

# MANUAL DE GESTIÓN ESTRATÉGICA DE LAS EFS

Versión 0 para exposición pública  
Marzo de 2020

Iniciativa de  
Desarrollo de la  
INTOSAI



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs,  
Education and Research EAER  
State Secretariat for Economic Affairs SECO

## Contenidos

Reconocimientos.....	6
Acerca del Manual de gestión estratégica de las EFS .....	7
PARTE A. FUNDAMENTOS Y PRINCIPIOS DE LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE LAS EFS.....	12
CAPÍTULO 1: Desempeño y gestión estratégica de las EFS: conceptos, proceso y principios .....	13
1.1 Desempeño de las EFS .....	13
1.2 Gestión estratégica de las EFS .....	15
1.3 Proceso de gestión estratégica de las EFS .....	16
1.4 Principios de la gestión estratégica de las EFS.....	20
Capítulo 2: Marco de gestión estratégica de las EFS .....	25
2.1 Lógica del Marco de gestión estratégica de las EFS.....	26
2.2 Contribución de la EFS al impacto .....	28
2.3 Resultados de las EFS.....	32
2.4 Productos de la EFS.....	34
2.5 Capacidades de la EFS.....	35
2.6 Gobernanza del país, gestión de las finanzas públicas y entorno socioeconómico .....	38
PARTE B. PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA.....	41
Introducción a la Parte B.....	42
Capítulo 3: Elaboración del plan .....	44
3.1 Propósito y contexto .....	45
3.2 Período de planificación estratégica .....	45
3.3 Roles y responsabilidades en el desarrollo de la estrategia.....	46
3.4 Partes interesadas claves .....	49
3.5 Elaboración del plan de proyecto.....	49
Capítulo 4: Evaluación de la situación actual de la EFS.....	51
4.1 Evaluación basada en evidencias del desempeño y las capacidades .....	51
4.2 Análisis de las partes interesadas .....	58
Capítulo 5: Expresión de la visión, misión y valores .....	67
5.1 Visión, misión y valores: conceptos .....	67
5.2 Proceso para el desarrollo de la visión, la misión y los valores .....	71
Capítulo 6: Identificación de cuestiones estratégicas.....	73

6.1	Análisis FODA .....	73
6.2	Identificación de cuestiones estratégicas .....	76
6.3.	Priorización de las cuestiones estratégicas .....	79
Capítulo 7: Elaboración de la estrategia de la EFS .....		82
7.1	Determinación del impacto deseado .....	82
7.2	Formulación de resultados .....	83
7.3	Elaboración de opciones estratégicas a nivel de producto y capacidad.....	85
7.4	Toma de decisiones estratégicas mediante el análisis de factibilidad.....	88
7.5	Preparación del marco de resultados .....	92
7.6	Contenidos y comunicación de la estrategia de la EFS .....	95
PARTE C. IMPLEMENTACIÓN DEL PLAN ESTRATÉGICO .....		97
Introducción a la Parte C.....		98
Capítulo 8: Planificación operativa .....		99
8.2	Funciones principales del plan operativo .....	100
8.2	Características claves .....	101
8.3	Proceso de planificación operativa .....	108
Capítulo 9: Monitoreo del desempeño .....		114
9.1	Marco de monitoreo .....	114
9.2	Plan de monitoreo .....	119
Capítulo 10: Presentación de informes sobre el desempeño de la EFS.....		125
10.1	Propósitos y características esenciales de los informes de desempeño de una EFS .....	125
10.2	Presentación de informes internos .....	126
10.3	Presentación de informes externos.....	128
10.4	Rendición de cuentas y propugnación.....	129
Capítulo 11: Toma de decisiones estratégicas y gestión de riesgos .....		131
11.1	Toma de decisiones estratégicas: concepto y objetivos .....	131
11.2	Estilos de toma de decisiones y necesidades en materia de información sobre el desempeño .....	135
11.3	Principios y proceso de toma de decisiones.....	138
11.4	Gestión de riesgos .....	140
Capítulo 12: Gestión del cambio, liderazgo, cultura organizacional y comunicación.....		146

12.1	Concepto y fundamentos de la gestión del cambio .....	147
12.2	Liderazgo de la EFS .....	149
12.3	Cultura organizacional de la EFS.....	152
12.4	Comunicación eficaz.....	153
12.5	Principios y herramientas para la gestión del cambio.....	155
PARTE D. EVALUACIÓN DEL PLAN ESTRATÉGICO.....		157
Introducción a la Parte D .....		158
Capítulo 13: Revisión de las mejoras del desempeño .....		159
13.1	Repetición de la evaluación mediante el MMD-EFS .....	159
13.2	Evaluación del diseño y la implementación del plan estratégico de la EFS .....	160
13.3	Precondiciones y proceso para el examen del desempeño de la EFS.....	163
Bibliografía .....		166
Anexo 1: Orientación adicional, formatos y ejemplos por capítulo .....		167

CREAM	Claro, Relevante, Económico, Adecuado, Monitoreable
OSC	Organizaciones de la Sociedad Civil
IDI	Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI
IFMIS (por sus siglas en inglés)	Sistemas integrados de información sobre gestión financiera
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
<b>ISSAI</b>	Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
TI	Tecnología de la Información
MdF	Ministerio de Finanzas
AD	Auditoría de desempeño
CCP	Comité de Cuentas Públicas
GFP	Gestión de las finanzas públicas
ID	Información sobre desempeño
AC	Aseguramiento de la calidad
<b>EFS</b>	Entidad Fiscalizadora Superior
MMD-EFS	Marco de medición del desempeño de las EFS
ODS	Objetivos de Desarrollo Sostenible
SECO	Secretaría de Estado para Asuntos Económicos de Suiza
SMART (por sus siglas en inglés)	(Specific) específico, (Measurable) mensurable, (Achievable) asequible, (Relevant) relevante, (Time-Bound) limitado en el tiempo
Equipo de PE	Equipo de planificación estratégica
SPMR (por sus siglas en inglés)	Gestión estratégica, medición del desempeño y presentación de informes
MGEE	Marco de gestión estratégica de las EFS
FODA	Fortalezas, debilidades, oportunidades y amenazas
TdR	Términos de referencia
ONU	Organización de las Naciones Unidas

## Lista de abreviaturas

## Reconocimientos

Este manual sobre Gestión estratégica de las EFS fue redactado por un equipo de gerentes de desarrollo de capacidades de la Iniciativa de Desarrollo de INTOSAI, en el marco de la iniciativa sobre Estrategia, medición del desempeño y presentación de informes (SPMR, por sus siglas en inglés) de la IDI.

La IDI desea agradecer a los expertos de la comunidad de las EFS que realizaron aportes inestimables a la concepción del enfoque de dicha iniciativa en materia de gestión estratégica a lo largo de diversas reuniones para el desarrollo de productos realizadas durante 2018. Tal enfoque constituye un elemento nodal de este manual y se aplicó como experiencia piloto en las regiones del Pacífico y el Caribe de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

La Secretaría de Estado para Asuntos Económicos de Suiza (SECO) cofinanció la implementación global de la iniciativa SPMR, incluido este manual.

## Acerca del Manual de gestión estratégica de las EFS

### Antecedentes y fundamentos

Hace exactamente una década, en 2009, la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI (IDI) publicaba su Manual sobre planificación estratégica. Este documento contiene un proceso viable y simple que las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) pueden utilizar para elaborar sus estrategias, y en él se brinda orientación práctica detallada recurriendo al uso de modelos e ilustraciones. Este manual se utilizó en un programa de la IDI sobre apoyo en materia de planificación estratégica dirigido a más de 20 EFS africanas, asiáticas y árabes. Asimismo, todavía se utiliza ampliamente en la comunidad de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) como modelo para aquellas EFS que desean elaborar un nuevo plan estratégico. Desde ese entonces, varios acontecimientos fundamentales han motivado una actualización del manual de planificación estratégica original y la ampliación del enfoque allí contenido.

La INTOSAI adoptó las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (las ISSAI) en 2010. En una de esas normas, la norma INTOSAI P-12 sobre el Valor y beneficios de las EFS<sup>1</sup>, se enfatiza que estas entidades deben comportarse como instituciones modelo, y servir de ejemplo en cuanto al modo en que planifican y conducen sus operaciones. Esto también incluye la objetividad y la transparencia en la forma en que las EFS informan acerca de su desempeño. Estrechamente vinculada con la norma mencionada, la versión piloto del Marco de medición del desempeño de las EFS (MMD-EFS) fue desarrollada en 2013 y refrendada en 2016 como una herramienta global basada en evidencias para medir el desempeño de las EFS, e informar acerca de éste, con relación a las ISSAI y otras buenas prácticas. Paralelamente, en 2014, la IDI lanzó un nuevo plan estratégico que contenía un enfoque más acentuado en la prestación de apoyo organizacional e institucional, sumado al desarrollo de las capacidades profesionales institucionales, con miras a lograr una mejora integral del desempeño de las EFS. Esto también derivó en la elaboración del Marco de gestión estratégica de las EFS (el SSMF, por sus siglas en inglés). En este marco de resultados de alto nivel para las EFS, se describe una cadena jerárquica e integral de elementos asociados al desempeño que estas entidades han de abordar en orden al logro del cambio. En el SSMF se destaca la necesidad de enmarcar y medir el desempeño de una EFS con relación a su aporte a una mejora de la gobernanza del sector público

---

<sup>1</sup>INTOSAI P-12 sobre El valor y beneficios de las Entidades Fiscalizadoras Superiores –marcando una diferencia en las vidas de los ciudadanos. Disponible en <http://www.intosai.org/en/issai-executive-summaries/detail/issai-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-o.html>.

y, en última instancia, a una mejora en las vidas de los ciudadanos. Esta orientación hacia el desempeño externo adquiere una relevancia todavía mayor en el contexto del rol de las EFS en el seguimiento y la revisión de la implementación a nivel nacional de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), con los que todos los Estados miembro de las Naciones Unidas (ONU) se comprometieron en septiembre de 2015. De ahí que la planificación estratégica de las EFS se viese notoriamente facilitada por la posibilidad de establecer una base de referencia sólida, de carácter integral, mediante la aplicación del MMD-EFS como prerrequisito para una planificación realista y priorizada, respaldada por el SSMF. Además, la orientación externa del SSMF dio lugar a la necesidad constante de monitorear y medir el desempeño de las EFS y sus resultados, e informar a las partes interesadas acerca de ellos. Y aunque tales aspectos se vieron reflejados en un alto nivel en el Manual de planificación estratégica de la IDI, no se profundizó en cuestiones vinculadas con la planificación anual, la asignación de recursos, la toma de decisiones y demás factores que inciden en la implementación de los planes estratégicos. Era necesario ampliar el foco del manual, desde la planificación estratégica hacia la gestión estratégica –la integración de la estrategia y su implementación de un modo continuo para garantizar un desempeño sostenible de las EFS y la producción de valor y beneficios para los ciudadanos.

### Progresos y tendencias en materia de gestión estratégica de las EFS: los datos

Los datos sobre el desempeño de las EFS en el ámbito global también corroboran la necesidad de desplazar el enfoque desde la planificación estratégica hacia la gestión estratégica. Desde 2010, la IDI y la INTOSAI han venido examinando el desempeño y las capacidades de las EFS mediante encuestas globales realizadas cada 3-4 años<sup>2</sup>. Los resultados de estas encuestas se reflejan en los informes de la Revisión global de las EFS. Entre 2010 y 2017, la proporción de EFS dotadas de un plan estratégico se elevó de un 73% a un 91%, y la mayoría de ellas también contaban con un plan operativo. Sin embargo, hasta un tercio de las EFS en algunas regiones de la INTOSAI señalaban que sus planes operativos anuales no se encontraban vinculados con sus planes estratégicos, lo que supone una desconexión entre las prioridades estratégicas y las actividades anuales. Un análisis independiente de las puntuaciones (calificaciones) resultantes de la aplicación del MMD-EFS publicadas en el informe de la Revisión global 2017<sup>3</sup> también confirma estas conclusiones. Tan solo alrededor de un tercio de las EFS de 25 países en vías de desarrollo incluidas en la muestra disponían de un ciclo de planificación

---

<sup>2</sup> El siguiente enlace permite acceder a los Informes correspondientes a los años 2010, 2014 y 2017 de la Revisión global de las EFS realizada por la IDI, así como también a material de investigación conexas: <http://www.idi.no/en/idi-library/global-sai-stocktaking-reports-and-research>.

<sup>3</sup> Elaborado como parte del Informe correspondiente a 2017 de la Revisión global de las EFS realizada por la IDI.

estratégica de alta calidad donde se vinculasen los planes estratégicos con las actividades operativas y la asignación de recursos.

Asimismo, en cuanto al monitoreo de la implementación de sus planes estratégicos, de la Encuesta global de la INTOSAI 2017 surge que un 61% de las EFS que respondieron informaron que solo monitoreaban el plan estratégico a nivel de actividad, sin realizar un seguimiento del desempeño de dichas entidades en función de objetivos establecidos en planes estratégicos plurianuales. En algunas regiones de la INTOSAI, hasta un tercio de las EFS no disponían de procedimientos de monitoreo vinculados con el plan estratégico.

