

# Auditorías de desempeño en América Latina

## ¿Mejoran la confianza en los gobiernos?

*Performance Audit in Latin America: Improving Trust in Governments?*

Ana Yetano y Blanca Isela Castillejos\*

*Resumen:* Las auditorías de desempeño son una de las competencias de muchas instituciones de auditoría superior (IAS), tanto en países desarrollados como en desarrollo. Sin embargo, el nivel de implementación real de esta técnica en América Latina está subexplorado. Este artículo pretende contribuir con el análisis de la implementación de auditorías de desempeño en países latinoamericanos. Se analizaron las situaciones de auditorías de desempeño en Latinoamérica mediante un estudio comparativo basado en datos obtenidos de los sitios web de las IAS y en un cuestionario que se les mandó. Los resultados muestran una retórica común con respecto a la importancia de dicha técnica, pero variaciones en la práctica. Las variaciones se pueden explicar por tres razones: implementación retórica, falta de adecuación entre la técnica y los problemas que enfrentan los países latinoamericanos y los distintos niveles de desarrollo político y económico. La dificultad de acceso a la información, los temores a responder el cuestionario y la falta de accesibilidad a los reportes hacen que sea muy complicado tener un panorama completo. Las IAS latinoamericanas deberían reevaluar el tipo de auditorías de desempeño que va acorde con sus objetivos y adaptar, más que adoptar, herramientas desarrolladas en países con distintos problemas de administración pública. Este texto ofrece una visión amplia de las auditorías de desempeño en América Latina. Refleja el

---

\*Ana Yetano es profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad en la Universidad de Zaragoza, C/ Gran Vía núm. 2, 50.005, Zaragoza, España. Tel: 0034 87655 4793. Correo-e: ayetano@unizar.es. ORCID: 0000-0002-8197-7088. Blanca Isela Castillejos es asesora estadística de rectoría y responsable de la contraloría social Prodep, Universidad Autónoma de Chiapas, 2a. Norte esq. 4a. Ote., núm. 482, Terán, Tuxtla Gutiérrez, Chiapas, 29050. Tel: 617 8000, ext. 5021. Correo-e: blanca.castillejos@unach.mx. Las autoras reconocen con gratitud los comentarios útiles y constructivos de Lourdes Torres y Vicente Pina (Universidad de Zaragoza) que tuvieron un gran efecto en el resultado final de este artículo. El estudio se llevó a cabo con el apoyo financiero del Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica de España (proyecto ECO 2015 66240), el Gobierno Regional de Aragón y el Fondo Social Europeo mediante el Proyecto de Investigación S05. Traducción del inglés de Ana Inés Fernández.

Artículo recibido el 20 de julio de 2017 y aceptado para su publicación el 28 de agosto de 2018.

doi: <http://dx.doi.org/10.29265/gypv.v28i2.625>

esfuerzo de organizaciones internacionales y las limitaciones que enfrentan las auditorías de desempeño en ciertos escenarios.

*Palabras clave:* auditorías de desempeño, América Latina, legitimidad, teoría institucional.

*Abstract:* Performance Audits are among the competences of many Supreme Audit Institutions (SAIs), both in developed and developing countries. However, the level of real implementation of this technique in Latin America is underexplored. This paper aims to contribute to the analysis of the implementation of performance audits in Latin-American countries. This paper analyzed the situation of performance auditing in Latin America through a comparative study based on the evidence obtained from the websites of the SAIs and on a questionnaire sent to them. Results show a common rhetoric with respect to the importance of this technique but variations in practice. These variations can be explained by three reasons: rhetorical implementation, lack of fit between this technique and the problems facing Latin American countries and different levels of political and economic development. Access to information is quite difficult, fears to answer the questionnaire and lack of accessibility to the reports makes having a full picture a daunting task. Latin American SAIs should reevaluate the type of performance audit that suits their aims and adapt rather than adopt the tools developed in countries with different problems in public management. This paper offers a broad view of performance audit in Latin America. It reflects the effort of international organization and the limitations that performance audits confront in certain settings.

*Keywords:* performance audits, Latin America, legitimacy, institutional theory.

## INTRODUCCIÓN

Las organizaciones internacionales multilaterales, como el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), tratan de modernizar las prácticas de los gobiernos de los países en desarrollo, y para ello intentan reproducir las formas gubernamentales del primer mundo (Neu *et al.*, 2009). Tanto en los países en desarrollo como en los desarrollados, reformas como la contabilidad de devengo, el gobierno electrónico, la gestión del desempeño y las auditorías de desempeño están en las agendas de modernización de los gobiernos. La mayoría de los países latinoamericanos están involucrados en procesos de reforma de sus sistemas de administración pública (Brusca *et al.*, 2016). Las auditorías de desempeño (AD), que están entre las técnicas ideales a adoptar, se han convertido en mandatos legales para muchas IAS (Arthur *et al.*, 2012). Desde 2009, la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai, por sus siglas en inglés) y la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Olacef) han hecho grandes esfuerzos para dar capacitación en auditorías de desempeño a las IAS de esta zona geográfica (Ribeiro Nardes, 2014; Tribunal de Cuentas de la Unión, 2014).

El proyecto de modernizar la administración pública, tema que no es nada nuevo, ha sido un elemento central en el diálogo entre organismos internacionales y gobiernos latinoamericanos desde la década de 1990 (Caba Pérez y López Hernández, 2007). El Banco Mundial (BM), el FMI y la OCDE han tratado de crear condiciones para la difusión de prácticas de auditoría y rendición de cuentas. Sin embargo, como indicaron Neu *et al.* (2008), la presión de las organizaciones internacionales plantea dudas sobre cómo funcionarán en la práctica tales modernizaciones, en especial si las prácticas se implementan en terrenos institucionales dispares y geográficamente distantes de donde se crearon. Cómo se implementan las prácticas (o no) depende no sólo de la voluntad de las organizaciones supranacionales, sino también de la configuración de los jugadores dentro de terrenos institucionales específicos.

Un cuerpo de investigación cada vez mayor analiza el nivel de implementación de las auditorías de desempeño en países desarrollados (Morin, 2001, 2004, 2008; Van Looke y Put, 2011; Reichborn-Kjennerud, 2013, 2015; Bovens *et al.*, 2008; Weets, 2011; Blume y Voigt, 2007; Torres *et al.*, 2016), pero carecemos de este tipo de estudios enfocados en países latinoamericanos (excepto por Blume y Voigt, 2007). Este artículo pretende contribuir con el análisis de la implementación de auditorías de desempeño en países latinoamericanos mediante un estudio comparativo basado en datos obtenidos tanto de los sitios web como de las opiniones de sus IAS. También se probará si alguna variable política y económica afecta la implementación. Esto ayudará a establecer el estado de la cuestión de las auditorías de desempeño en América Latina.

## **AUDITORÍAS DE DESEMPEÑO PARA MEJORAR LA ADMINISTRACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO**

El origen de las auditorías de desempeño modernas se remonta a la década de 1970 en Reino Unido, Canadá, Estados Unidos, Suecia, Australia y Nueva Zelanda (Pollitt *et al.*, 1999). Con distintos enfoques, las auditorías de desempeño se orientan a medir el desempeño de los organismos del sector público en donde las medidas financieras no reflejan con suficiencia su actividad sin fines de lucro. Las auditorías de desempeño se pueden considerar una aplicación práctica de los principios de la nueva gestión pública (NGP), pretenden promover la economía, la eficiencia y la efectividad, y enfocan su atención en los resultados de las actividades gubernamentales (Power, 2003; Radcliffe, 1998; Osborne y Gaebler, 1992). Como define el Intosai (2010), “La auditorías de desempeño que llevan a cabo las IAS es un análisis independiente, objetivo y confiable sobre si las prácticas,

sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales están funcionando de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y efectividad (EEE), y si hay lugar para mejoras”.

Las auditorías de desempeño añaden una nueva dimensión a la auditoría de organismos públicos, pues evalúan su desempeño y les permiten justificar ante sus grupos de interés que su dinero se está gastando no sólo correctamente (auditoría financiera y de cumplimiento), sino también de la mejor forma posible (Glynn y Murphy, 1996). La efectividad de las auditorías de desempeño para mejorar la gestión de las instituciones, servicios y programas públicos no sólo es difícil de medir (Lonsdale, 2000), también es un asunto en disputa. Pollitt *et al.* (1999) subrayan algunos enfoques para medir los efectos de las auditorías de desempeño, tales como su influencia en los parlamentos, en los medios, en el ahorro de costos, en el debate público y en la propia institución auditada.

Desde 2009, la Intosai y la Olacef han hecho grandes esfuerzos por dar capacitación en auditorías de desempeño a las IAS de esta zona geográfica (Ribeiro Nardes, 2014; Tribunal de Cuentas de la Unión, 2014). De hecho, las auditorías de desempeño se incluyeron en el programa de revisión por pares que desarrolló la Olacef (2011). El objetivo de las auditorías de desempeño es eliminar las prácticas inadecuadas del sector público. Sin embargo, como dicen Torres *et al.* (2016), esperamos encontrar auditorías de desempeño que tengan un desarrollo heterogéneo en Latinoamérica.

El análisis de auditorías de desempeño en un escenario específico requiere estudiar la implementación real de las recomendaciones incluidas en los reportes de auditoría (véanse también Brown, 1980; Hatherly y Parker, 1988; Johnston, 1988; Pollitt *et al.*, 1999; Torres *et al.*, 2016) y cómo se desarrollan las auditorías de desempeño en cada escenario. Los estudios que miden la efectividad de las auditorías de desempeño se enfocan ya sea en la implementación real de las recomendaciones de los reportes (Brown, 1980; Hatherly y Parker, 1988; Johnston, 1988; Pollitt *et al.*, 1999; Torres *et al.*, 2016), o en las percepciones de los servidores públicos de los órganos auditados (Lapsley y Pong, 2000; Johnsen *et al.*, 2001; Etverk, 2002; Morin, 2001, 2004; Reichborn-Kjennerud, 2013, 2015). Este texto contribuye con el primer grupo de estudios, pero se enfoca en Latinoamérica, mientras que los estudios previos trataban de Europa y Estados Unidos. Más estudios sobre las experiencias y lecciones de países en desarrollo ayudan a entender mejor las herramientas de desempeño en un contexto global (Bowerman *et al.*, 2002).

