	4,30%
13	Institutos electorales	3	0,23%
14	Petroquímica e hidrocarburos	21	1,61%
15	Programas culturales o artísticos	4	0,31%
16	Programas medioambientales	28	2,15%
17	Programas para agroindustria	32	2,46%
18	Programas sociales	210	16,13%
19	Relaciones exteriores	23	1,77%
20	Salud	80	6,14%
21	Suministro de agua; evacuación de aguas residuales, gestión de desechos y descontaminación	21	1,61%
22	Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	24	1,84%
23	Trabajo y previsión social	21	1,61%
24	Turismo	8	0,61%
	Total	1302	100%

## Anexo 4.3 Entidades que participaron este estudio

País	Entidad auditada
Argentina	Organismo Regulador del Sistema Nacional de Aeropuertos
Argentina	Universidad Nacional de San Luis
Argentina	Universidad Nacional General de Sarmiento
Brasil	Empresa Brasileira de Infraestructura Aeroportuaria
Brasil	Secretaria de Desenvolvimento Tecnológico
Brasil	Secretaria de Salud
Guatemala	Comité Nacional de Alfabetización
Guatemala	Instituto de Ciencia y Tecnología Agrícolas
Guatemala	Instituto Guatemalteco de Seguridad Social
Guatemala	Instituto Técnico de Capacitación y Productividad
Guatemala	Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda
Guatemala	Ministerio de Educación
Guatemala	Universidad de San Carlos
Honduras	Secretaria de Salud
México	Colegio Nacional de Educación Profesional Técnica
México	Comisión Federal de Telecomunicaciones
México	Comisión Nacional de Protección Social en Salud
México	Comisión Nacional de Protección Social en Salud
México	Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología
México	Consejo Nacional de Fomento Educativo
México	Instituto nacional de Antropología e Historia
México	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
México	Instituto Mexicano del Seguro Social
México	Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura
México	Instituto Nacional de Rehabilitación
México	Instituto Nacional para la Evaluación de la Educación
México	Instituto Politécnico Nacional
México	Secretaría de Comunicaciones y Transporte
México	Secretaria de Salud
México	Servicio Postal Mexicano
México	Universidad Autónoma de Sinaloa
México	Universidad Autónoma del Carmen
México	Universidad Autónoma del Estado de Morelos
México	Universidad Veracruzana
Paraguay	Universidad Nacional de Asunción
Puerto Rico	Departamento de Educación Caguas
Puerto Rico	Departamento de Educación Escuela Alfredo Dorrington
Puerto Rico	Departamento de Educación Nacional
Puerto Rico	Departamento de Salud

#### Anexo 4.4 Cuestionario

1. ¿Cuál es su posición actual en el organismo?
2. ¿Ha tenido contacto directo o conoce de cerca la realización práctica en su organismo/entidad/departamento/sección/servicio de auditorías operativas realizadas por el Órgano de Control Externo?

SI

En este caso, le rogamos continúe contestando el cuestionario hasta el final.

NO

¿Podría en este caso facilitarnos el correo electrónico de alguna persona de su organismo que sí haya tenido contacto práctico con auditorías operativas?

Muchas gracias. Su respuesta nos es muy útil en cualquier caso.

#### **A) EXPERIENCIA Y PERCEPCIÓN SOBRE LA UTILIDAD DE LA AUDITORÍA OPERATIVA.**

3. Su organismo ha sido objeto de auditoría operativa por: (*Marque una o más opciones*)
  - La relevancia pública de este organismo
  - Problemas explícitos en la gestión
  - Por estar incluido en el plan anual del Órgano de Control Externo
  - Por encargo directo del Legislativo
  - Otros:
  - No sabe

*Indique su grado de conformidad con las siguientes afirmaciones en una escala del 1 al 7, donde 1 es en total desacuerdo y 7 es totalmente de acuerdo:*

