



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado



Universidad de Buenos Aires Facultad de Ciencias Económicas Escuela de Estudios de Posgrado

CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN GESTIÓN PÚBLICA POR RESULTADOS

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

DESARROLLO DE CAPACIDADES EN EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA DE SANTA FE: Una guía para la implementación de Auditorías de Desempeño

AUTORA: JOSEFINA MAHIEU – COHORTE 2020/2021

TUTORA: DRA. EMILIA R. LERNER



Resumen

En el presente trabajo se abordará el análisis de factibilidad de implementar auditorías de desempeño en el ámbito del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe (TCP) a partir del desarrollo de una propuesta de creación de capacidades con tal objetivo. El trabajo se realizará a partir de la comparación con el Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, en función de una evaluación de las fortalezas y debilidades que genera para el organismo el desarrollo de los requisitos técnicos que se identifican como necesarios para una efectiva instrumentación del proceso.

Palabras Claves

auditorías de gestión – entidades de fiscalización superior – desarrollo de capacidades

Siglarío

AD	Auditoría de Desempeño
AGN	Auditoría General de la Nación
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CLAD	Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo
DGAu	Dirección General de Auditorías
DGAO	Dirección General de Auditorías Operacionales
EF	Entidades de Fiscalización
EFS	Entidades de Fiscalización Superior
GGRI	Gabinete de Gestión y Relaciones Institucionales
GPR	Gestión por Resultados
HTCBA	Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires
IDI	Iniciativa de Desarrollo Intosai
IETEI	Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior
ISSAI	Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores
MACOEX	Manual de Control Externo
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OLACEFS	Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
RFCP	Red Federal de Control Público
SMFI	Secretaría de Modernización y Fortalecimiento Institucional
SPTCRA	Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos Públicos de Control
TCP	Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe

Índice

Introducción	3
Fundamentación	3
Planteamiento del Problema.....	4
Objetivos	5
Proposiciones	6
Metodología y técnicas a utilizar.....	6
Marco Teórico	7
Gestión por Resultados y el cambio de paradigma del Estado.....	8
Sistemas de Fiscalización en Argentina	10
<i>Principales factores que diferencian a las Entidades de Fiscalización.</i>	12
El control y las auditorías de desempeño	12
<i>Etapas de la Auditorías de Desempeño:</i>	15
Desarrollo de Capacidades	17
<i>Capacidades en Auditorías de Desempeño</i>	21
Evaluación de Capacidades en el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe	23
Análisis FODA.....	23
Evaluación de Capacidades	23
<i>Independencia y marco legal</i>	24
<i>Organización y Administración</i>	25
<i>Gestión de Recursos Humanos y Capacitación</i>	28
<i>Metodología y Normas de Fiscalización</i>	29
<i>Proceso de Modernización y Fortalecimiento</i>	30
Resultado de Evaluación de Capacidades	31
Análisis de Caso: desarrollo de capacidades en el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires	33
Independencia y marco legal.....	33
Organización y Administración.....	34
Gestión de Recursos Humanos y capacitación.....	35
Proceso de Modernización y Fortalecimiento	36
Metodología y Normas de Fiscalización	37
Proceso llevado adelante para la implementación de Auditorías de Desempeño.....	37
Propuesta de Creación de Capacidades	46
Conclusiones	50
Referencias Bibliográficas	51

Introducción

Fundamentación

El presente trabajo se propone investigar la posibilidad de desarrollar las capacidades necesarias que permitan implementar auditorías de desempeño en el ámbito del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe (en adelante TCP), para evaluar los resultados obtenidos por programas y políticas públicas provinciales. Adicionalmente, se busca demostrar los beneficios que aportan este tipo de auditorías para la gestión pública provincial, y la importancia para el organismo de integrar una herramienta que permita facilitar la incorporación de la visión que aporta la Gestión por Resultados (GPR).

El control legal y financiero tradicional es una tarea que actualmente, con la utilización de tecnologías de información y los años de ejercicio, puede ser fácilmente estandarizada, y al volverse un trabajo repetitivo que no añade valor a la gestión del sector público de la provincia, podría llevar a la pérdida de peso institucional del organismo. Por este motivo, creo necesario que, para fortalecer la legitimidad de los organismos fiscalizadores, el espectro de control debe ampliarse hacia la evaluación de la consecución de objetivos y la forma en que los mismos fueron logrados, en especial considerando los procesos de reforma de la administración y el cambio de paradigma sobre el rol del Estado. De esta forma se agrega valor a la gestión pública mediante la promoción y fomento de la eficiencia, la responsabilización, la efectividad y la transparencia.

La posibilidad de realizar este tipo de auditorías adquiere importancia de tipo social, dado que brindaría información acerca de qué produce el Estado, y principalmente, cuáles son los resultados que obtiene como producto de su gestión y en qué medida se cumplen los objetivos planteados al inicio de la misma. El aporte que en este sentido se visualiza tiene que ver con que los resultados producto de estas auditorías, se constituyen en insumos importantes para la planificación con orientación a resultados, para el aprendizaje y sobre todo para la mejora continua de los organismos auditados, producto del efecto retroalimentador que importan las recomendaciones.

A partir de la experiencia adquirida por otras instituciones del país, como por ejemplo el Honorable Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires (HTCBA), se busca poder establecer un marco metodológico dentro del cual el TCP pueda, no solo fortalecer sus capacidades profesionales de auditoría, mediante la inclusión de auditorías de desempeño, sino también impulsar el fortalecimiento de su capacidad de organización y de manejo eficaz con el entorno.

En lo personal, la motivación a investigar el tema se sustenta en la convicción de que es necesario ampliar y fortalecer los instrumentos de fiscalización, más aún teniendo en cuenta el contexto institucional que se encuentra atravesando el organismo. Un contexto de cambio y de modernización que se vuelve una oportunidad importante para poder dar el salto de calidad y de evolución de acuerdo a las buenas prácticas impulsadas por los organismos internacionales que nuclean a las entidades de fiscalización. De esta manera se podría agregar valor a la gestión pública provincial, en términos de eficiencia, eficacia y economía, con la suma de la calidad necesaria en la prestación de servicios públicos. Además, el desarrollo de capacidades institucionales, que requiere de la formación profesional y la capacitación continua, constituyen un incentivo y una motivación para los trabajadores del organismo.

En cuanto a los beneficiarios, de manera directa serían los mismos organismos auditados a los que, como ya se dijo, les permitiría implementar sus actividades de manera más eficiente, eficaz y con mayor calidad, a partir de la generación de procesos de mejoras continuas. De manera indirecta, los beneficiarios son los ciudadanos, dado que contarían con elementos para poder tener una opinión certera y objetiva de los resultados alcanzados por los distintos organismos públicos, y evaluar cómo éstos se condicen con los planes estratégicos o promesas de campañas de cada gestión política.

En cuanto a las implicancias prácticas, la aplicación de estos procedimientos de auditoría le permitiría al organismo hacer uso de las facultades conferidas legalmente para la evaluación de resultados obtenidos, así como alinear sus prácticas a las recomendadas por los organismos internacionales.

Planteamiento del Problema

Se identifica como problema de investigación la falta de implementación de auditorías de desempeño, sobre los organismos y programas públicos provinciales, por parte del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe (TCP), lo que impide la evaluación del logro de resultados por parte del Gobierno Provincial y de la ciudadanía en general.

El presente problema deriva del enfoque de la GPR, que constituye el marco dentro del cual se produce el cambio de perspectiva de la gestión pública y del rol del Estado en general, y de las funciones de auditoría y control, en particular.

En la actualidad, las crecientes demandas de la sociedad por promover un crecimiento en la productividad pública, provocan un cambio en la forma en la que se gestiona 'lo público', en la que el gobierno debería responder ante la sociedad no sólo por los recursos gastados, sino por los productos e impactos generados. Por este motivo es necesario también un cambio de la mirada bajo la cual se realiza el control de la Hacienda Pública, buscando abarcar los distintos

aspectos que conlleva la gestión gubernamental. A partir de esta necesidad, las Entidades de Fiscalización Superior (EFS) han comenzado a incorporar dentro de sus actividades la realización de auditorías de desempeño, dado que producen fuertes impactos en distintos aspectos de la organización en la que se realizan. Esta iniciativa fue seguida también por parte de las Entidades Fiscalizadoras de niveles subnacionales, provinciales o locales, en varios países.

En este sentido, el TCP como organismo de control externo provincial con rango constitucional, ha adoptado esta concepción del control en materia reglamentaria y conceptual, pero no en la práctica. Como se verá más adelante, algunas de las normativas vigentes en las que se observa este cambio van desde la Ley 12.510, de Administración, Eficiencia y Control del Estado, hasta las Resoluciones internas que establecen estructuras orgánicas, con sus consecuentes misiones y funciones.

Por otro lado, se observa el desarrollo de este tipo de auditorías en el marco de la Red Federal de Control Público (RFCP), de la que el TCP forma parte desde 2004, en relación a programas que son financiados con fondos nacionales. A su vez, es de destacar, que el TCP es miembro afiliado permanente de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), desde el 2014. Por último, en el 2018, y en el marco del diseño de estructuras orgánico-funcionales, se dispuso la creación de una Dirección General de Auditorías (DGAu), cuya misión es justamente planificar y realizar auditorías sobre asuntos de competencia del Tribunal.

Estos últimos puntos se reconocen como grandes fortalezas en la actualidad que pueden contribuir a la resolución de este problema y que se identifican como punto de partida sobre la factibilidad de su implementación.

Objetivos

Objetivo General

Desarrollar una propuesta de creación de capacidades en el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe, que posibilite la realización de auditorías de desempeño.

Objetivos Específicos

1. Identificar las situaciones organizacionales en torno a la implementación de auditorías de desempeño en el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe.
2. Describir la experiencia llevada adelante por el Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires.

3. Proponer un proceso de creación de capacidades para la implementación de auditorías de desempeño en el Tribunal de Cuentas.

Proposiciones

A partir de la experiencia del organismo en la Red Federal de Control Público (RFCP) y su pertenencia a la OLACEFS, considerando además que cuenta con facultades legales, y teniendo en cuenta la reciente creación de la DGAu, podría ser posible el desarrollo de capacidades para la aplicación de las competencias existentes en materia de auditorías de desempeño sobre programas o proyectos financiados con fondos provinciales.

Metodología y técnicas a utilizar

Se realizará un estudio de tipo descriptivo, cuyo objetivo es el diseño de una propuesta para el desarrollo de capacidades, a partir de la comparación de las realidades de otro organismo de similares características, facultades y atribuciones legales, utilizando el estudio de caso de diseño simple como metodología de investigación y tomando al caso como referencia que se contrastará con la situación de la organización en la que se pretende implementar. En este sentido, a partir de métodos objetivos de búsqueda y análisis de evidencia, se intentará arribar a teorías confiables acerca de la posibilidad de implementación de auditorías de desempeño en el TCP, a partir del estudio detallado de acontecimientos desarrollados en el contexto de la vida social e institucional del HTCBA.

Sabiendo que existen muchas otras experiencias para analizar que han logrado resultados exitosos, se ha decidido abordar la investigación tomando como caso crítico al HTCBA, debido a las similitudes de ambos organismos en cuanto a estructura, composición, facultades legales y procesos de modernización llevados adelante, la certificación de calidad de procesos y la participación activa en OLACEFS como miembros afiliados.

La unidad de análisis, entonces, estará constituida por los tipos de auditorías que realiza el TCP y los procesos de desarrollo de capacidades en organismos de control para realizarlas. En cuanto a la técnica de recolección de datos seleccionada, en primer lugar, se realizó una revisión de la literatura especializada sobre control público, auditoría gubernamental y nuevos enfoques en gestión pública, haciendo hincapié en las nuevas funciones que asumen los organismos de control externo. En segundo lugar, se procedió al análisis de experiencias exitosas, mediante el examen de normativa institucional y documentos oficiales producidos por ambos organismos. Por último, se entrevistó a informantes claves que llevaron adelante el proceso de modernización e implementación de estas auditorías en el HTCBA y responsables del programa de Fortalecimiento Institucional en el TCP.

Marco Teórico

El término *accountability*, hace referencia a aquellos mecanismos utilizados por los gobiernos para hacer más transparente su gestión ante la ciudadanía, y se sustenta en el deber de justificar y tomar responsabilidades. A partir de la existencia de este proceso se puede lograr una relación de confianza entre el Estado y la ciudadanía, mediante la cual el Estado demuestra su competencia, fiabilidad y honestidad (Lerner, 2019).

Contar con información sobre las implicancias que lleva el accionar estatal, permite tomar mejores decisiones y que, a partir del aprendizaje continuo, la gestión pública mejore sustancialmente. A esto se le suma el hecho de que habilita profundizar el ejercicio de la práctica democrática, dado que la ciudadanía contará con elementos de juicio necesarios para ejercer su derecho de demandar la rendición de cuentas, analizarlas y poder tomar decisiones respecto de las mismas (Abal Medina, 2017).

La forma de Estado Federal vigente en Argentina, en el que las provincias son autónomas y dictan sus propias Constituciones y Leyes, asumiendo las facultades no delegadas expresamente al Gobierno Nacional, implica la producción de bienes y servicios públicos a cargo de las mismas, asumiendo la ejecución de las políticas sociales. En consecuencia, adquieren mayor responsabilidad en la gestión del gasto público, razón por la cual debe procurarse su manejo eficiente, eficaz, económico y con la calidad adecuada.

A partir de la sanción de diversas leyes de Administración Financiera, a nivel nacional, provincial y local, como resultado de los procesos de Reforma y Modernización del Estado, se cambia el eje de atención en la gestión pública, desde el cumplimiento de procesos y normas a la obtención de más y mejores resultados, a partir del uso eficiente de recursos públicos.

En el desarrollo del presente marco teórico, se buscará primero conceptualizar los principales elementos que caracterizan a la GPR, como paradigma bajo el cual se concibe como necesario el cambio en la manera de gestionar las organizaciones públicas, poniendo al Estado al servicio del ciudadano, como asimismo en las formas de operar el control. En segundo lugar, identificar aquellas características que definen y diferencian a las distintas Entidades de Fiscalización tanto a nivel nacional como provincial o local, a los fines de contar con elementos conceptuales para realizar el análisis comparativo. Luego se procederá a definir los elementos que constituyen y se requieren para realizar una auditoría de desempeño, para posteriormente, definir aquellos, identificados por Organismos Internacionales de Fiscalización, necesarios para crear, desarrollar y sostener en el tiempo, dichas capacidades.

Gestión por Resultados y el cambio de paradigma del Estado

El Estado, a partir de la producción de bienes y servicios busca satisfacer las necesidades y demandas de los ciudadanos. El cambio de paradigma de la Gestión Pública apunta justamente al énfasis actual puesto en la obtención de resultados que satisfagan necesidades y demandas de la población, orientado a la producción de bienes y servicios para la comunidad y generación de valor público (Makón, 2014; Lerner, 2017). Esta concepción de Estado se enmarca en los postulados de la Nueva Gestión Pública y se ha difundido como eje central para el cambio y modernización de las Administraciones Públicas (Traut, 2011).

Aparece entonces la concepción de Estado Responsable, que rinde cuentas a través del cumplimiento de procedimientos administrativos, pero también y, sobre todo, por el valor agregado a la sociedad en virtud de los bienes, servicios e impactos que producen las políticas públicas ejercidas.

A partir de este cambio de paradigma, consecuentemente ocurren cambios en la forma de ejercer los procesos de control y auditoría. Éstos pasan ahora a examinar el desempeño institucional teniendo en cuenta el valor que se produce en términos de satisfacción de necesidades y consecución de resultados esperados de la política pública, además de los tradicionales controles normativos y financieros. Se busca ordenar el gasto público, de forma que los recursos sean aplicados para satisfacer exigencias y necesidades de la sociedad, y para ello resulta indispensable incorporar los conceptos de eficiencia, eficacia y economía en los controles desplegados por los organismos de control, auditando el grado de consecución de los objetivos y metas que integran la programación (Milt, 2014). Es decir, no interesa solamente saber cuánto se gastó y si las normas se cumplieron de manera estricta, sino fundamentalmente conocer cuál fue el destino de los fondos, si los resultados obtenidos fueron los previstos y en caso contrario conocer las causas que originaron las diferencias, si la producción de bienes y servicios elegida es la más adecuada para lograr la satisfacción de las necesidades identificadas como prioritarias, así como la formulación de recomendaciones que privilegien un proceso de mejora continua.