Por ende, aunque existe en la comunidad de la INTOSAI una tendencia positiva en lo relativo a la elaboración de planes estratégicos, e incluso operativos, tales planes aún no parecen estar plenamente orientados a mejorar el desempeño de las EFS a lo largo del tiempo. Muchas EFS aún no alcanzaron ese punto en términos de disponer de un proceso de gestión estratégica de alta calidad, acorde al espíritu y las aspiraciones expresados la norma INTOSAI P-12. Dado lo cual, surge claramente una fuerte necesidad de brindar apoyo a las EFS en lo relativo a la vinculación de la planificación estratégica, la planificación operativa, la medición del desempeño y la presentación de informes sobre dicho desempeño. Estos últimos elementos en particular no se encuentran suficientemente detallados en el Manual 2009.

## Premisa y contenidos del Manual de gestión estratégica de las EFS

Para dar respuesta a las necesidades crecientes y las prioridades de las EFS en el ámbito de la gestión estratégica, en 2016 la IDI lanzó la iniciativa sobre Gestión estratégica, medición del desempeño, y presentación de informes (la iniciativa SPMR). El propósito de esta iniciativa es brindar apoyo a las EFS durante la totalidad del ciclo de gestión estratégica. El fundamento subyacente a la iniciativa SPMR es que las EFS deben contar con un proceso de gestión estratégica que les permita mejorar su desempeño, y brindar valor y beneficios a los ciudadanos.

La elaboración de este manual forma parte de la iniciativa SPMR. A los efectos de distinguir entre este documento y su antecesor publicado en 2009, y para reflejar correctamente las modificaciones realizadas en sus contenidos, se hace referencia a este texto como Manual de gestión estratégica de las EFS. En él se presenta una versión ampliada y actualizada del manual de planificación estratégica anterior, exponiendo un enfoque renovado de la planificación estratégica, sumado a un fuerte énfasis en la gestión estratégica más allá de aquella –vale decir, la planificación operativa, el monitoreo y la

presentación de informes sobre el desempeño de las EFS. El manual también contiene lecciones aprendidas de una extensa etapa de preparación y aplicación piloto de la iniciativa SPMR durante 2017 y 2018. Los principales cambios respecto a la versión 2009 del manual de planificación estratégica son los siguientes:

- Actualmente, el enfoque en materia de planificación estratégica se sustenta en la lógica del Marco de gestión estratégica de las EFS (SSMF). Los pasos principales (evaluación del desempeño actual; actualización de la visión, misión y valores; identificación de cuestiones de orden estratégico; y elaboración de la estrategia de la EFS) siguen siendo los mismos, pero el enfoque se ha ampliado y adecuado al marco de resultado del SSMF.
- La evaluación del desempeño actual se vincula fuertemente con la utilización del Marco de medición del desempeño de las EFS (MMD-EFS) como una metodología esencial para la determinación de fortalezas y debilidades, con sustento en el análisis de los puntos de vista y las expectativas de las partes interesadas.
- En el manual se enfatiza la necesidad actuar con prudencia en cuanto a la asignación de recursos tanto en la planificación estratégica como operativa y se brinda orientación específica con ese fin.
- Este manual se aparta de la idea de utilizar una matriz de implementación como herramienta suplementaria de la estrategia de la EFS. En lugar de ello, se centra en la planificación operativa como instrumento esencial para garantizar la implementación estratégica.
- En él también se presentan temas de índole transversal, entre ellos, la toma de decisiones y la gestión del cambio, a los que se considera componentes claves de la implementación.

El manual de gestión estratégica de las EFS apunta al cumplimiento de los siguientes objetivos:

- Brindar una orientación paso a paso, asequible al usuario, en materia de evaluación del desempeño y planificación estratégica, mediante una labor de planificación operativa, medición del desempeño y presentación de informes, que refleje los avances y conceptos más recientes en esta materia.
- Alentar a las EFS a mantener su enfoque estratégico en la prestación de valor y beneficios a los ciudadanos mediante la realización de auditorías de alta calidad y la provisión de otros servicios básicos que marquen la diferencia.
- Promover y propiciar la utilización de medidas de desempeño y la presentación de información transparente sobre el propio desempeño de las EFS.
- Facilitar una concepción común de la gestión estratégica, compartida por las EFS, los organismos de la INTOSAI, los socios para el desarrollo y otras partes interesadas.

El manual contiene trece capítulos, mediante los que se presenta al lector la totalidad del proceso de gestión estratégica. En cada capítulo se expone un aspecto específico de dicho proceso, de acuerdo con la siguiente clasificación temática dividida en cuatro partes: Fundamentos y principios (Parte A); Planificación estratégica (Parte B); Implementación (Parte C); y Planificación para el futuro (Parte D). Cada capítulo correspondiente a las Secciones A, B y C va acompañado de un anexo que contiene orientación adicional, plantillas, y ejemplos de aplicación basados en el estudio de caso ficticio de la EFS de Norland.

La **Parte A**, sobre los **Fundamentos y principios de la gestión estratégica**, comienza con un análisis detallado del concepto, los principios y el proceso de la gestión estratégica aplicada a las EFS. A continuación, en el Capítulo 2, se presenta del Marco de gestión estratégica de las EFS, que apuntala el enfoque de la gestión estratégica en su conjunto.

La **Parte B** está dedicada al **Proceso de planificación estratégica**. Se inicia con el tema de la elaboración de un plan sobre el modo de organizar el proceso para el desarrollo de la estrategia de la EFS (Capítulo 3). En el Capítulo 4 se analiza el desempeño actual de la EFS y el proceso para obtener información sobre los puntos de vista y las expectativas de las partes interesadas. En el Capítulo 5 se analiza la forma de articular la visión, la misión y los valores de la EFS. El Capítulo 6 trata acerca de la identificación de aquellas cuestiones estratégicas que la EFS precisará abordar en su plan estratégico. En el Capítulo 7 se describe el proceso y los pasos esenciales para la elaboración de la estrategia de la EFS.

La **Parte C** abarca un área de **implementación** amplia, a saber, aquella relacionada con lo que sucede una vez finalizado el plan estratégico. En el Capítulo 8 se brinda orientación acerca del modo de desarrollar planes operativos sólidos vinculados con el plan estratégico, para orientar la labor anual de la EFS. En el Capítulo 9 se presentan los conceptos de monitoreo y medición del desempeño, mientras que en el Capítulo 9 se abordan los diversos tipos de informes sobre el desempeño de una EFS. Los dos últimos capítulos están dedicados a los elementos de índole transversal del proceso de gestión estratégica de la entidad. En el Capítulo 11, se analiza la toma de decisiones estratégicas y la gestión del riesgo en relación con la implementación del plan estratégico. El Capítulo 12 contiene una reseña sobre la gestión del cambio y tres de sus factores determinantes: la dirección de la EFS, su cultura organizacional, y la comunicación interna.

El propósito de la **Parte D** es cerrar el ciclo de la gestión estratégica mediante el examen de la etapa de **evaluación estratégica**. En el Capítulo 13 se hace hincapié en la necesidad de examinar el desempeño de la EFS, evaluar los progresos realizados, identificar las lecciones aprendidas durante el período de implementación, e idear nuevas estrategias hacia el futuro.

# PARTE A. FUNDAMENTOS Y PRINCIPIOS DE LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE LAS EFS

## CAPÍTULO 1: Desempeño y gestión estratégica de las EFS: conceptos, proceso y principios

Este primer capítulo se centra en el concepto, el proceso y los principios vinculados con el desempeño y la gestión estratégica de las EFS. Contiene definiciones acerca de lo que las expresiones “desempeño” y “gestión estratégica” implican en relación con el contexto de las EFS. Asimismo, se propicia la adopción y aplicación por parte de ellas de un enfoque y un proceso adecuados para la gestión estratégica, y la incorporación de la orientación a resultados en la forma en que planifican, dirigen y ajustan sus operaciones.

A partir de un análisis de lo que constituye el desempeño de una EFS en la primera sección, el objetivo principal de la sección posterior es lograr una comprensión clara de la diferencia entre la planificación y la gestión estratégica –dos conceptos que a menudo se han utilizado indistintamente, pero que denotan dos cosas diferentes. La tercera sección de este capítulo contiene una reseña del proceso de gestión estratégica y, una vez más, en ella se explica que la planificación estratégica es una etapa –esencial– de este proceso. De hecho, el proceso de gestión estratégica puede considerarse como un ciclo o “bucle”, en el que cada etapa se concatena con la siguiente, lo que permite que el desempeño de la EFS mejore gradualmente con el transcurso del tiempo. Finalmente, en este capítulo se presentan cinco principios claves que apuntalan el proceso de gestión estratégica, y que garantizan la idoneidad y eficacia del proceso.

### 1.1 Desempeño de las EFS

En tanto el concepto de desempeño es uno de los temas más comúnmente estudiados, tiene muchas definiciones, dimensiones y significados, incluso al aplicárselo estrictamente al ámbito del sector público<sup>4</sup>. Por ende, corresponde definir el modo en que la expresión “desempeño” se entiende en este

---

<sup>4</sup> Por ejemplo, podemos remitirnos a los siguientes documentos: *OECD (1994) Performance Management in Government: Performance Measurement and Results-Oriented Management. Paris: OECD, Dubnick, M. (2005) Accountability and the promise of performance: In search of mechanisms. Public Performance and Management Review, 28, 376–417, Ingraham, P.W., Joyce, P.G. & Donahue, A.K. (2003) Government Performance: Why Management Matters. Baltimore, John Hopkins University Press, Hatry, H. P. (2002) Performance Measurement: Fashions and Fallacies. Public Performance & Management Review, 25(4), 352-358 Summermatter L. and Siegel J.P. (2008) Defining Performance in Public Management: Variations over time and space, Paper for IRSPM XXIII, Copenhagen, 6 – 8 April 2009.*

manual, previamente a adentrarnos en conceptos tales como el de gestión estratégica, cuyo propósito es mejorarlo.

En la obra fundamental titulada *Performance Measurement in the Public Sector*, (Van Dooren, Bouckaert, & Halligan, 2015), se sintetizan los conceptos existentes en el discurso académico y se elabora una clasificación cuatridimensional del desempeño de las instituciones del sector público. En ella se considera la calidad de dos elementos esenciales –**las acciones y los resultados**. En la medida en que tales aspectos se juzguen relevantes o no, surgen cuatro perspectivas sobre lo que es el desempeño.

**Figura 1.1 Las cuatro dimensiones del desempeño de las EFS**

		Calidad de los resultados	
		NO	SÍ
Calidad de las acciones	NO	Desempeño <u>como producción (1)</u>	Desempeño <u>como buenos resultados (3)</u>
	SÍ	Desempeño <u>como competencia/ capacidad (2)</u>	Desempeño <u>como resultados sostenibles (4)</u>

Fuente: (Van Dooren, Bouckaert, & Halligan, 2015).