4. Indique su nivel de comprensión del objetivo de las auditorías operativas que le realizaron.

En total desacuerdo 1      2      3      4      5      6      7      Totalmente de acuerdo

5. Las auditorías operativas que se han realizado a su organismo por parte del Órgano de Control Externo, han servido para:

	En total desacuerdo						Totalmente de acuerdo	
	1	2	3	4	5	6	7	
a) Mejorar la gestión del organismo.	1	2	3	4	5	6	7	
b) Mejorar la rendición de cuentas del mismo.	1	2	3	4	5	6	7	
c) Impulsar la transparencia del organismo.	1	2	3	4	5	6	7	
d) Hacer responsable de sus acciones al organismo.	1	2	3	4	5	6	7	

6. El control periódico por parte del Órgano de Control Externo ha generado un estímulo positivo para la implantación de las recomendaciones.

En total desacuerdo 1 2 3 4 5 6 7 Totalmente de acuerdo

7. Las auditorías operativas que el Órgano de Control Externo ha realizado a su organismo/departamento las ha percibido, en términos generales, como útiles.

En total desacuerdo 1 2 3 4 5 6 7 Totalmente de acuerdo

## **B) PERCEPCIÓN SOBRE EL PAPEL Y LOS PROCEDIMIENTOS DEL ÓRGANO DE CONTROL EXTERNO.**

8. Los procedimientos y criterios de auditoría que ha aplicado el Órgano de Control Externo a su organismo:

	En total desacuerdo						Totalmente de acuerdo	
	1	2	3	4	5	6	7	
a) Se ajustan a la naturaleza de su organismo y al objetivo de la auditoría operativa.	1	2	3	4	5	6	7	
b) Se han realizado aplicando un calendario de trabajo razonable.	1	2	3	4	5	6	7	
c) Han dado lugar a resultados de auditoría creíbles y útiles.	1	2	3	4	5	6	7	

9. El Órgano de Control Externo le explicó el procedimiento a seguir para:

	En total desacuerdo						Totalmente de acuerdo	
	1	2	3	4	5	6	7	
a) Aprobar los informes.	1	2	3	4	5	6	7	
b) Comunicar los resultados.	1	2	3	4	5	6	7	
c) Hacer un seguimiento de la implantación de las recomendaciones.	1	2	3	4	5	6	7	

10. El Órgano de Control Externo lleva a cabo un proceso de verificación para comprobar que las recomendaciones producto de la auditoría operativa, han sido implantadas.

En total desacuerdo 1      2      3      4      5      6      7      Totalmente de acuerdo

11. El Órgano de Control Externo:

	En total desacuerdo						Totalmente de acuerdo	
a) Cuenta con medios humanos y materiales suficientes para la realización de auditorías operativas.	1	2	3	4	5	6	7	
b) Posee un conjunto de conocimientos, habilidades y aptitudes verificables que genera confianza en las conclusiones y recomendaciones producto de la auditoría.	1	2	3	4	5	6	7	

12. La fluidez de la comunicación con el Órgano de Control Externo fue óptima.

En total desacuerdo 1      2      3      4      5      6      7      Totalmente de acuerdo

13. Los informes de auditoría operativa son de calidad y por ello más útiles cuando:

	En total desacuerdo						Totalmente de acuerdo	
a) Establecen conclusiones y recomendaciones claras.	1	2	3	4	5	6	7	
b) Se orientan a generar mejoras realizables y tangibles.	1	2	3	4	5	6	7	
c) Proporcionan una guía de acción para implementar las recomendaciones.	1	2	3	4	5	6	7	
d) Otros.								

14. La calidad de los informes de auditoría operativa:

	En total desacuerdo						Totalmente de acuerdo	
a) Influye en el impacto y utilidad de las auditorías operativas.	1	2	3	4	5	6	7	
b) Permite generar acciones de mejora en el organismo.	1	2	3	4	5	6	7	

15. Los resultados de las auditorías operativas (conclusiones y recomendaciones) le han ayudado a conocer mejor su propio organismo (son una forma de aprendizaje).



