

## REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA SOBRE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES EN EL CONTEXTO IBEROAMERICANO

Liliana Marcela Scoponi<sup>1</sup>, Carlos Alberto Ferreira<sup>2</sup>, Gaspar San Román<sup>3</sup>

### RESUMEN

En este trabajo se realiza un relevamiento de estudios de lengua hispana y portuguesa sobre las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) en el ámbito iberoamericano, publicados en un período de veintidós años entre los años 2000 y 2022. Las búsquedas se realizaron en las bases de datos de Google Académico, Dialnet y Redalyc, utilizando palabras claves. Las publicaciones se clasificaron en ocho dimensiones y se analizaron según la metodología empleada, la procedencia de sus autores y la evolución en el tiempo. Se observó que hay una escasa variedad de países en el contexto iberoamericano que desarrollan trabajos sobre el tema. En un período reciente se advirtió un interés creciente por el estudio de las siguientes dimensiones: Transparencia y rendición de cuentas; Valor y beneficios de las EFS y Desarrollo Sostenible. Finalmente, a partir de las problemáticas detectadas, se proponen ejes de evaluación de desempeño de la actividad de las EFS.

**Palabras clave:** control externo, transparencia, independencia, entidades fiscalizadoras superiores.

---

<sup>1</sup> Profesora Titular con dedicación exclusiva, Departamento de Ciencias de la Administración, Universidad Nacional del Sur. Correo electrónico: liliana.scoponi@uns.edu.ar

<sup>2</sup> Profesor Titular con dedicación exclusiva, Departamento de Ciencias de la Administración, Universidad Nacional del Sur. Correo electrónico: ferreira@uns.edu.ar

<sup>3</sup> Alumno avanzado de la carrera Contador Público, Becario del Programa de Fortalecimiento para la Investigación en Ciencias Económicas – Departamento de Ciencias de la Administración, Universidad Nacional del Sur. (Res. CDCA 304/22). Correo electrónico: gasparsr2010@gmail.com

## 1. INTRODUCCIÓN

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) son organismos especializados e independientes, encargados de fiscalizar la legalidad de los actos de la Administración Pública. Asisten al Poder Legislativo en su función de ejercer un control de eficacia, eficiencia y economía de la aplicación de los fondos por parte del Poder Ejecutivo. En países latinoamericanos, como la Argentina, estos organismos cobran vital importancia para realizar un control externo de la Administración Pública, de forma de no dañar la confianza de la ciudadanía, ni el sistema democrático, que propicien el desarrollo del país en un marco de institucionalidad. Como sostiene Núñez Pérez (2012) nadie puede gastar más de lo que ingresa, debiendo la Gestión Pública llevarse a cabo con total transparencia, rendir cuentas y entregar información confiable. Esto requiere que las zonas de impunidad de los ordenamientos jurídicos desaparezcan, ya que allí nace y crece la corrupción. Por lo tanto, las EFS no pueden ser débiles, ni ineficientes.

Es necesario entender que las EFS buscan generar beneficios para los ciudadanos, mediante la auditoría de la rendición de cuentas. Según la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) (2018), las EFS se encuentran trabajando para implementar las normas internacionales de auditoría, poner sus informes a disposición del público a tiempo y hacer un seguimiento para observar si las recomendaciones que hacen son implementadas o no. Si bien se vienen dando avances, estos se producen de forma lenta, por lo que se necesita hacer mucho más para que las EFS puedan alcanzar su máximo potencial, siendo fundamental que incorporen una evaluación periódica de su desempeño.

En la misma guía de la INTOSAI (2018) se sostiene que en un mundo en permanente cambio, las EFS deben actualizarse a las nuevas tecnologías, como las redes sociales, que modifican la información con la que cuentan los auditores. También estas nuevas tecnologías ayudan a acercarse a los ciudadanos, donde estos pueden informarse, opinar y exigir mayor transparencia y responsabilidad de los gobiernos.

“Las EFS pueden hacer mucho para mejorar su capacidad de llevar a cabo auditorías de alta calidad. Sin embargo, algunos de los cambios necesarios para lograr un mayor impacto y beneficiar a los ciudadanos están fuera de su control. Fortalecer la independencia de las EFS y mejorar el proceso de designación de su personal directivo es fundamental para el éxito de las EFS, pero a menudo

depende de la legislación y las acciones de los parlamentos y los gobiernos, así como del apoyo de la sociedad civil. Por lo tanto, las EFS necesitan robustecer su capacidad para interactuar con el entorno político, cultural, económico y social externo, establecer alianzas con grupos de interés claves y, en ocasiones, buscar el apoyo externo de la comunidad internacional de desarrollo” (INTOSAI, 2018, p. 14)

En el Manual de Auditoría de Desempeño de Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI (2021) se sostiene que una de las herramientas que poseen las EFS para cumplir con su función son las auditorías de desempeño, mediante las cuales se puede saber si un gobierno está utilizando sus recursos para cumplir de manera eficiente y eficaz con sus objetivos. A través de estas herramientas, se pretende examinar la implementación de las políticas del gobierno, los programas, el funcionamiento de las entidades, entre otros aspectos de la Gestión Pública. El objetivo fundamental de este tipo de auditoría es promover un gobierno eficiente, eficaz y económico, contribuyendo desde las EFS a la rendición de cuentas y la transparencia, aportando información, perspectivas y recomendaciones para establecer mejoras.

Bajo este contexto, el presente trabajo realiza una revisión de la bibliografía de lengua hispana y portuguesa sobre EFS en el ámbito iberoamericano, que procura identificar variables insoslayables de medición de desempeño en función de las problemáticas que detecten estos estudios, dado que las investigaciones sobre el rol de las EFS en el control externo se encontraron principalmente centradas en el contexto de países sajones o centroeuropeos, con una realidad institucional diferente en materia de control del Sector Público. Con esta revisión se busca reconocer temas de interés en los estudios actuales y vacíos en la literatura que impulsen futuras investigaciones y orienten áreas clave de evaluación de desempeño de estos organismos. Este análisis se realizó en el marco del PGI (Proyecto Grupo de Investigación) – 24C059 “Entidades Fiscalizadoras Superiores: propuesta de indicadores para su evaluación y valoración como órganos de control externo del Sector Público” de la Universidad Nacional del Sur.

El artículo se estructura de la siguiente manera: en la sección 2, se detalla el marco referencial utilizado; en la sección 3, se describe la metodología con la que se realizó la revisión; en la sección 4, se desarrollan los resultados obtenidos y, por último, en la sección 5, se exponen las consideraciones finales.

## 2. MARCO REFERENCIAL

Según Las Heras (2006) todo buen sistema moderno de control se basa en un sistema de información que tiene por finalidad definir los objetivos, establecer las medidas de seguimiento y proponer las soluciones específicas para corregir las desviaciones. Para que el control sea activo, debe influenciar para que se tomen las medidas en el futuro, que eviten que vuelvan a ocurrir los errores detectados.

“Los sistemas democráticos vieron la conveniencia de crear órganos especializados, encargados de auxiliar al Poder Legislativo en el ejercicio de su competencia de control de la gestión económico-financiera de la Administración Pública. Con la información técnica que éstos pudieran facilitar, se solucionaba tanto la posibilidad de monopolio informativo de la Administración, como la posibilidad de ejercicio, en sede parlamentaria, del control sobre la acción del Gobierno. Éstos son los llamados órganos de control externo, entidades de fiscalización superior o tribunales de cuentas” (Vallès Vives, 2002, p. 21). En la organización del control externo del Sector Público se presentan dos modelos. Por un lado, el modelo de Auditoría General que es adoptado por países anglosajones, como Reino Unido y Estados Unidos. Por otro, el modelo de Tribunal de Cuentas que emplean Francia, Italia o España. Ambos están presentes en la organización del control externo del Sector Público de la República Argentina.