Como mínimo, de no tenerse en cuenta ni la calidad de las acciones ni la de los resultados, el desempeño puede considerarse como la realización de tareas de acuerdo con las especificaciones correspondientes. En otras palabras, desempeño equivale a **producción**. Para las EFS, ello implicaría que el desempeño consiste en realizar auditorías y prestar otros servicios básicos de acuerdo con su mandato (1). Sin embargo, en el discurso del sector público, es más frecuente que al desempeño se lo asocie a la calidad de las acciones y tareas realizadas, calidad que puede ser alta o baja. En este caso, el desempeño de una EFS adquiere una dimensión de carácter valorativo, y se asocia con el concepto de **competencia profesional o capacidad organizacional** para realizar dichas tareas de forma correcta (2). Según una tercera perspectiva del concepto de desempeño, lo que más importa es la calidad de los resultados o logros de la entidad. La perspectiva principal adoptada en este manual es que dichos logros son los cambios en el entorno

---

*Desempeño de una EFS: la combinación de capacidades y competencias institucionales, organizacionales y profesionales que posibilitan la realización sostenible (continua y uniforme) de auditorías de alta calidad y el logro de otros resultados que inciden en los cambios positivos operados en el entorno del sector público de la EFS, y que contribuyen a una mejora en las vidas de los ciudadanos.*

---

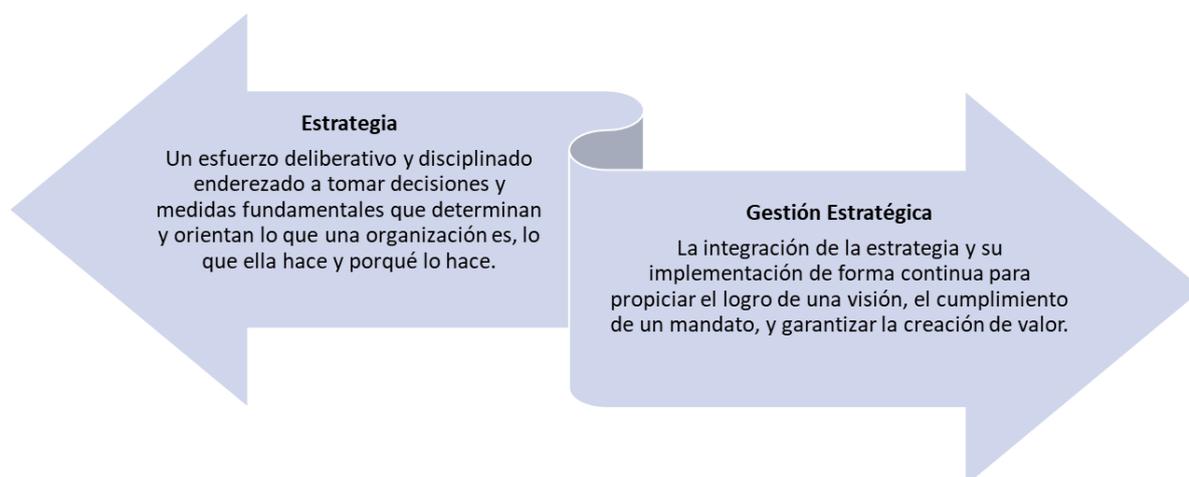
inmediato del sector público influenciados por las auditorías y otros servicios básicos prestados por las EFS, como los controles jurisdiccionales. Por lo tanto, según esta perspectiva, el desempeño se mide en función de la **calidad de los productos principales de una EFS**, y de la magnitud y calidad del cambio que ellos propician, en lugar de la calidad de las habilidades, competencias, sistemas y procesos subyacentes (3). Por último, el desempeño puede entenderse como la combinación tanto de capacidades como de logros de alta calidad (4). Esto ocurre cuando la EFS está en condiciones de producir **resultados sostenibles**, como realizar auditorías y prestar otros servicios básicos de alta calidad de manera sostenida, y que tales resultados contribuyan al cambio positivo en el entorno externo inmediato de la entidad. En este manual, el desempeño una EFS remite a esta última conceptualización.

## 1.2 Gestión estratégica de las EFS

Como se explicase en la introducción, parte de la razón de ser de este manual es la necesidad de extender los conceptos de estrategia y planificación estratégica al concepto más amplio e integral de gestión estratégica. Existen muchas definiciones de ambos conceptos, y a menudo se las congloba, o se las contraponen para poder trazar una demarcación clara entre ellas.

En palabras de Politt y Staub (1999): *“La planificación estratégica es un elemento principal, mas no la esencia de la gestión estratégica, que también comprende la gestión de recursos, la implementación, el control y la evaluación”*. Asimismo, estos autores destacan que la gestión estratégica no es un proceso lineal integrado por pasos secuenciales. Antes bien, ella suele constituir una combinación de actividades superpuestas, en la que de forma continua se impone una perspectiva estratégica *“para garantizar que los planes estratégicos se mantengan actualizados y guíen de forma eficaz otros procesos de gestión”*. Por ende, aunque los objetivos y la dirección de la estrategia deberían guiar la implementación, también es dable razonable suponer que, durante el proceso de implementación, el aprendizaje y el pensamiento estratégicos pueden conducir a modificaciones de la estrategia. Esta perspectiva iterativa de la gestión estratégica también se manifiesta al considerar que, si bien una estrategia *“permite trazar una dirección estratégica y delinear acciones que aseguren la viabilidad, eficiencia y capacidad de la organización de añadir valor al público”* (Poister T. , 2010), es la implementación de tal estrategia lo que en definitiva define su éxito. Finalmente, (Byrson, 2011) traza la distinción más clara entre estrategia y gestión estratégica en el contexto de las instituciones del sector público de la forma expuesta en la Figura 1.2:

**Figura 1.2 Definición de Byrson de estrategia y gestión estratégica**



Fuente: (Byrson, 2011).

La gestión estratégica de las EFS comprende políticas, estrategias y técnicas concebidas para orientar la atención y el comportamiento de la dirección y el personal de dichas entidades hacia el mejoramiento continuo e integral del desempeño de éstas, en concordancia con los cambios deseados seleccionados en el plan estratégico. Esto también implica que la gestión estratégica de las EFS importe un desplazamiento desde el enfoque tradicional en la gestión de insumos (presupuestos y personal) y procesos (reglas y estructuras) hacia la **“gestión orientada a resultados”**, por la cual la entidad dirige sus insumos y procesos hacia objetivos de desempeño claramente definidos.

---

*Gestión estratégica de las EFS: la integración de la estrategia y su implementación de forma continua para favorecer el logro de la visión de las EFS, el cumplimiento de su mandato, y garantizar la prestación de valor y beneficios a los ciudadanos.*

---

### 1.3 Proceso de gestión estratégica de las EFS

Aunque las definiciones contenidas en las secciones previas reflejan a las claras que la gestión estratégica no es necesariamente un proceso lineal, sino que abarca muchas iteraciones y ajustes, conviene distinguir las etapas más comunes que integran un proceso de gestión estratégica típico. En términos generales, el proceso de gestión estratégica de las EFS comprende tres etapas principales: la formulación, la implementación y la evaluación de la estrategia (David, 2011). Cada una de ellas comprende a su vez varios aspectos esenciales que también integran la mayor parte de los restantes capítulos de este manual.

**Figura 1.3 Las tres etapas principales del proceso de gestión estratégica de las EFS**



1. Garantizar la **eficacia** “haciendo aquello que es correcto” al formular la estrategia.
2. Lograr la **eficiencia** “haciendo aquello que es correcto” al implementar la estrategia.
3. Garantizar la **rendición de cuentas y el aprendizaje** “asignando responsabilidades por lo que se hace” mediante el control y la evaluación de la estrategia.

A continuación, se explican sucintamente las tareas esenciales comprendidas en cada una de las tres etapas del proceso de gestión estratégica.

### **Formulación de la estrategia**

1. **Evaluar la situación actual.** Este primer paso permitirá a la EFS comprender su situación en lo relativo a sus capacidades actuales y productos claves. El MMD-EFS ofrece un marco integral, basado en evidencias, para la evaluación del desempeño de una EFS, incluidas las causas fundamentales de su desempeño actual. Sin embargo, el MMD-EFS no evalúa la imagen y percepción de la entidad y su labor entre sus contrapartes dentro del entorno del sector público en el que actúa. Un análisis de las partes interesadas puede añadir valor a ese proceso al conocerse los puntos de vista de partes interesadas internas y externas, permitiéndole a la EFS formarse una idea de su posición frente a la opinión y expectativas de sus principales partes interesadas.
2. **Expresar su visión, misión y valores.** Es necesario que la EFS desarrolle o reconsidere su visión, misión y valores a la luz de cuestiones emergentes o nuevas tendencias en el plano local o internacional. De hecho, es posible que en el anterior plan estratégico ya se exprese la misión, visión y valores de la entidad, y que parte del desarrollo del nuevo plan estratégico consista en evaluar si tales factores aún reflejan el pensamiento de la organización, o es necesario modificarlos o actualizarlos.

**3. Elaborar la estrategia de la EFS.** A partir de la determinación de la visión, misión y valores de la organización, es preciso que la EFS identifique aquellas cuestiones y opciones de índole estratégica que puede abordar mediante su estrategia. Las conclusiones derivadas de la aplicación del MMD-EFS y el análisis de las partes interesadas se incorporan a una matriz de fortalezas, debilidades, oportunidades y amenazas (FODA). Una matriz FODA es una herramienta simple y poderosa que permite identificar y seleccionar aquellas cuestiones estratégicas que la EFS precisa abordar en su propia estrategia. Por consiguiente, la estrategia de una EFS deberá contener respuestas a tales cuestiones estratégicas, estructuradas en un marco de resultados jerárquico en el que se trace una distinción entre el impacto, los resultados, los productos y las capacidades. La EFS debería volver a acudir al SSMF y considerar, en primer término, el impacto que pretende lograr a largo plazo, prestando atención para ello a los objetivos de la norma INTOSAI P-12. Luego, debería considerar los cambios en el entorno más amplio del sector público a los que tiene las mayores posibilidades de contribuir, y definir los resultados relacionados. Posteriormente, la EFS debería considerar los productos directos de su propia labor e identificar los cambios, por ejemplo, en términos de cobertura y calidad de su labor de auditoría, respecto a los que tiene mayores probabilidades de facilitar los resultados deseados. Las deficiencias y necesidades vinculadas con las capacidades deberían determinarse con relación a los productos. A su vez, el proceso debería sustentarse en supuestos realistas y en estrategias rigurosas de mitigación de riesgos. Siempre habrá más necesidades y cuestiones a considerar de las que es posible abarcar durante la implementación del plan estratégico. La selección y combinación definitivas de las cuestiones a abordar en la estrategia, deberían basarse en un análisis de factibilidad adecuado acerca las prioridades más críticas, determinando a su vez si éstas son realistas y viables, y ofrecen el mayor potencial de influir en los cambios que se pretende lograr a largo plazo.

### **Implementación de la estrategia**

**4. Vinculación del plan operativo con la estrategia.** La prueba más importante para el plan estratégico está en su implementación. Para implementar el plan estratégico, se recomienda dividirlo en planes operativos anuales. Cada plan operativo puede ser considerado como un instrumento para traducir la finalidad estratégica en medidas viables, con asignación de responsabilidades específicas y medición de los progresos realizados. Un plan operativo sólido no solo se concatena con la estrategia, sino que además tiene un carácter integral (es decir, abarca todas las operaciones de la EFS), ofrece el nivel de detalle adecuado, plazos claros, y mantiene un delicado equilibrio entre la flexibilidad y la especificidad.

5. **Asignación de recursos financieros y humanos.** Un plan sin un presupuesto es una mera expresión de deseos. Y esta observación simple se olvida con demasiada frecuencia al elaborar planes tanto de carácter estratégico como operativo. A menudo, los planes y presupuestos se confeccionan por separado, lo cual es retardatario del progreso hacia el logro de la estrategia. Un plan operativo sólido, en el que se considere la disponibilidad de recursos tanto financieros como humanos en cualquier estadio, es un prerrequisito para la buena gestión estratégica. A su vez, cuando el plan operativo se vincula con la estrategia, es posible tomar cualquier decisión relacionada con la (re)asignación de recursos a la luz de las prioridades estratégicas.
6. **Medición del desempeño y presentación de informes.** ¡Se mide lo que se hace! Para que una EFS monitoree y evalúe su plan estratégico es necesario que disponga de un sistema de medición del desempeño. El sistema de medición del desempeño sienta las bases de referencia y metas relacionadas con el desempeño de la entidad, los indicadores de desempeño utilizados para constatar el logro de dichas metas, y los detalles relativos a la frecuencia con que se examinarán los indicadores y datos en los que se apoyará la evaluación. Al publicar su plan estratégico, la EFS está comunicando su intención y manera de proceder a sus partes interesadas. La EFS debería informar acerca del desempeño y el progreso de su plan estratégico como un acto de rendición de cuentas.
7. **Gestión del desempeño y riesgos.** Las estrategias o los planes no son inamovibles. Se trata de instrumentos dinámicos, que deberían responder a un entorno cambiante, posiblemente ajustando las expectativas y prioridades vinculadas con el desempeño. La toma de decisiones en función del desempeño es una parte fundamental de la gestión estratégica. Las decisiones siempre implicarán un elemento normativo, de índole valorativa; no obstante, en la medida de lo posible, deberían ser objetivas, transparentes, y comunicarse con claridad. La gestión de riesgos es un proceso que incide en el logro de las metas y objetivos estratégicos de una EFS. Para la gerencia, la forma de controlar los riesgos es modificar el modo de hacer las cosas, para incrementar en la mayor medida posible sus probabilidades de éxito, y reducir al nivel más bajo posible sus probabilidades de fracaso.

### **Evaluación de la estrategia**

8. **Revisión:** durante el proceso de implementación, es necesario monitorear detenidamente los progresos realizados y las lecciones aprendidas hasta el momento, de modo tal que puedan tomarse a tiempo las medidas correctivas pertinentes. El plan estratégico y su implementación también deberían evaluarse con regularidad, para determinar si los supuestos considerados al formular el plan aún conservan su validez. Cuanto mayor sea la duración del plan estratégico,

mayor será la importancia de evaluar periódicamente el desempeño. El plan operativo anual puede incorporar modificaciones adecuadas.

**9. Planificación para el futuro:** es importante que el proceso de planificación estratégica no constituya un ejercicio de carácter excepcional para la EFS. Este proceso debería instrumentarse de forma periódica, de modo tal que cuando un período de planificación estratégica esté por concluir, ya se disponga del siguiente plan. La institucionalización del proceso y el desarrollo de las propias capacidades de la EFS para implementarlo, son factores importantes para un desarrollo sostenido.