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) define a la GPR como la “priorización del logro de objetivos estratégicos generales y específicos en el proceso de gestión de los recursos públicos” guiándose por criterios de eficacia, eficiencia y calidad de la intervención del Estado (BID & CLAD, 2007, p.10). Bajo esta concepción, las decisiones que toman las instituciones públicas se orientan a lograr una estrecha relación entre resultados, bienes y servicios a producirse y recursos a utilizarse (Makón, 2006). La atención en objetivos permite gestionar y evaluar el desempeño de las organizaciones públicas en relación a las

políticas definidas, en orden a atender las demandas de la sociedad. Debe ser entendida como un sistema integral, que atraviesa todas las dimensiones de la administración como la planificación -estratégica y operativa-, la presupuestación, la administración de recursos, tanto humanos como materiales, y por supuesto, el monitoreo y la evaluación que permitan comparar el desempeño esperado con el efectivo. Esto provoca, o busca provocar en la organización la mejora permanente en la gestión, y a su vez, potencia la rendición de cuentas por los compromisos asumidos (Makón, 2000).

En este marco es necesario definir a qué nos referimos cuando hablamos de resultados en el Sector Público. Éstos deben ser entendidos como la maximización de creación de valor público, a partir de actividades capaces de aportar respuestas efectivas a necesidades o demandas sociales (BID & CLAD, 2007).

En este atributo principalmente es en el que se enmarca la necesidad de orientar la labor de las EFS hacia un enfoque de auditorías de desempeño. La razón son los resultados. Se puede gestionar mejor, tratando de entender y llegar de manera más plena a la sociedad, satisfaciendo sus necesidades. Permite además asignar de manera más eficiente los recursos, que siempre son escasos, en torno al logro de los resultados estratégicos y prioritarios (Rigo, 2006).

El tercer y cuarto elemento a definir en esta secuencia conceptual corresponde por tanto a los conceptos de valor público y cadena de valor. El Estado se propone a configurar una situación de la vida social definida políticamente como valores, mientras sus efectos son las variables de la situación sobre las que las políticas inciden. Supone conocer los procesos de producción, de asignación de recursos y la forma en que los responsables asignan y coordinan las competencias. El estudio de la cadena de valor, permite indagar sobre estas cuestiones que pueden no estar tan explícitas en las realidades organizacionales, pero que sí se lleven adelante en la práctica (Hernández, 2015). A la dificultad de cuantificar los servicios públicos, se le adiciona el hecho de que las relaciones de producción generalmente son multicausales. Es decir que, para la concreción de una política, puede requerirse del desarrollo armónico de un conjunto de bienes y servicios producidos por diversas instituciones (Makón, 2006). Entonces el modelo de Cadena de Valor Público se convierte en una herramienta que permite al auditor recorrer los distintos aspectos de la política y poder realizar una correcta evaluación de la misma.

La evaluación de la gestión pública, por su parte, implica “una medición sistemática y continua de los resultados obtenidos por las instituciones públicas y la comparación de dichos resultados con aquellos deseados o planeados” (Armijo, 2011, p.5). El foco de la evaluación, dependerá de los propósitos, los usuarios y las metodologías empleadas. En el caso de evaluación de políticas y programas se busca identificar el efecto final de la intervención pública.

La GPR, para los órganos de control, implica una redefinición de sus roles tradicionales incorporando el apoyo en las evaluaciones de resultados e impacto de la gestión pública, debiendo concentrar sus actividades en la verificación de los bienes y servicios efectivamente producidos, los impactos y resultados alcanzados, la eficiencia lograda en la utilización de los recursos públicos, y sobre todo si se ha logrado la satisfacción de las necesidades demandadas por la ciudadanía (Makón, 2006 y 2014). Si los organismos de control realizan una evaluación de manera integral de la acción estatal, se logra un aporte sustantivo y valioso para mejorar no solo la rendición de cuentas, sino la transparencia y gobernanza en las organizaciones públicas (Lerner, 2017).

Sistemas de Fiscalización en Argentina

Las Entidades de Fiscalización Superior (EFS) son las “principales instituciones de auditoría del sector público, centradas en la rendición de cuentas y transparencia de fondos públicos” (OCDE, s/a. p.1). Deben velar por el uso eficaz, eficiente y económico de los recursos públicos, brindar confianza acerca del cumplimiento de normas y reglamentos, así como del buen funcionamiento de los controles. Representan un papel importante en el fortalecimiento de todas las entidades del sector público, debido a que cada decisión tomada en este sector implica un costo de oportunidad para la sociedad. La tarea principal de las EFS consiste en examinar el uso de los recursos públicos, en todos sus aspectos. Esto es, siguiendo el cumplimiento de normas y reglamentos vigentes, pero también el grado de eficiencia, eficacia y economía con que son usados (OCDE, s/a). Las EFS en general varían y reflejan diferentes tradiciones. Puede que exista a su vez diferencias entre lo que legalmente pueden realizar y lo que en la práctica les es permitido.

La estructura federal vigente en Argentina es seguida igualmente en los organismos fiscalizadores. Así se identifica una EFS a nivel nacional, que está en la cabeza de la Auditoría General de la Nación (AGN) y cada provincia y municipio cuenta con su propia Entidad de Fiscalización (EF), según lo establecido por mandatos constitucionales o legales, en orden a su organización político – institucional.

La AGN, por su parte, no cuenta con facultades en torno a la fiscalización de fondos administrados a nivel subnacional que, como ya se dijo, a partir de los procesos de descentralización producidos, adquieren mayor relevancia en la evaluación de gestión del gasto, sobre todo el gasto social. Como rasgo distintivo, 22 de las provincias argentinas adoptan el modelo de control de Tribunal de Cuentas, mientras que la provincia de Salta y Ciudad Autónoma de Buenos Aires siguen el modelo nacional de Auditoría General.

Siguiendo la línea de autonomía provincial, las EF a nivel provincial no guardan relación jerárquica o funcional con la AGN, y cuentan con facultades exclusivas para la fiscalización de los recursos de origen provincial (Cornejo, 2013). Los tribunales de cuentas de las provincias, municipios, los órganos y organismos públicos de control externo se encuentran agrupados por una asociación civil denominada Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos Públicos de Control (SPTCRA) cuyo propósito es establecer la comunicación permanente y relación directa entre todos sus miembros con fines de investigación, información, asistencia técnica, capacitación, estudio y especialización en materia relativa a control y fiscalización.

Paralelamente a la gestión provincial, existe además una asociación participativa que ejerce un mecanismo de coordinación del control público, como instrumento de integración federal y de ordenamiento territorial, denominada Red Federal de Control Público (RFCP). Su finalidad es controlar el desempeño de los programas sociales implementados por el Poder Ejecutivo Nacional, integrando y complementando las estructuras estatales de fiscalización y auditoría. Está conformada por la Sindicatura General de la Nación, quien ejerce la presidencia, y los órganos de control interno y externo de la totalidad de las provincias y CABA, y por 19 organismos de control municipal.

Como otras dos organizaciones que asocian entidades de control, a nivel internacional, se destacan, INTOSAI (Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior, por sus siglas en inglés) y OLACEFS (Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores). Estas organizaciones agrupan a los organismos de control con competencia a nivel nacional, que son los que tienen voz y voto. Los organismos de control de niveles subnacionales pueden integrarlas, aunque no son miembros plenos.

La INTOSAI es una organización autónoma, independiente, profesional y apolítica, que nuclea a más de 190 EFS, establecida para proporcionar apoyo mutuo, fomentar el intercambio de ideas, conocimientos y experiencias, proporcionar normas de fiscalización de alta calidad para el sector público, promover la buena gobernanza y fomentar el desarrollo de capacidades y la mejora continua. La OLACEFS por su parte, es una de las 7 organizaciones regionales de INTOSAI, reconocida como un modelo de cooperación y asistencia técnica que fomenta la buena gobernanza y fortalece las capacidades profesionales e institucionales de las EFS de la región. Comparte con INTOSAI las características de ser un organismo autónomo, independiente y apolítico.

En el desarrollo del presente trabajo se utilizará la expresión Entidades de Fiscalización (EF) para referirse a los organismos de control subnacionales, dado que los organismos estudiados

constituyen entidades de fiscalización subnacionales. Pero las características distintivas que se desarrollarán parten del estudio realizados a EFS, pero que son igualmente aplicables para los organismos subnacionales.

Principales factores que diferencian a las Entidades de Fiscalización.

Partiendo de los parámetros de comparación de OCDE en sus trabajos relacionados a mejores prácticas de apoyo para las EFS (OCDE, s/a), seleccionamos a los fines del presente trabajo, los siguientes parámetros de comparación, que serán utilizados en los próximos capítulos para realizar la evaluación de capacidades del TCP y HTCBA.

- Grado de independencia: se refiere a identificar el rango normativo por el que se garantiza la independencia, el proceso de designación de sus autoridades, la libertad para decidir sobre qué auditar, la accesibilidad a la información, la libertad para publicar hallazgos, así como la autonomía para decidir sobre su presupuesto y personal.
- Capacidad de la EF: se analiza la cantidad de personal y la proporción de profesionales y su capacitación; la organización física del personal; la estructura e infraestructura; las normas de auditoría utilizadas, así como la adopción de normas internacionales, las tecnologías de información con que cuenta para realizar seguimiento a hallazgos y recomendaciones, etc.
- Relaciones con otros organismos: se evalúa si el organismo ha podido desarrollar asociaciones eficaces con partes interesadas externas claves, como por ejemplo el parlamento, otros organismos de control, autoridades políticas de ministerios de economía y finanzas, así como si cuenta con estrategia de comunicación externa.

El control y las auditorías de desempeño

El sistema de control y rendición de cuentas, integra un pilar importantísimo en la GPR, dándole sentido a los compromisos mismos que se lleven adelante. Un control confiable y ágil es importante en un Estado moderno: permite mejorar la implementación de las políticas y la integridad del gasto público, permite restablecer la confianza en el Estado y asegurar la calidad y transparencia de la inversión pública (Jarquin, Molina y Roseth, 2018).

En la Declaración de Lima (1977), INTOSAI define al control no como un fin en sí mismo, “...sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad...” de las operaciones realizadas.

Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés), desarrolladas por INTOSAI, constituyen el marco de normas y directrices profesionales, esenciales para la credibilidad, la calidad y el profesionalismo de la fiscalización del sector público.

La auditoría en el sector público consiste en un proceso sistemático que determina si la información o condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos, proporcionando información independiente y objetiva relativa a la administración y desempeño de las políticas públicas (ISSAI, 100).

El documento del 2004 de INCOSAI (*International Congress of Supreme Audit Institutions*) define a la auditoría de desempeño (AD en adelante) como “un examen independiente de la eficiencia y la eficacia de las intervenciones, programas u organizaciones del gobierno, que presta debida atención a su economía y tiene como propósito conducir a mejoras” (INCOSAI, 2004, p. 11). Además de las dimensiones de la eficacia, eficiencia y economía, pueden incorporarse al análisis otras dimensiones como por ejemplo la calidad de los servicios, la generación de valor público, equidad en la distribución, etc. (Tribunal de Cuentas de la Unión-TCU, 2010; IDI, 2021).

De la presente definición, se desprende que las AD se centran en la actividad del gobierno orientada a modificar una situación que permita satisfacer una demanda o necesidad social, y no así en las operaciones financieras o aplicación de procedimientos, objetos principales de las auditorías tradicionales. Es decir, en áreas mediante las cuales se pueda agregar valor a la vida de los ciudadanos, a partir de las recomendaciones que se efectúan a los entes auditados, introduciendo un enfoque de auditoría activa (INTOSAI, 2013). Para ello debe partirse del conocimiento y comprensión de la cadena de valor del ente auditado. Interesa la revisión no sólo del cumplimiento de las metas fijadas, sino también del diseño de la política, de los programas o metas establecidas, así como los procesos o formas de producción. Esto no implica cuestionar la política en sí misma, como ejercicio del poder democrático, dado que excede las atribuciones conferidas a los organismos de control, sino verificar que los parámetros para su instrumentación se ajusten a normas razonables, a partir del examen de las acciones llevadas a cabo para diseñar, implementar o evaluar los resultados de esas políticas con la consecuente producción de información independiente y adecuada que sirva de base para la toma de decisiones (INTOSAI, 2004; Lerner, 2019). De igual manera, la ausencia de indicadores y métricas de resultados no inhibe la práctica, pero implica un mayor esfuerzo y recursos, y puede llegar a derivarse en la recomendación de poner en práctica un modelo de gestión orientado a resultados (Jarquin et. Al., 2018)

Las AD brindan conocimiento sobre la gestión y resultados alcanzados, y sirven de base para el aprendizaje y la mejora continua del sector público. Entre los actores que se benefician de esta información se destaca el gobierno mismo que ejecuta la política y los beneficiarios de la misma, los cuerpos legislativos, los ciudadanos, organismos de financiamiento, incluso los medios de comunicación (IDI, 2021).

A partir de lo dispuesto por la ISSAI 300- Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño, las AD siguen uno de tres enfoques. Orientado al sistema, que examina el funcionamiento adecuado de los sistemas de gestión; orientado a resultados, que evalúa si los objetivos han sido alcanzados como se deseaba; y el enfoque orientado al problema que examina, verifica y analiza las causas de problemas particulares.

En las AD, el auditor selecciona el objetivo, las cuestiones de auditoría, los criterios, y evalúa considerando el riesgo y la materialidad. Estos trabajos no están sujetos a requisitos específicos debido a la variedad y complejidad de los problemas que analizan, por tanto, son más flexibles que las auditorías tradicionales (INTOSAI, 2004; TCU, 2010). La viabilidad de la auditoría no siempre es posible, deben seleccionarse tanto el objeto como los criterios, los que se encuentran impregnados de un componente valorativo muy fuerte. Implica un trabajo de investigación que requiere flexibilidad, imaginación y altos niveles de habilidades de análisis. A los fines de que sea constructiva y esté alineada a las prioridades del gobierno, las EF deberán procurar definir con el auditado el programa a auditar de manera de contar con los objetivos definidos claramente.

Los criterios constituyen los parámetros de comparación para verificar el cumplimiento en los aspectos significativos definidos como críticos por el auditor. En estos procedimientos de auditoría, se recurre a una amplia selección de métodos de evaluación e investigación en distintos campos del conocimiento, especialmente de las ciencias sociales. Entre ellos se destacan las entrevistas, revisión de documentos, análisis de datos, estudios, grupos focales, observación y técnicas estadísticas. También debido a las áreas a investigar, se requiere de experiencia y enfoque diferenciados y están más abiertas a interpretaciones y juicios de valor, concluyendo por tanto en informes más analíticos y argumentativos (TCU, 2010).

Los resultados se presentan mediante hallazgos, recomendaciones, conclusiones u opiniones y pueden utilizarse para desarrollar buenas prácticas a nivel gubernamental, a partir de la síntesis de los principales aprendizajes (Jarquin et. Al., 2018; IDI, 2021).

Al ampliarse considerablemente el espectro de control, se amplían también los requerimientos por parte del organismo de control. Ya ahora no son exclusivas las profesiones vinculadas a las ciencias económicas o jurídicas para realizar la labor de fiscalización, sino que comienzan a

requerirse perfiles especializados en disciplinas sociales vinculadas a la gestión, tan variadas como funciones nuevas asuma el gobierno.