En total desacuerdo 1 2 3 4 5 6 7 Totalmente de acuerdo

16. El Órgano de Control Externo permite que el órgano auditado dé su opinión por escrito en el informe sobre las conclusiones y recomendaciones.

En total desacuerdo 1 2 3 4 5 6 7 Totalmente de acuerdo

17. En el caso de plantearse una mejora en la gestión, solicitaría consultoría al Órgano de Control Externo.

En total desacuerdo 1 2 3 4 5 6 7 Totalmente de acuerdo

18. Los informes de auditoría operativa también destacan las buenas prácticas del organismo auditado.

En total desacuerdo 1 2 3 4 5 6 7 Totalmente de acuerdo

**C) IMPLANTACIÓN DE LAS RECOMENDACIONES Y PERCEPCIÓN SOBRE SU UTILIDAD.**

19. Existe una clara comprensión por parte del organismo auditado de las recomendaciones presentadas en el informe de auditoría operativa.

En total desacuerdo 1 2 3 4 5 6 7 Totalmente de acuerdo

20. Las recomendaciones de los informes de auditoría operativa han sido utilizadas habitualmente para promover reformas en la gestión del organismo.

En total desacuerdo 1 2 3 4 5 6 7 Totalmente de acuerdo

21. ¿Cuántas recomendaciones, producto de la auditoría operativa considera que se han implantado en los últimos tres años?

- Ninguna                       Más del 10%                       Más del 50%  
 Más del 70%                       El 100%                       No sabe

22. La implantación real de las recomendaciones la promueve: (*Marque una o más opciones*)

- El propio organismo auditado.
- El Gobierno del que depende el organismo auditado
- El Legislativo
- Otros:

23. ¿En cuánto tiempo considera que se inicia el proceso de implantación de las recomendaciones?

- Menos de un mes                      6 meses                      12 meses  
 Más de un año                      No sabe

24. Las recomendaciones derivadas de la auditoría operativa han ido dirigidas a:

	En total desacuerdo					Totalmente de acuerdo	
	1	2	3	4	5	6	7
a) La optimización de los recursos utilizados con respecto a los recursos planeados (economía y eficiencia).	1	2	3	4	5	6	7
b) Cumplimiento de los objetivos de la organización (eficacia).	1	2	3	4	5	6	7
c) Evitar irregularidades.	1	2	3	4	5	6	7

25. Indique su grado de conformidad con las conclusiones y recomendaciones de las auditorías operativas que le han realizado.

- Bajo                      Medio                      Alto

26. La implantación de las recomendaciones de las auditorías operativas, presenta las siguientes dificultades y limitaciones:

	En total desacuerdo					Totalmente de acuerdo	
a) La dificultad de cambiar normas y reglamentos.	1	2	3	4	5	6	7
b) La notificación tardía al organismo auditado del informe de auditoría.	1	2	3	4	5	6	7
c) Los cambios de gobierno.	1	2	3	4	5	6	7
d) La falta de voluntad política.	1	2	3	4	5	6	7
e) La extensión y falta de claridad de los informes.	1	2	3	4	5	6	7
f) Otros:							

27. Actores externos que influyen en la implantación de las recomendaciones producto de la auditoría operativa, son:

	En total desacuerdo					Totalmente de acuerdo	
a) Los políticos	1	2	3	4	5	6	7
b) Los grupos de interés	1	2	3	4	5	6	7
c) Los medios de comunicación	1	2	3	4	5	6	7
d) Ninguno	1	2	3	4	5	6	7

28. Para finalizar, ¿podría indicar algún ejemplo de recomendaciones de auditoría operativa, implantadas últimamente en su organismo?