## EN BUSCA DE LEGITIMIDAD Y DE LA ADOPCIÓN LATINOAMERICANA DE AUDITORÍAS DE DESEMPEÑO

En los países latinoamericanos, la corrupción generalizada, el debilitamiento del Estado y la ineffectividad de los mecanismos de “responsabilidad horizontal” (Santiso, 2003) han minado significativamente la confianza pública en las instituciones políticas. En tal escenario, los niveles de confianza son extremadamente bajos comparados con los de otras regiones del mundo (Banco Mundial, 2010). De hecho, aunque 71 por ciento de la población latinoamericana considere que el Estado tiene los mecanismos para resolver esos problemas (Lafuente *et al.*, 2012), 64 por ciento de la población no se siente representado por su gobierno, 65 por ciento no confía en su gobierno y 62 por ciento considera que la corrupción no ha mejorado (Latinobarómetro, 2015). Además, 67 por ciento de la población considera que la gente poderosa gobierna el país según sus propios intereses.

Algunos autores, como Manning y Shepherd (2009), subrayan el bajo nivel de legitimidad de la administración pública en los países latinoamericanos. Para mejorarlo, se considera que las políticas públicas deberían ser más efectivas y dar mejores resultados a los ciudadanos (Lafuente *et al.*, 2012). Cuando la confianza pública declina, es común que las instituciones públicas lleven a cabo reformas para demostrar la legitimidad de sus decisiones y el desarrollo de formas efectivas y apropiadas de gobernanza, al menos teóricamente (Yetano *et al.*, 2010), y éste puede ser el papel de las AD.

Adoptar las AD se puede explicar como una respuesta a la necesidad de aumentar la legitimidad o de cerrar la brecha de legitimidad (Deegan, 2006). Suchman (1995: 574) definió la legitimidad como “un supuesto o percepción generalizada de que las acciones de una entidad son deseables, adecuadas o apropiadas dentro de algún sistema de normas, valores, creencias y definiciones socialmente construido”. Las organizaciones tienden a incorporar prácticas socialmente legitimadas a sus estructuras formales con el objetivo de maximizar su legitimidad y de aumentar sus recursos y capacidades de supervivencia (Meyer y Rowan, 1977). La legitimidad se puede considerar un bien social deseable que se define y negocia de diferentes formas, dependiendo de las organizaciones involucradas (Mitchell *et al.*, 1997).

La teoría institucional, desarrollada en la bibliografía de la sociología de las organizaciones y del comportamiento organizacional, sugiere que, en presencia de expectativas, regulaciones y marcos conceptuales emergentes, las organizaciones pueden sentirse presionadas a introducir reformas para entrar en sintonía con expectativas externas (Beasley *et al.*, 2015; Powell, 1991). Ganar legitimidad a

partir de reformas pretende asegurar el acceso a recursos vitales y a una supervivencia de largo plazo (Meyer y Rowan, 1977). Como resultado, la adopción de reformas refleja los atributos estructurales presentes en otras organizaciones importantes a través de procesos isomorfos (DiMaggio y Powell, 1983).

La teoría institucional sugiere que las organizaciones pueden acoger las bases de una reforma como gesto simbólico ante actores relevantes, pero con pocas intenciones de hacer un cambio sustantivo (Beasley *et al.*, 2015). Las IAS esperarán que las organizaciones internacionales y los ciudadanos consideren la implementación de AD como un “símbolo” de eficiencia, modernidad, capacidad de reacción y “buena gestión”. Un resultado común de este cumplimiento formal es encontrar una “desvinculación” —separación, intencional o no, entre la imagen externa y las estructuras y procedimientos reales— (Meyer y Rowan, 1977; Meyer, 1985). Estas supuestas reformas pueden ser pantallas para impresionar poblaciones externas (Rodrigues y Craig, 2007) o reformas que enfrentan resistencia interna al cambio. Manning y Shepherd (2009) indicaron que, según las recomendaciones de la OCDE, los países latinoamericanos han introducido retóricamente reformas orientadas hacia el desempeño, pero que la implementación real de dichas técnicas sigue siendo un reto en la mayoría de los países. Por lo tanto, se puede esperar que las IAS latinoamericanas muestren varios niveles de adopción de AD, con un cumplimiento retórico común. La existencia de una variedad de prácticas de auditorías de desempeño indicará que no sólo hay una dicotomía de lo retórico versus la implementación instrumental, sino también una adopción de reformas con distintos niveles de éxito, llevada a cabo por gestores orientados hacia el desempeño condicionados por el contexto cultural (Torres *et al.*, 2016).

En la década de 1990, los países latinoamericanos sufrieron reformas que pretendían asegurar la transparencia, la supervisión y la transparencia de las cuentas públicas (Caba Pérez y López Hernández, 2007). Los indicadores de desempeño y los requerimientos de auditoría y reporte estaban presentes en la mayoría de los acuerdos entre el Banco Mundial y los países latinoamericanos (Neu *et al.*, 2008). Los acuerdos de préstamos del BM alentaron a los países prestatarios a adoptar una “agenda modernizadora”, con ciertas prácticas financieras como condición para recibir préstamos (Neu *et al.*, 2006; Rahaman *et al.*, 2004). Los préstamos del Banco Mundial en la zona de mayor educación han resultado en la introducción de prácticas específicas de contabilidad y responsabilidad (Neu *et al.*, 2008). Por lo tanto, se puede suponer que las IAS latinoamericanas, considerando la importancia que dan las organizaciones internacionales a la gestión del

desempeño, considerarán las AD como un instrumento para cumplir estándares internacionales. Como las auditorías de desempeño pretenden demostrarles a los grupos de interés que su dinero se está gastando de la mejor manera posible, se pueden considerar un vehículo para recuperar la confianza en las instituciones públicas de América Latina. Sin embargo, dado que las AD son recomendaciones y no requerimientos, podrían no recibir suficiente interés para su implementación real.

## METODOLOGÍA

Este estudio usó dos metodologías. Primero, se analizaron los sitios web de las IAS latinoamericanas para determinar hasta qué punto estaban llevando a cabo y difundiendo las AD. Segundo, se aplicó el método Delphi<sup>1</sup> para determinar el estado de la cuestión y la posible evolución de este tema. El método comprende una serie de cuestionarios que se mandó a un grupo preseleccionado de expertos para obtener y desarrollar respuestas individuales para los problemas planteados y permitir que los expertos fueran refinando sus opiniones conforme progresaba el trabajo del grupo (Pina *et al.*, 2011). La combinación de las dos técnicas nos permite revisar si los datos obtenidos de los cuestionarios muestran cierto nivel de retórica. Se realizó un análisis exploratorio para describir las percepciones de las IAS latinoamericanas sobre las auditorías de desempeño. Además, se usó un análisis de regresión para analizar si tales percepciones dependían de factores políticos, económicos, de ayuda externa, y de inversión extranjera (corrupción, índice de desarrollo democrático, producto interno bruto (PIB), índice de competitividad global, ayuda oficial al desarrollo (ODA, por sus siglas en inglés), inversión extranjera neta).

El análisis del contenido web se llevó a cabo durante 2013 para el periodo de 2009-2011. Debido al retraso en la publicación de los reportes en este escenario, se consideró que ése era un periodo adecuado para obtener información homogénea para todas las IAS. Los reportes de desempeño se descargaron y revisaron. Los objetivos, limitaciones y recomendaciones de los reportes se analizaron para identificar el objetivo del reporte y para saber si los temas de economía, eficiencia y efectividad se respetaban en la práctica. Antes de enviar el cuestionario a las IAS latinoamericanas se obtuvo el respaldo de la Olacef. La Olacef está compuesta

<sup>1</sup> Es un enfoque sistemático para recopilar opiniones de las IAS que se caracteriza por su “técnica de sondeo de interacción múltiple que permite el refinamiento sistemático y anónimo de la opinión de los expertos, con el objetivo de llegar a una posición acordada o consensual” (Hennessy y Hicks, 2003). El método Delphi se ha usado ampliamente en los sectores público y privado en distintas áreas, con una variedad de modificaciones e interpretaciones (Powell, 2003; Pina *et al.*, 2011).

por 22 IAS,<sup>2</sup> de las cuales 18 (81% de la muestra total) formaron parte del estudio. Aunque la representatividad no es un objetivo del estudio Delphi, en este trabajo se consideró importante tener un panorama completo de auditorías de desempeño en América Latina.

El cuestionario tenía 26 preguntas,<sup>3</sup> la mayoría de ellas usó escalas Likert de cinco puntos, y se dividió en cuatro secciones: *a)* marco de las auditorías de desempeño, *b)* desarrollo de las auditorías de desempeño, *c)* recomendaciones de reportes de auditorías de desempeño y *d)* prospectos futuros para hacer auditorías de desempeño. Después de la primera ronda, que se llevó a cabo en febrero de 2014, 67 por ciento de las preguntas ya había alcanzado el consenso. Con la segunda ronda, en septiembre de 2014, otro 11 por ciento de las preguntas llegó al consenso. A pesar de la falta de consenso en las preguntas restantes, no se consideró necesaria una tercera ronda.

No todas las IAS latinoamericanas publicaban sus AD en sus sitios web ni estaban llevando a cabo AD cuando se hizo el estudio. En contraste, todas las IAS consultadas compartían presiones por introducir este tipo de auditorías y habían desarrollado un marco para auditorías de desempeño. Como resultado, la falta de AD en los sitios web no se consideró una razón para excluir a una IAS del estudio. El cuadro 1 muestra a los participantes en el estudio y la posición que ocupa el encuestado.

CUADRO 1. Encuestados de las IAS

<i>IAS</i>	<i>Posición</i>
Auditoría General de la Nación de Argentina	Director del Departamento de Relaciones Institucionales y Convenios
Oficina del Auditor General de Belice	Auditor
Contraloría General de Bolivia	Director de Estrategia
Contraloría General de la República de Chile	Director del Departamento de Relaciones Internacionales y Cooperación
Contraloría General de la República de Colombia	Director de Cuentas y Estadísticas Fiscales

<sup>2</sup> Argentina, Belice, Bolivia, *Brasil*, Chile, Colombia, *Costa Rica*, Cuba, *Curazao*, *Ecuador*, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, Puerto Rico, República Dominicana, Uruguay, Venezuela. Disponible en <http://www.olacefs.com/Olacefs/appmanager/PortalOlacefs/Portal> (en cursivas los países no participantes). [Fecha de consulta: mayo de 2018].