Etapas de la Auditorías de Desempeño:

A la hora de hablar de implementación de AD, primero debe pensarse en la Planeación Estratégica. Ésta busca priorizar aquellas áreas en donde se considere más valioso promover la economía, eficacia y eficiencia, constituyendo la base para la selección de los temas de auditoría, siguiéndose criterios como el tipo y cuantía del gasto que insume, la agenda de gobierno y los objetivos de mediano y largo plazo, mandatos constitucionales y facultades delegadas que se tenga para controlar determinados aspectos (Velasquez Leal & Sánchez Coca, 2021). Es necesario para ello la definición de parámetros que permitan orientar la aplicación de recursos de la EF y para que los objetos seleccionados den la oportunidad de realizar un trabajo significativo y que aporte valor a través de su contribución a la evaluación y mejora de la gestión pública (TCU, 2010).

El segundo paso, lo constituyen las planificaciones individuales, que deben realizarse de manera que aseguren una auditoría de calidad conducida de manera eficaz, eficiente y económica y que permitan prever problemas que se presenten en el futuro, pero de forma flexible de manera que no inhiba el pensamiento innovador y creativo que conllevan estos procesos (INTOSAI, 2004). Debe proporcionar la estructura lógica que permita el control y seguimiento de la ejecución, estableciendo la estrategia metodológica a ser adoptada y el estimado de costos y plazo de ejecución (TCU, 2010). En esta etapa se definen los objetivos de fiscalización que deben estar vinculados a los motivos que justifican la realización de la auditoría. Debe definirse el ámbito y diseño de los procesos de auditoría a realizar, especificándose las preguntas o hipótesis que van a examinarse, la clase de estudio más adecuado para realizar conforme el objetivo, el alcance y las técnicas de recolección de datos, los actores claves más importantes y las posibles limitaciones que pudieran enfrentarse durante el proceso de auditoría. El equipo de auditoría debe tener un cabal conocimiento del programa a auditar, para ello deberá centrarse en estudiar la estructura de la organización auditada, el entorno interno y externo, así como verificar la existencia de investigaciones o auditorías previas (Lopez & Rabellino, 2014).

Es útil en este punto esbozar el mapa de producción externa, que permita sistematizar la comprensión de la Cadena de Valor Público, registrando en forma ordenada la misión y objetivos centrales de cada organismo, los procesos sustantivos a través de los cuales organizan las actividades y productos finales a dar respuesta a las demandas existentes (Traut, 2011). Se

examina además la calidad de los indicadores de desempeño, si los hubiese, los sistemas de información, los informes gerenciales, limitaciones a la ejecución y necesidad de habilidades especializadas (TCU, 2010). El propósito de realizar esta práctica es establecer si están dadas las condiciones para realizar una auditoría, es decir la auditabilidad del tema: que exista información confiable y objetiva, que la misma se encuentre accesible al equipo de auditoría y que el tema sea merecedor de ser auditado. En caso de que las metas sean establecidas de manera vaga, conflictiva o no existieran, el equipo de auditoría deberá reconstruirlas (INTOSAI, 2004).

La identificación de partes interesadas es otro componente importante a considerar, con el propósito de motivar la participación y compromiso en las distintas etapas de las auditorías y la comprensión del tema o problema a auditar. Tener en cuenta las necesidades de las mismas permite que el resultado de la auditoría tenga un efecto en la mejora de la prestación de los servicios públicos, así como también a la hora de discutir aspectos relevantes como definición de criterios o hallazgos o poner en práctica las recomendaciones formuladas (Velásquez Leal & Sánchez Coca, 2021).

La selección de los criterios de auditoría contiene elementos de discrecionalidad y juzgamiento profesional. Entre las fuentes identificadas por la ISSAI 3000 para definirlos, se destacan: leyes y reglamentos, decisiones del Poder Legislativo, indicadores claves de desempeño, opinión de especialistas independientes, criterios usados en auditorías pasadas o similares, o bibliografía especializada.

Luego de definidos estos aspectos, se aconseja la elaboración de una Matriz de Planeamiento que colabore en la elaboración conceptual del trabajo y orientación del equipo (TCU, 2010).

En cuanto a la ejecución, y debido a la naturaleza misma de las AD, deben tenerse presente los procedimientos de recolección de datos. Estos constituyen la base de la opinión y conclusión. En este tipo de auditorías los hallazgos suelen ser convincentes en lugar de concluyentes como lo son en las auditorías tradicionales.

Tanto la información obtenida como propuestas de recomendación o conclusiones se organizan en la Matriz de Hallazgos, que permitirá en la siguiente etapa direccionar la estructura del informe final (TCU, 2010).

Por último, en cuanto a la elaboración del informe podemos mencionar que deben ser concisos y bien fundamentados y que expongan de manera clara la relación entre objetivos, criterios, evidencias y recomendaciones. Además, se aconseja un seguimiento al informe a fin de constatar si las recomendaciones fueron o no puestas en práctica. Se sugiere incorporar un apartado con la devolución realizada por el auditado y un resumen ejecutivo del informe, que

es el que será mayormente divulgado (Jarquin, et. Al., 2018). Deben diseñarse de manera que sean comprensibles para una audiencia no especializada, pudiendo complementarse con gráficos y tablas que resuman la información clave, o bien con formatos digitales, tanto de audio como video, aprovechando el avance de la tecnología para mejorar la calidad, credibilidad y sensibilidad de la información comunicada y alcanzar mayor cobertura de ciudadanos (Cornejo, 2013; INTOSAI, 2013).

En todas las etapas es crucial que todo el equipo de auditoría tenga un entendimiento común, acompañe el desarrollo y compartan información, para lo que se recomienda realizar reuniones cortas y periódicas, así como mantener una comunicación fluida y cordial con la entidad auditada pero que esta comunicación no interfiera con la independencia del equipo auditor. Se destaca en las mismas la presencia de un auditor supervisor, que coordina y articula el funcionamiento del equipo (TCU, 2010).

Desarrollo de Capacidades

Para implementar AD, las EF deben iniciar un proceso de transformación de la cultura institucional, fortalecer sus capacidades y adecuar las formas en que lleva adelante la fiscalización (Velasquez Leal & Sánchez Coca, 2021).

Dentro de INTOSAI, aunque con estatus de entidad legal separada, funciona la Iniciativa de Desarrollo de INTOSAI (IDI), que apoya la creación de capacidades de EFS, sobre todo en los países en vía de desarrollo. A su vez, desde el Comité de Desarrollo de Capacidades de INTOSAI se han elaborado diversos trabajos acerca del desarrollo de capacidades en las EFS, con el objetivo de asegurar el beneficio de las iniciativas de este tema, acorde a las necesidades de cada entidad, cuyo propósito final es que estos organismos cuenten con las capacidades profesionales e institucionales para cumplir los requerimientos de su mandato de forma efectiva y eficiente (INTOSAI, 2007).

Asimismo, OLACEFS, dentro de los deberes asumidos en su Carta Constitutiva, busca el fomento, entre otros, del desarrollo y perfeccionamiento de las entidades que la conforman, a través de la creación de capacidades para lo cual se elaboran y publican manuales de naturaleza empírica de entidades que han llevado adelante estos procesos, así como de recomendaciones y mejores prácticas para realizarlos.

El objetivo de estos manuales, en palabras del Presidente del Comité de INTOSAI, Dr. Ahmed EL Midaoui, es permitirle a cada EFS "... evaluar su estado actual de desarrollo e identificar las estrategias que requiere para aumentar sus capacidades con el fin de convertirse en una organización aún más eficiente para cumplir con sus obligaciones." (INTOSAI, 2007, p.5).

En primer lugar, debe definirse entonces, qué se entiende por capacidades para estos organismos y en este marco. Para el Comité de Desarrollo de Capacidades de INTOSAI cuando se habla de capacidades se hace referencia a “las habilidades, los conocimientos, las estructuras y las maneras de trabajar que hacen que una organización sea efectiva” (INTOSAI, 2007, p. 6). Se clasifican en capacidades profesionales, capacidades organizacionales y capacidades para relacionarse con el entorno.

En términos utilizados por OLACEFS (2015), con la creación de capacidades se busca mejorar el desempeño a partir de actividades de aprendizaje teórico y práctico, el fortalecimiento de habilidades, capacidades profesionales e institucionales, partiendo de la identificación de necesidades y su priorización. Si bien la capacitación es considerada como una condición necesaria para generar cambios dentro de un organismo, se ha comprobado que terminan influenciando en mayor medida en el desarrollo profesional de quienes asistían a los cursos que en mejoras en la calidad de las auditorías. En consecuencia, el desarrollo de capacidades se logra cuando el componente educativo o de formación se combina con la inmediata aplicación práctica, integrándose en un mismo proceso.

En el desarrollo de creación de capacidades es fundamental tener en claro el motivo por el cual se intenta crear las mismas, así como detectar barreras o restricciones a las que pueda tener que enfrentarse la organización. El modelo de creación de capacidades de OLACEFS está basado en 3 pilares: el desarrollo profesional, la gestión del conocimiento y la incorporación de buenas prácticas. Dentro del primer pilar se incluye el fomento de capacidades individuales, reforzadas con acciones prácticas aplicadas en el trabajo y complementadas con mecanismos que garanticen la mejora del nivel de desarrollo profesional. En cuanto a la gestión del conocimiento se fundamenta en el empleo de instrumentos de aprendizaje por impacto basados en el intercambio de conocimiento para promover el desarrollo profesional y aumentar la capacidad operativa. Por último, la incorporación de buenas prácticas incluye el acompañamiento en el proceso de implementación de estándares internacionales y herramientas de evaluación (OLACEF, 2014).

El proceso de creación de capacidades se estructura en una secuencia de 5 pasos: evaluar la situación presente; desarrollar la estrategia para la creación de capacidades; implementar la estrategia; aprender de la experiencia; y mantener las mejoras (INTOSAI, 2007).

El primer paso, la autoevaluación, consiste en determinar de manera objetiva la forma en la que se está operando, identificando fortalezas, debilidades o restricciones que enfrenta o que pudiera llegar a enfrentar el organismo. Se aconseja la utilización del Modelo Avanzado para evaluación de capacidades. Mediante el mismo, se parte de considerar las mejores prácticas internacionales

para evaluar la situación actual de la EF respecto al objeto del programa de creación de capacidades. Los criterios en los que se fundan las evaluaciones de capacidades cubren las siguientes áreas: independencia y marco legal; organización y administración; comunicación externa; recursos humanos; metodología y normas de fiscalización y capacitación (INTOSAI, 2007). Este primer paso del proceso de creación de capacidades se desarrollará en el capítulo 3 del presente trabajo, a partir de la aplicación práctica de los conceptos desarrollados en este marco teórico, para el TCP y en el inicio del capítulo 4 para el HTCBA a los fines de fundamentar la factibilidad de la comparación.

En relación al segundo paso, desarrollar la estrategia, es necesario considerar la independencia de la EF, el tiempo que demandará, los recursos que se necesitarán, el contenido y la comprensión del programa de cambio junto con su administración y su sostenimiento a lo largo del tiempo, definir quién será el responsable del proceso de cambio y si es necesario introducir modificaciones en la estructura (INTOSAI, 2007). La estrategia deberá basarse en las fortalezas y buscará enfrentar las debilidades y restricciones.

En relación a la implementación de la estrategia es importante considerar el papel que juega la dirección, quien debe respaldar completamente el proceso y comprometerse con el mismo. La vigilancia de la implementación también es fundamental, con el objetivo de detectar problemas a tiempo, y realizar los ajustes que sean necesarios para mantener el curso de acción según lo planeado.

Para los últimos dos pasos, es necesario evaluar el impacto que está teniendo el programa y promover una cultura dentro de la organización para que las mismas sean valoradas por el personal.

Dentro de las actividades destacadas para crear capacidades por los organismos internacionales antes mencionados, se destacan: cursos prácticos, actividades de formación académica o profesional, auditorías coordinadas, la revisión entre pares, visitas técnicas de miembros pertenecientes a estos organismos, talleres prácticos presenciales, entre otros, que permitan el intercambio de experiencia y conocimiento (OLACEFS, 2015). Otra opción es la contratación de expertos externos que realicen talleres prácticos introductorios sobre los aspectos claves en los que se quiere generar capacidades.

A continuación, se desarrollarán los aspectos conceptuales más relevantes respecto al desarrollo de capacidades, que luego serán utilizados para la formulación de la propuesta objeto del presente.

En primer término, hay que ser conscientes de que los procesos de desarrollo de capacidades llevan tiempo, son proyectos a largo plazo, tanto para el desarrollo e implementación de la

estrategia, como en la observación de los resultados e impactos en la actividad cotidiana del organismo. Por este motivo es importante asegurar victorias rápidas, en el corto plazo, para generar un impulso e incentivar a seguir por ese camino. Mantener el apoyo tanto del personal como de las partes interesadas externas es importante a la hora de asegurar el sostenimiento del programa y de las mejoras adquiridas (OCDE, s/a).

En este trabajo, nos centraremos principalmente en las capacidades profesionales, las cuales “abarcan los procesos, habilidades y conocimientos necesarios para que una EFS pueda llevar a cabo sus responsabilidades de fiscalización”. Se incluyen, entre otras, desarrollar métodos apropiados de auditoría, guías y manuales y capacitación del personal profesional (INTOSAI, 2007, p. 26).

Los manuales de procedimiento deben ser accesibles, precisos, claros, relevantes y actualizados. Deben estar adaptados a la evaluación de métodos y técnicas empleadas, y se recomienda que se elaboren considerando las mejores prácticas internacionales en la materia, siguiendo los patrones de auditoría aprobados por INTOSAI que, si bien son orientativas para las EF, generalmente son adoptadas por ellas, adaptándolas a sus competencias específicas. Es posible contratar expertos para su revisión y realizar pruebas pilotos, con pequeños grupos dentro de la EF que permita la evaluación de los mismos luego de su uso, con el objetivo de mejorarlos de acuerdo a las necesidades y funciones propias. Es importante que exista un área específica dentro del organismo responsable de mantenerlos actualizados, y que asuma a su vez la función tanto de aclarar dudas y recibir sugerencias para su perfeccionamiento, como del acompañamiento en su implementación.

En cuanto al desarrollo del personal, las capacitaciones constituyen herramientas que permiten utilizar los recursos de manera efectiva para desarrollar el conocimiento y habilidades en las áreas de mayor necesidad e impacto potencial. Para ello es necesario generar un plan de capacitación acorde. El primer paso consiste en realizar un análisis de las necesidades de capacitación y determinar el personal afectable, momentos a practicarse, áreas de habilidades y competencias. Deberá considerarse tanto las prioridades de estrategia y el volumen de capacitación, de modo que no interfiera en la labor diaria de la EF. Además, es aconsejable realizar pruebas pilotos para adaptar el formato de la misma y el contenido, con el objetivo de generar espacios de retroalimentación para que la capacitación sea realmente de calidad y de respuesta a la demanda del organismo (INTOSAI, 2007).

Se identifican distintos tipos de capacitaciones que pueden llevarse adelante para el desarrollo de capacidades, según cual sea el objetivo. Como ejemplo de los mismos, puede mencionarse estudios de caso, ejercicios y representaciones, y entrenamientos en el puesto de trabajo, que

permitan poner en práctica el conocimiento adquirido de una forma participativa entre los capacitadores y los capacitados. Esta forma se considera la más apropiada para aprehender el conocimiento. También deben considerarse la fase de supervisión durante la aplicación de conocimientos recién adquiridos y el acceso a la asesoría para la resolución de problemas puntuales que puedan enfrentarse durante la ejecución de una auditoría (OCDE, s/a).

La selección del personal que será capacitado en primera instancia es muy importante para lograr el impacto esperado, porque con el adecuado equipo capacitado en un primer momento, se visualizarán las pequeñas victorias mencionadas anteriormente, y el conocimiento será trasladado al resto del personal de mejor manera. Por último, se identifica la etapa de evaluación y sustentabilidad de la capacitación, para asegurar que la misma sea efectiva para transmitir habilidades. Para ello pueden realizarse evaluaciones de desarrollo del personal, entrevistas regulares, etc.