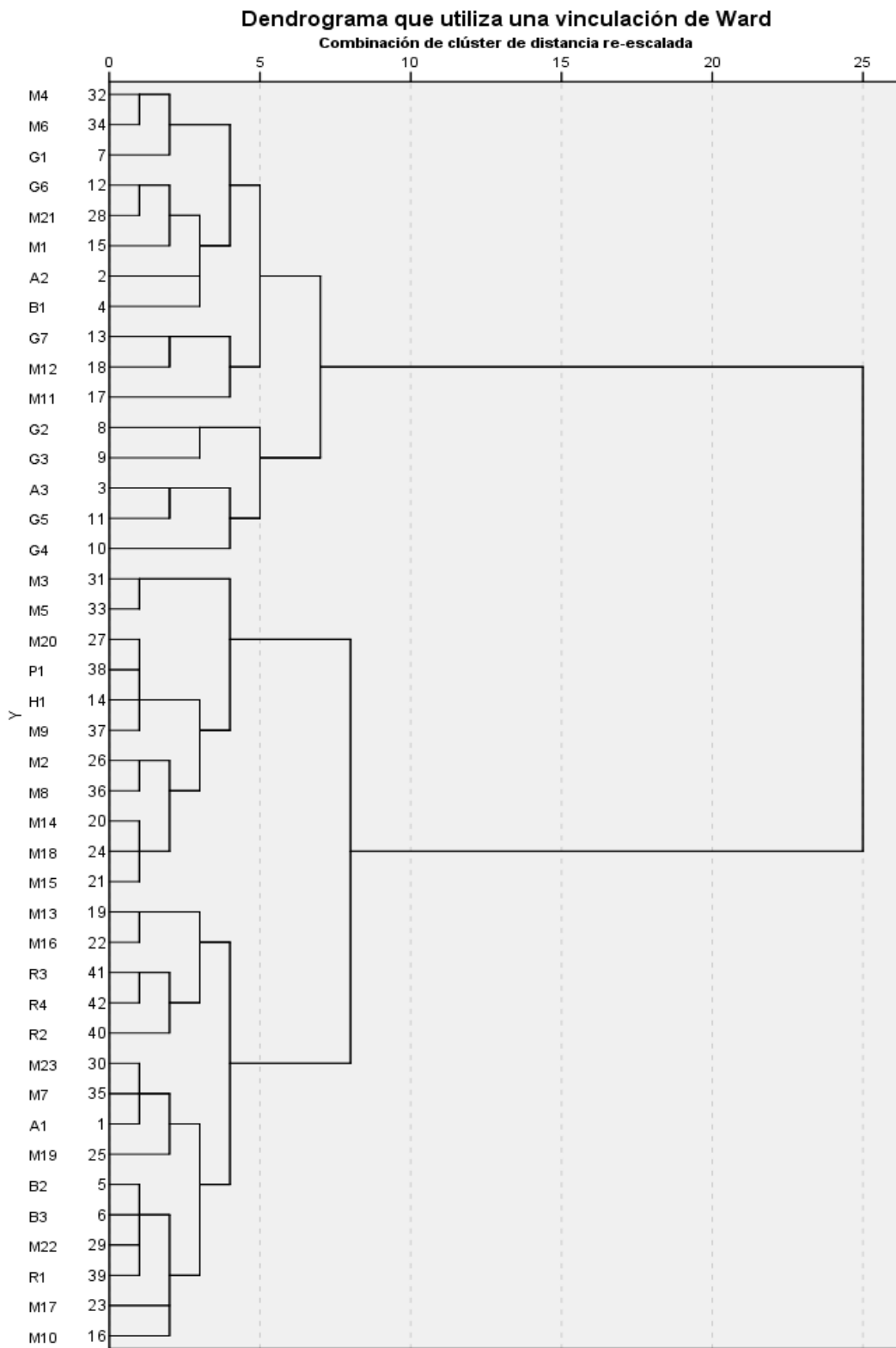
- 1)
- 2)
- 3)