<sup>3</sup> Los cuestionarios se mandaron por correo electrónico. También se hicieron llamadas telefónicas para impulsar la participación. Además, el director de cooperación y relaciones internacionales de Olacef mandó un recordatorio. El cuestionario completo (véase un resumen en el Anexo 1) se puede solicitar a las autoras.



CUADRO 1. Encuestados de las IAS (continuación)

<i>IAS</i>	<i>Posición</i>
Contraloría General de la República de Cuba	Alto funcionario del Departamento de Relaciones Internacionales
Corte de Cuentas de la República de El Salvador	Director del Departamento de Investigación y Capacitación
Contraloría General de Cuentas de Guatemala	Director del Departamento de Cooperación Internacional
Tribunal Superior de Cuentas de Honduras	Director de Desarrollo Institucional
Auditoría Superior de la Federación de México	Asesor para la Coordinación de Relaciones Institucionales
Contraloría General de la República de Nicaragua	Alto funcionario del Departamento de Relaciones Internacionales
Contraloría General de la República de Panamá	Alto funcionario del Departamento de Relaciones Internacionales
Contraloría General de la República de Paraguay	Director del Departamento de Relaciones Internacionales y Cooperación
Contraloría General de la República del Perú	Director del Departamento de Anticorrupción
Oficina del Contralor de Puerto Rico	Director del Departamento de Prevención y Anticorrupción
Cámara de Cuentas de la República Dominicana	Director del Departamento de Relaciones Internacionales
Tribunal de Cuentas de Uruguay	Director del Departamento de Relaciones Internacionales
Contraloría General de la República de Venezuela	Director de Información y Cooperación Técnica

*Fuente:* Elaboración propia. *Nota:* En el texto nos referiremos a las IAS por el nombre del país.

En el análisis exploratorio, como en Pina *et al.* (2011), se consideró que había consenso cuando el valor medio de las respuestas estuvo en el primero o en el último tercio del rango. En las preguntas con dos opciones (cero y uno), las IAS llegaron al consenso cuando el puntaje estuvo entre cero y 0.33 o entre 0.66 y uno. En las preguntas con cinco opciones (del uno al cinco), las IAS alcanzaron el consenso cuando el valor medio de las respuestas estuvo entre 1 y 2.33 o entre 3.66 y 5.

Para el análisis de regresión, para cada IAS se creó un índice global y un índice por sección (cuadro 2). Se excluyeron las preguntas abiertas y las preguntas en que los participantes tenían que jerarquizar opciones (preguntas 6, 7, 11 y 21). El puntaje global es la suma de todas las secciones.

La relación entre percepciones de AD y factores políticos, económicos y externos se probará mediante correlaciones de Pearson. El análisis de regresión se llevará a cabo considerando esos resultados. Se han usado varias fuentes de información para obtener factores políticos, económicos y externos, como Transparencia Internacional, el Banco Mundial, el Foro Económico Mundial, la OCDE y la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal). Como Puerto

CUADRO 2. Contenido del índice

<i>Sección</i>	<i>Max.</i>	<i>Preguntas incluidas</i>
A: Marco PA	51	2 (a, b, c, d), 3 (a, b, c, d, e, f) y 4
B: Desarrollo PA: procedimientos, tipos y limitaciones	85	5, 8* (a, b, c), 9 (a, b, c) y 10* (a, b, c, d, e, f, g)
C: Recomendaciones de los reportes de auditorías de desempeño	78	12 (a, b, c), 13 (dicotómica), 14 (a, b, c), 16 (a, b, c), 17 (dicotómica), 18 (dicotómica), 19 (a, b, c), 20 y 22
D: Prospectos futuros de auditorías de desempeño	50	23 (dicotómica), 24 (a, b, c) 25 y 26 (a, b, c, d, e, f)

*Fuente:* Elaboración propia. \*En el índice, se revirtieron las preguntas 8 y 10 para que el puntaje máximo reflejara la falta de limitaciones.

Rico no es un país en desarrollo, no había datos disponibles para muchos de los factores, así que sus IAS han sido excluidas de esta parte del análisis. Los factores que se analizarán son los siguientes:

### Situación política

Se analizan dos elementos, el nivel de corrupción y la solidez del sistema democrático. Los datos de corrupción (Índice de Percepción de la Corrupción-IPC) se obtuvieron para 2011 y 2014, el último año de los reportes analizados y la fecha de los cuestionarios, respectivamente.<sup>4</sup> Se obtuvieron datos para ambos años cuando fue posible. Con respecto a los niveles de democracia, hay varias instituciones que los miden, entre ellos *The Economist*, la Cepal y la Fundación Konrad Adenauer y Polilat. Esta última, conocida como Índice de Desarrollo Democrático en Latinoamérica (IDD-LAT), fue seleccionada porque se enfoca en Latinoamérica y porque muestra niveles relativos de democracia, lo que ofrece datos más interesantes para el análisis.

**H1:** La situación política (baja corrupción y mejor democracia) afecta positivamente las percepciones de las IAS sobre las AD.

### Situación económica

Se eligieron cuatro variables: la riqueza del país (PIB per cápita obtenido de la Cepal),<sup>5</sup> el nivel de competitividad del sector privado (Índice de Competitividad Global (ICG) del Foro Económico Mundial) y del sector público (Efectividad

<sup>4</sup> Transparencia Internacional <https://www.transparency.org/> [fecha de consulta: abril de 2018].

<sup>5</sup> La Comisión Económica Para América Latina es una de las cinco comisiones regionales de Naciones Unidas. Se fundó con el propósito de contribuir con el desarrollo económico de Latinoamérica, [www.cepal.org/](http://www.cepal.org/) [fecha de consulta: abril de 2018].

Gubernamental (EG) del Banco Mundial)<sup>6</sup> y el riesgo país (clasificación del riesgo país para las exportaciones, de la OCDE).<sup>7</sup> JPMorgan y la Cepal también miden el riesgo país con el Índice de Bonos de Mercados Emergentes Plus (EMBI+), pero no fue posible usarlo, pues faltan datos para ciertos países.

**H2:** La situación económica afecta positivamente las percepciones a las IAS sobre las AD.

### **Ayuda externa e inversión extranjera**

El indicador de la Ayuda Oficial al Desarrollo (ODA) desarrollado por la OCDE (2017)<sup>8</sup> se usó para medir el nivel de ayuda externa recibida, y el nivel de inversión extranjera se midió usando datos de la Cepal, mediante la red de inversión extranjera directa de cada país latinoamericano.

**H3:** La dependencia externa afecta positivamente las percepciones de las IAS sobre las AD.

## **ANÁLISIS DE RESULTADOS**

### **Análisis descriptivo**

#### *Auditorías de desempeño en la red*

El cuadro 3 muestra la actividad de las IAS que publican sus reportes en sus sitios web. Después de revisar los objetivos y recomendaciones de los reportes, se puede decir que son reportes de enfoque integrados que incluyen aspectos sobre economía, eficiencia y efectividad. De los 18 países que respondieron los cuestionarios, se puede ver que sólo ocho IAS publican reportes que incluyen auditorías de desempeño. También cabe resaltar que hay dos países que publican reportes (Brasil y Ecuador), pero que no respondieron el cuestionario. Las IAS que no llevan a cabo AD ni revelan información al respecto son Chile, Colombia, Costa Rica, Cuba, Curazao,<sup>9</sup> Panamá, República Dominicana, Uruguay y Venezuela.

<sup>6</sup> La Efectividad Gubernamental capta las percepciones sobre la calidad de los servicios públicos, la calidad de la función pública y el grado de su independencia de las presiones políticas, la calidad de la formulación de políticas públicas y de su implementación, y la credibilidad de los gobiernos.

<sup>7</sup> Las clasificaciones de riesgo país no son clasificaciones de riesgo soberanas. Conceptualmente, son más similares a los “techos país” que producen algunas de las agencias de calificación crediticia más grandes, <http://www.oecd.org/tad/xcrc/crc.htm> [fecha de consulta: abril de 2018].

<sup>8</sup> La ODA se define como ayuda gubernamental para promover el desarrollo económico y bienestar de los países desarrollados, sin tomar en cuenta préstamos y créditos para fines militares. OCDE, ODA neta (indicador). DOI: 10.1787/33346549- [Fecha de consulta: 31 de enero de 2017].

<sup>9</sup> El enlace web a la información estaba roto durante el periodo analizado (se revisó varias veces durante el estudio).

CUADRO 3. Auditorías de desempeño (disponibles en la red) de las IAS de América Latina durante el periodo 2009-2011

	<i>Argentina</i>	<i>Bolivia</i>	<i>Brasil</i>	<i>Ecuador</i>	<i>Guatemala</i>	<i>Honduras</i>	<i>México</i>	<i>Nicaragua</i>	<i>Paraguay</i>	<i>Puerto Rico</i>	<i>Número de AD</i>	<i>Porcentaje</i>
1 Programas sociales y de salud	16	3	9	28	171	2	51	7	3	21	311	23.89
2 Gobierno central	7	0	2	5	28	4	24	3	2	156	231	17.74
3 Hacienda y otros programas financieros (fondos, seguros, etc.)	5	0	0	1	71	0	63	12	4	45	201	15.44
4 Programas educativos, culturales y deportivos	18	1	4	4	24	1	52	0	2	55	161	12.37
5 Defensa y seguridad pública	7	0	4	1	17	0	25	1	0	45	100	7.68
6 Transporte	20	1	4	3	9	1	15	3	1	29	86	6.61
7 Programas ambientales, rurales y agrícolas	5	0	0	2	26	0	32	3	5	4	77	5.91
8 Servicios: agua, electricidad, hidrocarburos y gas natural	3	0	0	6	4	1	44	0	0	8	66	5.07
9 Investigación y desarrollo	0	0	1	0	15	1	3	0	0	15	35	2.69
10 Relaciones internacionales	9	0	1	0	1	2	8	0	1	1	23	1.77
11 Turismo	1	0	0	0	1	0	4	0	0	2	8	0.61
12 Procesos e institutos electorales	0	0	0	0	0	0	2	0	0	1	3	0.23
Total	91	5	25	50	367	12	323	29	18	382	1302	
Porcentaje	6.99	0.38	1.92	3.84	28.19	0.92	24.81	2.23	1.38	29.34		

Fuente: Elaboración propia.