La fiscalización al Sector Público es una herramienta muy importante para una sociedad democrática, por eso debe haber EFS fuertes que generen información sobre la actividad del Estado, ya que esto creará confianza en los ciudadanos, dada la rendición de cuentas, y propiciará que las personas que tienen a su cargo los fondos públicos, los administren con mayor responsabilidad, transparentemente.

Actualmente, se está discutiendo el rol de las EFS en cuanto al control del uso de los recursos públicos, la eficiencia, la eficacia. En el documento “Las Entidades Fiscalizadoras Superiores y la Rendición de Cuentas” de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) se detecta que los factores que determinan la calidad de la rendición de cuentas son, por un lado, que dicha rendición tiene un enfoque esencialmente financiero, lo cual limita el potencial transformador para que la gestión pública mejore, y por otro, que la mayoría de las limitaciones se originan en el proceso de planificación gubernamental. En el informe del Banco Mundial y la Organización Centroame-

ricana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OCCEFS, 2008) se ha desarrollado un modelo para calcular un índice del estado de la Rendición de Cuentas de las finanzas públicas, con base en indicadores de rendición de cuentas, estableciendo la metodología prevista para su construcción y cálculo. Se creó una página en internet donde los usuarios pueden tener acceso a estándares de la información de rendición de cuentas, sobre diversos países y años. El objetivo es que con esta información se puedan calcular indicadores para cada país. Se tomaron 41 indicadores repartidos en 16 dimensiones de rendición de cuentas, que a su vez también se agruparon en 4 grupos.

No todos los indicadores se pudieron calcular en todos los países, por la información disponible. Estos indicadores componen el índice y se representan en gráficos radiales. Cada indicador tiene una meta del 100%, pudiendo tomar valores de 0, 25, 50, 75 o 100, luego se califica a los indicadores con un promedio simple, otorgándoles a todos igual importancia, y de ahí surge el índice. Cabe aclarar que los resultados en el índice por país no son comparativos, por la diferencia normativa de la rendición de cuentas. En otras palabras, esta es una propuesta y aplicación de indicadores, acorde al marco normativo de cada país, con la finalidad de facilitar la fiscalización superior de la hacienda pública.

El fenómeno de la fiscalización superior obedece así a distintos modelos, dependiendo de las tradiciones administrativas y de la organización gubernamental. Respecto de cuál modelo es mejor, parecería que por sí sola esta pregunta no tiene respuesta, si las EFS no se analizan en función de las circunstancias del país en el cual desenvuelven su actuación. Para poder cumplir con sus funciones y garantizar su valor potencial a los ciudadanos, las EFS necesitan ser vistas como confiables. Por ello deben ser evaluadas objetivamente como competentes e independientes y rendir cuentas de sus operaciones (Fuentes Castro, 2014).

### **3. METODOLOGÍA**

El diseño de la investigación responde a un estudio cualitativo, con alcance en principio exploratorio y luego, descriptivo (Hernández Sampieri et al., 2010). En este trabajo se exponen los resultados de una revisión de estudios de lengua hispana y portuguesa sobre EFS en el ámbito iberoamericano, que se efectuó para identificar variables insoslayables a aplicar en la medición de desempeño de estas organizaciones, propias de este contexto.

Fueron seleccionados 29 artículos de revistas, trabajos presentados en congresos o simposios científicos, informes y tesis publicados en un período de veintidós años entre el año 2000 y el año 2022. Las búsquedas se realizaron en las bases de datos de Google Académico, Dialnet y Redalyc, utilizando las palabras claves: “Entidades Fiscalizadoras Superiores”; “Control Externo”; “Indicadores”; “Medición del Desempeño”; “Buenas prácticas”. También se indagó el sitio web de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS). Los trabajos se clasificaron empleando las dimensiones utilizadas en una revisión realizada por González-Díaz y García-Fernández (2016), agregando una adicional vinculada al Desarrollo Sostenible, según la propuesta de la INTOSAI (2019). Los datos se procesaron en planilla de cálculo y analizaron mediante la técnica de Análisis de Contenido (Bardin, 1977).

Las ocho dimensiones seleccionadas para clasificar los diversos trabajos, se definen de la siguiente manera:

- Cumplimiento de Mandato (González-Díaz y García-Fernández, 2016): Esta dimensión concentra trabajos que estudian las facultades de las EFS respecto al acceso a la información necesaria para desarrollar sus funciones. Estos trabajos tratan de dar respuesta a las preguntas ¿Qué funciones ejercen? ¿Es posible mejorar el cumplimiento y alcance de estas funciones?
- Independencia (González-Díaz y García-Fernández, 2016): Los trabajos bajo esta dimensión analizan la legislación de las EFS para comprobar si garantiza una adecuada independencia respecto al Poder Ejecutivo.
- Relaciones con el Poder Legislativo, Ejecutivo y entes auditados (González-Díaz y García-Fernández, 2016): En esta dimensión se encuentran trabajos que tratan sobre la relación de las EFS y los Poderes Legislativo y Ejecutivo, además de con los entes auditados.
- Personal, métodos de control y normativa (González-Díaz y García-Fernández, 2016): Comprende los trabajos que analizan los recursos humanos de los que disponen las EFS, así como metodologías y etapas específicas del proceso de auditoría y evaluación. También se presentan aquí trabajos sobre la normativa que rige a las EFS.
- Transparencia y rendición de cuentas (González-Díaz y García-Fernández, 2016): En estos estudios se investiga la forma en que las EFS rinden cuentas de su actuación, informan acerca de los resultados de las funciones encomendadas y facilitan información sobre ellas.

- Valor y beneficio de las EFS (González-Díaz y García-Fernández, 2016): Los trabajos de esta dimensión analizan el valor y los beneficios de las EFS para los gobiernos, entidades auditadas y para la sociedad en general.
- Historia y modelos (González-Díaz y García-Fernández, 2016): Esta dimensión engloba el análisis histórico, acontecimientos y la evolución de las EFS. Además, se encuadran aquí los trabajos relacionados con las alternativas de estructuración de las EFS, los modelos y la comparación entre éstos.
- Desarrollo Sostenible (INTOSAI, 2019): Comprende los trabajos que identifican la importancia del Desarrollo Sostenible en las EFS, para que fiscalicen sobre este tema a los entes auditados, que hayan adoptado los principios y prácticas de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas.

## 4. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

A partir del procesamiento de los trabajos relevados, a continuación, en el Cuadro 2, se presenta su clasificación en las distintas dimensiones definidas.

Los trabajos se agruparon en función de las problemáticas más salientes analizadas, ya que varios abordan más de una dimensión. También se categorizaron por tipo de documento, encontrándose mayoritariamente artículos de revistas y trabajos de tesis.

### 4.1. Análisis de las dimensiones identificadas

En esta sección se hará un breve análisis de los aportes en cada dimensión, destacando las principales conclusiones a las que arribaron los distintos autores en sus trabajos y mencionando también las limitaciones que encontraron.

#### 4.1.1. *Cumplimiento de mandato*

Álvarez Tolcheff (2009) destaca que las EFS son importantes dentro de las instituciones de un país, contribuyendo al buen gobierno y teniendo un papel relevante en la lucha contra la corrupción e indirectamente contra la pobreza. Sostiene además que es necesario que haya mecanismos, dispositivos y políticas para que los ciudadanos se aproximen a las EFS. Señala que evaluación y fiscalización o auditoría pública son similares, siendo la principal diferencia las distintas instituciones que

llevan a cabo una u otra. Cuestiona si la constitución de órganos *ad hoc* para la evaluación de políticas y programas públicos produce una evolución diferenciada de las dos actividades, que hasta la fecha difieren más en la teoría que en la realidad.