## Anexo 4.5 Recomendaciones implantadas en las entidades encuestadas

Recomendaciones	Tipo
Implementación de formatos de entrada y salida, almacén	Operativa
Realizar las modificaciones de las metas cuando éstas se ven afectadas por elementos externos	Operativa
Instrumentar acciones que permitan alcanzar las metas comprometidas	Operativa
Realizar ajustes en los procedimientos e implementar aquellos no documentados	Operativa
Cumplir con directrices generales para avanzar hacia el sistema de evaluación del desempeño.	Operativa
Iniciar un programa de evaluación de control interno a los principales procesos alineados a los objetivos de los planes, programas y proyectos estratégicos.	Operativa
Fortalecer las disposiciones aplicables a los comités de ética e integridad, auditoría e información a fin de impulsar prácticas de prevención de riesgos y posibles actos de corrupción	Legalidad
Iniciar un programa para la administración de los principales riesgos que puedan afectar adversamente el logro de los objetivos sustantivos.	Operativa
Mejoras en los procesos de control de facturación con los clientes.	Operativa
Evaluación a la adquisición de medicamentos	Operativa
Evaluar el proceso de incapacidades	Operativa
Recaudación obrero patronal más eficiente	Operativa
Garantizar las medidas de protección civil en guarderías.	Operativa
Servicios de salud que recibe el derechohabiente más eficientes	Operativa
Adoptar medidas para el registro y generación de información confiable y suficiente, a fin de establecer los criterios mínimos de calidad editorial	Operativa
Implementación de controles internos en manejo de los medicamentos suministrados a los pacientes, así como el surtimiento de estos (esto a través de inventarios)	Operativa
Formalización de los inventarios a través de minutas con los involucrados	Operativa
Estricto control interno para que los médicos utilicen la agenda electrónica, así como realizar las notas médicas en los expedientes electrónicos que maneja la entidad	Operativa
Mejora de normas, procedimientos y sistemas para los programas de estímulos al desempeño docente	Operativa
Mejora de normas, procedimientos y sistemas para el programa sabático	Operativa
Establecimiento de indicadores que permitan medir el desempeño de las áreas.	Operativa
Establecimiento de metas claras y medibles	Operativa
Ampliar la cobertura de la infraestructura de los caminos rurales	Operativa
Cumplir anualmente con las obras de conservación integral de la red de carreteras alimentadoras, y de conservación y reconstrucción de caminos rurales.	Operativa
Implementar un manual de Contabilidad General	Operativa
Publicación de trimestrales sobre aplicación, ejercicio y resultados transferidos mediante el convenio de apoyo financiero de acuerdo a la legislación	Operativa
Efectuar el pago de diferencias de impuestos	Operativa
Registro de operaciones por fuente de financiamiento	Operativa