Las IAS que publicaron el mayor número de auditorías de desempeño o integradas fueron Puerto Rico (29.34 %), Guatemala (28.19%), México (24.81%).

El menor número de auditorías se encontró en los sitios web de Paraguay (1.38%), Honduras (0.92%) y Bolivia (0.38%). Las áreas que recibieron mayor atención fueron salud y programas sociales (23.89%), gobierno central (17.74%), programas financieros (15.44%) y programas educativos, culturales y deportivos (12.37%).

*Percepciones de AD*

*Sección A: Marco de auditorías de desempeño.* Las IAS latinoamericanas tienen un marco legal para auditorías de desempeño. Las principales motivaciones de las IAS para hacer este tipo de auditorías son mejorar la rendición de cuentas y la transparencia (78% de los casos, véase Anexo 2). Responsabilizar de sus acciones a las entidades auditadas y la lucha contra la corrupción son razones para introducir AD para el 44 por ciento de las IAS. El 83 por ciento de las IAS considera que tiene independencia para llevar a cabo sus AD y que el enfoque en eficiencia y ahorros ha aumentado gracias a las auditorías (77%). El aspecto donde hubo menor acuerdo fue en la pertinencia de subcontratar las auditorías (véase Anexo 2), estos resultados muestran cierta suspicacia sobre su necesidad y utilidad.

*Sección B: Desarrollo de las auditorías de desempeño: Procedimientos, tipos y limitaciones.* El cuadro 4 se enfoca en los procedimientos y criterios usados para las AD, y el cuadro 5, en las limitaciones de las AD. Al analizar los cuadros, se puede ver que las IAS latinoamericanas han adaptado las auditorías de desempeño a sus características, con rasgos comunes a la estructura usual de las AD, pero también con particularidades. Como rasgos comunes, el cuadro 4 muestra que las AD tienen procesos *ad hoc*, con agendas de planeación y de trabajo específicas para cada caso, con periodos y frecuencias que varían entre países. Las particularidades se encuentran en los temas de estudio. El cuadro 4 refleja que las políticas públicas son el tema más importante, 94 por ciento de los encuestados considera interesante incluirlas dentro del marco de las auditorías de desempeño. En contraste, las IAS declaran que las auditorías sobre economía y eficiencia están entre las menos importantes. Se debe subrayar que, en muchos países, las auditorías a políticas públicas son una función controvertida e incluso rechazada de las IAS. En muchos casos, se llevan a cabo en instituciones específicas creadas para la evaluación de políticas públicas. Como se muestra en el cuadro 5, puede ser que los latinoamericanos se enfoquen en políticas públicas debido a que en los organismos auditados no es común encontrar indicadores de costo ni de eficiencia, mientras que los objetivos son más frecuentes. Así, se puede enfocar la atención en los objetivos altamente relacionados con las políticas públicas.

No sorprende que el cuadro 5 muestre que las IAS por lo general recomiendan que los organismos auditados desarrollen indicadores de costo y eficiencia. De hecho, una limitación común en los reportes analizados es la falta de opinión debido a la ausencia de indicadores de costo y eficiencia. Sólo en algunos casos las

CUADRO 4. Procedimientos, tipos y frecuencia de las auditorías de desempeño

5. Indique qué tan de acuerdo está con las siguientes declaraciones sobre los procedimientos y criterios de las auditorías de desempeño	1 o 2*	3	4 o 5	1a**
a) Están diseñados según la naturaleza del organismo auditado y el objetivo de las auditorías de desempeño	0.00%	5.56%	94.44%	4.67
b) Están planeados y se llevan a cabo siguiendo una agenda de trabajo razonable	11.11%	16.67%	72.22%	3.83
c) Son clave para obtener resultados útiles de las auditorías	5.56%	0.00%	94.44%	4.44
6. Por favor, indique, del 1 al 3, el tipo de auditorías más importantes				Puntaje
(Para el análisis; el más importante se lleva 3 puntos, el segundo, 2 puntos, y el tercero, 1 punto)				
Auditorías a políticas públicas				25
Auditorías integrales (legales, financieras y de economía, eficiencia y eficacia)				21
Auditorías de efectividad				19
AD enfocadas en un programa o servicio particular de algún organismo				18
AD enfocadas en un organismo (en oposición a sólo ciertos servicios o programas)				12
Auditorías de economía				6
AD enfocadas en la comparación de programas o servicios entre organismos				3
Auditorías de eficiencia				3
AD enfocadas en la comparación de varios organismos				1
7. ¿Sería interesante incluir la evaluación de políticas públicas dentro de los marcos legales de las auditorías de desempeño?	1 o 2	3	4 o 5	1a
	0%	5.56%	94.44%	5
11. ¿Con qué frecuencia deberían hacerse auditorías de seguimiento?				1a** 2a
Primera ronda (opción múltiple), segunda ronda (una opción)				
Periódicamente, por ejemplo, cada cuatro o cinco años				28% 28%
Al final de un periodo de gestión de los directivos responsables del organismo público				22% 0%
Cuando se tenga que tomar una decisión sobre continuar o interrumpir un programa o acción pública de algún organismo público				50% 33%
Periódicamente, con periodos mayores a un año cuando el funcionario responsable informe anualmente sobre su desempeño				44% 39%

*Fuente:* Elaboración propia. \*De 1-totalmente en desacuerdo a 5-totalmente de acuerdo; \*\*1ª ronda y 2ª ronda.

CUADRO 5. Dificultades y limitaciones de las auditorías de desempeño

8. Los organismos auditados	1 o 2*	3	4 o 5	1a**	2ª
a) No tienen información de costos	16.67%	16.67%	66.67%	3.78	
b) No tienen indicadores de eficiencia	11.11%	0.00%	88.89%	4.11	
c) No tienen objetivos operativos para el año	44.44%	11.11%	44.44%	2.72	3.22
<b>9. Acciones que se toman cuando no hay información disponible sobre costos, eficiencia y objetivos</b>					
a) La IAS coopera con el organismo para diseñar la información	66.67%	16.67%	16.67%	2	
b) La IAS indica que no hay información disponible para dar una opinión sobre dichos aspectos	33.33%	16.67%	50.00%	2.89	3.33
c) La IAS incluye recomendaciones para el diseño de esa información en el reporte	5.56%	0%	94.44%	4.56	
<b>10. Indique hasta qué punto las siguientes limitaciones afectan a las auditorías de desempeño:</b>					
a) El costo económico	16.67%	27.78%	55.56%	3.28	3.56
b) La falta de recursos humanos y materiales	11.76%	23.53%	64.71%	3.71	
c) El tiempo requerido para llevar a cabo una auditorías de desempeño	38.89%	11.11%	50%	3.00	3.11
d) Dificultades para obtener información sobre indicadores de costo y desempeño	27.78%	16.67%	55.56%	3.35	3.50
e) El enfoque multidisciplinario requerido	11.11%	27.78%	61.11%	3.53	3.67
f) La falta de voluntad para implementar recomendaciones	50%	27.78%	22.22%	2.65	2.56
g) La falta de voluntad política	44.44%	33.33%	22.22%	2.41	2.50

Fuente: Elaboración propia. \*De 1-totalmente en desacuerdo a 5-totalmente de acuerdo; \*\*1ª ronda y 2ª ronda.

IAS y el organismo cooperan para desarrollar información de costos y eficiencia, aunque la Intosai recomienda la cooperación de IAS y auditores a este respecto.

El cuadro 5 muestra que las principales limitaciones son la falta de recursos y el enfoque multidisciplinario requerido. No hubo consenso sobre las demás limitaciones estudiadas. Esto demuestra que las limitaciones son particulares de cada caso y que no hay un denominador común.

*Sección C: Recomendaciones de los reportes de auditorías de desempeño.* El cuadro 6 muestra que las IAS latinoamericanas comparten estándares comunes sobre las recomendaciones de las AD: los reportes necesitan recomendaciones claras (88%);

CUADRO 6. Recomendaciones de las AD

<b>12. La calidad y utilidad de los reportes de auditorías es mayor cuando:</b>	<b>1 o 2* (%)</b>	<b>3 (%)</b>	<b>4 o 5 (%)</b>	<b>1a**</b>	
a) Se enfocan en mejoras factibles y tangibles	5.88	5.88	88.24	4.5	
b) Definen claramente las conclusiones y recomendaciones	0.00	11.11	88.89	4.6	
c) Brindan un plan de acción para implementar las recomendaciones	5.56	17.65	76.47	3.9	
<b>13. ¿Los reportes de auditorías podrían tener un formato estándar?</b>	<b>Sí (%)</b>	<b>No (%)</b>	<b>1a</b>		
	78.00	22.00	0.78		
<b>14. En el reporte de auditoría, las IAS deberían:</b>	<b>1 o 2 (%)</b>	<b>3 (%)</b>	<b>4 o 5 (%)</b>	<b>1a</b>	
a) Asegurarse de que el organismo auditado entienda los resultados (conclusiones y recomendaciones)	0.00	0.00	100.00	5.0	
b) Informar al organismo auditado sobre los resultados de la auditorías de desempeño antes de publicar el reporte para que puedan dar pruebas y justificar los resultados	0.00	5.88	94.12	4.8	
c) Establecer un proceso de seguimiento para verificar la implementación de las recomendaciones de la auditoría de desempeño	5.56	5.88	88.24	4.5	
<b>16. Según su experiencia, hasta qué grado:</b>	<b>1 o 2 (%)</b>	<b>3 (%)</b>	<b>4 o 5 (%)</b>	<b>1a</b>	<b>2a</b>
a) La IAS verifica la implementación de las recomendaciones	5.88	11.76	82.35	4.1	
b) La IAS evalúa el logro de ahorros	23.53	58.82	17.65	2.9	2.9
c) La IAS lleva a cabo auditorías de seguimiento	11.76	0.00	88.24	3.4	4.2
<b>19. La implementación de recomendaciones es promovida por</b>	<b>1 o 2 (%)</b>	<b>3 (%)</b>	<b>4 o 5 (%)</b>	<b>1a</b>	<b>2a</b>
a) El organismo auditado	5.56	27.78	66.67	4.11	
b) El gobierno o departamento de gobierno del cual depende el organismo auditado	11.76	35.29	52.94	2.72	3.71
c) El parlamento	58.82	17.65	23.53	2.56	2.65