En cuanto a los restantes tipos de capacidades mencionados en el inicio de este acápite, es decir, capacidades organizacionales y para relacionarse con el entorno, mencionaremos algunos aspectos a considerar, que tendrán un efecto también en la sostenibilidad de los programas que pretendemos implantar. Dentro del primer grupo podemos mencionar que es necesario tener en cuenta el desarrollo y la administración de recursos, tanto humanos, como financieros; el desarrollo de estrategias de comunicación y de tecnologías de información que permita integrar datos para agregar valor y compartir la información (INTOSAI, 2007). Es valioso aprovechar los desarrollos existentes en materia tecnológica y servirse de sus bondades para fortalecer el proceso en la gestión y que permita obtener información en tiempo real. Dentro de las capacidades para relacionarse creemos importante que la entidad cuente con habilidades en este sentido, que le permitan adaptarse a los cambios constantes del entorno y que contribuya a promover cambios en el mismo. En particular en su vínculo con los poderes legislativos, de modo que otorgue un respaldo adicional, contribuya a establecer prioridades de fiscalización y sobre todo en el seguimiento de manera activa en los hallazgos encontrados en los procedimientos de auditoría, como parte del sistema de pesos y contrapesos del estado moderno (INTOSAI, 2007).

Capacidades en Auditorías de Desempeño

Como ya fuera mencionado, los organismos internacionales se encuentran impulsando este tipo de prácticas en las EF. Para ello se elaboraron mejores prácticas para que se inicien los procesos de ejecución de AD, que podrán incorporarse a los programas de desarrollo de capacidades. Las principales se detallan a continuación.

En primer lugar, contar con el mandato legal específico para realizarlas, que permita acceder a información crítica. En este aspecto es importante definir claramente quién es la autoridad para elegir el qué, cómo y cuándo de la auditoría, la libertad para comunicar resultados, la posibilidad de acceder a toda la información necesaria y de contratar expertos externos. En segundo lugar, recomiendan realizar la práctica de manera incremental, considerando el tiempo y recursos que consumen este tipo de auditorías, más si se trata de nuevas prácticas. Es preferible comenzar por pocos temas de interés particular y de allí y a medida que se internalicen los procedimientos, ir expandiendo el abanico de temas a más complejos. Las restantes prácticas pueden resumirse en la ampliación de métodos de recolección de datos, contratación de expertos, establecer unidades especializadas que realicen las auditorías de gestión para maximizar resultados. (Jarquin, et. Al., 2018).

En cuanto a los recursos humanos, debe preverse un ambiente que estimule y mejore la calidad de la capacitación y habilidades de los empleados. Para ello pueden prepararse guías escritas, revisar los procedimientos internos y potenciar la habilidad y experiencia ya disponible en la EF. Los miembros de los equipos de auditoría deben tener antecedentes y habilidades diversas, entre las que se incluyen en primera medida conocimiento de los procedimientos utilizados para realizar AD, conocimiento de las organizaciones públicas a auditar, así como sus programas, funciones y temas puntuales (INTOSAI, 2004).

Asimismo, se recomienda institucionalizar los espacios de diálogo técnico y deliberación de informes con el poder legislativo con el objetivo de fortalecer los mecanismos de articulación y mejorar la capacidad técnica institucional. De esta forma es posible que éstos puedan dar un mejor uso a los resultados derivados de las AD y que se vean reflejados en la mejora de la gestión pública. También la vinculación debe realizarse con la ciudadanía y medios de comunicación con el objetivo de mejorar la comprensión de los alcances e impactos y la visibilización de los resultados y objetivos de estas auditorías (Insausti y Velasquez, 2014).

Teniendo en cuenta el marco teórico anteriormente desarrollado y poniendo especial atención en la proposición planteada, se procederá a aplicar los conceptos estudiados a la evaluación de capacidades del TCP y en el desarrollo de las mismas en el HTCBA.

Evaluación de Capacidades en el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe

El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe (TCP) es un órgano técnico y especializado, con autonomía funcional y de carácter colegiado que, en el ejercicio del control externo posterior, le compete fiscalizar la legalidad de los actos administrativos, examinar cuentas y declarar las responsabilidades que resulten, examinar y dictaminar sobre la Cuenta de Inversión y realizar auditorías con enfoque integral, todo con el objetivo de ejercer la custodia de fondos públicos y contribuir a mejorar la gestión del sector público, para que se refleje en un mejor servicio al ciudadano.

A partir del año 2016, y como consecuencia del cambio de autoridades políticas, se inició un proceso de cambio organizacional, que denota la predisposición de las autoridades en pos de cumplir de manera más eficiente las funciones otorgadas tanto constitucional como legalmente. En este marco de modernización se buscó adecuar las estructuras del organismo y potenciar la responsabilidad del personal asignando las funciones correspondientes, así como redefiniendo aspectos de la actividad de control a partir de la sistematización y actualización normativa.

Análisis FODA

Como primer paso en el análisis y evaluación de capacidades para el TCP, se expone el análisis FODA realizado por el Organismo, en el marco del Sistema de Gestión de Calidad. Los aspectos aquí expuestos serán desarrollados en cada uno de los criterios seleccionados para evaluar las capacidades, teniendo en cuenta que la estrategia para el desarrollo de las mismas debe basarse en las fortalezas y en afrontar las debilidades y amenazas.

Fortalezas	Raigambre Constitucional
	Autarquía administrativa
	Personal profesionalizado
	Marco legal apropiado
	Certificación Normas ISO 9001
	Membresía en organismos internacionales
Debilidades	Infraestructura: dispersión de edificios e informática
	Falta de capacitación específica
Oportunidades	Proceso de modernización iniciado
	Demanda de organismos internacionales de crédito para ser auditados
	Programas de creación de capacidades desarrollado por los mismos

Evaluación de Capacidades

Partiendo de los criterios en los que se fundan las evaluaciones de capacidades, recomendados por INTOSAI y desarrollados en el marco teórico, se procederá a realizar la evaluación de capacidades para el TCP. Recordamos los mismos: independencia y marco legal; organización y administración; recursos humanos y capacitación; metodología y normas de fiscalización. Además, agregaremos la descripción del proceso de modernización y fortalecimiento

institucional llevado adelante por el Organismo, dado que lo consideramos como un antecedente relevante para poder afrontar este camino de creación de capacidades para la implementación de AD.

Independencia y marco legal

El instrumento legal de creación es la Constitución Provincial del año 1962, que en su artículo 81° le otorga rango constitucional al Tribunal de Cuentas, con jurisdicción en toda la provincia. En el mismo se fijan las competencias básicas: “aprobar o desaprobado la percepción e inversión de caudales públicos y declarar las responsabilidades que resulten”.

Con la sanción de la Ley 12.510 y modificatorias, se reglamenta su funcionamiento como encargado del control externo del Sector Público Provincial No Financiero. Es un organismo que institucionalmente se ubica dentro del ámbito del Poder Legislativo, esencialmente técnico y especializado, de carácter colegiado, con personería jurídica, autonomía funcional, autarquía administrativa y financiera, y patrimonio propio. Elabora anualmente su presupuesto, y está facultado para realizar las modificaciones y ajustes que estime necesario. Tiene a su cargo la definición de objetivos, elaboración de pautas, metodologías y procedimientos generales en materia de control.

La conducción del TCP está a cargo de un Cuerpo Plenario, integrado por 5 vocales, que son nombrados por el Poder Ejecutivo, con acuerdo de Asamblea Legislativa, durando en el cargo 6 años y debiendo permanecer en el mismo hasta tanto sea nombrado su reemplazante. Gozan además de iguales prerrogativas que los magistrados judiciales y sólo pueden ser removidos de su cargo mediante juicio político. Uno de los Vocales, elegido por el mismo Cuerpo cada año, ejerce la presidencia del organismo, y es quien tiene su representación. En cuanto a su composición mínima, la ley le otorga la facultad de diseñar la composición adecuada para el cumplimiento de sus objetivos y funciones.

En este primer criterio, se puede observar un conjunto de atribuciones que caracterizan su funcionamiento. La independencia del Organismo está dada en primer lugar por el rango constitucional de su normativa de creación, la que le otorga estabilidad tanto en la constitución misma como en su funcionamiento, debido a que es más difícil modificar su estructura y funciones asignadas. En segundo lugar, la forma de designación e inamovilidad de sus autoridades, así como la duración de su mandato, lo que asegura la estabilidad en su cargo para que puedan realizar su labor de manera independiente. A su vez se destaca la ubicación institucional del organismo, en la esfera del Poder Legislativo, que supone una mejor garantía de neutralidad en las decisiones que adopta el Cuerpo, con respecto al poder controlado.

Por último, las amplias facultades otorgadas legalmente para realizar su función de control externo de manera independiente, la autonomía para reglamentar su propio funcionamiento y el dictado de normas reglamentarias a las que se ajustará el organismo en materia de control externo, las atribuciones en la decisión y elaboración del Programa de Acción Anual de Control Externo; así como la autonomía financiera referida a la independencia económica, tanto para elaborar su presupuesto como para disponer y aprobar gastos.

Organización y Administración

Durante 2018 y 2019 se gestionó el diseño y conformación de la estructura orgánico-funcional estableciendo un esquema de jerarquización y división de funciones, y la consecuente distribución de misiones y funciones acordes a ese diseño. El objetivo principal de esto fue orientar el nuevo diseño a la mejora de procesos de trabajo en cuanto a la eficiencia y eficacia de su actividad, en un contexto de labor polifuncional, profesionalizado y multidisciplinario. Así, durante el año 2019, se comenzó con la diagramación de las estructuras de niveles inferiores de las distintas áreas, lo que permitió configurar la estructura completa del Organismo.

En honor a la brevedad del presente trabajo, nos concentramos únicamente en la descripción de las unidades organizacionales que, ya estando creadas, serán las protagonistas del proceso de desarrollo de capacidades para la implementación de AD y por tanto en las que se centrará la estrategia, presentándose las mismas en orden a la importancia que tendrán en este proceso. En este contexto, a través de la Resolución 94/20 TCP se definió la estructura del Gabinete de Gestión y Relaciones Institucionales (GGRI), se creó la Dirección General de Auditoría (DGAu) por Resolución 83/19 TCP, y mediante Resolución 70/19 TCP se definió la estructura de la Dirección General de Informática.

Gabinete de Gestión y Relaciones Institucionales

En el marco del proceso de modernización se crea este Gabinete, dada la necesidad de contar con una unidad funcional que coordine el funcionamiento de las distintas áreas y que ejerza la supervisión de aquellas acciones comprendidas en el marco de las competencias, atribuciones y deberes que tiene el Organismo. Institucionalmente tiene dependencia directa del Cuerpo Plenario. Posee también la facultad para coordinar la realización de estudios e investigaciones tendientes a profundizar el conocimiento sobre la Administración Pública y el Estado, que permita lograr una mayor especialización del recurso humano. Además, cuenta con la tarea asignada de planificación de la gestión del Organismo, en términos administrativos, contables, presupuestarios, financieros y de recursos humanos.

En cuanto a las relaciones institucionales se busca potenciar la vinculación con organismos del control público, nacionales o internacionales, y con diversas esferas gubernamentales, en la realización de acuerdos de colaboración, así como en la formulación y seguimiento de compromisos para el logro de objetivos planteados en el plan integral del Tribunal.

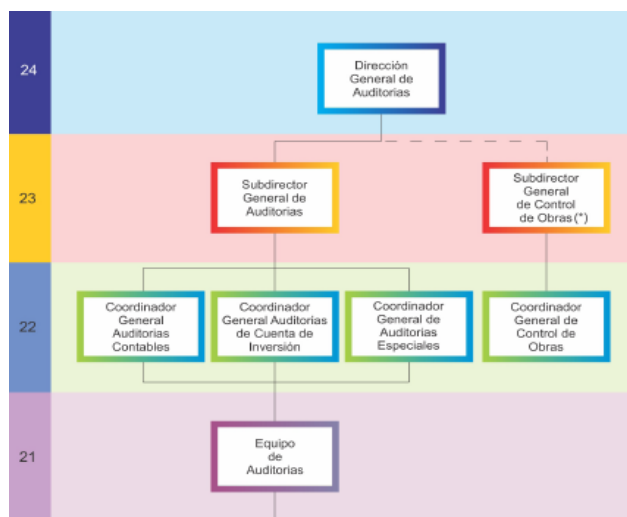
Respecto a las funciones específicas del Gabinete, debe participar en el diseño del Plan Anual de Auditorías; formular recomendaciones, así como propuestas y sugerencias referidas a las reformas institucionales, normativas y organizacionales.

En el ejercicio 2022, se concursó la categoría de conducción del Gabinete, por lo que se puede seguir observando la intención y voluntad de la conducción de completar y poner en práctica la modernización del Organismo en cuanto a sus funciones y concepción de trabajo y profesionalización, por lo que se concluye que en el marco de este proceso sería una oportunidad importante para dar el salto de implementar las AD.

Dirección General de Auditorías

Su misión es proponer, planificar y realizar las auditorías sobre los asuntos de competencia del Tribunal, en el marco del Programa de Acción Anual de Control Externo.

La estructura está diseñada para dotar de las necesarias competencias y herramientas al TCP, que le permitan asegurar un ordenado y eficiente desenvolvimiento del área. Está compuesta por un Director General de Auditorías, con la máxima categoría del escalafón del organismo; un Subdirector General de Auditorías y un Subdirector General de Control de Obras.



En el ámbito de la Subdirección General de Auditorías se desprenden tres coordinaciones: Auditorías Contables, Auditorías de Cuenta de Inversión y Auditorías Especiales, las cuales serán asistidas con un equipo de auditores, auxiliares de auditoría y auxiliares administrativos, dotando del personal necesario para poder cumplir con las funciones asignadas. También, tal como fuera mencionado para el GGRI, en el año 2022 se realizó el concurso de oposición para el cargo de Director General y se conformó, mediante un minucioso análisis de antecedentes, un cuerpo de Auditores y Auditoras que tienen a cargo los procedimientos de auditoría.

Dentro de las funciones establecidas por la Resolución 83/19 TCP, expondremos las que tienen relación directa con el objeto de este trabajo:

- Entender en la capacidad técnica necesaria para cada tipo de auditoría y objeto de la misma, diseñando la integración de equipos de trabajo y coordinando la integración de equipos multidisciplinarios, o solicitando la contratación de profesionales externos.
- Analizar el alcance y razones de desvíos de programas y proyectos gubernamentales, así como medir la magnitud del impacto social, económico, ambiental y organizacional de los proyectos.
- Recomendar a las autoridades la adopción de las medidas administrativas necesarias para prevenir y corregir irregularidades, y lograr así mayor eficacia, eficiencia y economía en la gestión.
- Elaborar informes de auditoría dando a conocer los resultados obtenidos y realizar recomendaciones pertinentes.

En cuanto a la Coordinación General de Auditorías Especiales, su misión es entender en la programación, coordinación y ejecución de aquellas auditorías operativas, de gestión, de resultados y otras especiales, así como las correspondientes a la RFCP. Y dentro de sus funciones podemos destacar la gestión en la conformación de equipos interdisciplinarios y en la obtención de recursos materiales y/o financieros necesarios para el desarrollo de las auditorías. A su vez, tiene a su cargo el diseño de metodologías de auditoría de acuerdo a las características específicas del accionar gubernamental y la elaboración de indicadores de riesgo.

Dirección General de Informática

Al respecto de esta Dirección, dado que es un área dentro del Tribunal que ya se encuentra funcionando desde larga data, describiremos algunos aspectos que sucedieron en los últimos años que se consideran como oportunidad importante para poder conseguir el objetivo de implementar en el Organismo las AD.

Se ha diferenciado dentro de la estructura de la presente Dirección, una Coordinación de Procesos y Proyectos, cuya misión es la ejecución de proyectos que requieran investigación de nuevas tecnologías, modernización de procesos o temas de interés que sean de aplicación para el TCP, así como de aquellos que deriven de actividades de desarrollo de sistemas informáticos. Esta coordinación va a ser especialmente importante en la elaboración de la propuesta objeto del presente.