**Cuadro 2.** Categorización de trabajos revisados sobre EFS en el período 2000-2022.

Líneas de investigación González-Díaz y García-Fernández (2016)	Cantidad total de trabajos revisados	Cantidad por tipo de documento <sup>1</sup>					Autores
		R	C	I	L	T	
Cumplimiento de Mandato	4	1	1	-	-	2	Álvarez Tolcheff (2009), Castillejos Suastegui (2015), Calle Castillo y Quevedo Zalamea (2022), Cortés de Trejo (2022)
Independencia	1	1	-	-	-	-	Figuroa Neri (2017),
Relaciones con Poder Legislativo, Ejecutivo y entes auditados	1	-	-	-	-	1	Rudloff Pulgar (2012)
Personal, métodos de control y normativa	5	3	-	-	-	2	Jarquín, Paladini Ghisi (2000), Barros Gomes (2002), Molina y Roseth (2018), Gutiérrez Piñeira (2019), Reggi (2019), Giuliano (2020)
Transparencia y rendición de cuentas	9	2	-	3	1	3	Castaldelli Júnior y B. de Aquino (2011), Velásquez Leal e Insausti (2014), Rodrigues de Souza (2015), Valencia Tello y Karam de Moreno (2015), Chueiri (2016), Segura Rattagan (2017), Dajruch (2020), Guillán Montero (2021)
Valor y beneficio de las EFS	3	1	-	-	-	2	Núñez Pérez (2012), Ribeiro Santos da Nóbrega (2021), Lenardón (2022)
Historia y modelos	4	3	-	-	-	1	Las Heras (2006), da Silva Torres (2012), Fernández (2013), López (2017)
Desarrollo Sostenible (INTOSAI, 2019)	2	1	-	-	-	1	Alves (2018), Arantes Araújo, Oliveira Machado y Alves Ferreira (2020)
Totales	29	12	1	3	1	12	

\* Ref.: artículo de revista (R); trabajo en congreso científico (C); informe (I); capítulo de libro (L); tesis (T).

Fuente: Elaboración propia.

El trabajo de Castillejos Suastegui (2015) se centra en las EFS de América Latina y observa que la mayoría incluyen la realización de auditoría operativa, que a pesar de las distintas terminologías, todas coinciden en que el objetivo es evaluar

la economía, eficiencia y eficacia del Estado. Una de las observaciones que hace este trabajo de 2015 es que si bien los organismos publican información en sus páginas *web*, esta es escasa, con limitaciones de acceso, empleando documentos escaneados de difícil lectura, entre otros problemas. Concluye que en los últimos años se ha incrementado el interés por la auditoría operativa, por lo que hay un mayor énfasis en la eficiencia y el ahorro de costos, así como la evaluación del cumplimiento de objetivos y el uso de indicadores de gestión. Aunque la escasez e insuficiencia de información sobre costos y sistemas de indicadores de eficiencia es una limitación relevante. La autora menciona algunos problemas como la dificultad de cambiar normas y reglamentos y dudas sobre que las EFS tengan una estructura sólida en materia de auditoría operativa, pudiendo esto afectar la credibilidad de las recomendaciones y por lo tanto, también la implementación de dichas auditorías.

Calle Castillo y Quevedo Zalamea (2022) continúa con el análisis de las EFS de América Latina, en un estudio de 22 EFS de esta región. Concluye que hay similitud en la forma de asignación de competencias de las EFS y que la mayoría son asignadas por mandato constitucional. Las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs, por sus siglas en inglés) han tenido un gran impacto en las EFS, de 22 EFS, encontraron que 21 las aplican para regular el desarrollo del proceso auditor, considerando principios profesionales y normas específicas a la hora de realizar las auditorías. Las EFS se encuentran continuamente buscando incrementar la aplicación de las ISSAIs para fortalecer su labor fiscalizadora. Las EFS deben tratar de mantener su independencia con respecto de las demás funciones del Estado para garantizar un trabajo imparcial y objetivo.

El último trabajo de esta dimensión es el de Cortés de Trejo (2022), en el cual se enfatizan los fenómenos de contexto que influyen sobre los Estados Nacionales y sus sistemas de control público. A partir de allí, reitera la importancia de tener una visión objetiva sobre el real aporte que efectúan los modelos de EFS de control externo vigentes en el país, sus funciones y competencias como garantía del buen uso de los recursos públicos. Señala que informar auditorías con procedimientos de última generación y alcances no significa necesariamente que el sistema de control de la Hacienda Pública como un todo integrado e integral sea eficaz, puesto que depende del alcance de las funciones que definan la legislación. En cuanto a esto, la autora cuestiona las distintas reformas normativas que ha llevado a un vacío en el orden nacional argentino, que sólo tendrá solución si hay voluntad política para ello.

#### **4.1.2. Independencia**

Figueroa Neri (2017) destaca que la separación de poderes en Ejecutivo, Legislativo y Judicial se fundamenta en la separación de las funciones estatales correspondiente a estos tres órganos “separados, independientes y equilibrados entre sí”. Sin embargo, sostiene, que dada la complejidad de la actividad del Estado, las funciones estatales no siempre se llevan a cabo de manera separada o en exclusividad por un poder, teniendo que interactuar. Además, en las últimas décadas han surgido nuevos órganos constitucionales autónomos, lo cual ha hecho que se desestime la separación de poderes, tomando la teoría de la distinción y la colaboración.

De la separación de poderes surge la vigilancia que deben tener entre ellos para controlarse. El control sobresaliente es el que realiza el Legislativo sobre el Ejecutivo. El control financiero está compuesto por una serie de mecanismos durante las distintas fases del ciclo de la actividad financiera del Estado: elaboración y aprobación del presupuesto, ejecución del mismo, auditoría del gasto público y evaluación de la calidad del mismo. Dada la complejidad de la gestión financiera del sector público el control *ex post* del Poder Legislativo se concreta con el auxilio de un órgano especializado en auditoría gubernamental de los gastos públicos: las EFS. La independencia de las EFS respecto del poder Ejecutivo ha sido considerada como una cualidad imprescindible para el buen funcionamiento de estos órganos; no obstante, también se ha observado que las EFS deben ser independientes o autónomas del Legislativo para garantizar una fiscalización y auditorías imparciales y objetivas, alejadas de los intereses políticos o partidistas de los parlamentos.

#### **4.1.3. Relación con Poder Legislativo, Ejecutivo y entes auditados**

En virtud de lo anterior, en esta dimensión Rudloff (2012) busca entender ante quién responden y con quiénes se sienten comprometidos en el proceso de toma de decisión los directivos superiores de las EFS de Brasil y Chile. La investigación se ejecutó en las unidades encargadas de la fiscalización de servicios públicos regulados. Los resultados muestran diferencias entre las percepciones dominantes en cada EFS, pero al mismo tiempo devela múltiples semejanzas, principalmente en cuanto al ideal weberiano de la función pública.

La mayor similitud se refiere al predominio de los ideales weberianos de neutralidad burocrática en las percepciones de los directores de los dos órganos, reflejando, en cierto modo, el carácter independiente de las propias EFS. Todos los gerentes participantes se reconocieron influenciados por diferentes faros de comportamiento, extra o intra organizacionales, pero ninguno se agrupó en relación a los *stakeholders* o grupos de interés descritos en la literatura, reafirmando, una vez más, la independencia como factor determinante de la función. La independencia es el eje rector de las percepciones que predominan en los contextos analizados. Una de las limitaciones surge del hecho de que el trabajo se centra en entidades públicas como las EFS, en las que tanto sus servidores como ellas mismas, tienen características marcadamente diferentes a las de otros organismos públicos.