CUADRO 6. Recomendaciones de las AD (continuación)

<b>15. ¿Qué porcentaje de recomendaciones implementan los organismos auditados?</b>	<b>2a</b>			
a) Ninguno				11.00
b) Más de 10				28.00
c) Más de 50				39.00
d) Más de 70				17.00
e) 100				6.00
<b>17. ¿Considera apropiado que las IAS propongan fechas límite para la implementación de recomendaciones a los organismos auditados?</b>	<b>Sí (%)</b>	<b>No (%)</b>	<b>1a</b>	
	67.00	33.00	0.67	
<b>18. ¿Considera apropiado que las IAS asesoren y den seguimiento a los organismos auditados sobre la implementación de recomendaciones?</b>	<b>Sí (%)</b>	<b>No (%)</b>	<b>1a</b>	
	89.00	11.00	0.89	
<b>20. ¿Acaso las auditorías de desempeño han dado paso a la privatización o subcontratación de organismos o servicios?</b>	<b>1 o 2 (%)</b>	<b>3 (%)</b>	<b>4 o 5 (%)</b>	<b>1a</b>
	75.00	18.75	0.00	1.63
<b>22. ¿Considera que los organismos auditados deberían informar a las IAS sobre las recomendaciones implementadas y los beneficios obtenidos?</b>	<b>1 o 2 (%)</b>	<b>3 (%)</b>	<b>4 o 5 (%)</b>	<b>1a</b>
	0.00	11.11	88.89	4.61

Fuente: Elaboración propia. \*De 1-totalmente en desacuerdo a 5-totalmente de acuerdo; \*\*1ª ronda y 2ª ronda.

las recomendaciones necesitan orientarse hacia mejoras factibles y tangibles (88%); se aconsejan los planes de acción (76%); se recomienda dar seguimiento. También concuerdan en la importancia de verificar la implementación de las recomendaciones. Sin embargo, es difícil monitorear los ahorros. El cuadro 6 muestra que, en la práctica, sólo 6 por ciento de las IAS consideran que se implementan todas las recomendaciones, 56 por ciento considera que se implementan más de 50 por ciento de las recomendaciones, 28 por ciento de las IAS consideran que se implementan más de 10 por ciento de las recomendaciones, y 11 por ciento que no se implementa ninguna recomendación. Son los propios organismos auditados los que por lo general implementan las recomendaciones, aunque, en algunos casos, los implementa el gobierno (cuadro 6). El parlamento rara vez hace cambios.

Para mejorar la falta de implementación de las recomendaciones, la mayoría de las IAS considera útil proponer fechas límite para implementar las recomendaciones. Además, la mayoría considera que los consejos y su seguimiento son deseables.

Finalmente, mediante una pregunta abierta, se les preguntó a las IAS cómo medir el impacto de las auditorías de desempeño. Indicaron que la medición más común es evaluar el porcentaje de recomendaciones implementadas. Consideran que el proceso es responsabilidad de las IAS. Aunque se use poco, medir los ahorros se subrayó como un importante indicador de impacto.

*Sección D: Prospectos futuros para auditorías de desempeño.* Todas las IAS creen que las AD aumentarán en el futuro (cuadro 7). Mediante una pregunta abierta sobre perspectivas futuras, varias IAS afirmaron que las AD permitirán que mejore la calidad de servicio y el control administrativo, y que ayudarán a ofrecer un diagnóstico acertado sobre los organismos auditados. Otras IAS subrayaron el potencial de las AD para mejorar la eficiencia y la economía. La participación ciudadana y las revisiones entre pares se consideran elementos valiosos para mejorar las AD (cuadro 7). Casi todos están de acuerdo en la importancia de las revisiones entre pares para fortalecer las prácticas y procesos de desempeño, así como para identificar sus propias mejores prácticas.

CUADRO 7. Prospectos futuros y revisiones entre pares

23. ¿Cree que aumentará el uso de auditorías de desempeño?	Sí (%)	No	1a	
	100.00		1	
24. En el futuro, ¿hasta qué grado podría contribuir cada uno de los tres temas de AD a las mejoras directivas?	1 o 2* (%)	3 (%)	4 o 5 (%)	1a**
a) Economía	5.56	22.22	72.22	4.00
b) Eficiencia	0.00	11.11	88.89	4.39
c) Efectividad	0.00	5.56	94.44	4.56
25. ¿Hasta qué grado considera que la participación ciudadana podría ayudar a sugerir áreas para los planes anuales de las IAS?	1 o 2	3	4 o 5	1a
	0.00	11.11	88.89	4.44
26. ¿Hasta qué grado está de acuerdo con las siguientes declaraciones sobre revisión por pares	1 o 2	3	4 o 5	1a
a) Ayudan a las IAS a fortalecer las prácticas de auditorías de desempeño	0.00	5.56	94.44	4.50

CUADRO 7. Prospectos futuros y revisiones entre pares (continuación)

b) Promueven la comparación internacional de mejores prácticas	0.00	0.00	100.00	4.67
c) Permiten verificar si las prácticas y técnicas administrativas de las auditorías de desempeño son consistentes y adecuadas, y si dichas prácticas y técnicas cumplen con los principios de economía, eficiencia y efectividad	0.00	5.56	94.44	4.50
d) Permiten evaluar si las auditorías de desempeño son efectivas para generar información independiente, objetiva y adecuada	0.00	11.11	88.89	4.39
e) Ayudan a identificar las mejores prácticas de las IAS	0.00	5.56	94.44	4.61
f) Son un mecanismo para mejorar la transparencia y la rendición de cuentas	0.00	0.00	100.00	4.72

Fuente: Elaboración propia. \* 1- en muy bajo grado 5- en muy alto grado; \*\*1ª ronda.

### Análisis de correlación

El cuadro 8 muestra las correlaciones entre las diferentes partes del cuestionario y las variables políticas, económicas, de ayuda externa y de inversión extranjera. Tanto el desarrollo de las auditorías de desempeño (B) como las recomendaciones y dificultades (C) muestran una correlación positiva con los niveles de corrupción y democracia. El marco de las AD (A) y el futuro de las AD (D) no están correlacionados con los factores políticos. Los resultados muestran que la mayoría de los países tiene un marco de AD y espera un “buen” futuro para las AD, pero muchos están rezagados en la práctica.

CUADRO 8. Correlaciones políticas, económicas, de ayuda externa y de inversión extranjera

	<i>Parte A</i>	<i>Parte B</i>	<i>Parte C</i>	<i>Parte D</i>	<i>Total</i>
<b>Factores políticos</b>					
IPC 2011	0.166	0.498**	0.592**	0.141	0.614***
IPC 2014	0.116	0.496**	0.577**	0.145	0.591**
IDDLAT 2011	0.002	0.475*	0.547**	0.135	0.537**
IDDLAT 2014	-0.075	0.464*	0.431	-0.061	0.403
<b>Factores económicos</b>					
PIB 2011	-0.129	0.308	0.523**	0.171	0.378
PIB 2014	-0.051	0.259	0.530**	0.189	0.383
ICG 2011	0.055	0.082	0.048	0.340	0.178

CUADRO 8. Correlaciones políticas, económicas, de ayuda externa y de inversión extranjera (continuación)

	<i>Parte A</i>	<i>Parte B</i>	<i>Parte C</i>	<i>Parte D</i>	<i>Total</i>
ICG 2014	0.128	0.430***	0.247	0.100	0.428***
EG 2011	0.019	0.403	0.448***	-0.057	0.399
EG 2014	-0.022	0.467***	0.417***	0.024	0.434***
OCDE Exportaciones	-0.210	-0.202	-0.519**	0.160	-0.342
<b>Factores de ayuda externa y de inversión extranjera</b>					
ODA 2011	-0.096	-0.215	-0.492**	-0.065	-0.360
ODA 2014	0.006	-0.234	-0.199	-0.004	-0.213
Inversión extranjera neta 2011	-0.218	0.361	0.236	0.247	0.295
Inversión extranjera neta 2014	-0.052	0.274	0.168	0.175	0.257

Fuente: Elaboración propia. \*\*\* $p < 0.01$ ; \*\* $p < 0.05$ ; \* $p < 0.10$ .

Las partes A y D no muestran correlaciones significativas con los factores económicos. El desarrollo de las auditorías (parte B) se correlaciona con el índice de competitividad global y con el indicador de efectividad gubernamental para el año de la encuesta. La implementación de recomendaciones y limitaciones (parte C) se correlaciona con todos los factores económicos para el año de la encuesta y con los índices de exportación de la OCDE. El índice global muestra las mismas correlaciones que la parte B. Por último, para los factores de ayuda externa y de inversión extranjera, la única correlación se da entre ODA 2011 y la parte C, con signo negativo.

El análisis de correlación muestra que los factores analizados pueden tener efecto en las partes B y C, pero no en las partes A y D. Por lo que el análisis de regresión sólo será relevante para las secciones B y C del cuestionario. Además, el análisis de regresión estará separado para esas dos partes —parte B (modelo 1) y parte C (modelo 2)— porque, excepto para los niveles de corrupción, muestran comportamientos distintos. El cuadro 9 muestra las correlaciones entre los factores independientes. Las correlaciones entre esos factores independientes producen problemas de multicolinealidad en el análisis de regresión, y ninguna significancia. Como dicen Bonsón *et al.* (2012), para evitar esos problemas de multicolinealidad se aplica un análisis factorial a las variables independientes que están positivamente correlacionadas con B y C (cuadro 10).