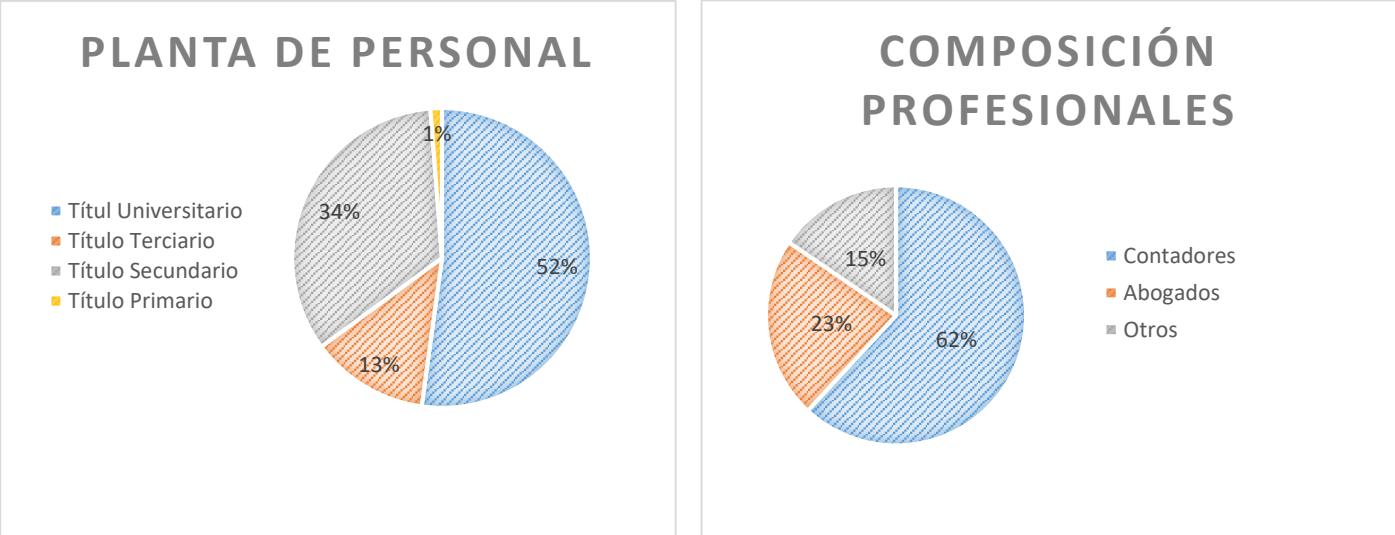
Durante el 2021 se inició un proyecto de migración de infraestructura y aplicaciones, en concordancia con las acciones tendientes a la modernización e informatización del Organismo. En primer lugar, se propone la utilización de un nuevo servidor que asegure la estabilidad y funcionamiento de la plataforma tecnológica y, en segundo término, la reingeniería y desarrollo

integral de sistemas sustantivos relacionados con el análisis de legalidad, la revisión y dictamen de balances y rendiciones de cuentas. En este sentido, dado que se está en una instancia de desarrollo de plataformas de sistemas, sería apropiado para el desarrollo de un sistema que permita asegurar el seguimiento de los trabajos de auditoría en general, y en especial para las de desempeño, que requieren de actividades sustantivas diferentes y nuevas en relación a las tradicionales.

Gestión de Recursos Humanos y Capacitación

La creación del Estatuto Propio mediante Ley N° 13.608, en 2016, brindó el reconocimiento de derechos, deberes y obligaciones para el personal específico del TCP, permitiendo la separación definitiva del organismo respecto de la Administración Central Provincial y la implementación definitiva de su autonomía y autarquía. A partir de entrevistas con personal dependiente de la Dirección de Recursos Humanos se relevó la siguiente información, en cuanto a la composición de la planta de personal. La misma se encuentra compuesta por 322 agentes, de los cuales 168 poseen título universitario, 41 poseen título terciario, 109 cuentan con título secundario y 4 título primario¹. La composición de los agentes con títulos universitarios se integra de la siguiente manera: 104 son Contadores Públicos, 38 son Abogados, 5 son Arquitectos, 5 son Licenciados en Administración, 3 son Ingenieros en Sistemas, 2 son Licenciados en Recursos Humanos, 1 es Ingeniero en Construcción, 1 es Licenciada en Economía, 1 es Ingeniera Química, y 8 de otras profesiones no vinculadas con el control hacendal.

Gráficamente, la composición del personal se ve de la siguiente forma:



Fuente: elaboración propia en base a entrevista realizada en Dirección General de Recursos Humanos

¹ Los agentes con título primario ingresaron al organismo previo a la vigencia del Estatuto, en el marco de la Ley Provincial 8525 y de manera anterior a su modificación, que entre los requisitos para ingreso a la Administración Pública sólo exigía título primario.

Además del análisis presupuestario se desprende que el 80% del presupuesto asignado se destina a gastos en personal.

Desde el año 2020, se tomó la postura por parte del Cuerpo de Vocales, de convocar concursos internos de antecedentes y oposición, a medida que se vayan produciendo vacantes, garantizando el derecho a la carrera administrativa. Esto generó en la planta de personal motivación por ascender en la carrera, interés en la formación personal y por supuesto instancias estudio y aprendizaje, lo que permite perfeccionar procedimientos, al hacerlos más eficientes a partir de la comprensión normativa que los sustenta.

A su vez, en los últimos años, se han materializado capacitaciones en diversas disciplinas, buscando responder a las necesidades de formación tanto del personal como de las autoridades superiores. Las mismas han sido procuradas por profesionales externos y por profesionales del mismo Organismo, lo cual se traduce en crecimiento personal y profesional, conduciendo a su vez a una dinámica de aprendizaje continua entre capacitados y capacitadores en cuanto a la actualización y formación periódica y oportuna. Más recientemente, durante el 2022, se inició el proceso de creación de una plataforma de aula virtual interna para cada uno de los empleados del TCP, que les permite contar con información relevante, de los cursos a los que han asistido, material bibliográfico, etc.

Si bien con el diseño de las estructuras orgánicas y el inicio de cobertura de cargos vacantes, se inició el recorrido en la gestión de los recursos humanos, aún falta desarrollar herramientas o sistemas que permitan conocer las necesidades de los mismos y la identificación de quiénes cuentan con los requisitos para cada cargo. Los sistemas de recursos humanos desarrollados hasta el momento se relacionan más con el control de horarios, licencias y su incidencia presupuestaria, que con la definición de las necesidades cualitativas o cuantitativas de personal.

Metodología y Normas de Fiscalización

La sanción de la Ley 12.510 prioriza el concepto de rendición de cuentas y responsable a cargo de la gestión, favoreciendo la instrumentación del control integral, a partir de la evaluación del cumplimiento de principios de economía, eficiencia y eficacia, además del cumplimiento de los aspectos normativos. Incorpora una mirada productivista, dado que establece como técnica de presupuesto a utilizar la del presupuesto por programas, en la que debieran incorporarse los resultados físicos esperados en la producción de bienes y servicios. Además, el subsistema de contabilidad está concebido para permitir medir el cumplimiento de objetivos y metas de la hacienda pública provincial.

Entre las nuevas atribuciones fiscalizadoras, incorporadas con la sanción de la Ley 12.510 y modificatorias, se establecen la evaluación del cumplimiento de los planes, programas, proyectos y operaciones contempladas en la ley de presupuesto y leyes especiales, así como el desarrollo de un control de gestión.

En cuanto a las normas específicas de auditoría que aplica el TCP, podemos mencionar que mediante Resolución 109/19, el Organismo adhirió al Manual de Normas de Control Externo Gubernamental, del Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones (IETEI) del SPTCRA. Dicho manual tiene como antecedente inmediato las Normas de Auditoría Internacionales para el Sector Público emitidas por la INTOSAI; Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) emitidas por la Federación Internacional de Auditores, Manuales de Implementación de ISSAI de Auditoría Financiera, Auditoría de Cumplimiento y Auditoría de Desempeño emitidos por IDI.

A su vez, es de destacar que se encuentra conformada dentro del Organismo una Comisión de Análisis y Reforma de Normativa de Control Externo, establecida por Resolución 114/19 TCP, que tiene por objeto la revisión integral de criterios reglamentarios vigentes en materia de fiscalización y la realización de propuestas de modificación de normativa involucrada.

En cuanto a los mecanismos de auditoría, puntualmente, se conciben como un eje de acción para potenciar el accionar mismo del Estado. Anualmente se confecciona un Plan de Auditorías, que alcanza de manera casi exclusiva auditorías financieras y de cumplimiento en lo inherente a fondos provinciales, incluyendo además aquellas propuestas por la RFCP. El procedimiento para su elaboración fue recientemente modificado por Resolución 270/22 TCP, incorporando en el mismo tanto al GGRI como a la DGAu, ordenando las instancias del procedimiento de auditoría. En consecuencia, la propuesta del Plan Anual de Auditorías será elaborada de manera conjunta entre la DGAu y los Contadores Fiscales Generales.

Proceso de Modernización y Fortalecimiento

En este apartado se mencionarán algunos hitos respecto de la gestión emprendida en los últimos años con el interés de fortalecer la institucionalidad y dar señales categóricas a la comunidad de una buena gobernanza, en palabras del Sr. Presidente del Organismo en la Memoria Anual del año 2021, que tiendan a transformar al Estado, haciéndolo más eficiente y productivo. Éstas podrían sentar las bases para lograr el objetivo de implementar las AD y generar capacidades en este sentido.

- En abril de 2015 se obtuvo la certificación del Sistema de Gestión de Calidad según Normas ISO 9001:2008, alcanzando la recertificación en los años 2018 y 2021, bajo la

nueva versión ISO 9001:2015, en la que se concluyó otorgando la certificación del sistema de gestión de calidad hasta el año 2024.

- Como consecuencia de haber logrado la certificación de calidad, se logró ingresar con carácter de miembro asociado permanente a la OLACEFS.
- A mediados de 2016, se firmó un Convenio con el Programa de Fortalecimiento Institucional provincial y de Gestión Financiera (PROFIP) con el objetivo de mejorar la gestión de la auditoría y contraloría del Sector Público.
- Se concertaron relaciones institucionales con diversos organismos locales, nacionales e internacionales, suscribiéndose convenios marcos de cooperación, con el objeto de promover y desarrollar actividades de formación, investigación, difusión, capacitación, asistencia técnica y asesoramiento.

Resultado de Evaluación de Capacidades

En función de lo recién expuesto, estamos en condiciones de sostener que el TCP se encuentra atravesando un momento de su historia propicio para poder dar inicio al proceso de creación de capacidades que le permita implementar las AD, en función de las siguientes condiciones existentes, que se identifican como fortalezas y que favorecen este proceso.

- Su independencia y autonomía, brindada tanto constitucional como legalmente para diagramar su estructura, así como la facultad para reglamentar todo lo inherente al control externo.
- La competencia legal que habilita a realizar auditorías de desempeño.
- La creación de la DGAu y GGRI, como unidades funcionales específicas que tiene dentro de sus misiones el desarrollo de las mismas.
- Las facultades otorgadas al GGRI en cuanto a la coordinación de estudios para lograr mayor especialización en los recursos humanos.
- La vinculación y relación con organismos de distintas esferas gubernamentales y en especial con los organismos de control público de carácter nacional o internacional atento a la necesidad de poder contar con asistencia técnica y profesional para la ejecución misma de estas auditorías.
- El Director General de Auditorías tiene facultad expresa para solicitar la contratación de expertos en la materia específica de control.
- La certificación de procesos por normas ISO que brinda un control de calidad dentro del organismo, necesario para la realización de este tipo de auditorías.

- El convenio firmado con el PROFIT como antecedente de soporte financiero para el proceso de modernización en la gestión de auditoría
- Las normas de auditoría tienen como antecedente inmediato normas de fiscalización internacionales, y dentro del Manual de Control Externo se establece un capítulo específico para el Desarrollo de las Auditorías de Gestión.

Análisis de Caso: desarrollo de capacidades en el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires

Se ha seleccionado al Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (HTCBA) como caso de estudio por diversas cuestiones. En primer lugar, este Organismo ha sido pionero en el país en la implementación del tipo de auditorías que se analizan en este trabajo, lo que implicó en su funcionamiento un proceso de creación de capacidades y de fortalecimiento institucional. En segundo lugar, las características distintivas del HTCBA, son muy similares a las de TCP, por cuanto puede presumirse que podría replicarse la experiencia acontecida.

En este apartado se definirán primeramente las características que asimilan a ambos organismos, desarrollando únicamente las del HTCBA, dado que las correspondientes al TCP fueron analizadas en el capítulo anterior. Para ello se desarrollarán los mismos criterios utilizados para la evaluación de capacidades del TCP. Luego se procederá a detallar el proceso llevado adelante en la implementación de AD y su sostenibilidad en el tiempo, a partir del análisis de documentos internos del Organismo, como Plan Estratégico, Memoria de Gestión, Boletines Institucionales y Normativa interna, y de la entrevista realizada a la Contadora María del Carmen Sabugal, Secretaria de Modernización y Fortalecimiento Institucional del HTCBA, área encargada de llevar adelante este proceso.

Entre los aspectos identificados como similares se destacan: el rango constitucional y la dirección a cargo de un cuerpo colegiado, la facultad de ejercer la función jurisdiccional, la inamovilidad del cuerpo de Vocales, la descentralización operativa en el ejercicio de su función de control, la implementación de un Sistema de Gestión de Calidad, la propensión al cambio y a la mejora continua, el establecimiento de un área de fortalecimiento institucional, la membresía en OLACEFS y la pertenencia a la RFCP y SPTCRA.

Independencia y marco legal

En cuanto a la normativa de creación, al igual que el TCP, el HTCBA encuentra su origen en la Constitución Provincial de la Provincia de Buenos Aires (1994) la que le dedica un capítulo específico y establece que es competencia de la Legislatura dictar la Ley Orgánica para el mismo. Además, cuando la Ley de Administración Financiera le atribuye al Poder Ejecutivo la competencia de reglamentarla, la delega con excepción expresa del capítulo inherente al sistema de control externo. En este aspecto puede verse que ambos organismos denotan gran independencia del poder controlado.

Puede agregarse que, en cuanto al mandato legal, los dos sumaron funciones que les permiten ejercer un control integral e integrado en las respectivas leyes de administración financiera. Son

organismos independientes y autónomos, cuentan con funciones jurisdiccionales y la conducción de los mismos está a cargo de vocales, integrantes de un órgano colegiado, y que para ser separados de su cargo deben propiciarse procesos de juicios políticos, con similares procesos de designación de sus autoridades, lo que permite que los mismos cuenten con un soporte de independencia y estabilidad en sus decisiones.

Organización y Administración

Actualmente el HTCBA se rige por la Ley Orgánica N° 10.869 y modificatorias, en las que determina su estructura, composición, facultades, funcionamiento y normas a las que debe ajustar sus procedimientos. El artículo 18° bis, incorporado por Ley N° 13.963, establece que las Delegaciones son las herramientas de descentralización mediante las que se ejercitará la función de control externo.

A partir de los datos extraídos de la Memoria de Gestión 2021, podemos mencionar que el HTCBA ejerce su control sobre una superficie de más de 307 mil km² de extensión, sobre toda la provincia de Buenos Aires, contando con 20 Delegaciones Zonales, distribuidas en todo el territorio, además de la Sede Central. La fiscalización que practica, a diferencia de su par de la provincia de Santa Fe, alcanza además a los municipios provinciales.

La estructura del organismo fue establecida y modificada siguiendo los cambios estratégicos que el mismo Tribunal se fue proponiendo, de manera tal que la estructura acompañe la consecución de los mismos y no se convierta en un obstáculo para su logro. En el presente trabajo se destacarán aquellas áreas que se consideran de relación inmediata con el desarrollo de capacidades llevado adelante para la implementación de las AD, de la misma manera que fue caracterizado para el TCP.

Actualmente las AD, se encuentran en el espectro de competencia de la Dirección General de Auditorías Operacionales (DGAO) junto con las auditorías de sistemas y ambientales. Esta Dirección, depende jerárquicamente de la Secretaría de Modernización y Fortalecimiento Institucional (SMFI) y fue creada mediante Resolución 11/15. Para ejecutar su misión, cuenta con 2 Coordinadores de Auditorías de Desempeño, 1 Coordinador de Auditorías de Sistemas y 1 Coordinador de Auditorías Ambientales. Esta Dirección ejerce la coordinación operativa y supervisión de los equipos de auditorías a través de acciones de conducción, acompañamiento, capacitación y asesoramiento, así como el control de calidad del trabajo ejecutado. A su vez formula el Plan Institucional de Auditorías de Desempeño, Ambientales y de Sistemas, lleva el Registro de Auditores, dispone el inicio de las auditorías planificadas institucionalmente, selecciona los auditores que integran los equipos, comunica los informes preliminares y los informes de seguimiento de recomendaciones.