## 1.4 Principios de la gestión estratégica de las EFS

**Figura 1.4 Principios de la gestión estratégica de las EFS**



De la práctica vinculada con la prestación de apoyo a la gestión estratégica de las EFS derivan cinco principios fundamentales que deben respetarse a lo largo del proceso de gestión estratégica (Figura 1.4). Su finalidad es garantizar no solo que la EFS pueda concebir e implementar un proceso de gestión estratégica eficaz, sino además que en cualquiera de sus etapas la entidad se apegue a su mandato y misión, y esté en condiciones de liderar mediante el

ejemplo. El Anexo contiene una explicación acerca del modo en que estos principios se aplican en la práctica a las diferentes etapas y aspectos de la gestión estratégica.

### A. Mantener la factibilidad

Para asegurar la consecución de los resultados propuestos, es necesario que la EFS esté en condiciones de administrar y controlar la totalidad del proceso de gestión estratégica. Ello implica, en primer lugar, la necesidad de que la entidad mantenga una visión de conjunto del proceso, estableciendo para ello un base de referencia respecto a su situación inicial en términos de desempeño, para luego monitorear los cambios desde esta base de referencia. Dicha información fáctica debería tenerse

seriamente en cuenta en las decisiones gerenciales, para que la EFS mantenga su rumbo. Al mismo tiempo, mantener la factibilidad también implica la necesidad de conservar la simplicidad del sistema de medición del desempeño, monitoreándose en el momento adecuado sus aspectos relevantes.

Asimismo, la EFS no debería asumir desafíos que la excedan, y asegurarse de que los compromisos manifestados en el plan estratégico sean realistas y susceptibles de implementación, aun si ello demandase un esfuerzo adicional. La entidad debería priorizar las cuestiones más críticas y relevantes para sí y sus partes interesadas claves, y centrarse en ellas. Por otra parte, no debería tratar de abarcar demasiadas cuestiones, dado que ello podría acarrear una disminución de su capacidad para producir los resultados propuestos. Ello no significa que la EFS deba carecer de aspiraciones –antes bien, lo que la entidad debería hacer es lograr un equilibrio entre extender sus esfuerzos y asegurarse de poder alcanzar sus objetivos.

Por último, la entidad debería tener en cuenta su contexto interno y doméstico para adaptar o adecuar el proceso al entorno nacional, e idear soluciones locales. Aunque las EFS pueden recurrir a una multiplicidad de experiencias y buenas prácticas sobre gestión estratégica dentro de la Comunidad de la INTOSAI, y más allá de ésta, el grado en que tales experiencias pueden aplicarse directamente al contexto de un determinado país variará inexorablemente. Por ende, con miras a la posibilidad de mantener la factibilidad del proceso de gestión estratégica, la EFS también debería asegurarse de adaptar e instrumentar un proceso idóneo, atendiendo sus propias necesidades, aptitudes y circunstancias.

## B. Actuar de forma inclusiva

La inclusión debe ocupar un lugar central en el proceso de gestión estratégica. Como mínimo, ello implica la participación de las personas adecuadas en el momento adecuado durante el proceso de gestión estratégica. En términos más generales, la inclusión apunta a que el personal de la EFS se sienta empoderado, y asuma la propiedad de los objetivos de desempeño establecidos. La inclusión también implica la adhesión a los principios de no discriminación, igualdad de género y no dejar a nadie atrás, lo cual incluye asegurarse de que las necesidades de todas las partes interesadas relevantes sean tenidas en cuenta. Ello se refiere a la necesidad de considerar a las principales partes interesadas internas y externas en el proceso de gestión estratégica, y refleja la noción de que, además de propiciar que las personas prosperen, debería dárseles la oportunidad de opinar e intervenir efectivamente en el modo de proceder de la EFS. La inclusión es un factor determinante de la calidad del proceso de gestión estratégica.

Las partes interesadas internas, es decir, el personal de la EFS en todos sus niveles, son actores fundamentales del proceso de gestión estratégica y es necesario que se involucren plenamente cuando ello corresponda. Esto no significa que todos tengan que participar en todo, puesto que el proceso debe ser factible; sino que la EFS debería evitar que las decisiones sobre la dirección estratégica y su implementación se tomen unilateralmente desde la alta dirección. Las partes interesadas externas, es decir, los usuarios y beneficiarios de la labor de la EFS, deberían poder expresar sus necesidades, inquietudes y expectativas, y la entidad, tenerlas en cuenta para reflejar plenamente el carácter inclusivo del proyecto.

La gestión estratégica también supone prestar atención a cuestiones emergentes o importantes, como aquellas que se relacionan con el género, la sostenibilidad ambiental o los objetivos y metas de los ODS, y estar en condiciones de integrarlos al proceso de gestión. Por lo tanto, el concepto de inclusión como parte de la gestión estratégica demandará innovación en el diseño e implementación de la estrategia.

### C. Enfoque en los resultados

La EFS no trabaja para sí misma. Su mayor objetivo y, por lo tanto, el impacto pretendido, consiste en brindar valor y beneficios y contribuir a marcar una diferencia en la vida de los ciudadanos. Y la mejor forma que tiene de lograr su cometido es actuar sobre cambios concretos en lo que en este manual se designa como nivel de resultados. Es decir, debería concentrarse en propiciar el cambio positivo en su entorno inmediato del sector público, para respaldar mejoras concretas en la rendición de cuentas, transparencia e integridad de las entidades de dicho sector.

Un principio fundamental del proceso de gestión estratégica de las EFS es que ellas han de desarrollar su propia estrategia a partir de la identificación de resultados relevantes. En otros términos, antes de considerar aquello que es necesario modificar internamente en función de su actividad, prácticas y operaciones esenciales, la EFS debería considerar en qué modificaciones de su entorno directo del sector público (los resultados) ha de procurar influir.

En todas las etapas del proceso, desde la planificación, pasando por la implementación, hasta la medición y la presentación de informes, el grado en que la EFS facilite la consecución de resultados estratégicos constituirá una cuestión clave a considerar al momento de tomar decisiones, y un factor determinante esencial del desempeño. Los resultados señalados respecto a la estrategia de la EFS se dividirán en productos relacionados con la actividad principal de la entidad, que constituyen el eje principal de la implementación operativa en términos anuales. Un marco de resultados en el que se detallan medidas de desempeño a nivel de resultados y productos, guía la labor de monitoreo y

elaboración de informes de la EFS. La toma de decisiones siempre tiene lugar en el contexto de la concordancia en todos los niveles y la verificación de que la entidad mantiene su rumbo en cuanto a la facilitación de los resultados estratégicos.

#### D. Liderazgo mediante el ejemplo

La credibilidad de las EFS depende de que se las considere independientes, competentes y responsables ante el público por sus operaciones. Para lograr este propósito, es necesario que lideren mediante el ejemplo. El proceso de gestión estratégica debe sostenerse en la disposición de la entidad a ser considerada como una organización modelo.

Por ende, es necesario que demuestre un alto grado de rendición de cuentas y, al informar acerca de sus propias actividades, debería juzgársela de acuerdo con los mismos estándares que la EFS aplica a otras actividades del sector público. Es necesario que se le exija rendición de cuentas y esté en condiciones de responder «quién audita al auditor», debiendo además demostrar que adhiere a valores éticos y fomenta la transparencia interna.

Asimismo, la EFS debería demostrar que está dispuesta a aprender y mejorar como organización. Esto implica estar preparada para evaluar el desempeño, analizar, aceptar y abordar las causas fundamentales de ese desempeño, y exhibir transparencia y apertura en lo relativo a los desafíos y el modo en que se ha respondido ante ellos.

Conducirse profesionalmente es una dimensión clave del liderazgo mediante el ejemplo. La INTOSAI define la profesionalización como el proceso continuo por el que se adquieren cualidades que confieren autoridad en términos de experiencia y ética, y se demuestra un alto nivel de competencia o habilidades. Esto significa ser una entidad cada vez más profesional, y que se la perciba de ese modo, realizando la labor correcta en el momento adecuado, de la manera más eficaz y eficiente posible. La demostración de profesionalismo debería ser un componente medular del proceso de gestión estratégica de una EFS.

Aunque el liderazgo mediante el ejemplo es un valor organizacional que debería permear todos los niveles de la entidad, corresponde a la dirección, en primer término, encarnar este valor, en tanto es ella la que debería sentar la pauta desde la cima. Sin un fuerte compromiso de la dirección de la EFS, será imposible esperar cambio sostenido alguno en el desempeño de la entidad.

## E. Gestión del cambio

La gestión estratégica supone visualizar y transitar el cambio desde un estado a presente a uno futuro que se pretende alcanzar. Por otra parte, la gestión del cambio se ocupa del modo de instrumentar ese cambio de forma sistemática, con eficacia y fluidez en todos los niveles, desde la organización hacia las personas. En ese sentido, la gestión estratégica y la gestión del cambio son dos caras de la misma moneda. Por consiguiente, este último principio esencial nos sirve como recordatorio de que, incluso disponiéndose de una estrategia excelente y habiéndose cumplido todos los prerrequisitos para su implementación, el cambio rara vez se gesta sin que se lo guíe, estimule y sostenga de forma activa. Una EFS es en gran medida una organización impulsada por las personas; y su personal constituye un activo clave de esa organización. Sus integrantes son los principales ejecutores del cambio y, al mismo tiempo, sus receptores o beneficiarios.

Por lo tanto, la gestión estratégica también supone la gestión del cambio –reconocer y considerar explícitamente los tres aspectos principales de este factor: el cambio cultural, que se vincula con una modificación de la mentalidad y los comportamientos de grupos y organizaciones; el cambio en las personas, que se vincula con la modificación de las actitudes individuales de los empleados; y el cambio en los procesos, que supone modificaciones a nivel de los sistemas y prácticas organizacionales. Para que esos cambios organizacionales puedan disponerse y gestionarse, primero deben verificarse determinadas precondiciones esenciales. Ellas incluyen a los directivos de las EFS como facilitadores claves del cambio, una cultura organizacional positiva que propicie la adopción del cambio por parte de las personas involucradas, y una comunicación regular y clara. El rol de la gestión del cambio es tan importante que en este manual se le dedica un capítulo entero (el Capítulo 12) a dicho tema.

## Capítulo 2: Marco de gestión estratégica de las EFS

El Marco de gestión estratégica de las EFS (SSMF) describe la cadena de valor mediante la cual una EFS ofrece valor y beneficios a los ciudadanos, y el entorno de la entidad incidente en esa cadena de valor. Comprender adecuadamente este marco constituye un prerrequisito para la gestión estratégica de una EFS.

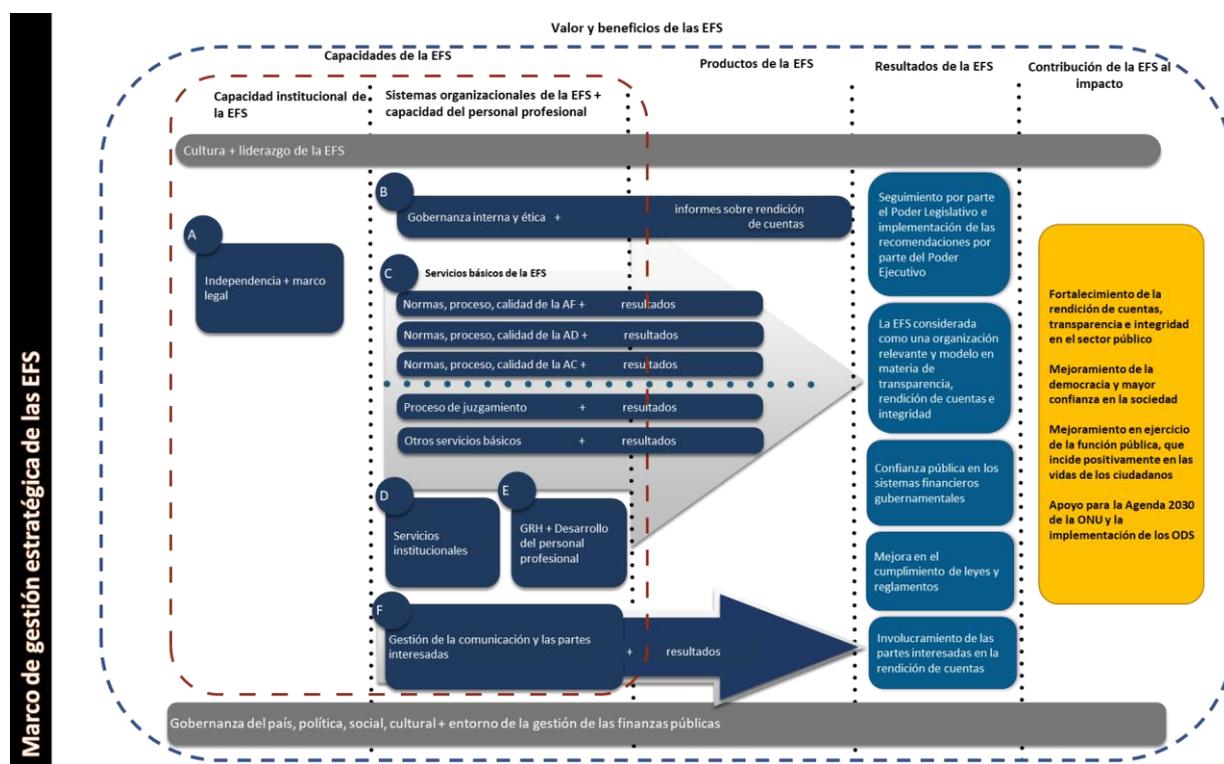
El SSMF es un componente central para la implementación de un proceso de gestión estratégica sólido en una EFS. Esta herramienta funciona como un marco de resultados de alto nivel que las EFS pueden aplicar y adaptar a su propio contexto. Asimismo, ubica al desarrollo de las capacidades internas y los productos claves de estas entidades (como los informes de auditoría) en la perspectiva de lo que tales esfuerzos pueden significar para sus partes interesadas claves, y para la ciudadanía a la que las EFS sirven de forma colectiva. Por consiguiente, el SSMF adopta la definición expuesta en la Sección 1.1 y define al desempeño de una EFS en función del aporte a su labor dirigida a la realización de cambios en el entorno del sector público. En tal sentido, el SSMF brinda a las EFS un enfoque estructurado para exponer sus aspiraciones vinculadas con el rol que desearían ejercer para la sociedad y la contribución que desearían realizar en favor de ésta, y para elaborar e implementar estrategias idóneas para un desempeño más sólido orientado al logro de tales objetivos a largo plazo.