CUADRO 9. Matriz de correlación de variables independientes

		<i>CPI 2014</i>	<i>IDDLAT 2014</i>	<i>GDP 2014</i>	<i>GCI 2014</i>	<i>GOV Effect 2014</i>	<i>OCDE Export</i>	<i>ODA 2011</i>
IPC 2014	Pearson C.	1						
	Sig.							
IDDLAT 2014	Pearson C.	0.833***	1					
	Sig.	0.000						
PIB 2014	Pearson C.	0.583**	0.734**	1				
	Sig.	0.014	0.002					
ICG 2014	Pearson C.	0.622**	0.0499*	0.391	1			
	Sig.	0.010	0.058	0.134				
EG 2014	Pearson C.	0.870***	0.792**	0.631**	0.823**	1		
	Sig.	0.000	0.000	0.007	0.000			
OCDE Export	Pearson C.	-0.613***	-0.626**	-0.465*	-0.833***	-0.750***	1	
	Sig.	0.009	0.012	0.060	0.000	0.001		
ODA 2014	Pearson C.	-0.317	-0.416	-0.702***	-0.253	-0.397	0.347	1
	Sig.	0.216	0.123	0.002	0.344	0.115	0.172	

Fuente: Elaboración propia. \*\*\* $p < 0.01$ ; \*\* $p < 0.05$ ; \* $p < 0.10$ .

Los resultados de ese análisis factorial preliminar indican que todos los indicadores se pueden resumir en un factor (factor A). Ese factor, para el modelo 1, explica 80.7 por ciento de la varianza total en los cuatro indicadores. El valor de la prueba KMO es 0.718, lo que confirma que el análisis factorial es aceptable. El cuadro 10 reporta las cargas factoriales de cada indicador en el factor obtenido. El análisis de regresión se hizo introduciendo sólo el factor A en el modelo. A partir del cuadro 11, la interpretación del factor A es clara: refleja una combinación de las situaciones política y económica, lo que confirma H1 y H2.

El modelo 2 se relaciona con las recomendaciones y limitaciones de las auditorías de desempeño (cuadro 11). En este caso, el análisis factorial (véase cuadro 10) muestra que los indicadores se pueden resumir mediante dos factores (factores B y C). Los resultados de ese análisis factorial preliminar indican que los factores creados explican 86.2 por ciento de la varianza total en los seis indicadores. El valor de la prueba de KMO es 0.655, que confirma que el análisis factorial es aceptable. El factor B se compone de los indicadores político y económico. Es importante subrayar que las exportaciones de la OCDE muestran un signo negativo; esto es porque un mayor valor del indicador muestra un mayor riesgo,

CUADRO 10. Cargas factoriales (solución sin rotación)

<i>Modelo 1</i>		<i>Modelo 2</i>	
	<i>Factor 1</i>	<i>Factor 1</i>	<i>Factor 2</i>
CPI 2014	<b>0.928</b>	CPI 2014	0.326
IDDLAT 2014	<b>0.874</b>	IDDLAT 2011	0.196
GCI 2014	<b>0.811</b>	GDP 2014	-0.446
GOV Effect 2014	<b>0.972</b>	GOV Effect 2014	0.224
		OECD Export	-0.155
		ODA 2011	<b>0.783</b>

*Fuente:* Elaboración propia. Datos en negritas, cargas factoriales mayores a 0.7.

CUADRO 11. Coeficientes de regresión estandarizados y significancia estadística

<i>Modelo 1</i>		<i>Modelo 2</i>	
Constante	0.623***	Constante	0.757***
Factor A	0.482**	Factor B	0.615**
		Factor C	-0.141
R <sup>2</sup>	0.232	R <sup>2</sup>	0.398
Significancia del modelo (prueba estadística F)	3.928*	Significancia del modelo (prueba estadística F)	3.971**
N	16	N	16

*Fuente:* Elaboración propia. \*\*\* $p < 0.01$ ; \*\* $p < 0.05$ ; \* $p < 0.10$ .

mientras que mayores valores en los demás indicadores reflejan una mejor situación económica o política. El factor C sólo incluye ayuda externa (ODA, 2011). El modelo 2 muestra que la percepción de las AD se ve afectada por la situación política y económica (H1 y H2), pero no por la influencia externa (H3). En suma, para la parte B y la parte C, se confirman H1 y H2, pero no H3.

## DISCUSIÓN

El objetivo de este artículo fue mostrar el estado de la cuestión de las auditorías de desempeño en América Latina e identificar los factores que explican su desarrollo real. Los resultados nos permiten proponer medidas que impulsen el desarrollo de las auditorías de desempeño e investigar si las tendencias de difusión son similares a las identificadas previamente en países desarrollados. En América

Latina, los resultados muestran que la difusión de las auditorías de desempeño, como sucede con otras reformas de la NGP que se introdujeron en este escenario, es sobre todo retórica. Las AD se han introducido legalmente, pero con poco desarrollo práctico. En países desarrollados y en desarrollo, la implementación retórica es un hallazgo común en las reformas del sector público y se explica mediante la teoría institucional y el efecto de desconexión (Torres *et al.*, 2011; Torres *et al.*, 2005; Torres *et al.*, 2009; Pina *et al.*, 2009). Como demostraremos enseguida, en este escenario, dos fuentes principales justifican la desconexión. En primer lugar, la falta de voluntad de los que tienen que implementar las reformas, pues los países con fuerte corrupción muestran menores niveles de desarrollo de las AD dentro de marcos legales similares. En segundo lugar, la falta de capacidad para desarrollar las AD como estaba planeado, pues los recursos humanos y monetarios, así como la preparación de los auditores por lo general no son suficientes para llevar a cabo las AD.

Este estudio ha demostrado dos rasgos comunes, todas las IAS han desarrollado marcos legales para las AD y esperan mejorar el uso de las AD en el futuro. El discurso de profesionales y académicos que consideran que las auditorías de desempeño son un mecanismo clave para mejorar el sector público (Eurorai, 2004) ha permeado en los objetivos de las IAS latinoamericanas. Las AD se han convertido en una herramienta para cerrar la brecha de legitimidad institucional y, siguiendo las recomendaciones de la Intosai y de la Olacef, las IAS latinoamericanas han incluido AD en sus mandatos. Sin embargo, se han encontrado distintas opiniones y comportamientos en esta zona geográfica, lo que lleva a una desconexión en donde la implementación real se ha vuelto más bien testimonial. Torres *et al.* (2016) muestran resultados similares para auditorías de desempeño en Europa, donde, en algunos países, aparecen iniciativas miméticas sin cambios profundos, como sugiere la teoría institucional (DiMaggio y Powell, 1983, 2000). Con respecto a los objetivos de las AD, hay una ligera diferencia en Latinoamérica con respecto a los países desarrollados. El argumento de mejorar la rendición de cuentas y la transparencia presente en los marcos de AD latinoamericanas difiere del objetivo típico de la mejoría gerencial de los países desarrollados. La importancia dada a la consecución de mayor rendición de cuentas y transparencia, objetivos más claramente vinculados con las auditorías financieras, se debe probablemente a dos razones. Primero, los niveles de corrupción en esos países afectan los objetivos de las reformas políticas y directivas que se orientan, al menos en teoría, a resolver las fallas principales del sector público y las principales preocupaciones de los ciudadanos (niveles de corrupción). Segundo, la

existencia de reportes integrados, que combinan auditorías financieras, legales y de desempeño, dificultan separar objetivos. La influencia de organizaciones externas y la importancia dada a la búsqueda de legitimidad también se pueden percibir en las áreas elegidas para las AD. Tales áreas son las que atraen mayor atención de las organizaciones internacionales: educación, salud y estructuras gubernamentales.

La práctica muestra un bajo desarrollo de las AD como característica común. Las diferencias que se encontraron en la cantidad y contenido de los reportes publicados y en las percepciones de las IAS sobre los procesos y recomendaciones de reportes de AD confirman las variaciones en la práctica. Hay muchos reportes que incluyen una referencia a AD (la mayoría son reportes integrados), pero el hecho es que, en la práctica, la referencia es pequeña o sólo resalta las dificultades de este tipo de trabajo, por ejemplo, debido a la falta de indicadores de desempeño. Torres *et al.* (2016) encontraron resultados similares para España. Los reportes resaltan las limitaciones que se encontraron en los organismos auditados, que requieren un esfuerzo mayor de reforma por parte del gobierno para implementar herramientas relacionadas con el desempeño, como medidas de desempeño, para preparar a las instituciones auditadas para las AD. El cuestionario ha mostrado las limitaciones de las IAS: la falta de recursos y del enfoque multidisciplinario requerido. Así, la práctica muestra que, a pesar de la importancia que se les da a las AD “en el papel”, la voluntad de los gobiernos de proveer herramientas para ello, a auditores y auditados, es menos clara. La implementación retórica podría tener dos fuentes, o bien las propias IAS o bien los políticos que les dan las órdenes, pero no los recursos apropiados, o ni siquiera la autonomía para aplicarlas. Estudios futuros deberían analizar la fuente de desvinculación con mayor profundidad. Los resultados indican que, mientras que las IAS muestran cómo se debería construir un proceso, en la práctica, la economía y la eficiencia difícilmente son prioridades o, incluso, posibilidades de los auditados. Las AD se enfocan en los objetivos de una naturaleza subjetiva y son retóricas en sí mismas. Las IAS concuerdan en cómo deberían verse los reportes y las recomendaciones, pero el nivel de implementación de las recomendaciones y su monitoreo no está tan difundido. Así, las IAS muestran un bajo nivel de implementación de lo que se consideran mejores prácticas en AD, incluyendo la difusión apropiada y a tiempo de los reportes en la web. La falta de divulgación apropiada sugiere resistencia interna.

Las diferencias entre teoría y práctica no sólo se deben a una implementación retórica, un denominador común de las reformas del sector público, sino también



a la falta de adaptación entre el escenario latinoamericano y las reformas de desempeño occidentales. En este estudio surgieron ambas situaciones. Como sucedió con muchas reformas de la NGP, las AD se diseñaron en los países occidentales con el objetivo de reducir el papeleo. En América Latina, el enfoque de las reformas es combatir la corrupción. El objetivo principal de las AD en los países occidentales es mejorar la economía, la eficiencia y la efectividad mientras que, en Latinoamérica, es mejorar la rendición de cuentas y la transparencia. Dichos objetivos no se ignoran en los países occidentales, pero las AD no se usan para conseguirlos. Como resultado, en este escenario, la AD es una pequeña parte del reporte integrado con alto contenido de asuntos legales, y pone poca atención a la economía, la eficiencia y la efectividad. Otros elementos que difieren entre ambos contextos son el papel de la subcontratación y de las políticas públicas. El primero tiene mayor presencia en países occidentales, sobre todo en Reino Unido (Torres *et al.*, 2016; Yetano, 2014), y el segundo tiene menor presencia en ellos. Como resultado, el nivel de implementación de ese tipo de auditorías varía en los países latinoamericanos, y los objetivos e implementaciones difieren de aquellos de los países occidentales. La ausencia de interés en la subcontratación puede no sólo deberse a la falta de confianza en el sector privado, sino también a la falta de voluntad de los observadores externos en las actividades del sector público.