Dentro de su estructura orgánico-funcional, el HTCBA también cuenta con una Secretaría de Relaciones Institucionales y Profesionales, cuya misión es centralizar, uniformar y alinear los vínculos externos con los objetivos del Organismo. Con el fin de fortalecer las relaciones institucionales, se han suscrito diversos convenios con otras instituciones públicas, educacionales y profesionales, así como con organismos del ámbito internacional. A su vez, esta Secretaría dispuso de la realización de diversas herramientas comunicacionales que permitan exteriorizar el trabajo realizado por las distintas áreas del HTCBA, permitiendo la llegada a mayor público.

A su vez, posee una Relatoría de Relaciones con Organismos Multilaterales de Crédito, encargada del seguimiento del Plan Estratégico, identificando oportunidades de mejora y necesidades de fortalecimiento institucional, a efectos de gestionar tanto la asistencia técnica y/o financiera necesaria como la contratación de perfiles técnicos específicos para la realización de auditorías operacionales.

Por último, es de destacar que el HTCBA cuenta con una Unidad de Auditoría Interna Integral, aprobada por Resolución AG 2/2018, que es la encargada de articular, planificar y ejecutar las Auditorías Internas Integrales que se centran en los objetivos del control interno, gestión de calidad y aseguramiento de calidad de las auditorías. Su principal objetivo es fortalecer la gestión interna para facilitar el cumplimiento de objetivos institucionales en el marco de la mejora continua, definida como pilar de trabajo.

Gestión de Recursos Humanos y capacitación

A partir de los datos publicados en la Memoria Anual 2021, se observa que más del 80% de los trabajadores del HTCBA son profesionales.

Dentro de la política de calidad instalada en el organismo, se destacan entre sus pilares la capacitación permanente, la profesionalización del personal y la jerarquización de su competencia técnica, para el cumplimiento de requisitos legales y reglamentarios, el logro de objetivos propuestos y la transparencia de la gestión. Se prevé la existencia de un detalle de las competencias necesarias para los distintos niveles y funciones en términos de educación, formación, habilidades y experiencias requeridas, en razón de las misiones y funciones de los puestos.

En los últimos años se han realizado diversas instancias de capacitaciones al personal en conjunto con el Ministerio de Hacienda y Finanzas de la provincia, utilizando distintas herramientas de tecnologías de la información. Los agentes del HTCBA también representaron la figura de capacitadores, aportando su experiencia y conocimiento. Como metodología de

capacitación se utilizó el recurso de charla interactiva con el objeto de reafirmar conceptos e instaurar el debate.

Proceso de Modernización y Fortalecimiento

De la totalidad de los hitos que existen en la historia del HTCBA en materia de modernización y fortalecimiento, en honor a la brevedad, expondremos los que creemos que tuvieron injerencia directa en la implementación de las AD.

Ambos organismos de control externo comparten la implementación de procesos de Certificación de Calidad. En el caso del HTCBA el mismo inició en 2004, asumiendo un fuerte compromiso con la calidad en la gestión de sus procesos. Se implementó un Sistema de Gestión de la Calidad, conforme a las Normas ISO 9001, con el que se instaló la mejora continua como filosofía de trabajo y la capacitación permanente para dar cumplimiento a los requisitos legales y reglamentarias. Durante el 2021, se realizó la Auditoría de Mantenimiento N1, con el fin de efectuar el seguimiento del sistema de gestión, según el Acuerdo de Certificación IRAM de Sistemas de Gestión.

Podemos destacar también que obtuvo la calificación para ser auditor de proyectos financiados por el Banco Mundial y por el BID. La relación con estos organismos multilaterales de crédito le permitió obtener financiamiento para el fortalecimiento institucional y la asistencia técnica necesaria para elaboración y ejecución del Plan Estratégico, no sólo con la incorporación de equipamiento informático y mobiliario, sino también brindando capacitación en distintas modalidades, tanto a partir del financiamiento de estudios de posgrado, como en formaciones a medida de las necesidades detectadas por el organismo en formato de talleres, jornadas, clínicas o consultorías.

Así las cosas, en el 2013 se implementó el primer Plan Estratégico y en el 2014 se obtuvo el apoyo financiero del BID para desarrollar un segundo Proyecto de Fortalecimiento Institucional, que tuvo por objeto fomentar y desarrollar modelos de auditoría no tradicionales, como las de desempeño, de sistemas y ambientales; mejorar la calidad de la gestión a partir del fortalecimiento en su capacidad de planificación a nivel estratégico y operativo, optimización de sistemas de gestión de calidad y fortalecimiento de los procesos de auditoría.

En 2017 fue invitado a participar en una evaluación de desempeño llevada a cabo conforme la metodología “Marco de Medición de Desempeño de INTOSAI para EFS”, la que permitió identificar fortalezas y debilidades, así como oportunidades de mejora y desarrollo de capacidades, y a la identificación de necesidades de recursos y apoyo para el fortalecimiento.

El HTCBA también pertenece a distintas organizaciones de nivel nacional e internacional. En primer lugar, se destaca su pertenencia como miembro asociado de OLACEFS desde el 2012,

siendo el primer organismo de control provincial argentino en formar parte. A partir de esta membresía, entró en contacto directo con los últimos adelantos en lo que refiere al control gubernamental, y contribuyó de manera fundamental al cambio de enfoque con que el este órgano de control desarrollaba sus funciones. Actualmente forma parte de dos comisiones y un grupo de trabajo: la Comisión de Tecnología de la Información y Comunicaciones, la Comisión Técnica Especial de Medio Ambiente, y el Grupo de Trabajo sobre Fiscalización de Desastres. A nivel nacional, y también al igual que el TCP, integra la RFCP y el SPTCRA.

Metodología y Normas de Fiscalización

En el 2014 se aprobó mediante Resolución Nro. AG 11/14 el Manual de Control Externo (MACOEX), el que inició un gradual proceso de aplicación mediante la modalidad de pruebas pilotos. Dicho Manual fue elaborado en el marco del Plan Estratégico 2013/2017, para el Objetivo de “Fortalecer el Ejercicio de Control Gubernamental”, mediante la estrategia “Estandarizar los Procesos de Control y el Programa Adopción de Normas de Auditoría” alineadas a estándares internacionales. En este aspecto también puede observarse la compatibilidad para la comparación, dado que ambos adoptan un marco normativo alineado a prácticas y estándares internacionales.

Se destaca a su vez el desarrollo de un Software que permite el seguimiento de las auditorías realizadas, denominado SIGMA.

Proceso llevado adelante para la implementación de Auditorías de Desempeño

Antecedentes que permitieron el éxito

A modo de resumen de lo anteriormente expuesto, se enumeran aquellas características principales que creemos sirvieron de base para permitir la implementación de las AD en el HTCBA, y en consecuencia el desarrollo y sostenimiento de capacidades en dicho sentido. Las mismas se expondrán en comparación a la situación actual del TCP, de modo de visualizar las similitudes y diferencias, así como los aspectos en los que sería conveniente basar la estrategia.

Criterio	HTCBA	TCP
Capacidad Legal	Reforma de la Ley de Administración Financiera de la provincia de Buenos Aires, definiendo el nuevo modelo de control, que otorgó la facultad legal para realizarlas.	Cuenta con la facultad y atribuciones correspondientes para ejercer el control de gestión y adecuar su estructura orgánica, así como la libertad para contratar diverso personal experto que considere necesario.
Estructura	Creación de unidades funcionales dentro del organismo, con funciones específicas para cada fase del proceso: DGAO, Secretaría de Relaciones Institucionales y Profesionales y Relatoría de Relaciones con Organismos Multilaterales de Crédito.	Creación de la DGAu y del GGRI, con las misiones y funciones apropiadas para llevar adelante el proceso.

Relaciones Institucionales	Membresía en OLACEFS, que otorgó la asistencia técnica, así como la posibilidad de participar de auditorías coordinadas. Adjudicación de proyectos de financiamiento para fortalecimiento institucional	Relaciones institucionales con organismos de crédito internacionales, membresía en OLACEFS, en SPTCRA y de la RFCP.
Personal	Personal altamente capacitado y profesionalizado	Personal altamente capacitado y profesionalizado
Conducción	Proceso de planificación estratégica Compromiso de autoridades políticas y planta de personal	Proceso de modernización iniciado y predisposición por parte de las autoridades en el apoyo al mismo.
Normas de Fiscalización	Elaboración de MACOEX, alineado a normas internacionales.	Adopción de Normas Internacionales para la fiscalización y facultad absoluta para establecer las normas para realizar el control hacendal

Proceso de Desarrollo de Capacidades

La decisión de comenzar con la implementación de AD, se dio a partir del reconocimiento de la tendencia nacional e internacional en tal sentido y en respuesta a las crecientes demandas ciudadanas por mayor eficiencia y eficacia por parte del Estado.

Para poder profundizar las buenas prácticas en el ejercicio de sus responsabilidades constitucionales, el HTCBA inició un proceso de modificación de estructuras, capacidades institucionales y organización y gestión del recurso humano. Con el apoyo del BIRF, Banco Mundial y BID, se llevó a cabo el fortalecimiento de capacidades del organismo en el que se contempló la incorporación de metodologías para las AD.

Plan Estratégico

En el marco de estos programas de modernización, se destaca el proceso de Planificación Estratégica Institucional. En la formulación del primer Plan Estratégico, el cual abarcó el periodo 2013/2017, intervinieron altas autoridades, mandos medios y profesionales de todas las áreas, en conjunto con la asistencia técnica del BID. El camino para el desarrollo estratégico se estructuró primero en la definición de la misión, visión y valores: y luego en la evaluación de fortalezas y debilidades. Se alinearon los objetivos estratégicos con el planeamiento normativo para definir estrategias de ejecución para cada objetivo. Para ello se asignaron recursos y responsables para permitir la consecución de las mismas. A su vez, se definieron los indicadores de impacto correspondientes para la medición de la obtención de los resultados deseados, y en caso de diferencias poder tomar las medidas correspondientes a tiempo.

En esta primera edición, destacamos por su vinculación directa con el objeto de este trabajo, la realización de AD y la adopción de estándares internacionales de auditoría, dentro del objetivo

principal de “Fortalecer el Control Gubernamental”. Para ello se formaron equipos de trabajo conformados por agentes transversales a toda la organización, lo que permitió una mirada desde las distintas áreas generando momentos de debate y de reflexión.

Como resultado de la ejecución del primer Plan Estratégico, se redactaron Manuales de Procedimiento y Guías Metodológicas, en consonancia con las normas internacionales de auditoría ISSAI. Estos manuales se mantienen permanentemente actualizados a fin de incluir aspectos novedosos y que surjan como consecuencia de la puesta en práctica. Se destaca en este punto, el trabajo realizado desde la SMFI en el acompañamiento y seguimiento de la implementación de los mismos, a partir primero de pruebas pilotos sobre casos reales, actividades de capacitación y luego réplicas en casos similares. A su vez, se establecieron programas de desarrollo de capacidades que permitieron la realización de manera regular de las AD. Por último, destacamos dentro de este objetivo, que se dispuso el desarrollo de un sistema propio para la gestión de las auditorías, denominado SIGMA.

Implementación de Auditorías de Desempeño

La DGAO, nació como un proyecto de laboratorio dentro de la SMFI, de la cual continúa dependiendo jerárquicamente. En sus inicios constituía una Dirección General a cargo de la Coordinación de Auditorías de Desempeño.

En cuanto al proceso mismo por el cual se logró la implementación de las AD, se reconocen 3 momentos claves. En primer lugar, la voluntad política de avanzar sobre el nuevo modelo y la posibilidad normativa de realizarlo. Para ello se contrató una consultoría que estudiara el marco jurídico, partiendo del análisis e interpretación del nuevo paradigma de Administración Financiera, presente en la Ley N° 13.767, y el nuevo modelo de control, integral e integrado, que éste propone. De este informe se concluyó que el plexo normativo era suficiente para abordar esta dimensión de control. En segundo lugar, se procedió a la realización de ejes metodológicos de aplicación y por último se puso en práctica a partir de la realización de 4 pruebas pilotos. Para lograr llevar adelante estas etapas se contó con el apoyo financiero del BID.

Con posterioridad a la ejecución de las pruebas pilotos, se nombró a la directora del área y a los 4 coordinadores -2 para el área de Auditorías de Desempeño, 1 para Auditorías de Sistemas y 1 para Auditorías Ambientales-. Actualmente, cuenta además con un Relator y un Asesor part-time afectados al área. Los equipos de auditoría se conforman con personal que aportan las distintas áreas del organismo, promoviendo el involucramiento de todo el personal en estas actividades. Además, brinda el apoyo necesario en el asesoramiento específico relativo a las temáticas vinculadas con el desempeño de los organismos y proyectos auditados.

En la primera etapa de implementación de estas auditorías -2013/2017-, se desarrollaron 7 auditorías. Las primeras 4 de ellas con el acompañamiento y supervisión de consultores externos y las restantes 3 bajo la coordinación y supervisión de la DGAO, conformando los equipos con personal de las 4 Vocalías.

Para la realización de estas auditorías se redactó un capítulo específico en el MACOEX, incorporado por Resolución AG 11/14, y se elaboraron Guías Metodológicas para las 4 fases que conforman el proceso de auditoría, las que se encuentran en constante revisión y actualización. Para completar el encuadre normativo en el que operarán las AD, se aprobaron las pautas reglamentarias para su realización, incorporándose al Reglamento Interno mediante Resolución AG 11/15, que posteriormente fueron modificadas en el año 2021 por Resolución N° 06/21.

Se implementaron procesos de solicitud de capacitación a partir de diagnósticos situacionales con el objetivo de cubrir las necesidades reales y específicas de formación y poder así generar nuevas capacidades y prácticas formalizadas. Durante la primera etapa se llevaron adelante para el equipo que integra la DGAO.

A continuación, se procederá a indicar aquellos aspectos previstos en la normativa mencionada, considerados como más relevantes para el desarrollo de los procesos de auditorías.

En primer lugar, se confecciona un Plan Institucional, con periodicidad bianual, que prevé el inicio y continuación de aquellos procedimientos de auditoría a realizarse en los dos años siguientes, considerando como factores de prelación: la sensibilidad o interés social, la materialidad, el interés propio de la gestión del organismo, la complejidad de los procesos, la vulnerabilidad de controles internos, entre otros. Este proceso, dada la importancia que tiene para un buen ejercicio de las AD y más considerando que sería el primer paso a tomar por el TCP, se desarrollará de manera más detallada a continuación.

En cuanto a la conformación de los equipos, se establece que los mismos serán multidisciplinarios y transversales a todo el HTCBA, integrándose con la cantidad de auditores que la DGAO estime necesarios según el tipo de auditoría a realizar y la complejidad del tema. La característica de diversidad en los conocimientos, habilidades y profesiones de los integrantes, podrá ser cubierta por profesionales que presten servicios en el Organismo o a través de la contratación de servicios personales. En este último caso, será con la intervención de la Secretaría de Relaciones Institucionales y Profesionales y con la Secretaría Ejecutiva de Administración y Recursos Humanos. Se dispuso la creación de un Registro de Auditores a los fines de facilitar la selección de personal capacitado dentro del organismo. El mismo será llevado a cabo por la DGAO en conjunto con la Dirección General de Personal. También podrán

formar parte de los equipos, funcionarios que no se encuentren inscritos en tal Registro, pero que demuestran atributos actitudinales para la incorporación de nuevos conocimientos, con el propósito de extender la capacitación sobre estos enfoques de auditoría.