#### **4.1.4. Personal, métodos de control y normativa**

Paladini Ghisi (2000) menciona que la esencia de la gestión a través de indicadores es la búsqueda de la mejora institucional mediante la percepción de sus acciones y la comparación de sus resultados con parámetros previamente establecidos. Trabajar con indicadores puede requerir cambiar los estándares seguidos tradicionalmente por las auditorías gubernamentales. Tales cambios no siempre pueden ser promovidos, con la intensidad requerida, en períodos cortos de tiempo, ya que implican no sólo cambios en los estándares de gestión, sino también requieren la asimilación de una nueva cultura organizacional. Como advertencia, el autor señala que los indicadores deberían emplearse en la búsqueda incesante de mejorar el desempeño de las instituciones. Sin embargo, al ser parámetros comparativos, se guían, en gran parte, por los objetivos de la institución. Si las metas definidas institucionalmente no son adecuadas y realistas, los resultados presentados por los indicadores pueden expresar una falsa realidad.

Por su parte, el trabajo de Barros Gomes (2002) se centra en analizar la auditoría de gestión. El argumento sobre la auditoría de rendimiento proporcionada en este ensayo se concentró en los procesos políticos y organizacionales. Además, se buscó señalar que un análisis del aspecto gerencial de la auditoría de desempeño también es recomendable. "Como argumenta Nelson (1996), debido al hecho de que la Gestión Pública, como campo de estudio de las políticas públicas, es un área de métodos y objetos difusos, se vuelve muy poco probable crear mecanismos de acumulación sistemática de conocimiento y creación de una teoría general. Pero de ninguna manera se debe abandonar la idea de "conocer

y transformar el mundo” al mismo tiempo. Quizás este sea el mayor desafío de los auditores de desempeño de la gestión gubernamental, ya que además del conocimiento de sus objetos de estudio, los auditores deben proponer cambios significativos en las prácticas de gestión del organismo, proyecto, programa o actividad del gobierno auditado, con miras a aumentar la rendición de cuentas democrática, así como mejorar el servicio público” (Barros Gomes, 2002, p. 69).

Jarquín, Molina y Roseth (2018) continúa con la idea anterior, postulando que a partir de la Auditoría de Desempeño (AD), las EFS buscan profundizar su contribución a la gestión pública, expandiendo el foco de la labor de auditoría a la identificación de oportunidades de mejora en la eficiencia, eficacia y economía. Para que la AD en nuestra región logre efectivamente aportar más y mejor a la gestión pública y a la sociedad en general, las EFS enfrentan dos grandes desafíos. Por un lado, la limitada medición y divulgación de los costos y beneficios de la AD. Por el otro, el limitado apoyo de tres actores clave para lograr el objetivo de la AD de mejorar el programa de gobierno auditado: i) los responsables de los programas de gobierno a auditar, que deberían apropiarse y comprometerse con las recomendaciones y el plan de acción; ii) los legisladores con función de fiscalización y atribuciones presupuestarias, que deberían promover la práctica de AD y procurar los recursos financieros necesarios ante costos incrementales asociados, y iii) los ciudadanos, que deberían apalancar la capacidad de las EFS en el monitoreo del desempeño y la detección de irregularidades. Los autores sostienen que la participación ciudadana es uno de los principales aspectos que hay que fortalecer. Una de las limitaciones de este trabajo es que no se abarcó la efectividad de las AD en la región. Hasta aquí los autores se centraron en los procesos de auditoría y específicamente en la AD.

Los últimos dos autores desarrollan sus trabajos sobre la legislación. Así Reggi (2019) destaca que la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría asegura un cierto nivel de calidad y consistencia de las auditorías, dotando de credibilidad a las EFS que las aplican. Sostiene que el juicio profesional juega un papel clave, dado que el auditor tiene que definir lo que es importante y lo que puede prescindir. Se entiende como juicio profesional a la aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia del auditor. Su correcto uso le permitirá documentar las bases sobre las cuales se consideraron conclusiones respecto al concepto de materialidad como eje transversal en la auditoría. Siguiendo con lo referido a la normativa, Gutiérrez Piñeira (2019) destaca que la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), globalmente, y la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Supe-

riores (OLACEFS), regionalmente, son organismos internacionales por excelencia en materia de auditoría gubernamental, que son un referente para que las EFS puedan implementar normas que coadyuven al adecuado ejercicio de la labor de auditoría gubernamental. La aplicación de las normas profesionales emitidas por INTOSAI (ISSAIs) agrega credibilidad a la labor de fiscalización, dándole mayor transparencia, elevando el nivel de profesionalismo, fortaleciendo la calidad del trabajo que realizan las EFS, ya que fomenta ejercicios comparativos, revisiones entre pares y auditorías paralelas, además de lo principal que es brindarle acceso a un marco común y amplio de normas que son permanentemente actualizadas.

#### **4.1.5. Transparencia y rendición de cuentas**

En el estudio de Castaldelli Júnior y B. de Aquino (2011) se realiza un análisis de los informes de gestión emitidos anualmente por la EFS brasileñas (informes de 1993 a 2009). Estos autores demostraron que la divulgación del desempeño de la organización todavía se basa en gran medida en indicadores de *outputs*. Los informes de gestión son poco informativos en aspectos relevantes para que el usuario externo a la TCU (Tribunal de Cuentas de la Unión – Brasil) pueda construir una percepción de desempeño de los aspectos de eficiencia, economía y efectividad de los recursos aplicados por la Corte. Entre las limitaciones, se destaca que la evaluación del desempeño del órgano a lo largo de los años se ve obstaculizada por la baja comparabilidad de la serie de indicadores y por la inestabilidad del contenido informativo de esta serie a lo largo del tiempo. Los indicadores también muestran inconsistencias e información divergente para el mismo período, lo cual refleja la complejidad de su construcción e implementación. Comparativamente, se analiza que la rendición de cuentas de los tribunales argentino y español tiene demandas de *accountability* similares a las brasileñas, que revelan poca información sobre la actividad llevada a cabo, sin ninguna información o mención de desempeño. En cambio, las EFS norteamericanas y anglosajonas cuentan con un mayor nivel de rendición de cuentas, incluyendo la auditoría externa de la información proporcionada.

Posteriormente, el trabajo de Velásquez Leal e Insausti (2014) sostiene que si bien la calidad de la rendición de cuentas en América Latina está determinada por factores múltiples, es importante destacar un interés creciente por fortalecer y mejorar la gestión pública. En la actualidad las EFS presentan una serie de desafíos para optimizar la rendición de cuentas, referidos a: mejorar el alcance normativo; mejorar la capacidad técnica institucional para rendir cuentas; abrir y fortalecer espacios de

interacción con los ciudadanos; implementar mejoras tecnológicas a los sistemas de información y comunicaciones; asegurar la disponibilidad de recursos humanos, físicos y financieros; y, desarrollar incentivos institucionales y sociales para establecer una cultura de probidad, transparencia y rendición de cuentas.

Surge con claridad del trabajo de Moreno (2015), que los mecanismos de *accountability* horizontal permiten un mayor control sobre las acciones de gobierno que derivan en el bienestar, o no, de la sociedad. Las EFS podrían, como entes autónomos y técnicos, ser una herramienta de fortalecimiento de dicha *accountability* horizontal. Un aporte de este trabajo indica que, si se trabaja para mejorar la calidad de los Informes de Auditoría y los diseños institucionales para realizar controles más profundos y no sólo formales, se estará apostando a la rendición de cuentas horizontal, y consecuentemente también a la *accountability* vertical de los funcionarios frente a la ciudadanía. El autor indica que los gestores públicos deben rendir cuentas de la eficiencia y eficacia de su actuación y no solamente de la corrección formal de sus procedimientos.