Los resultados también confirman que las situaciones política y económica afectan el desarrollo de las AD. Los países que muestran mayor desarrollo de AD son los que tienen menores niveles de corrupción, democracias más fuertes, mayor competitividad y menores riesgos. Esto indica que se requieren otras reformas antes de implementar las AD. En contraste, la ayuda recibida de organizaciones internacionales y la inversión extranjera no influyen en el desarrollo de las AD. En este escenario, los estándares de Intosai pueden actuar como vehículo de cambio y ayudar a las IAS a avanzar, como sugiere Araya (2013), los protocolos ayudan a institucionalizar cambios. Estudios futuros deberían probar la influencia de la ayuda externa y de la inversión extranjera en la implementación de reformas como la contabilidad y las auditorías financieras, que por lo general son requeridas, no sólo recomendadas, por las organizaciones internacionales.

## CONCLUSIONES

La AD en países latinoamericanos podría considerarse poco desarrollada. Las situaciones políticas y económicas obstaculizan el desarrollo de técnicas avanzadas de la NGP. En este escenario, las AD podrían necesitar un mayor grado de adaptación

del necesario cuando una reforma del sector público se adopta en un país occidental. Debe subrayarse que la adopción sin adaptación casi nunca es exitosa. Para una mejor implementación de las AD se requieren reformas adicionales, en los campos de contabilidad de costos y de medición de desempeño, para mejorar la disposición de los organismos auditados. Las IAS deben considerar las razones para introducir las AD. El objetivo de mejorar la rendición de cuentas y la transparencia no debería ignorarse, pero la economía, la eficiencia y la eficacia son atributos centrales de las AD.

La trascendencia de las AD está vinculada con el grado de implementación de las recomendaciones. En los países latinoamericanos, con un mayor nivel de desarrollo de las auditorías de desempeño, se deberían esforzar por seguir una mayor cantidad de recomendaciones de los auditores. Mientras tanto, los países que sólo tienen un marco de AD y buenas intenciones para el futuro, deberían establecer una estrategia para implementar esta técnica en la práctica. Para hacerlo, las revisiones por pares que apoya la Olacef, y en las que México fue pionero en Latinoamérica, son un punto inicial interesante.

Con el fin de impulsar la mejoría gerencial prometida con la implementación de las AD, los países latinoamericanos deberían ayudar a auditados y auditores. Con respecto a los auditados, se necesita mayor preparación para las AD, la implementación de indicadores de desempeño es un primer paso. Sin embargo, cuando no está disponible la información, el papel de las IAS debería ir más allá de apuntar la carencia; deberían adoptar un papel activo ayudando al auditor a crear la capacidad de desarrollar herramientas de desempeño. De igual forma, los auditores deberían tomar un papel activo en la implementación de las recomendaciones. El seguimiento es esencial para aumentar el nivel de las recomendaciones implementadas. Los auditores y las IAS deberían también dar pasos adicionales para desarrollar la capacidad adecuada dentro de la institución para llevar a cabo AD, con suficiente capacitación para obtener la experiencia requerida. Si los recursos para capacitación son escasos, la subcontratación y la cooperación con otras IAS o instituciones privadas deberían mejorar la capacidad de los auditores de llevar a cabo las AD y aprender de las mejores prácticas. ■

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Araya, I.A. (2013), "Informal Institutions and Horizontal Accountability: Protocols in the Chilean Budgetary Process", *Latin American Politics and Society*, 55(4), pp. 74-94.
- Arthur, A., L.T. Rydland y K. Amundsen (2012), "The User Perspective in Performance Auditing: A Case Study of Norway", *American Journal of Evaluation*, 33(1), pp. 44-59.

- Banco Mundial (2010), *Results, Performance Budgeting and Trust in Government*, Washington, D.C.: Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento/Banco Mundial.
- Beasley, M., B. Branson y D. Pagach (2015), "An Analysis of the Maturity and Strategic Impact of Investments in ERM", *Journal of Accounting and Public Policy*, 34(3), pp. 219-243.
- Blume, L. y S. Voigt (2007), "Supreme Audit Institutions: Supremely Superfluous? A Cross Country Assessment", documento de trabajo 3/2007, International Centre for Economic Research (ICER), disponible en: <http://www.icer.it/docs/wp2007/ICERwp03-07.pdf> [fecha de consulta: marzo de 2017].
- Bonsón, E., L. Torres, S. Royo y F. Flores (2012), "Local e-Government 2.0: Social Media and Corporate Transparency in Municipalities", *Government Information Quarterly*, 29(2), pp. 123-132.
- Bovens, M., T. Schillemans y P.T. Hart (2008), "Does Public Accountability Work? An Assessment Tool", *Public Administration*, 86(1), pp. 225-242.
- Bowerman, M., G. Francis, A. Ball y J. Fry (2002), "The Evolution of Benchmarking in UK Local Authorities", *Benchmarking: An International Journal*, 9(5), pp. 429-449.
- Brown, R. (1980), "Auditing and Public Administration: The Unrealized Partnership", *Public Administration Review*, mayo-junio, pp. 259-265.
- Brusca, I., M. Gómez-Villegas y V. Montesinos (2016), "Public Financial Management Reforms: The Role of Ipsas in Latin-America", *Public Administration and Development*, 36(1), pp. 51-64.
- Caba-Pérez, C. y A. López-Hernández (2007), "Latin-American Public Financial Reporting: Recent and Future Development", *Public Administration and Development*, 27(2), pp. 139-157.
- Deegan, C. (2006), "Legitimacy Theory", en Z. Hoque (ed.), *Methodological Issues in Accounting Research: Theories, Methods and Issues*, Londres: Spiramus Press, pp. 161-182.
- DiMaggio, P.J. y W. Powell (1983), "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields", *American Sociological Review*, 48(2), pp. 147-160.
- DiMaggio, P.J. y W. Powell (2000), "The Iron Cage Revisited Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields", en J.A.C. Baum y F. Dobbin (eds.), *Economics Meets Sociology in Strategic Management*, Bingley: Emerald Group Publishing, pp.143-166.
- Erverk, J. (2002), "Measuring Performance Audit effectiveness: The Case of Estonia" (tesis de maestría), Universidad de Tartu.
- Eurorai (Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público) (2004), *Regional Public Sector Audit Institutions in Europe*, disponible en: <http://www.eurorai.org/> [fecha de consulta: marzo de 2017].

- Glynn, J.J. y M.P. Murphy (1996), "Public Management: Failing Accountabilities and Failing Performance Review", *International Journal of Public Sector Management*, 9(5-6), pp. 125-137.
- Hatherly, D.J. y L.D. Parker (1988), Performance Auditing Outcomes: A Comparative Study, *Financial Accountability and Management*, 4(1).
- Hennessy, D. y C. Hicks (2003), "The Ideal Attributes of Chief Nurses in Europe: A Delphi Study", *Journal of Advanced Nursing*, 43(5), pp. 441-448.
- Intosai (International Organisation of Supreme Audit Institutions) (2010), *Performance Audit Guidelines: Key Principles*, Johannesburgo: Intosai.
- 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, pp. 75-84.
- Johnsen, A., P. Meklin y J. Vakkuri (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), pp. 583-599.
- Lafuente, M., F. Rojas y L. Agosta (2012), "Mejorar la calidad de las políticas públicas para restaurar la confianza en el gobierno", *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, 52, pp. 1-11.
- Lapsley, I. y C.K.M. Pong (2000), "Modernization Versus Problematization: Value-for-money Audits in Public Services", *The European Accounting Review*, 9(4), pp. 541-567.
- Latinobarómetro. [www.latinobarometro.org/](http://www.latinobarometro.org/) (2015).
- Lonsdale, J. (2000), "Developments in Value-For-Money Audit Methods: Impacts and Implications", *International Review of Administrative Sciences*, 66(1), pp. 73-89.
- Manning, N. y G. Shepherd (2009), "Reforma de la gestión pública: ¿Qué debe aprender América Latina de la OCDE?", *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, 44, pp. 5-56.
- Meyer, J.W. (1985), "Institutional and Organizational Rationalization in the Mental-Health System", *American Behavioral Scientist*, 28(5), pp. 587-600.
- Meyer, J.W. y B. Rowan (1977), "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony", *The American Journal of Sociology*, 83(2), pp. 340-363.
- Mitchell, R.K., B.R. Agle y D.J. Wood (1997), "Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts", *The Academy of Management Review*, 22(4), pp. 853-886.
- Morin, D. (2001), "Influence of Value for Money Audit on Public Administrations: Looking Beyond Appearances", *Financial Accountability and Management*, 17(2), pp. 99-117.
- Morin, D. (2004), "Measuring the Impact of Value-for-money Audits: A Model for Surveying Audited Managers", *Canadian Public Administration*, 47(2), pp. 141-164.
- Morin, D. (2008), "Auditors General's Universe Revisited", *Managerial Auditing Journal*, 23(7), pp. 697-720.