En cuanto a la parte operativa, la Resolución 11/15 y modificatoria 6/21, hacen referencia directa al capítulo de MACOEX y a las Guías Metodológicas, haciendo especificaciones que deberán ser tenidas en cuenta respecto de cada una de las 4 fases que integran la auditoría. Dentro de estas especificaciones, se destacan para la etapa de relevamiento y planificación deberán dejarse asentados los criterios y pautas operativas; para el examen deberá tenerse en presente el archivo y gestión tanto de los papeles de trabajo como de la evidencia que se recolecta; el informe preliminar será tratado por la DGAO para efectuar el cumplimiento del plan operativo, evaluar la razonabilidad de las conclusiones y la coherencia con los objetivos planteados; y por último, en cuanto al seguimiento y recomendaciones, se convocará al equipo auditor dentro de los 3 meses de la comunicación del informe final, para realizar las tareas de seguimiento de las recomendaciones formuladas, debiendo emitir el informe final de seguimiento dentro del año de la comunicación del informe final de auditoría.

Un aspecto importante a resaltar de esta normativa, incorporado por la Resolución 06/21, consiste en la evaluación de los auditores en cuanto a su actitud proactiva y el cumplimiento de los compromisos asumidos, así como de la solvencia técnica demostrada. Esta evaluación es realizada por la DGAO una vez emitido el informe final, y el resultado de la misma será considerado en oportunidad de la apertura de concursos de cobertura de cargos vacantes, dentro del ítem capacitación pertinente a la función.

Dentro de las principales limitantes identificados en la experiencia se destacan las resistencias al cambio, tanto por parte del personal como de las autoridades, por temor a que se invadiera el ámbito de competencia de los estudios de cuenta; la falta de personal capacitado, y las limitaciones para conformar equipos que permitan aportar una mirada interdisciplinaria.

Si bien presupuestariamente no implicó una modificación sustancial, dado que el principal gasto consiste en el pago de salarios, existe la posibilidad de contratar expertos por tiempo determinado y solventar otros gastos operativos que estas auditorías pueden demandar. Además, desde la Presidencia del organismo, se manifestó interés en potenciar esta actividad, por lo que el aspecto presupuestario pueda tener otra impronta en el futuro.

Experiencias con pruebas pilotos y Guías Metodológicas

En este punto se ahondará en el proceso llevado adelante mediante la aplicación de pruebas pilotos, por considerarse como un factor de éxito importante en el logro de la ejecución y sostenimiento de estos procedimientos.

La Resolución AG 74/12 dispuso la realización de pruebas pilotos con el objeto de reforzar la transferencia de conocimiento. La SMFI gestionó el apoyo financiero del BID, con el que se contrataron consultores, que fueron seleccionados por referencia en el ámbito nacional, y se procedió así al diseño de un plan de pruebas pilotos y la elaboración de Guías Metodológicas. Los consultores acompañaron el proceso orientado a cambiar la mirada con la que se ejercía el control, hacia una orientada a la mejora de la gestión, más contributiva y proactiva. La experiencia se logró a partir del dictado de talleres para cada etapa de lo que sería el desarrollo completo de una AD y la confección de Guías Metodológicas para su ejecución. También, a partir del intercambio de conocimiento y opiniones, el acompañamiento ante dudas o problemas presentados durante la ejecución y la asistencia en las decisiones que debían tomarse en cada etapa del proceso. Las Guías Metodológicas están compuestas por una parte teórica, en la que se definen los conceptos y terminología utilizada en el desarrollo de cada etapa, y se detallan las actividades que debería realizar el equipo auditor y así como los productos finales a obtenerse en cada fase, acompañándose de modelos y papeles de trabajo que luego serán adaptados según las necesidades de cada auditoría.

Una de las fortalezas observadas en este proceso, fue la calidad del conocimiento y profesionalismo de los auditores seleccionados para iniciar el programa de creación de capacidades. Los equipos auditores se seleccionaron respetando las capacidades adquiridas por el personal y que fueran representativos de las 4 Vocalías.

El primero de los talleres dictados por los consultores se centró en la definición y clarificación conceptual, en cuanto a la terminología y alcance de cada tarea.

En cuanto a la etapa de planificación y relevamiento, la misma se compuso de 6 subetapas:

- Relevamiento del perfil auditado. En esta subetapa se busca la identificación de los productos terminales y sus beneficiarios, así como los productos intermedios, recursos financieros y reales, y los resultados e impactos esperados, con el objetivo de reconstruir la cadena de valor.
- Evaluación del sistema de control interno organizacional, para la que se sugirió la utilización de la estructura del Informe COSO.
- Identificación de los riesgos de auditoría.
- Identificación de áreas críticas.
- Formulación del plan operativo de trabajo.
- Formulación del acuerdo de criterios sobre elementos auditables.

El resultado de esta etapa consiste en la elaboración del Plan Operativo, para el cual se aconsejó consensuar el criterio de auditoría con el ente auditado de manera de lograr el enfoque contributivo que buscan estas auditorías.

Para la etapa de ejecución se trabajó en conjunto con los consultores sobre la programación de las tareas y pruebas a llevarse adelante para recabar información. Los talleres que se desarrollaron para esta etapa fueron: Técnicas de Análisis, Muestreo, Confección de Indicadores, Matriz de Hallazgos y Seguridad Informática.

Para un mejor desarrollo de la Matriz de Hallazgo se recomienda la redacción de un Informe Situacional que recopile el resultado del relevamiento de campo respecto de la cadena de valor. También se aconseja realizar una validación de la misma, a partir de un segundo examen en el que se discuten las principales conclusiones, la suficiencia de las evidencias, la adecuación de los análisis, entre otros.

En cuanto a la última etapa de auditoría, es decir la elaboración del Informe Final, se explicaron las características que debieran contener los mismos, así como las recomendaciones a tener en cuenta en relación a la redacción y exposición de la información, para que sean útiles y aceptados. Se aconsejó elaborar un Informe Preliminar que sea comunicado al ente auditado, con el fin de que éste pueda realizar un descargo respecto de los hallazgos encontrados y las observaciones formuladas.

Con el objetivo de garantizar la exactitud de los informes, es responsabilidad del jefe del equipo la revisión de los papeles de trabajo y control de calidad, para garantizar que la información y conclusiones expuestas tengan respaldo suficiente. Formando parte de la Guía Metodológica correspondiente a esta fase se incluyeron modelos de Informes de Avance, Preliminar y Final, tanto en formato ejecutivo como analítico.

La etapa de seguimiento se inicia una vez aprobado el Informe Final. El equipo que debe llevarlo adelante es designado por la DGAO, siguiendo el criterio de que tanto la coordinación como al menos uno de sus integrantes, hayan participado de la ejecución de la AD sobre la que el mismo versa. Deben realizarse reuniones con el ente auditado, en la que se expongan los criterios de seguimiento y pautas para la elaboración del Plan de Acción. Formando parte de la Guía Metodológica correspondiente a esta fase se agregan modelos de planes de acción y de informe de seguimiento, así como ejemplos de preguntas que podría hacer el equipo en esta instancia.

Consideraciones especiales sobre la Planificación

Se identificaron como fuentes para la selección de objetos de auditorías:

- relevamientos internos realizados por cada Vocalía
- propuestas realizadas por la DGAO considerando la replicabilidad y materialidad
- propuestas realizadas por OLACEFS de participar en auditorías coordinadas
- propuestas que eventualmente planteen las autoridades provinciales y municipales sobre programas o políticas de su interés, realizando en su caso la DGAO la evaluación técnica que permita definir la pertinencia del abordaje del mismo.
- propuesta realizada por canales de participación ciudadana

La estrategia de comenzar con auditorías pilotos tendría como objetivo la realización de auditorías replicables respecto de una temática común. De esta forma se puede ampliar el número de auditorías a desarrollar como consecuencia de la simplificación de la etapa de planificación y al establecerse procedimientos generales para la fase de examen, de manera de que se instrumentan de forma más fluida. Para la última Planificación Institucional Bianual, éste fue considerado como el principal criterio de selección de temas de auditoría, con el objetivo de consolidar la práctica y aumentar el número de AD.

Como segundo parámetro para la priorización se definió un criterio de materialidad, de acuerdo a lo recomendado por normas internacionales, contemplando los siguientes factores de relevancia:

- importancia pública de la temática
- interés del ciudadano
- posible impacto público
- interés del auditado
- alineación con los Objetivos de Desarrollo Sostenible
- interés del propio Tribunal
- auditabilidad
- riesgos estratégicos o de reputación para el Tribunal

Para elaborar este criterio de materialidad, se utilizó una herramienta matricial que permite determinar la medida en que las distintas operaciones cumplen con los factores definidos como relevantes. Luego de realizar la medición de los distintos criterios, se elabora un cuadro con el resultado de la ponderación para cada uno de los candidatos propuestos a partir de las fuentes de selección de objetivos de auditoría, identificadas anteriormente.

En el HTCBA se parte de un cronograma de trabajo, en el que se definen los tiempos aproximados para cada una de las fases de las auditorías seleccionadas. Esta estimación

temporal es útil para planificar un plan acorde a los recursos con que cuenta el organismo y para tener conciencia del tiempo que las mismas consumen, de modo de disminuir las expectativas de obtener resultados de manera instantánea.

Respecto a la definición de los recursos necesarios y en relación al personal afectado, se tomó la decisión de que en el equipo de auditoría participe personal a cargo del estudio de cuentas, dado que dichos agentes aportan valor a través del conocimiento que ya poseen del ente auditado y facilitan la interacción necesaria con el mismo. A su vez, se prevé la incorporación de especialistas externos.

Mecanismos de Aseguramiento de Calidad

En el HTCBA existe una Unidad de Auditoría Integral, encargada del aseguramiento de calidad, señalado por los organismos internacionales como práctica recomendable para el sostenimiento de las capacidades creadas. En el 2020 se aprobó el Informe Final de la auditoría interna realizada sobre el Proceso Auditorías Operacionales. En dicho informe se expusieron hallazgos de relevancia con el objeto de detectar oportunidades de mejora.

Propuesta de Creación de Capacidades

En este apartado se procederá a desarrollar una propuesta que permita crear capacidades en el TCP, en materia de control en general, y en particular para la implementación de AD. Para ello se tomarán como punto de partida las fortalezas y oportunidades detectadas en la evaluación de capacidades realizada en el capítulo III y el proceso llevado adelante por el HTCBA, descrito en el capítulo IV.

Del análisis realizado se desprende que estarían dadas muchas de las condiciones para avanzar en proyectos de creación de capacidades. Como pudo observarse no se trata de crear o desarrollar mecanismos totalmente nuevos, sino reencauzar o repensar los ya vigentes en el Organismo y aprovechar las capacidades ya adquiridas por otras prácticas que se vienen realizando.

En consecuencia, se proponen como pasos para dar, con el objetivo de iniciar este proceso, los siguientes.

I. Generación de consenso

Consideramos primordial este paso como inicio, de manera que produzca el compromiso necesario para lograr los resultados deseados, considerando el tiempo que se requiere para poder observar los efectos de los programas de desarrollo de capacidades, de manera que la convicción de mantener este programa se extienda en el mismo. El conceso debe partir de la voluntad de la conducción política, pero debe reunir el apoyo de todos los integrantes del organismo dado que éstos son quienes van a desarrollar las tareas que deben llevarse adelante para el logro de cada uno de los objetivos planificados. En este paso es importante detectar las posibles resistencias al cambio y tratar de contrarrestarlas.

II. Asignar un área específica para el seguimiento del proceso y la asistencia en su ejecución

Esto es importante dado que este tipo de iniciativas por lo general tienen un fuerte impulso al comienzo, pero luego comienza a disiparse. También es crucial para el éxito del programa, que la planificación se muestre creíble y sea posible en términos de metas a alcanzar, de modo que no provoque frustración en los distintos actores que intervengan.

En base a lo desarrollado en cuanto al análisis de la estructura organizativa del TCP, podría asignarse esta tarea al GGRI, dado que es congruente a las misiones y funciones que el mismo posee. A su vez, sería conveniente que desde esta unidad funcional se comiencen a estrechar lazos con organismos internacionales como INTOSAI u OLACEFS, con el objetivo de contar

con su apoyo técnico. Esto es recomendable, como ya se vio en la experiencia del HTCBA, tanto para la elaboración de los planes estratégicos como para la aplicación de temas novedosos para el organismo, por ejemplo, a partir del dictado de capacitaciones al personal, el acceso a tecnologías y procedimientos originales para aplicar. Ante la imposibilidad de conseguir el apoyo internacional para iniciar el proceso de desarrollo de capacidades, podría iniciarse un fortalecimiento de la relación con el mismo HTCBA, en carácter de consultor externo, para poder contar con herramientas de guía en la implementación de las AD.

El fortalecimiento de estos vínculos podría otorgar la posibilidad de participar en auditorías coordinadas, que como se observó en la experiencia del HTCBA son consideradas como un instrumento adecuado para incorporar técnicas y procedimientos, así como afianzar conocimientos y compartir buenas prácticas y aprendizajes. Estas instancias son consideradas como una herramienta de capacitación y de desarrollo de capacidades muy eficiente, ya que posibilita la adopción de nuevas formas de trabajo y el fortalecimiento del nivel técnico del organismo.

III. Activación de la DGAu

Contar con una unidad funcional determinada cuya misión esencial sea la realización de auditorías, como en el caso del TCP lo es la DGAu, es considerado como una fortaleza para comenzar este proceso, y aconsejable para maximizar resultados por las tareas de seguimiento y acompañamiento que realizan las mismas. En este sentido, no debería comenzarse primero por la modificación de estructuras orgánicas que puede ser considerado en sí mismo como un proyecto de modernización institucional, atento a la diagramación que ésta requiere, como así también de la obtención de financiamiento para los cargos necesarios, lo que desviaría esfuerzos en otra dirección de la que nos ocupa. En definitiva, el hecho de que ya se encuentre consolidada la DGAu, y que ya se haya empezado a realizar la cobertura de cargos mediante concursos de oposición para ponerla en funcionamiento es una ventaja esencial en relación al proceso realizado en el HTCBA que primero debió consolidar esta unidad en su estructura.

Dentro de las funciones que debería asumir esta Dirección, se destaca en primera medida el acompañamiento en la implementación progresiva de la ejecución de AD, realizar estudios de prefactibilidad sobre los programas que podrían ser potencialmente objetos de auditoría, elaboración de índices de ponderación y criterios para seleccionar los objetos de auditoría teniendo en cuenta las prioridades establecidas en la planificación estratégica institucional, seleccionar los perfiles más adecuados que deberían conformar los equipos de cada auditoría.

IV. Redacción de normativa procedimental específica para la realización de AD

Si bien dentro del Manual de Auditoría utilizado en el TCP, aprobado por Resolución 28/06, y modificatorias 88/18 y 109/19, se encuentra previsto el desarrollo de las mismas, sería conveniente contar con guías metodológicas, papeles de trabajo y manuales y documentos técnicos, que se adapten a la realidad vigente en la gestión pública santafesina. En las mismas debería detallarse de manera pormenorizada las tareas a realizar en cada etapa para procurar un resultado de calidad en las mismas. Esta tarea podría ser asumida por la Comisión de Análisis y Reforma de Normativa de Control Externo vigente en el TCP.

V. Conformación de un Registro de Auditores

Para poder conformar los equipos de acuerdo a los requerimientos de cada auditoría, es recomendable seguir el curso llevado por el HTCBA en cuanto al establecimiento de un Registro de Auditores, llevado adelante por la Coordinación de Personal en conjunto con la DGAu, en el que se puedan tener conocimiento de los antecedentes y conocimientos de cada uno de los agentes del organismo. Este registro permitirá poder planificar los recursos a utilizar en cada auditoría, en cuanto a la conformación de equipos, posibilitando contar con los perfiles más adecuados para la realización de cada trabajo, de tiempos disponibles y que permita identificar la necesidad de contratar expertos en la materia objeto de la auditoría.