Alineación de indicadores en función de los objetivos institucionales	Operativa
Establecimiento formal de un sistema de control interno institucional	Operativa
Procedimientos de seguimiento de proyectos y resguardo de información confiable y oportuna	Operativa
Actualización de normas internas	Legalidad
Modificación de indicadores para resultados	Operativa
Normativa sobre Distribución de Crédito Presupuestario	Legalidad
Manejo de Almacenes y Depósitos	Operativa
Normativa sobre compras y contrataciones	Legalidad
Incorporación, modificación de créditos presupuestarios.	Operativa
Metodología de adquisición de bienes y servicios	Operativa
Sistematización de procesos	Operativa
Ajustar el gasto en la contratación de recursos humanos	Operativa
Mejorar la gestión de las existencias de materias primas y bienes de la organización	Operativa
Justificar la aplicación de los recursos financieros fuera de lo planeado	Operativa
Entrega de informes financieros a las instituciones en el tiempo establecido	Operativa
Personal contratado debe ubicarse según lo que establezca el contrato.	Legalidad
Reglamento de uso de telefonía celular	Legalidad
Reglamento de uso de combustibles	Legalidad
Implementación de formularios oficiales en el ingreso de bienes a bodega general	Operativa
Bienes sin número de inventario	Operativa
No utilizar la leyenda “no negociable” en los cheques emitidos por fondo rotativo	Operativa
Cumplimiento del plazo mínimo para realizar funciones de servidores públicos.	Legalidad
Cumplimiento normativo reglamentario por parte de la autoridad superior	Legalidad
Aplicación de la normativa y establecimiento de las deficiencias de control interno.	Legalidad
Tomar en cuenta la legislación actual haciendo valer las leyes	Legalidad
Aplicar las leyes a todo nivel	Legalidad
Realizar las denuncias donde corresponda	Legalidad
Reunir el consejo escolar según establece el reglamento	Legalidad
Destinar los fondos para lo que ha sido asignado	Operativa
Certificar la hoja de asistencia de los empleados	Operativa
Implantar nuevas pruebas estandarizadas	Operativa
Cumplir con los reglamentos establecidos en la política pública del Departamento de Educación.	Legalidad
Nuevos métodos de evaluación al personal	Legalidad

Anexo 4.6 Análisis Clúster



## Anexo 4.7 Análisis Pro-Fit

	r2	dim1	dim2	dim3	dim4	dim5	dim6
p4	0,688	-1,266	-0,442	1,940	1,064	0,027	2,555
		0,000*	0,203	0,001*	0,058	0,964	0,001*
p5a	0,787	-2,023	0,186	-0,042	0,671	2,435	0,078
		0,000*	0,570	0,917	0,172	0,000*	0,909
p5b	0,753	-1,639	0,209	-1,552	-1,381	1,430	-0,052
		0,000*	0,475	0,000**	0,004*	0,005*	0,917
p5c	0,782	-1,465	-0,641	-1,465	-3,245	1,005	2,498
		0,000*	0,049**	0,002*	0,000*	0,056	0,000*
p5d	0,357	-0,476	-0,423	-0,652	-1,139	-0,057	-0,181
		0,008*	0,131	0,055	0,010*	0,894	,703
p6	0,789	-2,070	0,006	1,209	-0,591	-0,410	1,646
		0,000*	0,985	0,006*	0,210	0,391	0,011*
p7	0,781	-2,023	-0,186	1,269	-1,306	-0,656	2,888
		0,000*	0,580	0,008*	0,014*	0,188	0,000*
p8a	0,849	-2,682	0,772	1,354	0,277	0,085	-0,495
		0,000*	0,047**	0,005*	0,586	0,865	0,456
p8b	0,811	-2,318	0,246	0,656	0,949	-0,140	-0,720
		0,000*	0,471	0,102	0,057	0,773	0,243
p8c	0,837	-2,634	-0,348	0,876	-0,457	0,599	-0,752
		0,000*	0,286	0,043**	0,345	0,220	0,206
p9a	0,876	-3,068	-0,645	0,191	-0,048	0,395	-2,455
		0,000*	0,091	0,647	0,922	0,460	0,005*
p9b	0,929	-4,216	-0,988	2,024	1,147	0,437	-4,186
		0,000*	0,071	0,002*	0,111	0,452	0,001*
p9c	0,815	-2,088	-0,769	0,694	0,026	-1,943	-0,981
		0,000*	0,025**	0,075	0,953	0,000*	0,077
p10	0,734	-1,454	-0,708	-0,422	-1,013	-2,389	0,262
		0,000*	0,023**	0,244	0,031**	0,000*	0,593
p11a	0,533	-0,742	-0,331	0,694	1,559	-0,022	1,335
		0,000*	0,252	0,055**	0,002*	0,960	0,014*