El SSMF se vincula estrechamente con el Marco de medición del desempeño de las EFS (MMD-EFS). Mediante esta herramienta, se examina el desempeño actual de una EFS y las causas fundamentales de tal desempeño, y se extraen conclusiones acerca de la medida en que la EFS contribuye a la concreción de cambios en el sector público (sus resultados) y en la vida de los ciudadanos (impacto). Por el contrario, el SSMF requiere que la EFS determine en primer lugar el impacto deseado y los cambios a los que se propone contribuir, para luego determinar de qué modo debería estructurar y priorizar sus propias operaciones y fortalecer sus capacidades con miras a lograr las mejores condiciones para facilitar tales cambios. La conciliación de los resultados de la evaluación mediante el MMD-EFS en términos de su desempeño actual con el desempeño deseado según lo reflejado por el SSMF, brindará a la EFS las mejores posibilidades de identificar prioridades estratégicas, deficiencias de capacidad, y las estrategias para abordar dichas prioridades y deficiencias.

La primera sección de este capítulo contiene una explicación general sobre el modo en que los diferentes elementos del SSMF se relacionan entre sí (la lógica del marco). En las secciones posteriores se explica cada elemento de dicho marco con mayor detalle.

## 2.1 Lógica del Marco de gestión estratégica de las EFS

Figura 2.1 Marco de gestión estratégica de las EFS



Como ya se mencionase, en el SSMF se expone la cadena de valor que una EFS precisa seguir para transformarse en una institución con un desempeño más sólido, concordante con los objetivos de la norma INTOSAI P-12, sobre la prestación de valor y beneficios a los ciudadanos (Figura 2.1). La premisa principal del SSMF es que la EFS debe identificar y planificar sus operaciones de modo tal de promover y reforzar los potenciales efectos de su labor de auditoría básica en la calidad del entorno del sector público. Por lo general, la preocupación principal de una EFS consiste en cumplir con su mandato y realizar auditorías de alta calidad. El SSMF va un paso más allá de esta aspiración y alienta a estas entidades a explicitar el modo en que pueden marcar una diferencia mediante su labor, y utilizar estrategias específicamente concebidas para lograr dichos cambios. En definitiva, el SSMF considera al desempeño de una EFS como un aporte a la realización de cambios positivos en el entorno del sector público y, a través de ellos, al logro de cambios positivos en las vidas de los ciudadanos.

Por ende, la lógica del SSMF comienza con la pregunta crítica sobre la razón fundamental de la existencia de la EFS, o cómo puede ésta contribuir a generar un **impacto**, con miras al logro de un cambio duradero en las vidas de los ciudadanos a los que sirve. Los objetivos fundamentales establecidos en el principio INTOSAI-P12 en cuanto al aporte de las EFS a una mayor transparencia, rendición de cuentas e integridad, así como también al aporte de estas entidades a la implementación

de la Agenda 2030 y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de la ONU, sirven como puntos de referencia claves respecto al potencial impacto de la contribución realizada por las EFS. El impacto de una EFS también puede apreciarse en términos de su contribución a la democracia y la cohesión social, y a una mejora en el desempeño de la función pública y el bienestar de los ciudadanos. Lo que es importante, una EFS puede incidir solo de forma indirecta en los cambios producidos a este nivel, dado que también existen otros múltiples factores y partes interesadas que influyen en el proceso.

Para que una EFS logre su aspiración de contribuir al impacto, es necesario que identifique y facilite la concreción de sus **resultados**. Los resultados de una EFS son aquellos cambios producidos a mediano y largo plazo en la sociedad a los que la EFS puede contribuir substancialmente, pero que la entidad no puede aún controlar de forma total. Por ejemplo, una EFS puede contribuir a logro de mejoras en el cumplimiento normativo por parte de los funcionarios del sector público, mediante la realización de auditorías de cumplimiento y la presentación de los informes correspondientes, formulando en ellos recomendaciones contundentes. Sin embargo, si los funcionarios del sector público no leyese los informes de auditoría o no se les exigiese rendición de cuentas por sus actos, es posible que las mejoras en el cumplimiento normativo no sucedan, a pesar de la existencia de informes de auditoría de alta calidad. Por lo tanto, la EFS no controla directamente tales cambios; no obstante lo cual, sí puede tener un grado significativo de influencia sobre el proceso pertinente. En la columna correspondiente a los 'Resultados de la EFS' del SSMF, se expone una lista meramente ejemplificativa de resultados posibles a los que una EFS puede proponerse contribuir de forma relevante.

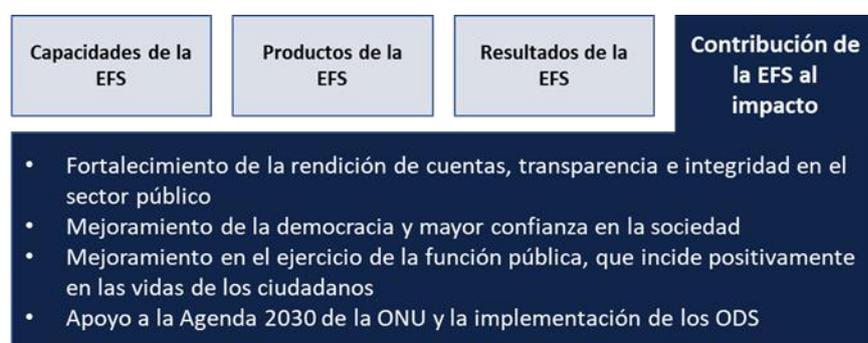
Si continuamos descendiendo por la cadena de valor, llegamos a los **productos de la EFS**. Estos son los resultados sobre los que la EFS sí ejerce control, derivados directamente de los procesos de la entidad, y por los que ella es mayormente responsable. Es a través de estos productos que la EFS tiene las mayores probabilidades de incidir en los cambios más amplios dentro del sector público, según lo previsto respecto a los resultados de la entidad. Los productos de una EFS son, habitualmente, una derivación del proceso vinculado con su actividad básica, que es el proceso de auditoría. El SSMF comprende tres conjuntos de productos de las EFS: además de la cobertura y calidad de la labor de auditoría, los productos también incluyen los resultados indicados en los informes sobre rendición de cuentas, y aquellos asociados a la interacción y comunicación con las partes interesadas.

A su vez, las posibilidades de una EFS de generar productos dependen de sus capacidades y entorno. El SSMF define las **capacidades de una EFS** en tres dimensiones: institucional, organizacional y profesional. La aptitud de una EFS para generar resultados deriva de la interacción de sus capacidades en estas tres dimensiones. Por ejemplo, si una EFS deseara elaborar informes de alta calidad sobre sus auditorías de desempeño, precisa del mandato legal para realizar este tipo de auditorías

(capacidad institucional), de una metodología de auditoría basada en las normas aplicables, de un proceso de planificación e implementación de auditorías eficaz y que garantice la generación de informes de calidad (capacidad organizacional), y de un equipo de auditoría competente y motivado (capacidad profesional). El SSMF divide las capacidades en varios dominios. La capacidad institucional se relaciona con la independencia y el marco legal de las EFS. La capacidad organizacional abarca cuestiones relacionadas con la gobernanza interna, las metodologías y prácticas de auditoría, la gestión financiera y los servicios institucionales, y las comunicaciones externas. La capacidad profesional se relaciona con los recursos humanos y el desarrollo profesional.

El SSMF también se ocupa de otros dos elementos claves, **la dirección de la EFS y su cultura**. Se trata de factores de carácter transversal que permean todos los componentes del marco. La dirección de la EFS sienta la pauta desde la cima y orienta a la organización hacia la producción del cambio. La cultura organizacional, por su parte, incide en el grado de receptividad del personal y su apertura al cambio. Esto tiene consecuencias amplias en las capacidades de una EFS, y sus posibilidades de generar productos, facilitar resultados y contribuir al impacto. Lo que es importante, aunque los resultados de las actividades de comunicación e interacción con las partes interesadas pueden considerarse productos básicos de la labor de una EFS, también sirven a un propósito de carácter transversal. La comunicación es necesaria para que una EFS propugne una mayor independencia para sí y que sus auditorías generen impacto mediante la interacción con las partes interesadas durante todo el proceso de auditoría, además de constituir un factor clave en la gestión estratégica de la entidad. La EFS también se ve afectada por su entorno **social, económico y político**. La comprensión del contexto local de la EFS y su interrelación con la entidad es un factor crítico para la gestión estratégica de cualquier EFS.

## 2.2 Contribución de la EFS al impacto



El SSMF parte de la premisa de que una EFS solo puede mejorar su desempeño de forma sostenible si lo define en función de los cambios duraderos y a largo plazo

en la sociedad sobre los que pretende influir. Este nivel de impacto, que se procura lograr mediante la labor de la EFS y sus actividades, es el punto de partida para cualquier formulación de un plan

estratégico, dado que obliga a la entidad a considerar críticamente las potenciales incidencias de los resultados de su labor en función de las mejoras propiciadas en las vidas de los ciudadanos del país en el que actúan. En otras palabras, es necesario que la EFS ensanche su enfoque más allá de su objetivo primario consistente en cumplir con su mandato y elaborar informes de auditoría. Ella ha de considerar qué es lo que puede y debería suceder, en última instancia, a consecuencia de la elaboración de informes de auditoría de alta calidad y creíbles, entre otros factores. Reflexionar sobre el impacto implica formular la siguiente pregunta: “¿En definitiva, que es lo que la EFS se propone lograr como institución?” Todo lo que la EFS haga debería exponerse a la pregunta acerca de si ello le permite realizar una mejor contribución al impacto.

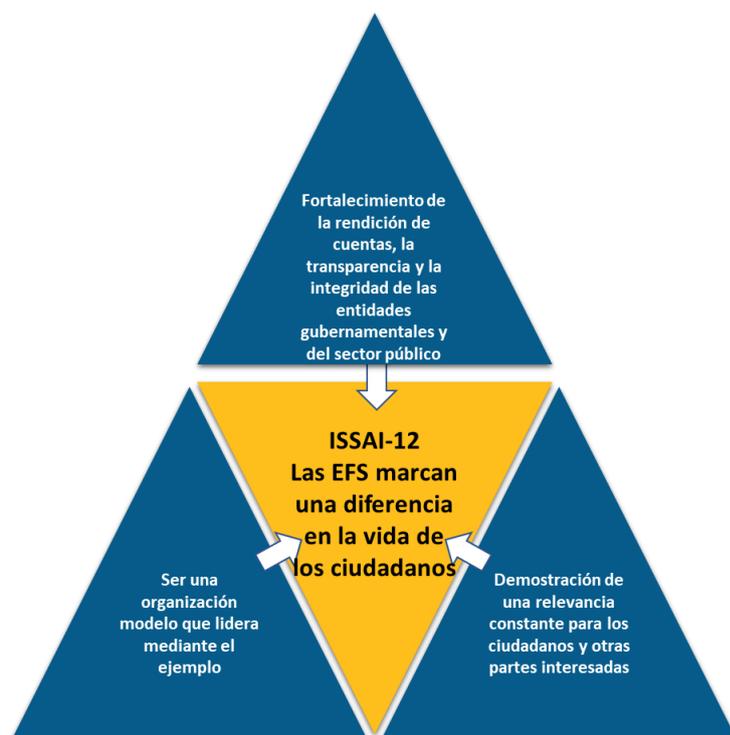
Es importante señalar que una EFS no puede influir en tales cambios total y unilateralmente. La posibilidad de que las mejoras duraderas y a largo plazo se concreten o no también depende de muchos otros factores y partes interesadas; por lo tanto, la contribución de la EFS es solo indirecta. No debe responsabilizarse a una EFS por circunstancias que exceden su ámbito de control. Sin embargo, al considerar explícitamente los demás elementos del SSMF, y ubicarlos en el núcleo de su enfoque sobre la gestión estratégica, una EFS puede reforzar su influencia en el impacto y su contribución a éste, marcando también una diferencia en las vidas de los ciudadanos.