VI. Plan de Capacitación e Incentivo para el desarrollo del personal

En primer lugar, debe seleccionarse al personal que se encontrará afectado a la realización de auditorías. Para ello debe tenerse en cuenta las cualidades de los primeros capacitados, de manera que puedan replicar estos conocimientos, prácticas y revisiones sobre los procesos y metodologías sugeridas al resto de los agentes del Organismo a medida que se vayan incorporando a la realización de estas prácticas. Sería conveniente que el grupo sea en primera medida reducido, de modo que pueda realizarse un seguimiento más personal sobre lo aprendido, pero que también guarde las características de transversal y multidisciplinario para poder abarcar las distintas miradas que podrían observarse en la ejecución de los procedimientos integrantes de las distintas fases.

En este aspecto, sería importante desarrollar un sistema de reconocimiento e incentivo para el personal, por ejemplo, a partir de una planificación anual de actividades de capacitación, en función de un proceso de solicitud de las distintas áreas en base a necesidades identificadas por el organismo. También debería dejarse asentado en los legajos personales de cada agente, la

participación en las distintas actividades formativas y en las mismas auditorías, evaluándose la aplicación práctica de los conocimientos y la actitud proactiva que demuestren en los distintos procesos ejecutados. Esta evaluación debería ser tenida en cuenta tanto para la participación en futuras auditorías, otros proyectos y programas institucionales y sobre todo como antecedentes para los concursos de cargos vacantes, de manera que pueda ser considerada como un incentivo positivo para los agentes.

VII. Implementación incremental y pruebas pilotos

Así como fue realizado en el HTCBA, considerando el tiempo y recursos que consumen las AD, así como las diferentes prácticas que deben realizarse, se recomienda iniciar con una práctica incremental. Las primeras auditorías podrían enmarcarse en pruebas pilotos, con un acompañamiento y seguimiento de la DGAu, o en caso de haber podido contratar consultores externos, con su apoyo. Como fue descrito en el marco teórico, es preferible comenzar con pocos temas para luego expandir el abanico a partir de réplicas y nuevos objetos, ya con los conocimientos sistematizados.

VIII. Desarrollo e implementación de sistemas informáticos para el seguimiento de las AD

Tomando en consideración el objetivo final de las AD y aprovechando que en el TCP existe una Coordinación de Procesos y Proyectos dependiente de la Dirección General de Informática, sería conveniente que se conforme un equipo que diseñe un sistema que permita el seguimiento del proceso de auditoría, que permita identificar áreas de mayores riesgos, seguimiento de evidencias, hallazgos y recomendaciones.

IX. Necesidad y Fuentes de Financiamiento

En cuanto a la necesidad de financiamiento para el proceso de creación de capacidades, éste sería necesario en caso de la contratación de expertos para que guíen el proceso de implementación de las primeras auditorías, o en la supervisión de los manuales y guías, aunque como ya fuera mencionado en los puntos anteriores, estas tareas podrían ser asumidas por integrantes mismos del TCP. Por tanto, se infiere que la necesidad de financiamiento no sería un limitante tajante en este proceso. Ahora bien, la necesidad de financiamiento en el sostenimiento de la ejecución de las AD, debería incluirse en las planificaciones presupuestarias del organismo la previsión para la contratación de expertos y para la ejecución de procedimientos de auditoría que puedan requerir visitas a organismos, traslados, viajes, etc. Por lo que tampoco se considera un obstáculo a la realización

Conclusiones

De lo expresado se concluye que el proceso necesario para desarrollar capacidades es largo complejo y dinámico, y que requiere de una permanente revisión y actualización. La trayectoria realizada en el TCP en las últimas décadas, en cuanto a cambios, modernización, capacitación, diseño de estructuras, asignaciones de funciones, procesos de certificación de calidad, alianzas con otras instituciones, entre otros, indican y exponen la tendencia del organismo a la mejora continua, modernización y puesta al día con los cambios en los paradigmas que rigen la gestión pública y con el contexto moderno imperante a nivel internacional, nacional y local.

Como ya se detalló, el TCP cuenta con la posibilidad de tipo administrativa para readecuar procedimientos, el manejo autónomo de su presupuesto y gestión libre de sus recursos humanos, aspectos que se identifican como fortalezas para la implementación de las AD. La estrategia institucional incluye en sus prioridades el cambio y modernización, la configuración de la estructura de la función de auditoría como un área separada de las restantes funciones que ejerce el organismo, por lo cual se observa la jerarquización de la misma entre las prioridades institucionales. Si bien ésta área aún no está conformada en su totalidad, cuenta con la facultad para contratar expertos en la materia, contando a su vez con una unidad como el GGRI quien se encarga no solo de la relación del organismo con su entorno, sino también en la investigación y capacitación para mejorar la gestión pública. A su vez, se identifican mecanismos de aseguramiento de calidad, no aún en la función de auditoría, pero sí en los procesos jurisdiccionales principales, lo que podría ser el pie para avanzar en el desarrollo de otros procedimientos de certificación de calidad.

Se desprende entonces del análisis realizado que, el TCP se encontraría en condiciones para iniciar este proceso de creación de capacidades.

Contar con la experiencia a la que se vio enfrentado un organismo par, de características tan similares, como lo es el HTCBA, podría colaborar con el logro del objetivo de poder ampliar el espectro de control y desarrollar y fortalecer las capacidades con que cuenta el TCP, reforzando su peso institucional y reconocimiento.

A modo de cierre, resaltamos que resulta de sumo valor promover el fortalecimiento de las capacidades de los organismos de control externo, como responsables de velar por la eficacia, eficiencia, transparencia y economicidad de la gestión pública y más atento al rol que éstos adquirieron en el vínculo entre Estado y ciudadanos, asumiendo una posición única para contribuir en el desarrollo de los mecanismos de rendición de cuentas efectivos y en el fortalecimiento de las entidades del sector público, a partir de recomendaciones con el objetivo de la mejora continua.

Referencias Bibliográficas

Abal Medina, J. M. (2006). Hacia una Gestión Pública Basada en Resultados. Ponencia en XX Seminario Nacional de Presupuesto Público. Revista Institucional ASAP. 42. Obtenido de:

<https://docs.asap.org.ar/public/doc/Revista%20Institucional%2042>

Abal Medina, J. M. (2017). Los mecanismos institucionales de control: éxitos y fracasos. Voces en el Fénix. Nro. 59. ISSN 1853-8819. Marzo de 2017.

Armijo, M. (2011). Planificación Estratégica e Indicadores de Desempeño en el Sector Público.

BID y CLAD (2007). Modelo Abierto de Gestión para Resultados en el Sector Público. Washington D.C.: Banco Interamericano de Desarrollo.

Cornejo, C. (2013). Entidades Fiscalizadoras Subnacionales en Argentina. Informe sobre transparencia, participación ciudadana y rendición de cuentas. Iniciativa TPA.

Ferreira, C. A., & Gismano, Y. (2019). Análisis Comparado Entidades Fiscalizadoras Superiores: control externo en el Sector Público. Centro de Estudios de Administración, 3(2), 99-140.

García López, R. & García Moreno, M. (2010). La Gestión para Resultados en el Desarrollo. Avances y Desafíos en América Latina y el Caribe. Banco Interamericano de Desarrollo.

GUID INTOSAI 3920 (2019). El Proceso de la Auditoría de Desempeño. Recuperado de: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/>

Hernández, D. (2015). El Modelo de la Cadena de Valor Público y la Auditoría Gubernamental. Revista 54. Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública. Obtenido de:

<https://docs.asap.org.ar/public/doc/Revista%20Institucional%2054>

INTOSAI DEVELOPMENT INITIATIVE (IDI) (2021). Performance Audit. ISSAI Implementations Handbook. Obtenido de:

<https://www.idi.no/work-streams/professional-sais/work-stream-library/performance-audit-issai-implementation-handbook>

INCOSAI (2004). Implementation Guidelines for Performance Auditing.

Insausti, M. B. y Velasquez Leal, L. F. (2014). Las Entidades de Fiscalización Superior y la Rendición de Cuentas: generando un terreno común para el fortalecimiento del control externo en América Latina. OLACEFS. Obtenido de:

<https://olacefs.com/ctpbg/document/las-entidades-fiscalizadoras-superiores-y-la-rendicion-de-cuentas-generando-un-terreno-comun-para-el-fortalecimiento-del-control-externo-en-america-latina/>

- INTOSAI (1977). Declaración de Lima. ISSAI 1.
- INTOSAI (2004). Performance Audit Guidelines. Standars and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standars and practical experience. Obtenido de: https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Withdrawn-ISSAI-3000-E_watermark.pdf
- INTOSAI (2007). Building Capacity in Supreme Audit Institutions. A Guide. Obtenido de: <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/Building-capacity-in-Supreme-Audit-Institutions.pdf>
- INTOSAI (2013). Función Auditora y Asesora de las EFS: Oportunidades y Riesgos, así como posibilidad de participación de los ciudadanos. Obtenido de: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/events/un_int_symposia/reports_un_int_symp/sp/SP_22_Symp_Seminarbericht.pdf
- INTOSAI (2018). Fortalecimiento de las Entidades Fiscalizadores Superiores. Una Guía para mejorar el desempeño. Obtenido de: https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/Strengthening_SAI_s_-_ESP.pdf
- ISSAI 100 (2019) – Principios Fundamentales de Auditoría de Sector Público. Obtenido de: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Principios-Fundamentales-de-Auditor%C3%ADa-del-Sector-P%C3%BAblico.pdf>
- ISSAI 3000 (2019) – Norma para la auditoría de desempeño. Recuperado de: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/>
- Jarquín, M., Molina, E., & Roseth, B. (2018). Auditoría de desempeño para una mejor gestión pública en América Latina y el Caribe. Washington DC BID. doi: <http://dx.doi.org/10.18235/0001163>.
- Las Heras, J. M. (2009). De Resultados en el Estado. Un enfoque al ciudadano. Osmar D. Buyatti.
- Lenardón, F. R. (2014). Importancia de las Auditorías de Rendimiento como función de los Tribunales de Cuenta. En documento presentado como ponencia en XXII Jornadas Nacionales de Actualización Doctrinaria de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos Públicos de Control Externo de la República Argentina. Villa Carlos Paz, Córdoba.
- Lerner, E. (2017). Del control de legalidad al control por resultados. Voces en el Fénix. N° 59. ISSN 1853-8819. Marzo de 2017.

- Lerner, Emilia (2019). Metodología para la rendición de cuentas por resultados en el sector público. Tesis doctoral. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires.
- López M. A. & Rabellino M. (2014). Auditorías de Gestión. Una Mirada al interior del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe. En documento presentado como ponencia en XXII Jornadas Nacionales de Actualización Doctrinaria de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos Públicos de Control Externo de la República Argentina. Villa Carlos Paz, Córdoba.
- Makon, P. M. (2000). El Modelo de Gestión por Resultados en los organismos de la Administración Pública Nacional. En Documento presentado como ponencia en el V Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y la Administración Pública, República Dominicana
- Makón, M. (2006). La gestión orientada a resultados, el presupuesto público y los sistemas administrativos de apoyo. Trabajo presentado en el XX seminario nacional de presupuesto público-CABA-Noviembre.
- Makón, M. (2014). Algunas Reflexiones sobre la Gestión para Resultados. Planificación, prospectiva y gestión pública. CEPAL
- Milt, P. (2014). La incorporación de herramientas de la gestión por resultados a los procesos de control de los Tribunales de Cuentas. La Auditoría del rendimiento físico alcanzado por programas componentes del Presupuesto de la Provincia de Santa Fe. En documento presentado como ponencia en XXII Jornadas Nacionales de Actualización Doctrinaria de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos Públicos de Control Externo de la República Argentina. Villa Carlos Paz, Córdoba.
- OCDE (s/a). Buenas Prácticas para el apoyo a Entidades Fiscalizadoras Superiores. Obtenido de:
https://www.oecd.org/dac/effectiveness/Buenas_Pr%C3%A1cticas_para_el_Apoyo_a_Entidades_Fiscalizadoras_Superiores-%20for%20web.pdf
- OCDE (2017). Entidades Fiscalizadoras Superiores y el Buen Gobierno. Supervisión, información y visión. Estudios de la OCDE sobre Gobernanza Pública, Éditions OCDE, París. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264280625-es>
- OLACEFS (2014). Guía de Procedimientos y Funciones del Comité de Creación de Capacidades. Obtenido de:
<https://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2014/10/7.1.1-Guia-de-Procedimientos-y-Funciones-del-CCC.pdf>

OLACEFS (2015) Manual de creación de capacidades. Obtenido de:

<https://olacefs.com/ccc/document/manual-de-creacion-de-capacidades/>

Red Federal de Control Público (2013). El Control al Servicio de las Políticas Públicas, para una Argentina más libre, justa y soberana.

Rigo, R. (2006). Aporte para la Gestión por Resultados. Ponencia en XX Seminario Nacional de Presupuesto Público. Revista Institucional ASAP. 42. Obtenido de:

<https://docs.asap.org.ar/public/doc/Revista%20Institucional%2042>

Traut, S. (2011). Acercamiento al ciudadano: Estrategia para el desarrollo y fortalecimiento organizacional. Trabajo Final de Especialización en Gerencia por Resultados y Control de Gestión. Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires y Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública.

Velasquez Leal, L. F. & Sánchez Coca, S. L. (2021) Buenas Prácticas de Fiscalización de los ODS. Obtenido de:

<https://olacefs.com/ctpbg/wp-content/uploads/sites/4/2021/10/Buenas-pra%CC%81cticas-fiscalizacio%CC%81n-ODS.pdf>

Tribunal de Cuentas de la Unión (2010) - Secretaría general de control externo secretaría de fiscalización y evaluación de programas de gobierno. Manual de Auditoría de Rendimiento. Recuperado de: www.tcu.br

Yacuzzi, E. (2005). El estudio de caso como metodología de investigación: Teoría, mecanismos causales, validación, Serie Documentos de Trabajo, Universidad del CEMA: Área: Negocios, No. 296

Normativa y Documentos Provincia de Santa Fe

Constitución de la Provincia de Santa Fe (1962)

Ley Provincial Nro. 12.5120 de Administración Eficiencia y Control del Estado de la Provincia de Santa Fe (2005) y modificatorias.

Ley Provincial Nro. 13.608. Estatuto para el Personal del Tribunal de Cuentas (2016).

Resolución 28/06 TCP y Modificatorias. Manual de Normas Técnicas de Fiscalización

Resolución 99/18 TCP. Aprueba organigrama de estructura del Organismo.

Resolución 70/19 TCP. Aprueba organigrama de Estructura de la Dirección General de Informática.

Resolución 83/19 TCP. Aprueba organigrama de Estructura de la Dirección General de Auditoría.

Resolución 114/19 TCP. Dispone la creación de una Comisión de Análisis y Reforma de Normativa de Control Externo.

Resolución 94/20 TCP. Crea Gabinete de Gestión y Relaciones Institucionales.

Resolución 270/22 TCP. Reglamentación Auditoría.

Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe. Memoria Institucional 2021.

Normativa y Documentos Provincia de Buenos Aires

Constitución de la Provincia de Buenos Aires (1889) y reforma (1994).

Ley Provincial Nro. 10.896. Orgánica del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (1989) y modificatorias.

Ley Provincial Nro. 13.767 de Administración Financiera y Sistemas de Control de la Provincia de Buenos Aires (2007) y modificatorias.

Resolución AG 74/12. Dispone realización de pruebas pilotos.

Resolución AG 11/14. Aprueba MACOEX.

Resolución AG 11/15 y Modificatoria Resolución 06/21. Aprobación de pautas reglamentarias para realización de Auditorías de Desempeño.

Resolución AG 02/18. Crea Unidad de Auditoría Interna Integral.

Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires. Plan Estratégico 2013/2017.

Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires. Plan Estratégico 2018/2022.

Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires. Memoria Institucional 2021.

Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires. Guías Metodológicas para Auditorías de Gestión.

Sitios Web Consultados

- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe. <http://www.tcpsantafe.gob.ar>
- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires. <http://www.htc.gba.gov.ar>
- INTOSAI. <http://www.intosai.org>
- IDI. <https://www.idi.no>
- OLACEFS. <https://olacefs.com>
- ISSAI. <https://www.issai.org>
- TCU. <http://portal.tcu.gov.br>