Por su parte, Rodrigues de Souza (2015) menciona que las EFS son las encargadas de realizar una auditoría anual de las cuentas públicas, la cual, según el país en el que nos encontremos, tendrá sus características y necesidades diferenciadas, presentándolas en su legislación, normas y procedimientos, los cuales se describen y analizan en este estudio. El propósito del trabajo es averiguar las divergencias a través de investigaciones bibliográficas comparativas, entre las EFS de Brasil, Uruguay, Paraguay y Portugal. Se concluyó, con base en las comparaciones, que no hay divergencias relevantes entre cada órgano de control externo, que comprometan la facultad de comparación entre la información publicada de diferentes países.

El artículo de Valencia Tello y Karam de Chueiri (2016) continúa haciendo un análisis sobre las EFS de la región, donde aprecian que hay una crisis institucional en los Estados latinoamericanos, que atribuyen en parte a los escándalos de corrupción, por lo que destacan que es fundamental fortalecer los mecanismos de *accountability* y rendición de cuentas para mejorar la gestión pública, la transparencia y la participación ciudadana. Identificaron que en la Argentina, el vacío normativo en cuanto a los órganos y procedimientos de control, además de ser un punto de conflicto entre funcionarios públicos y políticos, es la causa principal de la inexistencia de controles objetivos e imparciales. Al no haber reglas claras en materia de control las instituciones competentes, no pueden limitar el poder de forma efectiva, dado que existirán interpretaciones diversas y conflictivas que im-

pedirán el diálogo entre los funcionarios responsables. Además, se impide la participación ciudadana sobre el desempeño de las entidades, lo que representa una limitación importante para el buen desarrollo de la democracia y la transparencia en la Argentina. Aun así, en los últimos años se evidencia mejoría en la forma de aplicar los controles y en la publicidad de los informes de los órganos de control.

Segura Rattagan (2017) señala también que los sistemas de rendición de cuentas y los organismos de control deben construir su legitimidad dando cuenta de sus acciones a la ciudadanía, para lo cual, deben seguir fortaleciendo sus capacidades de actuación. Para ello, es necesario fortalecer a las instituciones de control en el marco de un proceso político general que propugne por un Estado fuerte apoyado en valores como la solidaridad, la responsabilidad, la equidad, la inclusión y el compromiso con el trabajo. Porque el control refiere no sólo al cumplimiento de normas y procedimientos, sino que debe fundarse en una disposición ética que enmarque la tarea en un objetivo social trascendente. En conclusión, los organismos de control tienen el desafío de ganar en institucionalidad y en capacidad de gestión frente a los poderes a controlar, así como revalidar continuamente la legitimidad de su accionar frente a una ciudadanía cada vez más exigente. La consolidación de Estados presentes y dinámicos brinda mejores posibilidades para el desarrollo de los organismos de control, pero deben profundizarse los mecanismos de participación ciudadana para poder alcanzar todas las potencialidades de estas instituciones.

En la tesis de Dajruch (2020) se realiza un exhaustivo análisis de 22 EFS de Latinoamérica, donde se crea un modelo de medición de mecanismos de transparencia activa y pasiva denominada "ITAP", a través de indicadores. Con los resultados realizó un análisis acerca de las dimensiones que propuso, mediante la identificación de las fortalezas de los organismos en materia de transparencia y los aspectos susceptibles de mejora. Además estableció comparaciones entre los organismos y determinó resultados porcentuales en base a los valores asignados a cada indicador. Este trabajo se considera un gran aporte, ya que podrían establecerse varias comparaciones, investigaciones, estudios con diferentes perspectivas de enfoque y objetivos, que permitan determinar qué aspectos de las EFS podrían mejorar para optimizar sus niveles de transparencia y acceso a la información pública. Además, la herramienta creada en esta investigación, puede servir para futuras mediciones y comparaciones de organismos de control, como también para aquellas entidades que de modo individual deseen someterse a la medición a fin de evaluar el nivel de transparencia que ofrecen a la ciudadanía en general.

#### **4.1.6. Valor y beneficios de las EFS**

Según Núñez Pérez (2012) la relación entre la gran cantidad de fines sociales y pocos medios económicos-financieros, obliga a establecer prioridades y adoptar mecanismos de actuación que garanticen la máxima eficacia de los recursos públicos. Para que se logre dicha eficacia debe haber una gestión eficiente de todos los recursos disponibles. Es por esto la importancia del control.

La situación de independencia y de supremacía de las EFS, junto con la vinculación con el Congreso, las sitúa en una posición favorable para intervenir y controlar. Las EFS suponen una aportación y un reforzamiento de la fiabilidad y representatividad de la información disponible y un impulso a la transparencia en la gestión pública y a la asunción de las responsabilidades que pudieran derivarse de la misma, propiciando, asimismo, la participación y el conocimiento fundado de los ciudadanos de los resultados de decisiones tomadas. La actuación de las EFS siempre será una importante contribución a la sostenibilidad del Estado de bienestar y a que la gestión pública sea un modelo de gestión eficiente y eficaz.

Ribeiro Santos da Nóbrega (2021) señala que el diseño de los mecanismos de control de la corrupción es bastante amplio. Las instituciones que luchan para combatirla, ejercen la *accountability horizontal* y su efectividad está relacionada con las decisiones que se toman mediante el control de las cuentas públicas, realizado a través del control externo, sobre todo, a través de instituciones técnicamente cubiertas de profesionalismo y autonomía, no sólo en la toma de decisiones, sino principalmente libre de influencias políticas partidarias. Resulta importante la presencia de instituciones que realicen una gobernanza efectiva, con indicadores de buena regulación y transparencia. La técnica utilizada en este trabajo reveló la asociación entre las instituciones de control horizontal y los niveles de corrupción en la región, por lo que se ve que la integridad pública puede encontrarse comprometida en ausencia de algunas condiciones importantes, como la autonomía de las auditorías, un sistema de justicia penal eficaz, más mecanismos horizontales de rendición de cuentas fuertemente consolidados, transparencia de datos gubernamentales y ente regulador integrados al sistema de control. Se corrobora la discusión planteada, del papel que juegan las instituciones que controlan la corrupción, en especial la EFS y su respectiva autonomía de decisión.

En Lenardón (2022) se propone que se debe continuar realizando el control legal, formal, numérico y documental de las actividades de obtención de los recursos y de su asignación por parte de los órganos ejecutores del presupuesto general.

Pero, se debe considerar que se forma parte de un sistema mayor, cuya finalidad es lograr un Estado de excelencia. Para ello, se debe adecuar la forma de trabajo de las EFS, ya que no resulta suficiente observar, recomendar y, aunque es importante, tampoco alcanza con aplicar las sanciones pertinentes en tiempo oportuno. Ahora deben realizarse aportes significativos y profesionales en la búsqueda de una mejor performance. En concreto, este trabajo propone un control externo que fiscalice la legitimidad, regularidad, formalidad de la ejecución presupuestaria, efectúe la auditoría financiera sobre la información que proporcionan los auditados, pero que avance hacia el control de gestión, siempre respetando el mandato legal. Todo ello con la consiguiente capacidad de juzgar administrativamente la rendición de cuentas, establecer los perjuicios producidos, resarcir el daño y promover las acciones previstas en la normativa para acusar al funcionario desleal y recuperar los fondos mal habidos. También propone exigir que el programa anual de la administración se confeccione con los preceptos del presupuesto por programas, permitiendo medir también el grado de alcance de una gestión de excelencia. Enumera una serie de requisitos que las EFS debieran cumplir para efectuar un mayor aporte en la lucha contra la corrupción, y de esta manera contribuirán con una mejor y mayor gobernanza, coadyuvando para que la Administración Pública cumpla con los objetivos para los que fue creada de manera efectiva, eficiente, económica, en tiempo oportuno y cuidando el medio ambiente para promover el desarrollo sustentable e integral de la sociedad y, a la vez, generar una cultura para que los servidores públicos asuman definitivamente su responsabilidad.