La pregunta “¿por qué existen las EFS?” a menudo encuentra respuesta en principio P-12 de la INTOSAI, sobre el Valor y beneficios de las EFS. Allí se postula que la auditoría del sector público propugnada por las EFS cumple un papel relevante en marcar una diferencia en las vidas de los ciudadanos. Por consiguiente, el aporte de las EFS al impacto se inscribe en primer término en el contexto de la norma INTOSAI P-12, principalmente mediante el primer objetivo amplio<sup>5</sup> que las EFS deberían perseguir a los efectos de contribuir al logro de un cambio duradero y a largo plazo en las vidas de los ciudadanos (Figura 2.2, remitirse también al Anexo al Capítulo 2 sobre los principios que respaldan la INTOSAI P-12).

---

<sup>5</sup> Los otros dos objetivos expresados en la ISSAI-12 (*Demostración de una relevancia continua para los ciudadanos, la legislatura y otras partes interesadas, y Ser una organización modelo que lidera mediante el ejemplo*) se abordan a nivel de resultados en el SSMF.

**Figura 2.2 INTOSAI P-12: las EFS marcan una diferencia en la vida de los ciudadanos**



El primer objetivo de la norma INTOSAI P-12 se refiere a la contribución de las EFS al fortalecimiento de la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad del sector público. Se trata de una contribución clave de estas entidades al impacto a nivel de la sociedad en su conjunto. Para garantizar que los funcionarios electos actúen en pro de los más altos intereses de los ciudadanos a los que representan, es necesario que los gobiernos y organismos del sector

público se responsabilicen por la administración y el uso de los recursos públicos. Las EFS fortalecen la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad mediante la fiscalización independiente de las actividades del sector público y la presentación de informes sobre sus hallazgos. Esto permite a aquellos que tienen a su cargo la gobernanza de dicho sector, ejercer su responsabilidad de actuar en función de los hallazgos y recomendaciones derivados de las auditorías y adoptar las medidas correctivas pertinentes, completando de ese modo el ciclo de la rendición de cuentas. Para asegurarse de que las EFS se encuentren en la mejor situación posible para contribuir a la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad en el sector público, es necesario que salvaguarden su independencia; realicen las auditorías necesarias e informen públicamente sobre sus resultados; y posibiliten un seguimiento y una supervisión apropiados.

En su carácter de instituciones de supervisión independientes, las EFS también ejercen un rol esencial en la promoción y mantenimiento del principio de democracia, y el fomento del espíritu de confianza y cohesión en la sociedad. Su labor constituye el fundamento para garantizar la rendición de cuentas de las personas e instituciones que ejercen la función pública. Mediante su contribución al fortalecimiento de la integridad de los funcionarios del sector público, las EFS también contribuyen, en última instancia, a reforzar la confianza de los ciudadanos en sus sistemas y prácticas de gobernanza, propiciando de ese modo una mayor cohesión social.

Las EFS también pueden ejercer un rol importante para el desempeño de la función pública en su conjunto y, de ese modo, mejorar el bienestar de los ciudadanos prestatarios de dicha función. Muchas EFS realizan auditorías de desempeño de las que derivan hallazgos y recomendaciones acerca del modo de fortalecer la eficacia, eficiencia y equidad de servicios y programas gubernamentales esenciales. La realización de auditorías de desempeño adecuadas puede conducir a una reducción de las erogaciones y el malgasto de recursos, o al mejoramiento en la movilización de recursos domésticos, acrecentando de ese modo el margen fiscal para la consecución de metas nacionales fundamentales. Por su parte, las auditorías de cumplimiento y de los procedimientos de control interno adecuadas pueden ayudar a prevenir la corrupción y respaldar una gestión responsable de las finanzas públicas. Las auditorías de cumplimiento y financieras contribuyen a fortalecer la ejecución de la función pública mediante el señalamiento de las debilidades en las prácticas y sistemas de gestión de las finanzas públicas que subyacen a la provisión de bienes y servicios por parte del Estado. Finalmente, las EFS pueden contribuir a la Agenda para el Desarrollo Sostenible de la ONU y los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de este organismo, cuyo propósito es terminar con toda forma de pobreza, combatir la desigualdad y afrontar el cambio climático, asegurándose al mismo tiempo de que nadie quede atrás. Todos los países han refrendado estos objetivos, que tienen un carácter integral, universal e indivisible. Considerados en su conjunto, los ODS prácticamente abarcan la totalidad del universo de auditoría de una EFS y, en ese sentido, esta labor puede contribuir de diversas maneras a la implementación de dichos objetivos dentro de su contexto nacional. Mediante sus auditorías y en concordancia con sus mandatos y prioridades, las EFS realizan valiosos aportes a los esfuerzos nacionales por seguir los progresos, supervisar la implementación y detectar las oportunidades de mejora de los ODS en su conjunto. El rol de las EFS en la Agenda 2030 de la ONU ocupa un lugar central en el Plan Estratégico 2017- 2022<sup>6</sup> de la INTOSAI, en el que se incluye a los ODS entre sus prioridades transversales. La Declaración de Abu Dabi<sup>7</sup> consensuada en el XXII Congreso de la INCOSAI, realizado en diciembre de 2016, exhorta a las EFS a realizar un aporte significativo desde la auditoría independiente a la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.

---

<sup>6</sup> Disponible en:

[http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1\\_about\\_us/strategic\\_plan/EN\\_INTOSAI\\_Strategic\\_Plan\\_2017\\_22.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1_about_us/strategic_plan/EN_INTOSAI_Strategic_Plan_2017_22.pdf)

<sup>7</sup> Disponible en:

[http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/0\\_news/2016/141216\\_EN\\_AbuDhabiDeclaration.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/0_news/2016/141216_EN_AbuDhabiDeclaration.pdf)

## 2.3 Resultados de las EFS



necesario que señale los resultados que se propone lograr y los facilite. Los resultados de una EFS son los cambios estratégicos de mediano a largo plazo operados en el contexto inmediato y las partes interesadas de la entidad. La EFS puede realizar un aporte substancial a la consecución de esos cambios, pero no puede guiar y controlar plenamente su concreción, puesto que ellos también dependen del comportamiento de otras partes interesadas, como el Poder Ejecutivo, la Legislatura, los medios o la sociedad.

Por ejemplo, una EFS puede contribuir a una mejora del cumplimiento de las normas y reglamentos por parte de los funcionarios del sector público mediante la realización de auditorías de cumplimiento y la presentación de informes con recomendaciones firmes. Sin embargo, las auditorías y recomendaciones no garantizan de por sí las mejoras en el cumplimiento. A las recomendaciones debe dárseles seguimiento y ponérselas en práctica, y esto requiere decisiones, acciones y conductas de funcionarios públicos que no responden directamente a la EFS ni están bajo su control. En idéntico sentido, la EFS puede, mediante la emisión en sus informes y opiniones de auditoría sin reservas, fundamentadas en auditorías financieras de alta calidad con base en las ISSAI, y la publicación de tales informes, contribuir al fortalecimiento de la confianza pública en los sistemas de gestión financiera del país. Sin embargo, el grado de confianza también dependerá del modo en que otras partes interesadas, como los medios, presentan aquello que se fiscaliza, si es que lo hacen, y si el público tiene el interés y la formación económica para comprender los temas abordados.

Es importante destacar desde un principio que, aunque el nivel de resultados ocupa un lugar central en el SSMF, al aplicar este marco a sus propios procesos de planificación estratégica, las EFS deberían recordar que la definición de los cambios previstos en ese nivel dependerá **específicamente del país y la EFS**. El SSMF contiene una lista meramente ejemplificativa de resultados que las EFS con frecuencia desean lograr, y en los que ellas, mediante su labor básica de auditoría y demás tareas, pueden influir de forma significativa, mas no plena. En función de las capacidades, los desafíos y las

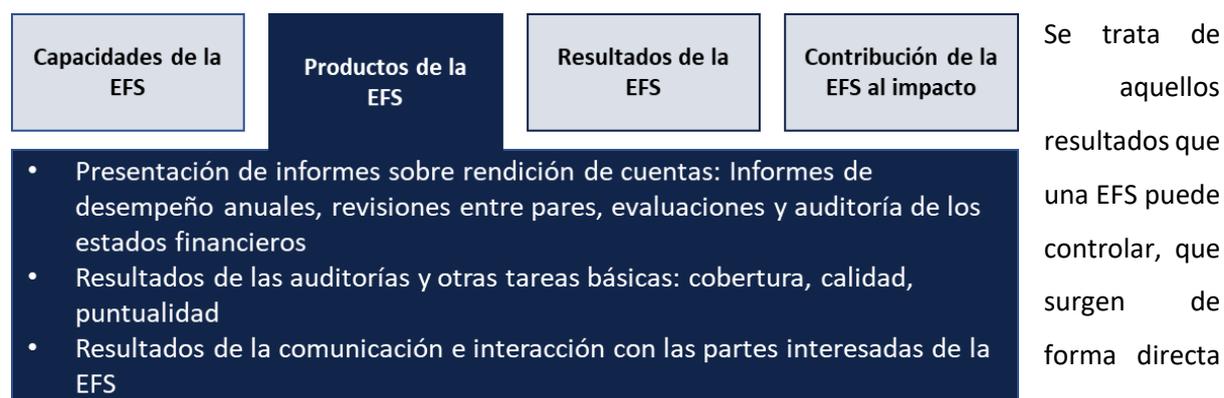
prioridades actuales de la EFS y el país al que pertenece, los resultados de la entidad pueden variar desde propiciar un seguimiento más intenso de las recomendaciones de auditoría por parte del Poder Legislativo, hasta mejorar la confianza del público en la EFS, los sistemas de gestión financiera, o ambos. En los ejemplos precedentes, tanto la mejora en el cumplimiento de leyes y reglamentos, como el fortalecimiento de la confianza pública en los sistemas de gestión financiera del país, constituyen posibles resultados de la EFS, o cambios en cuya promoción la entidad tal vez desee concentrar sus esfuerzos. Por consiguiente, los resultados de estas entidades pueden enmarcarse en una de tres categorías amplias, que se refuerzan recíprocamente.

**La credibilidad de la EFS** hace referencia a la confianza del público en que la EFS se comporta como un organismo de supervisión independiente que ayuda a la ciudadanía a garantizar la rendición de cuentas, la transparencia y el comportamiento ético de quienes la gobiernan. De más está decir que la credibilidad de la EFS también depende de su liderazgo mediante el ejemplo al asumir ella misma la obligación de rendir cuentas, actuar con transparencia, y exhibir un comportamiento ético en todas las situaciones.

**El área de los resultados de auditoría** corresponde a la implementación de las recomendaciones de auditoría derivadas de la actividad básica de la EFS: la realización de auditorías. Si las entidades auditadas implementasen las recomendaciones de auditoría constructivas y relevantes enunciadas en los informes de auditoría, ello conduciría a una mejora específica en los sistemas de gobernanza y, en definitiva, conllevaría una mejora en la prestación de servicios a los ciudadanos (nivel de impacto). Como en el ejemplo precedente relativo al nivel de impacto, las auditorías de desempeño pueden coadyuvar a la formulación de políticas más eficaces y eficientes y contribuir a la movilización de recursos. Los resultados de las auditorías también se vinculan con la confianza pública en la información financiera, que se acrecienta si la EFS está en condiciones de emitir opiniones de auditoría sin reservas sobre los estados financieros presentados por el gobierno y sus dependencias. Finalmente, los resultados de las auditorías también pueden contribuir a una mejora en el cumplimiento de normas y reglamentos, lo que se acentúa cuando los gobiernos actúan en función de las observaciones y recomendaciones emergentes de las auditorías efectuadas por las EFS.

**La interacción eficaz de la EFS con las partes interesadas** también puede concitar un mayor interés y participación de éstas (por ejemplo, de la Legislatura, la sociedad civil, los medios, los ciudadanos, las organizaciones profesionales y las organizaciones internacionales) en el proceso de rendición de cuentas en el plano nacional. Esa participación también puede ayudar a atraer a diferentes actores al ámbito de la rendición de cuentas, para garantizar una mayor coordinación, demanda y cooperación en torno a su fortalecimiento.