- Neu, D., E. Ocampo Gómez, C. Graham y M. Heincke (2006), “‘Informing’ Technologies and the World Bank”, *Accounting, Organizations and Society*, 31(7), pp. 635-662.
- Neu, D., L. Silva y E. Ocampo Gómez (2008), “Diffusing Financial Practices in Latin American Higher Education: Understanding the Intersection between Global Influence and the Local Context”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(1), pp. 49-77.
- Neu, D., J. Everett y A.S. Rahaman (2009), “Accounting Assemblages, Desire, and the Body without Organs: A Case Study of International Development Lending in Latin America”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(3), pp. 319-350.
- Olacefs (Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores) (2011), *Informe de actividades del Comité de Capacitación Regional (CCR) ejecutadas en el marco del proyecto (giz-Olacefs)*, Lima: Olacefs.
- Osborne, D. y T. Gaebler (1992), *Reinventing Government*, Boston: Addison-Wesley.
- Pina, V., L. Torres y A. Yetano (2009), “Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches”, *European Accounting Review*, 18(4), pp. 765-807.
- Pina, V., L. Torres y A. Yetano (2011), “The Implementation of Strategic Management in Local Governments: An International Delphi Study”, *Public Administration Quarterly*, 35(4), pp. 551-590.
- Pollitt, C., X. Gire, J. Lonsdale, R. Mull, H. Summa y M. Waerness (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), pp. 376-382.
- Powell, W. (1991), “Expanding the Scope of Institutional Analysis”, en W.W. Powell y P. DiMaggio (eds.), *The New Institutionalism in Organisational Analysis*, Londres: The University of Chicago Press, pp. 1-38.
- Power, M. (2003), “Evaluating the Audit Explosion”, *Law & Policy*, 25(3), pp. 185-202.
- Radcliffe, V.S. (1998), “Efficiency Audit: An Assembly of Rationalities and Programmes”, *Accounting, Organizations and Society*, 23(4), pp. 377-410.
- Rahaman, A.S., S. Lawrence y J. Roper (2004), “Social and Environmental Reporting at the VRA: Institutionalised Legitimacy or Legitimation Crisis?”, *Critical Perspectives on Accounting*, 15(1), pp. 35-56.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2013), “Political Accountability and Performance Audit: The Case of The Auditor General in Norway”, *Public Administration*, 91(3), pp. 680-695.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2015), “Resistance to Control: Norwegian Ministries’ and Agencies’ Reactions to Performance Audit”, *Public Organization Review*, 15(1), pp. 17-32.
- Ribeiro Nardes, J.A. (2014), *Resumen ejecutivo del informe de actividades de la presidencia*

- de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores*, Brasilia: Olacefs, pp. 1-21.
- Rodrigues, L.L. y R. Craig (2007), "Assessing International Accounting Harmonization Using Hegelian Dialectic, Isomorphism and Foucault", *Critical Perspectives on Accounting*, 18(6), pp. 739-757.
- Santiso, C. (2003), "Another Lost Decade? The Future of Reform in Latin America", *Public Administration and Development*, 23(4), pp. 297-305.
- Suchman, M.C. (1995), "Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches", *The Academy of Management Review*, 20(3), pp. 571-610.
- Torres, L., V. Pina y S. Royo (2005), "E-Government and the Transformation of Public Administrations in EU Countries: Beyond NPM or Just a Second Wave of Reforms?", *Online Information Review*, 29(5), pp. 531-553.
- Torres, L., V. Pina, B. Acerete y S. Royo (2009), "E-Government and Accountability in EU Local Governments", en C. Reddick (ed.), *Handbook of Research on Strategies for Local e-Government Adoption and Implementation: Comparative Studies*, Hersey: IGI Global, pp. 186-205.
- Torres, L., V. Pina y A. Yetano (2011), "Performance Measurement in Spanish Local Governments: A Cross-case Comparison Study", *Public Administration*, 89(3), pp. 1081-1109.
- Torres, L., A. Yetano y V. Pina (2016), "Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices", *Administration & Society*, 51(3), pp. 431-462, DOI: <https://doi.org/10.1177/0095399716658500>.
- Tribunal de Cuentas de la Unión (2014), *Informe sobre el curso virtual de auditoría de rendimiento*, Brasilia: Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil/Olacefs, pp. 1-2.
- Van Looke, E. y V. Put (2011), "The Impact of Performance Audits: A Review of the Existing Evidence", en J. Lonsdale, P. Wilkins y T. Ling (eds.), *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*, Cheltenham: Edward Elgar, pp. 175-208.
- Weets, K. (2011), "Impact at Local Government Level: A Multiple Case Study", en J. Lonsdale, P. Wilkins y T. Ling (eds.), *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*, Cheltenham: Edward Elgar, pp. 248-267.
- Yetano, A. (2014), "The Diffusion of Value for Money Auditing at Regional Level: A Comparative Study of the United Kingdom, Germany and Spain", *Gestión y Política Pública*, XXIII(2), pp. 421-464.
- Yetano, A., S. Royo y B. Acerete (2010), "What is Driving the Increasing Presence of Citizen Participation Initiatives?", *Environment and Planning C: Government and Policy*, 28(5), pp. 783-802.

## ANEXO 1. CUESTIONARIO REDUCIDO

### Sección A

1. ¿Qué motivó a la IAS a llevar a cabo auditorías de desempeño?
2. Los desarrollos en auditorías de desempeño han llevado a: (un mayor énfasis en eficiencia y ahorros; un mayor énfasis en consecución de metas (efectividad); un mayor uso de indicadores de desempeño en el sector público; otras reformas).
3. Indique qué tan de acuerdo está con la subcontratación de auditorías de desempeño.
4. ¿Acaso la IAS tiene suficiente independencia para garantizar sus propias iniciativas y responsabilidades?

### Sección B

5. Indique qué tan de acuerdo está con las siguientes declaraciones sobre los procedimientos y criterios de las auditorías de desempeño: (diseño y objetivos; planeación; efectos en los resultados).
6. Por favor indique el tipo más importante de auditorías de desempeño.
7. ¿Considera que sería interesante incluir la evaluación de políticas públicas dentro del marco legal de las auditorías de desempeño?
8. Los organismos auditados tienen indicadores de costos, indicadores de eficiencia y objetivos.
9. Acciones que se toman cuando no hay información disponible sobre costos, eficiencia y objetivos.
10. Indique en qué grado afectan las siguientes limitaciones a las auditorías de desempeño.
11. ¿Qué tan seguido deberían hacerse las auditorías de desempeño?

### Sección C

12. La calidad y utilidad de los reportes de auditorías es mayor cuando: hay mejoras viables y tangibles; planes de acción y recomendaciones claras.
13. ¿Los reportes de auditorías podrían tener un formato estándar?
14. Los reportes de auditoría deberían ser (claros y comprensibles; permitir justificaciones; establecer una agenda para recomendaciones).
15. ¿Qué porcentaje de recomendaciones implementan los organismos auditados?
16. ¿En qué grado el monitor de implementación de recomendaciones de la IAS analiza los cambios y lleva a cabo seguimientos de las auditorías?

17. ¿Considera apropiado que la IAS proponga fechas límites para implementar recomendaciones al organismo auditado?
18. ¿Considera apropiado que la IAS asesore y dé seguimiento a los organismos auditados en la implementación de recomendaciones?
19. La implementación de recomendaciones la lleva a cabo (organismo auditado; gobierno; parlamento).
20. ¿Acaso las auditorías de desempeño llevaron a la privatización o a la subcontratación de organismos o servicios?
22. ¿Cree que los organismos auditados deberían informar a las IAS sobre las recomendaciones implementadas y los beneficios financieros obtenidos?

#### **Sección D**

23. ¿Cree que va a aumentar el uso de auditorías de desempeño?
24. En el futuro, ¿en qué grado podría contribuir cada uno de estos tres temas AD a las mejoras gerenciales? (economía, eficiencia y efectividad)
25. ¿En qué grado considera que la participación ciudadana podría ayudar a sugerir áreas para los planes anuales de las IAS?
26. ¿En qué grado está de acuerdo con las siguientes declaraciones sobre revisión por pares (fortalecer prácticas, promover mejores prácticas, asegurar la solidez de AD)?



## ANEXO 2. MARCO DE AUDITORÍAS DE DESEMPEÑO EN AMÉRICA LATINA

1. ¿Qué motivó a la IAS a llevar a cabo auditorías de desempeño? (Marque todas las que apliquen)				(%)	N
Mandato legal (parlamento)				77.78	14
Mejorar la rendición de cuentas y la transparencia de los organismos públicos				77.78	14
Responsabilizar a los organismos públicos por sus acciones				44.44	8
Cooperar en la lucha contra la corrupción				44.44	8
Otro:				27.78	5
2. ¿La IAS tiene suficiente independencia para garantizar sus propias iniciativas y responsabilidades?				Sí (%)	N (%)
				83.33	16.67
3. Los desarrollos en auditorías de desempeño han llevado a:	1 o 2* (%)	3 (%)	4 o 5 (%)	1a**	2a
a) Un mayor énfasis en eficiencia y ahorros	11.11	11.11	77.78	3.44	4.17
b) Un mayor énfasis en consecución de metas (efectividad)	11.11	27.78	61.11	3.94	
c) Un mayor uso de indicadores de desempeño en el sector público	5.56	33.33	61.11	3.78	
d) Otras reformas	61.11	16.67	22.22	2.22	
4. Indique qué tan de acuerdo está con las siguientes declaraciones sobre la subcontratación de auditorías de desempeño:	1 o 2 (%)	3 (%)	4 o 5 (%)	1a	2a
g) La subcontratación es una consecuencia de la falta de recursos humanos para lidiar con todos los organismos públicos que deben auditarse	23.53	11.76	64.71	3.18	3.65
h) La subcontratación ofrece experiencia y conocimiento teórico-práctico adicionales para llevar a cabo este tipo de auditorías a menor costo	50.98	35.29	11.76	2.24	
i) La subcontratación da flexibilidad al plan de trabajo anual	41.18	35.29	23.53	2.59	2.71
j) La subcontratación requiere supervisión y monitoreo de calidad por parte de la IAS	22.22	5.56	72.22	3.53	3.83
k) La subcontratación se usará más en el futuro	63.07	23.53	11.76	2.24	
l) No es apropiado subcontratar empresas privadas	38.89	22.22	38.89	3.41	3.17

Fuente: Elaboración propia. \*De 1-totalmente en desacuerdo a 5- totalmente de acuerdo; \*\*1ª ronda y 2ª ronda.

**Ana Yetano.** Profesora Titular de Universidad del Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Zaragoza. Su investigación se centra en la medición del rendimiento en el sector público y en la auditoría pública. Ha publicado trabajos en revistas como *Public Administration*, *European Accounting Review*, *Environment and Planning C: Government and Policy* y *Public Performance and Management Review*. Trabaja en el grupo de investigación gespublica (<http://gespublica.unizar.es>).

**Blanca Isela Castillejos.** Trabaja en la Universidad Autónoma de Chiapas, y ha trabajado y colaborado en distintos departamentos de dicha universidad, así como en la oficina del rector. Realizó su doctorado en España en la Universidad de Zaragoza con la que colabora en temas de investigación.