#### **4.1.7. Historia y modelos**

Las Heras (2006) hace un análisis crítico del cambio que introdujo la ley 24.156 en la Argentina, al exponer que la inexistencia de resolución de algunos déficits conceptuales ha afectado el cumplimiento de los objetivos de la reforma. Poco se ha avanzado en cumplir ciertas normas para generar un modelo de gestión y de comunicación social desarrollado en el marco conceptual de las "6 E". Señalando que la reforma "agrega, pero no quita", debe reconocerse que ciertas falencias en el logro de objetivos muestran una vez más la pérdida de oportunidad en el fortalecimiento de la calidad institucional del Estado en la Argentina. También recalca el hecho de que el análisis de las Cuentas de Inversión se realiza con una mora de más de diez años, trastoca el sentido político del presupuesto y del control de su ejecución por ausencia de una norma terminante respecto del procedimiento de evaluación y sobre todo, de un plazo perentorio, ya sea para su aprobación como para su rechazo. El autor plantea que se requiere un cambio

de eje en la instrumentación de toda normativa jurídica y en el rol de las instituciones como los pilares del desarrollo económico. Por más que la norma plantee objetivos innovadores, de poco sirve si no es consistente con el desempeño de un Estado proactivo. Con Ley de Contabilidad o con Ley de Administración Financiera, aún continuamos bajo el arcaico contexto de la cultura de una hacienda gastadora. Demás está decir la importancia de contar con una visión temporal de largo plazo, con una planificación estratégica de las misiones y funciones del Estado, y su interrelación con el mercado y la sociedad civil.

Por su parte, Da Silva Torres (2012) afirma que las EFS asumen la forma de un órgano auxiliar del Poder Legislativo, predominantemente, o del Judicial, a través de los Tribunales de Cuentas. En este trabajo se propone desarrollar un análisis de Derecho Comparado sobre el perfil normativo de las EFS, en el ámbito de los países miembros del Mercosur, y las perspectivas de control a través de la institución de la Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Mercosur y países Asociados – EFSUR.

Fernández (2013) destaca que la década de los ´90 significó un momento importante en materia de control gubernamental en la Argentina, dado que en el año 1992 se sancionó la nueva Ley de Administración Financiera, la cual introdujo cambios significantes, con la creación de nuevos órganos, separando el control interno del externo, el concepto de control integral e integrado y la visión sistemática del control. Luego, en el año 1994 con la reforma de la Constitución Nacional, en el ámbito del Poder Legislativo, se incorporan figuras como el Defensor del Pueblo y la Auditoría General de la Nación que refuerzan el control parlamentario o control político de la Administración. En el año 1999 con la Ley de Responsabilidad Fiscal, se posibilita el acceso a la información pública por parte de los ciudadanos que manifiesten interés en obtener datos acerca de diversas cuestiones públicas, complementándose con el Decreto 1172/03 que implementa diferentes mecanismos que facilitan la transparencia de los actos de gobierno, permiten un igualitario acceso a la información y amplían la participación de la sociedad en los procesos decisorios de la Administración Pública. A pesar de estos avances, actualmente hay serios problemas a superar para tomar mejores decisiones. Ante esto el autor propone algunas acciones para mejorar esta situación.

Al igual que Fernández (2013), López (2017) reconoce que a partir de la década de los ´90 se consolida un proceso de reforma del Estado, que sienta preocupación en el logro de los resultados, al tiempo que revaloriza el poder de los ciudadanos. Bajo este escenario, las auditorías de gestión emergen como la forma

más adecuada de fiscalizar la naturaleza de las gestiones gubernamentales, contemplando criterios de eficacia, economía, eficiencia y efectividad. Subsumidas en este contexto, las entidades de fiscalización externa de la Hacienda Pública fueron asumiendo nuevas funciones.

#### **4.1.8. Desarrollo Sostenible**

El trabajo de Alves (2018) tiene como alcance el análisis detallado de las experiencias de gobernanza del medio ambiente, en el escenario nacional de Brasil, por responsabilidad de los Estados y de las EFS para verificar la posibilidad de proceder, de manera sistemática y extrajudicial, al control e inspección del patrimonio ambiental y valorizar los actos practicados en este contexto.

En cuanto a la Sostenibilidad (Ambiental) deja constancia que en palabras precisas de Freitas (2012) es “el principio constitucional que determina, con eficacia directa e inmediata, la responsabilidad del Estado y la sociedad para la ejecución solidaria del desarrollo material e inmaterial, socialmente incluyentes, duraderos y equitativos, ambientalmente limpios, innovadores, éticos y eficientes, para garantizar preferentemente, de manera preventiva y cautelosa, en el presente y en el futuro, el derecho al bienestar”. Este trabajo denota la necesidad urgente de un cambio de paradigma para pasar de la actual Gestión Pública ineficiente e ineficaz, a una Gobernanza Pública multinivel endógena (federal, estatal y municipal), en particular, en lo que se refiere a la Gobernanza de la Sostenibilidad Ambiental que engloba de manera integrada la participación cooperativa de segmentos de la sociedad civil organizada, así como de variados actores públicos y privados que actúan en coalición con el propósito de conservar y sostener el medio ambiente en beneficio de la humanidad, en forma exógena multinivel (local, transnacional y global).

El autor resalta que los organismos internacionales que agrupan a las EFS (INTOSAI y sus Regionales), tienen la posibilidad de ejercer en cooperación, de manera compartida e integrada, el control y fiscalización del patrimonio ambiental y la valoración de los actos de gobernanza de la sustentabilidad ambiental, de manera preventiva, concomitante y posterior, en un espacio transnacional, realizando Auditorías Transnacionales, sin interferir en la soberanía de los Estados, utilizando la competencia e independencia de cada EFS. Menciona que la INTOSAI cuenta con un grupo que se especializa en temas ambientales, el cual se encarga de realizar auditorías ambientales a nivel global, con el objetivo de brindar a las EFS una mejor comprensión de su papel en asuntos relacionados con el medio

ambiente, así como facilitar el intercambio de información y experiencias. Este grupo estableció los métodos utilizados para realizar auditorías ambientales.

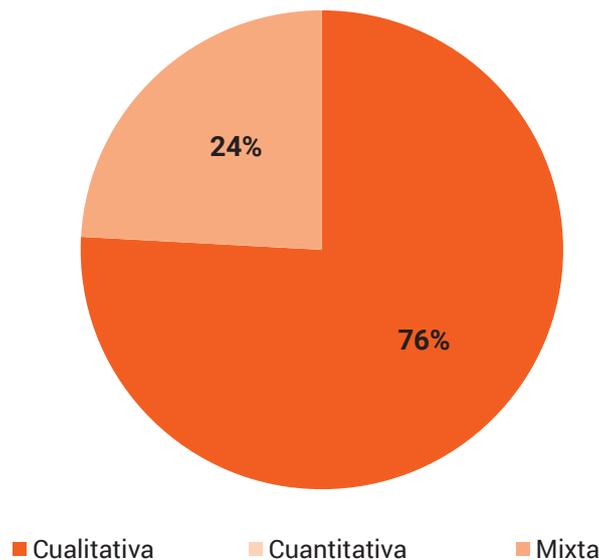
El trabajo de Araújo, Machado y Ferreira (2020) permite resaltar el carácter instrumental de la Agenda 2030, como además de alertar sobre la urgencia de los temas sociales, ambientales y económicos contemplados en los objetivos, puede ser utilizado para señalar vacíos en el sistema de gobernanza de los Estados.