## 2.4 Productos de la EFS



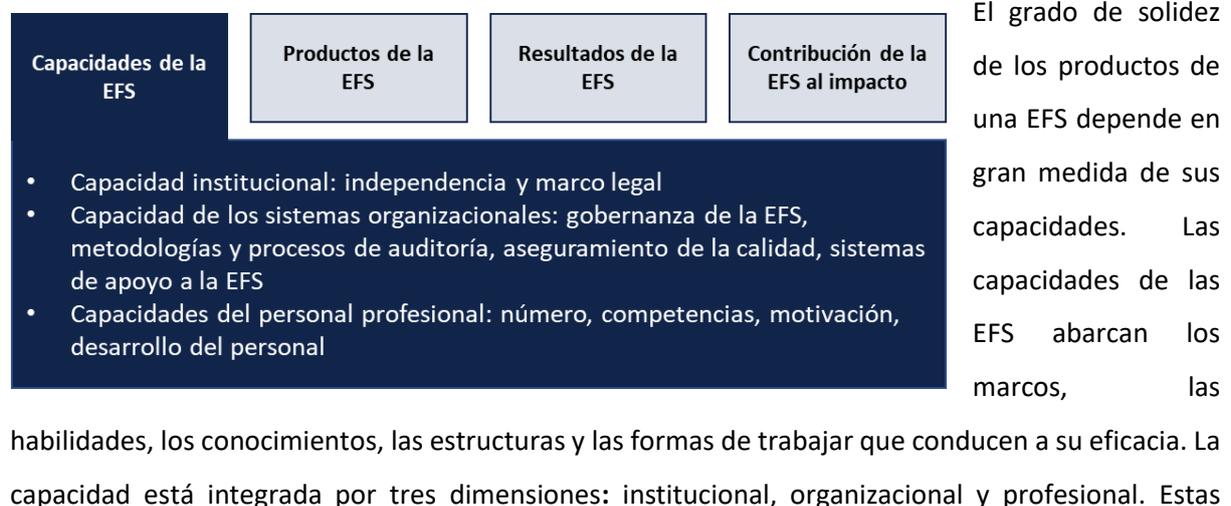
procesos de la entidad, y cuya responsabilidad recae mayormente en ella. El logro de esos resultados es un prerrequisito importante para que una EFS obtenga sus propios resultados, en tanto ellos indican el modo más idóneo para que la entidad ejerza su influencia, facilitando la consecución de aquellos resultados que no controla plenamente. Por lo general, la EFS concentrará la mayor parte de sus esfuerzos en el logro de los productos deseados. El SSMF comprende tres conjuntos de productos: Elaboración de informes sobre rendición de cuentas; Resultados de las auditorías; y Resultados de la interacción con las partes interesadas y la comunicación. Entre ellos, es posible que cada EFS escoja un conjunto levemente diferente de productos deseados, según sus prioridades, necesidades y, lo que es más importante, sus aspiraciones vinculadas con la producción de cambios a nivel de resultados y productos.

**La presentación de informes de rendición de cuentas** supone que la EFS actúe con transparencia y responsabilidad respecto a sus propias acciones y desempeño, y rinda cuentas por ellos. Muchas EFS publican informes anuales. No obstante, a menudo, estos informes contienen principalmente descripciones de las actividades de la EFS. De ese modo, no satisfacen las expectativas de un Informe anual sobre desempeño y rendición de cuentas en el que se refleje el desempeño de la entidad en función de las metas establecidas para el año. Si lo que la EFS verdaderamente desea es informar acerca de su situación en materia de rendición de cuentas mediante su informe anual, será necesario que también informe acerca de su desempeño (fortalezas y debilidades, y los factores explicativos correspondientes), y no solo sobre sus actividades. La publicación de informes resultantes de revisiones entre pares, evaluaciones como las realizadas mediante la aplicación del MMD-EFS, y otras, y la publicación de las opiniones de auditoría sobre los estados financieros de la EFS, son algunos de los otros medios por los que la entidad puede exponer información vinculada con la rendición de cuentas.

**Los resultados de las auditorías y la prestación de otros servicios básicos** ocupan un lugar preponderante entre los productos de una EFS. Según la práctica de auditoría de la entidad, estos resultados podrían ser opiniones sobre auditorías financieras, informes de auditorías de desempeño, informes de auditorías de cumplimiento, y controles y decisiones de carácter jurisdiccional. Algunas EFS publican un informe anual que abarca la totalidad de su labor de auditoría, mientras que otras pueden utilizar informes diferentes o publicar cada informe de auditoría de forma individual. Al contemplar los resultados de las auditorías, es necesario tomar en consideración tanto la cantidad (como reflejo de una cobertura adecuada) como la calidad (adhesión a las normas aplicables, puntualidad, etc.). Aquellas EFS que realizan otros procesos básicos (por ejemplo, ejercen una función jurisdiccional) generarán resultados derivados de esos procesos que también han de contemplarse desde una perspectiva cualitativa y cuantitativa.

**Los resultados de la comunicación y la interacción con las partes interesadas** pueden dar origen a un amplio conjunto de productos orientados a fortalecer el resultado emergente, que consiste en una interacción eficaz con las partes interesadas de las EFS. Los resultados en este ámbito pueden abarcar sesiones informativas con el órgano legislativo responsable de la supervisión financiera, y la prestación de apoyo a este órgano, la publicación de comunicados de prensa, la participación en redes sociales y otras modalidades de difusión y conferencias de prensa, el inicio de un diálogo interinstitucional sobre temas vinculados con la gestión financiera, la interacción con organizaciones de la sociedad civil, campañas de concienciación sobre rendición de cuentas para diversos grupos de la sociedad (por ejemplo, dirigidas a la juventud o con una orientación regional), y la participación ciudadana en los procesos de auditoría y otros procesos.

## 2.5 Capacidades de la EFS



dimensiones reflejan el nivel de aptitud de la EFS para movilizar eficazmente sus recursos profesionales y financieros, procesos, sistemas y operaciones con miras al logro de los productos previstos. Las capacidades de una EFS también determinan su idoneidad para maniobrar en el entorno en el que opera y aprovechar las oportunidades que en él se presentan. En el contexto del SSMF, la EFS precisa identificar y potencialmente fortalecer capacidades específicas relacionadas con los productos que se propone generar.

**La capacidad Institucional** de una EFS se relaciona con su independencia y el marco legal que define sus roles y responsabilidades como institución del sector público. A su vez, dichos factores también determinan las posibilidades de la EFS de conformar asociaciones y coaliciones con otras instituciones del sector público, así como también su capacidad para actuar según su propia iniciativa y autonomía, tanto interna como externamente (Cuadro de texto 2.1). La existencia de un marco institucional y legal sólido constituye un prerrequisito para el funcionamiento eficaz de la entidad, en tanto que garantiza su credibilidad y objetividad. Según el informe de la Revisión global de las EFS 2017, la mayoría de las entidades que integran la comunidad de la INTOSAI considera que carece de uno u otro aspecto de lo que se entiende como independencia. En el ámbito de la gestión estratégica, la cuestión es determinar el impacto de cualquier deficiencia institucional en las posibilidades de la EFS de funcionar con eficacia. Cuando una EFS decide ir en procura de una mayor independencia, también es necesario que preste atención al estado de preparación de su entorno institucional, y a su propio estado de preparación y sus capacidades para propugnar dichas reformas.

#### **Cuadro de texto 2.1 INTOSAI-P11: los ocho pilares de la independencia de las EFS**

En la Declaración de México (INTOSAI P-11) se definen ocho principios, o pilares, de la independencia de las EFS:

- Situación legal: existencia de un marco constitucional / normativo / legal adecuado y eficaz.
- Independencia de los titulares de las EFS y quienes ejercen colectivamente su titularidad (conducción colegiada), lo que incluye una garantía de estabilidad en los cargos desempeñados e inmunidad legal para el desempeño de sus funciones.
- Mandato suficientemente amplio y pleno arbitrio para el desempeño de sus funciones.
- Acceso irrestricto a la información.
- El derecho y la obligación de presentar informes sobre su labor.
- La libertad para decidir el contenido y la oportunidad de presentación de sus informes de auditoría, y para publicarlos y difundirlos.

La **capacidad de los sistemas organizacionales** se refiere a la existencia de estructuras, procesos y prácticas sólidos para la gobernanza general de la EFS y de cada una de sus áreas funcionales. Las áreas

funcionales se vinculan con las buenas prácticas de gobernanza de la EFS en términos de planificación estratégica, operativa y de auditoría, la medición del desempeño de la entidad y su gestión a nivel general, la implementación de un código de ética, la dirección de la EFS, y la comunicación interna.

La función de auditoría constituye la actividad básica de una EFS. En lo relativo a la capacidad organizacional, es necesario que la entidad disponga de una metodología de auditoría compatible con las ISSAI o sus propias normas (que a su vez sean compatibles con las ISSAI); un sistema para la realización y gestión de auditorías a cuya metodología se adhiera en la práctica; y una gestión de la calidad que permita cerciorarse regularmente de que las auditorías, en efecto, se realizan de acuerdo con las normas y la metodología de auditoría de la EFS. Si faltase cualquiera de estos componentes del sistema de auditoría, la EFS no estaría en condiciones de aseverar que realiza auditorías de alta calidad compatibles con las ISSAI.

Es posible que la instrumentación de dichos sistemas en el ámbito interno, o el establecimiento de unidades separadas dedicadas al aseguramiento de la calidad o la aplicación de la metodología, no resulten factibles para las EFS pequeñas o carentes de recursos. Estas EFS podrían evaluar estrategias tales como la utilización de recursos regionales, el establecimiento de un mecanismo de revisión entre pares para el aseguramiento de la calidad en lugar de la conformación de una unidad, etc. Puede que no siempre resulte factible para una EFS disponer de todos estos sistemas de simultáneamente. Incluso si la entidad adoptase un enfoque gradual, es necesario que establezca las conexiones entre diferentes componentes esenciales para asegurarse de que, transcurrido un período, disponga de un sistema que funcione de forma adecuada. La falta de un enfoque integral de la EFS puede derivar en un malgasto de recursos y en la imposibilidad de que la entidad cumpla sus objetivos de desempeño. Por ejemplo, puede suceder que una EFS se concentre en los sistemas de desarrollo profesional y capacite a muchos de sus auditores en el área de auditoría de desempeño, sin embargo, si ella no dispusiese de una metodología de auditoría y la supervisión de las auditorías fuese deficiente, esa capacitación no producirá resultados tangibles en lo relativo al mejoramiento de la calidad.

Además de los sistemas de gobernanza y auditoría, los sistemas de apoyo institucional, como la gestión de los recursos humanos, el respaldo institucional, la elaboración de presupuestos y gestión de recursos, el desarrollo del personal profesional, y los sistemas de comunicación, también cumplen un rol esencial para el buen funcionamiento de una EFS. Sin estas funciones no puede desarrollarse la función básica de auditoría de una EFS. En tal sentido, mientras elabora estrategias vinculadas con la generación de capacidad en los sistemas organizacionales, la entidad también debería considerar el desarrollo necesario en cada área funcional.

La **capacidad del personal profesional** es el tercer componente de las capacidades de una EFS. La capacidad del personal profesional se refiere a la disposición de un número adecuado de gente competente y motivada para dar cumplimiento al mandato de la EFS, tanto a nivel de personal como gerencial. En la profesión de auditoría, las personas constituyen el activo más valioso de una organización. A medida que las EFS se movilizan en procura de un mayor profesionalismo, no solo precisan de una masa crítica de profesionales de auditoría idóneos en las diferentes especialidades de esta práctica, sino también en una variedad de disciplinas, como la gestión, el liderazgo, los recursos humanos, la comunicación, la planificación estratégica, la interacción con las partes interesadas, etc. Al desarrollar las capacidades del personal profesional, el primer paso que una EFS debe dar es determinar aquellas competencias que requiere y definir el modo de adquirirlas, p. ej., es posible que, para conformar un equipo de auditoría de desempeño, la EFS decida contratar personas dotadas de diferentes competencias o volver a capacitar a sus auditores de cumplimiento, contratar expertos, etc.

La EFS también debería pensar en la retención de su personal, y en cómo mantener las competencias y generar las condiciones para el avance de las carreras y la formación profesional continua de su gente, de modo tal de mantenerla al corriente de los cambios producidos en su entorno. Por ejemplo, lo que se conoce como *big data* y las redes sociales han penetrado profundamente en todos los aspectos de nuestras vidas. Sería necesario que una EFS considere las competencias que su gente necesita adquirir para desenvolverse en estas áreas nuevas.

## 2.6 Gobernanza del país, gestión de las finanzas públicas y entorno socioeconómico

Una EFS funciona dentro del contexto general de un país. Todos los resultados o cambios que la EFS se proponga lograr, ya sea que se trate de aquellos que están bajo su control (productos), o en los que solo puede influir (resultados de su labor e impacto), se verán afectados por factores de su entorno externo. Una comprensión cabal del contexto local y su efecto en el funcionamiento de la EFS es esencial para poder planificar y gestionar estratégicamente las operaciones de la entidad. En el SSMF se identifican tres conjuntos amplios de factores externos que pueden incidir en el desempeño de una EFS en términos de sus posibilidades de generar resultados sostenibles: los mecanismos de gobernanza generales y el clima político del país, la calidad de los sistemas y procesos de gestión de las finanzas públicas (GFP), y el entorno social y cultural.