p11b	1,000	-4,528	2,085	3,428	-1,653	1,414	-4,637
		0,000*	0,001*	0,000*	0,04**	0,063	0,001*
p12	0,572	-1,105	-0,128	1,189	-0,458	-0,153	-0,469
		0,000*	0,669	0,003*	0,304	0,732	0,384
p13a	0,711	-1,482	-0,492	-1,506	4,072	0,931	2,362
		0,004*	0,552	0,052**	0,013*	0,239	0,140
p13b	0,578	-0,784	-0,496	-0,900	2,920	0,788	0,998
		0,012*	0,349	0,091	0,008*	0,210	0,262
p13c	0,613	-1,267	0,137	-2,013	3,203	0,115	2,555
		0,005*	0,822	0,005*	0,017**	0,858	0,046**
p14a	0,828	-2,347	-0,848	0,052	4,658	1,301	-2,194
		0,000*	0,073	0,918	0,000*	0,041**	0,006*
p14b	0,752	-1,448	-0,314	0,577	4,220	0,908	-1,684
		0,000*	0,442	0,192	0,000*	0,124	0,016**
p15	0,799	-2,165	0,519	1,252	0,071	-0,680	1,092
		0,000*	0,099	0,005*	0,881	0,163	0,053**
p16	0,521	-0,761	-0,323	0,055	-1,177	-1,738	-1,278
		0,000*	0,282	0,873	0,025**	0,001*	0,022**
p17	0,775	-1,838	-0,017	-0,099	-0,359	-2,800	0,586
		0,000*	,958	0,806	0,444	0,000*	0,261
p18	0,724	-1,623	0,804	0,359	0,659	-0,906	0,536
		0,000*	0,011*	0,334	0,167	0,049**	0,323
p19	0,716	-1,484	-,178	1,242	-0,153	-1,316	2,237
		.000*	0,557	0,005*	0,722	0,012*	0,001*
p20	0,766	-1,977	0,561	0,360	-0,515	-0,321	-0,636
		0,000*	0,081	0,325	0,250	0,479	0,290
p24a	0,734	-1,657	0,507	-0,761	-0,610	1,453	1,235
		0,000*	0,089	0,046	0,183	0,004*	0,021**
p24b	0,669	-1,279	1,239	-0,187	0,160	1,789	0,117
		0,000*	0,000*	0,620	0,736	0,001*	0,841
p24c	0,496	-0,897	0,162	-0,190	0,077	1,184	-0,878
		0,000*	0,578	0,575	0,850	0,013*	0,120



p26a	0,554	-0,556	0,219	-1,711	1,393	0,255	-1,124
		0,005*	0,449	0,000*	0,004*	0,557	0,043**
p26b	0,708	-0,174	0,797	-2,865	-1,555	-0,540	0,985
		0,312	0,013*	0,000*	0,002*	0,255	0,053**
p26c	0,708	-0,174	0,797	-2,865	-1,555	-0,540	0,985
		0,312	0,013*	0,000*	0,002*	0,255	0,053**
p26d	0,877	-0,208	4,051	-3,575	0,634	0,767	-3,078
		0,336	0,000*	0,000*	0,203	0,128	0,001*
p26e	0,886	0,101	0,900	-5,769	2,342	-2,131	3,412
		0,713	0,045**	0,000*	0,013*	0,001*	0,002*
p27a	0,867	0,244	4,869	-0,676	1,424	-2,161	2,005
		0,360	0,000*	0,195	0,088	0,003*	0,030**
p27b	0,854	-0,325	4,775	0,073	3,051	0,067	2,642
		0,231	0,000*	0,868	0,004*	0,915	0,010*
p27c	0,626	-0,136	2,311	-0,022	-0,158	0,476	-0,255
		0,506	0,000*	0,952	0,749	0,306	0,746
p27d	0,808	-0,363	-4,126	-1,534	2,380	0,097	-0,454
		0,186	0,000*	0,009*	0,000*	0,874	0,555

Nota: \* significativo al 1%, \*\* significativo al 5%