En esta temática, el rol de las EFS se torna fundamental, ya que además de realizar recomendaciones y determinaciones para mejorar el desempeño de las instituciones y las políticas públicas, deben hacer un seguimiento de la implementación de las metas. Así, el trabajo en el marco de la Agenda 2030 refuerza su mandato y responsabilidades internamente.

#### 4.2. Abordajes metodológicos utilizados y procedencia de los autores

Los trabajos analizados se agruparon sobre la base de la metodología utilizada, identificando los que utilizaron un enfoque cualitativo, cuantitativo o mixto. En el Gráfico 1 se puede observar la participación porcentual y cantidad de trabajos que aplicaron cada metodología.

**Gráfico 1.** Participación de publicaciones revisadas por abordaje metodológico.

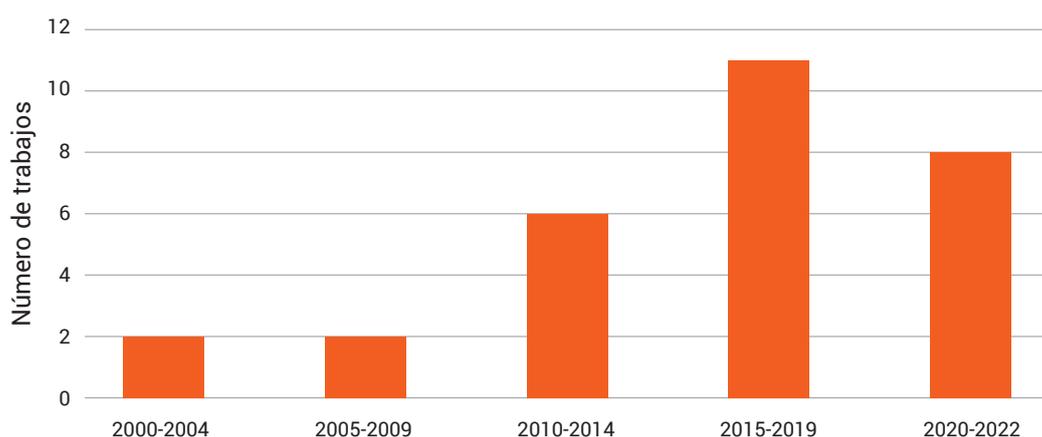


Fuente: Elaboración propia partir del procesamiento de trabajos revisados.

Se observa que la mayoría utilizaron una metodología cualitativa, totalizando 22 trabajos, mientras que solo 7 emplearon un abordaje mixto. Los que utilizaron metodología cualitativa realizaron estudios de caso, ensayos, análisis comparativo, análisis teórico, entre otros.

En cuanto a los años en que se publicaron los trabajos, fueron examinados por quinquenio (Gráfico 2). Se observa que, a lo largo del tiempo, los estudios sobre EFS han venido aumentando, concentrándose la mayor cantidad en el cuarto quinquenio analizado (2015-2019). En el último período 2020-2022 se advierte una leve disminución. Aunque debe hacerse la salvedad de que han transcurrido solamente tres años del quinquenio y que además el período incluye los años de pandemia por COVID-19 que afectaron el trabajo de campo en investigación.

**Gráfico 2.** Cantidad de trabajos por quinquenio.



Fuente: Elaboración propia a partir del procesamiento de trabajos revisados.

Es importante destacar que hay dimensiones de las que se ha empezado a escribir trabajos hace muy poco tiempo, como son: Transparencia y rendición de cuentas, Valor y beneficios de las EFS y Desarrollo Sostenible.

Finalmente, se realizó un análisis global de la procedencia de los autores. Se observó una escasa variedad de países que desarrollan trabajos sobre estos temas, siendo mayoritariamente los autores de Brasil, Argentina, México, España y Ecuador. Cabe destacar que el mayor número de trabajos en revistas fueron publicados por autores brasileños, mientras que la mayoría de los autores argentinos hicieron trabajos de tesis.

Resulta importante resaltar que los trabajos de los autores brasileños tratan principalmente la transparencia y rendición de cuentas y son los únicos trabajos que se han encontrado sobre EFS y Desarrollo Sostenible.

## 5. CONSIDERACIONES FINALES

La revisión realizada permitió identificar problemáticas críticas en la actividad de las EFS para países latinoamericanos en desarrollo. Estas problemáticas se corresponden con las debilidades detectadas en la literatura y están asociadas a: las capacidades legales, institucionales y presupuestarias de las EFS para el cumplimiento efectivo de su misión y funciones; la rendición de cuentas vertical a la ciudadanía; y el Desarrollo Sostenible.

En virtud de ello, estos aspectos se proponen como ejes necesarios a considerar en la evaluación de desempeño de las EFS, en su función de control externo. En la aplicación del índice de rendición de cuentas en finanzas públicas del Proyecto “Fortalecimiento de los sistemas institucionales de rendición de cuentas a través de las Entidades de Fiscalización Superior” (OCCEFS, 2008), estas variables deberían incluirse y contemplar una mayor ponderación. Investigaciones futuras podrán discutir los indicadores de medición que los representen y evaluar su aplicabilidad para calificar la calidad de gestión de las EFS según sus modelos de organización, tal que contribuya a generar información periódica para su mejora continua, frente a una demanda de controles por parte de la sociedad cada vez mayor.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Álvarez Tolcheff, E. (2009). Entidades Fiscalizadoras Superiores, buen gobierno y cooperación española en Iberoamérica. *Revista española de control externo*, 11 (31), 61-76. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3039395.pdf>
- Alves, B. A. (2018). Governança transnacional da sustentabilidade ambiental: a possibilidade de sua fiscalização e controle com base nas experiências das Entidades Fiscalizadoras Superiores. [Tesis de doctorado, Universidade do Vale do Itajaí-Univali]
- Araújo, Machado y Ferreira (2020). Entidades Fiscalizadoras Superiores e a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável: o Tribunal de Contas da União do Brasil. *Meridiano 47*, 1-17. <https://doi.org/10.20889/M47e21008>

- Banco Mundial y OCCEFS. (2008). Cálculo del Índice del estado de la Rendición de Cuentas de las Finanzas Públicas por país miembro de la OCCEFS, con base en los indicadores de rendición de cuentas y la metodología para su construcción. Proyecto "Fortalecimiento de los sistemas institucionales de rendición de cuentas a través de las Entidades de Fiscalización Superior". Programa Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible. Banco Mundial – OCCEFS.
- Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo*. Edições 70.
- Barros Gomes, M. (2002). Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). *Revista do Serviço Público*, 53 (2), 36-78. <https://doi.org/10.21874/rsp.v53i2.284>
- Calle Castillo, D. M. Y Quevedo Zalamea, V. A. (2022). *Competencias de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Latinoamérica, similitudes y mejores prácticas aplicadas en el Sistema de Control Gubernamental* [Tesis de Maestría en Contabilidad y Auditoría, Universidad Politécnica Salesiana]. <https://dspace.ups.edu.ec/handle/123456789/22355>
- Castaldelli Júnior, E. y Aquino, A. C. B. (2011). Indicadores de Desempenho em Entidades Fiscalizadoras Superiores: o caso brasileiro. *Contabilidade Vista e Revista*, 22 (3), 15-40. <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=197021392002>
- Castillejos Suastegui, B. I. (2015). *El Impacto de la Auditoría Operativa en las Entidades Públicas de América Latina: Perspectivas de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y de las Entidades Auditadas* [Tesis Doctoral, Universidad de Zaragoza]. <https://zaguan.unizar.es/record/31623>
- Cortés de Trejo, L. C. (27-28 de octubre de 2022). *El sistema de control de la hacienda pública a 30 años de la Ley 24.156*. XXXVII Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública. Universidad Nacional del Sur, Bahía Blanca, Argentina.
- Da Silva Torres, C. (2012). Entidades Fiscalizadoras Superiores dos países integrantes do Mercosul e perspectivas de controle externo a partir do EFSUL. *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, (11), 7035-7060.
- Dajruch, M. A. (2020). *Mecanismos de Transparencia Implementados por las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Latinoamérica* [Tesis de Maestría en Auditoría General, Universidad Nacional de San Martín]. <http://ri.unsam.edu.ar/handle/123456789/1312>
- Fernández, M. I. A. (2013). El control de la administración estatal. *Revista Confluencia*, 6 (13), 609-636. <https://bdigital.uncu.edu.ar/fichas.php?idobjeto=5635>
- Figuroa Neri, A. (2017). Separación de poderes públicos y entidades fiscalizadoras superiores. *Foro: Revista de Derecho*, (18), 31-43. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/412>

- Freitas, J. (2012). *Sustentabilidade: Direito ao Futuro*. Fórum.
- Fuentes Castro, B. (2014). Democracia y fiscalización: modelos y aportaciones. *Revista Técnica sobre Rendición de Cuentas y Fiscalización Superior*, 3 (5), 7-18.
- Giuliano, A. (2020). *Comparación de modelos de calidad en Entidades Fiscalizadoras Superiores. Aplicación en la Auditoría General de la Nación* [Tesis de Maestría en Auditoría Gubernamental, Universidad Nacional de San Martín]. <http://ri.unsam.edu.ar/handle/123456789/1329>
- González Díaz, B. y García Fernández, R. (2016). *Las Entidades Fiscalizadoras Superiores: Una revisión de la literatura y líneas futuras de investigación*. 1º Reunión Internacional de Investigación en Contabilidad y Auditoría (RIICA), Manzanillo, Colima, México. <https://riica2016.unican.es/wp-content/uploads/2016/06/RIICA-2016-Sesiones-Paralelas-Mesa-3-Comunicaciones.pdf>
- Guillán Montero, A. (2021). *Cómo las Entidades Fiscalizadoras Superiores Pueden Fortalecer la Credibilidad Presupuestarias a través de Auditorías Externas*. International Budget Partnership. <https://policycommons.net/artifacts/1554006/cumpliendo-los-compromisos/2243815/>
- Gutiérrez Piñeira, M. (2019). Importancia de la aplicación de los principios fundamentales de auditoría del sector público en las Entidades de Fiscalización Superior. *Revista Trascender, Contabilidad y Gestión*, (10), 50–62. <https://doi.org/10.36791/tcg.v10i0.59>
- Hernández Sampieri, R.; Fernández Collado, C. y Baptista Lucio, P. (2010). *Metodología de la investigación*. 5ª edición. México: McGrawHill.
- INTOSAI (2018). Fortalecimiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Una guía para mejorar el desempeño. Documento INTOSAI. National Audit Office
- INTOSAI (2019). GUID-5202. Desarrollo Sostenible: El rol de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-5202-Desarrollo-Sostenible-El-Papel-de-las-Entidades-Fiscalizadoras-Superiores.pdf>
- INTOSAI (2021). Auditoría de Desempeño. Manual de implementación de las ISSAI. Versión 1. Documento INTOSAI. Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI.
- Jarquín, M. J., Molina, E. y Roseth, B. (2018). *Auditoría de desempeño para una mejor gestión pública en América Latina y el Caribe*. Banco Interamericano de Desarrollo. <http://dx.doi.org/10.18235/0001163>
- Las Heras, J. M. (2006). Contabilidad Pública Versus Administración Financiera Gubernamental. Un Intento de Conciliación. *Documentos Y Aportes En Administración Pública Y Gestión Estatal*, 1(7), 93-118. <https://doi.org/10.14409/da.v1i7.1207>
- Las Heras, J. M. (2006). *Estado eficaz*. Osmar D. Buyatti.

- Lenardón, F. R. (2022). *Limitaciones de las entidades fiscalizadoras superiores para combatir la corrupción. Análisis crítico del sistema y propuesta de una estructura superadora* [Tesis doctoral, Universidad Nacional del Litoral]. <https://hdl.handle.net/11185/6577>
- López, M. A. (2017). *Auditorías de gestión: una tarea pendiente en el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe* [Tesis de Maestría, Universidad Nacional del Litoral]. <https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar:8443/handle/11185/1064>
- Moreno, M. E. (2015). *Entidades Fiscalizadoras Superiores y Accountability* [Tesis Doctoral, Universidad de Murcia]. <http://hdl.handle.net/10201/49835>
- Nelson, B. (1996). Public Policy and Administration: An Overview. En: Goodin, R. y Klingermann, HD. (Ed.), *A New Handbook of Political Science*, capítulo 24, p. 551-592. Oxford University Press.
- Nóbrega, D. (2021). *As instituições de controle importam? Analisando o impacto das entidades fiscalizadoras superiores e da rede de controle horizontal na corrupção na América Latina*. [Disertación, Universidade Federal de Campina Grande]
- Núñez Pérez, M. (2012) La sostenibilidad financiera: nueva perspectiva en el ejercicio del control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. *Revista española de control externo*, 14 (41), 13-30. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4094676>
- Paladini Ghisi, A. (2000). Desempenho das Entidades Fiscalizadoras Superiores e Indicadores de Rendimiento. *Revista do TCU*, (86), 327-337.
- Reggi, A. I. (2019). *Análisis de la Norma Internacional para Entidades Fiscalizadoras Superiores – La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría – Y su aplicación en la Provincia de Buenos Aires* [Tesis de Especialización, Universidad Nacional de La Plata]. <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/113944>
- Rodrigues de Souza, L. (2015). *Pareceres de Entidades Fiscalizadoras Superiores: Um estudo comparativo entre Brasil, Paraguai, Uruguai e Portugal*. [Monografía, Universidade de Brasília]. <https://bdm.unb.br/handle/10483/12428>
- Rudloff Pulgar, O. (2012). *Responsabilidade e vinculação dos servidores das Entidades de Fiscalização Superior: uma análise comparativa baseada na Metodologia Q*. [Disertación, Fundação Getúlio Vargas]. <http://hdl.handle.net/10438/10559>
- Segura Rattagan, C. (2017). Rendición de Cuentas en el sistema democrático. Los desafíos del control público externo. En: Ruiz del Ferrier, C. (Ed.), *Control de políticas públicas: la cuestión de la transparencia y la transparencia en cuestión*, p. 123-135. FLACSO sede Argentina. <http://www.revista-batey.com/index.php/batey/article/view/218>

- Valencia Tello, D. C. y Karam de Chueiri, V. (2016). Accountability, rendición de cuentas y controles a la administración. ¿Cómo funcionan en Argentina según el ordenamiento jurídico vigente? *Opinión Jurídica*, 15(29), 165-185. <https://doi.org/10.22395/ojum.v15n29a8>
- Vallès Vives, F. (2002). *Control externo del gasto público y Estado constitucional* [Tesis Doctoral, Universidad Autónoma de Barcelona]. <https://ddd.uab.cat/record/38183>
- Velásquez Leal, L. F. e Insausti M. B. (2014). *Las Entidades Fiscalizadoras Superiores y la Rendición de Cuentas. Serie Ciudadanía y Control Fiscal*. Proyecto de cooperación GIZ fortalecimiento de la OLACEFS. Corporación Acción Ciudadana Colombia.

© 2023 por los autores; licencia otorgada a la Revista CEA. Este artículo es de acceso abierto y distribuido bajo los términos y condiciones de una licencia Atribución-No Comercial 4.0 Internacional (CC BY-NC 4.0) de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>