Los mecanismos de gobernanza del país se refieren al contexto institucional amplio en el que las partes interesadas principales se desenvuelven, por ejemplo: el sistema político, la estructura de gobierno (Estado federal o unitario, niveles de gobierno, etc.), relaciones y equilibrios de poder entre el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial y la naturaleza y el rol de los partidos políticos y la competencia

política; el rol, las capacidades y la libertad de los medios y las organizaciones de la sociedad civil; y los sistemas formales e informales de rendición de cuentas a la ciudadanía por parte del Estado.

Los aspectos claves del proceso de la GFP son particularmente importantes para el funcionamiento de la EFS, en su condición de parte de un sistema más amplio. La fortaleza, puntualidad y transparencia de la supervisión legislativa es un factor crítico de primer orden. Otros factores críticos son el marco y las prácticas contables y de presentación de informes, la existencia de sistemas integrados de información sobre gestión financiera (IFMIS, por sus siglas en inglés), además del tipo de enfoque presupuestario utilizado (elaboración de presupuestos por partidas u orientados a resultados, marcos de gastos anuales o plurianuales), y los sistemas y normas de control interno y adquisiciones y contrataciones. Algunos países también disponen de sistemas complejos dotados de un enfoque integral del gobierno para medir el desempeño de éste y presentar los informes correspondientes. La EFS supone que los insumos del proceso de la GFP y sus productos (es decir, los resultados de auditoría) serán utilizados por las partes interesadas claves en dicho proceso.

La EFS constituye en gran medida una parte del tejido social y cultural del país. Ese tejido está constituido por un denso entramado de sistemas y redes informales, sistemas clientelísticos, organizaciones laborales nacionales, la cultura de rendición de cuentas y transparencia, las conexiones familiares, pertenencias comunitarias, prácticas éticas, normas sociales, etc. Las características de desarrollo y socioeconómicas generales del país, como la población, el nivel de ingresos, los niveles de pobreza y educativos, las disparidades de género, la tasa de crecimiento, la inflación, los principales sectores económicos, son todos aspectos que pueden influir en aquello en lo que la EFS desea centrar sus auditorías, o determinar las posibilidades de la entidad de realizarlas. La gestión estratégica de una EFS supone una comprensión cabal de estas cuestiones sociales y culturales, así como también una profunda reflexión acerca de cuáles de estos aspectos podrían facilitar u obstaculizar el desarrollo previsto, y de qué modo. Por ejemplo, en algunos países, dar y recibir obsequios o ayudar a los integrantes de la propia familia puede ser la norma social. En ese caso, una EFS tendría que reflexionar acerca del modo en que esta norma incide en sus esfuerzos dirigidos a implementar su código de ética y cuáles son las medidas de gestión del cambio necesarias, de haberlas. En muchos países, la desigualdad de género se sostiene en prácticas y actitudes injustas y discriminatorias en el ámbito laboral, y las mujeres están subrepresentadas en el sector público. Será necesario que la EFS determine de qué modo puede liderar mediante el ejemplo al brindar y exhibir entorno laboral propicio para las mujeres. En algunos países, también puede haber sistemas arraigados de conexiones familiares o vínculos basados en la etnia, o la pertenencia a una comunidad, casta, religión, etc., los cuales también podrían incidir en las redes y sistemas informales dentro de la EFS. La entidad debería

evaluar en qué medida tales redes y vínculos informales facilitan o restringen el funcionamiento profesional de la EFS y su estrategia de gestión del cambio, para abordar la cuestión.

Si bien cualquiera de esas cuestiones puede incidir en una EFS en diferentes grados y en una dirección distinta, conviene considerar las áreas claves de las operaciones y el desempeño de la EFS que pueden verse afectadas. La Tabla 2.1 contiene una lista meramente ejemplificativa. Esta tabla se basa principalmente en hallazgos extraídos de informes del MMD-EFS, y la influencia asignada a diversos factores externos al utilizar esta herramienta.

**Tabla 2.1 Posibles factores externos al desempeño de las EFS y su influencia potencial**

Factores	Influencia potencial sobre aspectos del desempeño de las EFS
<b>Mecanismos de gobernanza del país</b>	
Estructura del sector público	Cobertura y enfoque de las auditorías, tipos de auditoría, posibilidad de cumplimiento del mandato de la EFS
Sistema político y relaciones con los Poderes Ejecutivo y Legislativo	Independencia de la EFS, credibilidad de la EFS, resultados y seguimiento de las auditorías
Fortaleza de los medios y la sociedad civil	Grado de participación y demanda de rendición de cuentas
Clima político / grado de compromiso con la democracia, la transparencia y la rendición de cuentas	Seguimiento de las auditorías, impacto de la EFS
<b>Sistemas y prácticas de la gestión de las finanzas públicas</b>	
PIB, nivel de ingresos, eficiencia de la recaudación tributaria, inflación	Volumen presupuestario y estabilidad de la EFS
Detalles presupuestarios	Presupuesto de la EFS, cobertura de las auditorías y evaluación de riesgos
Prácticas contables, sistemas de información sobre gestión financiera, normas sobre estados financieros y su presentación	Calidad y puntualidad de los informes de auditoría
Adquisiciones y contrataciones públicas	Cobertura y resultados de las auditorías financieras y de cumplimiento
Auditoría interna	Calidad de las auditorías
Reformas de la GFP	Capacidad y relevancia de la EFS
<b>Entorno socioeconómico y cultural</b>	
Principales sectores económicos, dependencia de recursos naturales	Cobertura de las auditorías, presupuesto de la EFS
Pobreza, desigualdad	Capacidad profesional y organizacional de la EFS, enfoque en las auditorías
Dependencia de la asistencia al desarrollo	Presupuesto de la EFS, apoyo a la EFS, auditorías de proyectos de asistencia al desarrollo
Sistema educativo y acceso a éste, tendencias migratorias	Capacidad del personal EFS

Existencia de conflictos en el país	Seguimiento de las auditorías, posibilidad de la EFS de realizar auditorías
-------------------------------------	---

## PARTE B. PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA

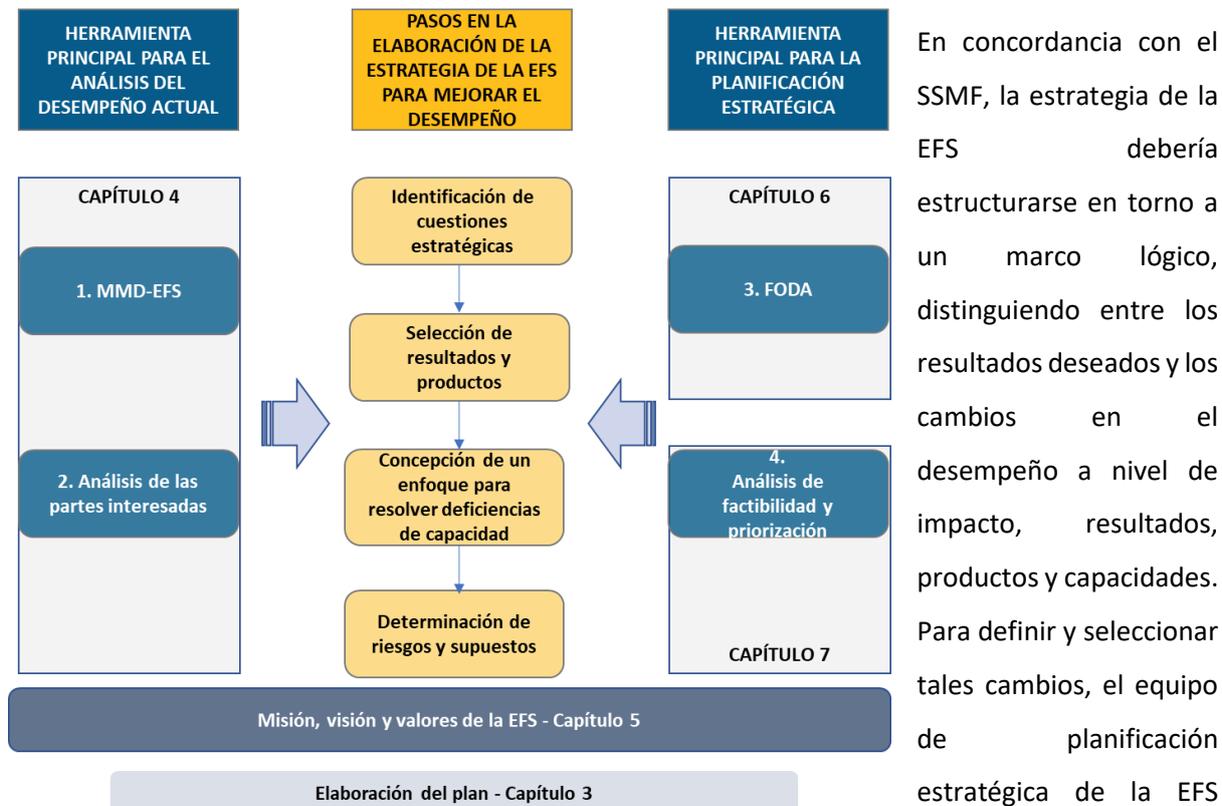
## Introducción a la Parte B

La elaboración de la estrategia de la EFS es una parte fundamental del proceso de gestión estratégica. Ello constituye un esfuerzo concentrado, orientado a concebir un plan realista y al mismo tiempo ambicioso, que guíe los esfuerzos de la EFS en pro del desarrollo.

La concepción de una estrategia sólida sobre el modo de cumplir con la misión de la EFS y propender al logro de su visión, requiere de un plan firme que guíe el esfuerzo (Capítulo 3). En este plan deberían establecerse y determinarse pasos, roles, responsabilidades, y plazos claros para la redacción del documento que en el que se plasma el plan estratégico. Esto supone un consenso claro entre la gerencia de la EFS y el equipo a cargo de la elaboración de la estrategia acerca del proceso, el contenido esperado, y la labor e insumos necesarios.

En enfoque sugerido para la elaboración de la estrategia de la EFS es el que se describe en los Capítulos 4 a 7. Una premisa subyacente a este enfoque es que la estructura y la lógica de la estrategia deberían seguir de cerca la cadena de valor del Marco de gestión estratégica de las EFS.

**Figura B.1 Pasos principales para la elaboración de la estrategia de la EFS y las herramientas de análisis correspondientes**



Primero, es necesario que la entidad conozca en profundidad su desempeño actual. Con ese fin, primero debería aplicar dos herramientas analíticas, a saber, el MMD-EFS y una evaluación de las partes interesadas (Capítulo 4). La estrategia de la EFS debería guiarse por la búsqueda de su misión y visión, y enmarcarse en los valores que la entidad ha adoptado como sus principios fundamentales (Capítulo 5). La necesidad de revisar o hasta posiblemente formular de cero la visión, misión y valores de la EFS, surgirá del análisis del desempeño actual. La visión y misión de la entidad determinarán la dirección general de la estrategia y también incidirán en la identificación de las cuestiones estratégicas claves que ella desea abordar durante el próximo período estratégico. En el Capítulo 6 se explica cómo utilizar el análisis FODA para la determinación de dichas cuestiones estratégicas claves. d (Capítulo 5).

Una vez evaluado el desempeño y luego de que el equipo de planificación estratégica haya llegado a un acuerdo respecto a la visión, misión, valores y cuestiones estratégicas claves de la EFS, el proceso debería ingresar en la etapa de planificación prospectiva (Capítulo 7). En esta etapa, la EFS debería determinar los resultados previstos a los que procurará contribuir desde su estrategia, vinculados con las cuestiones estratégicas que ella ha seleccionado. Para cada resultado, procederá a considerar cuáles de sus productos básicos, como la puntualidad, la cobertura o la calidad de sus diversas auditorías, se adecuan mejor a la facilitación del logro del resultado escogido. Luego, para cada producto, la estrategia especificará el nivel actual y deseado de las capacidades y competencias necesarias. Para abordar las deficiencias relativas a las capacidades actuales, será necesario que en la estrategia se defina de forma amplia la línea de acción a seguir durante el período de gestión estratégica.

La selección de los resultados y productos, así como también la especificación del enfoque aplicado a resolver las deficiencias de capacidad, se basarán en un análisis de factibilidad y un ejercicio de priorización. Tanto el análisis FODA como el de factibilidad se concatenarán con el análisis de riesgos y supuestos, lo cual sustentará el diseño final de la estrategia de la EFS.

Aunque todos los pasos de la elaboración de la estrategia de la EFS se presentan de un modo secuencial, el proceso exhibirá un grado de iteración significativo. Tal iteración es un elemento esencial y necesario para ajustar continuamente la versión final de la estrategia mediante el análisis y el debate críticos.

## Capítulo 3: Elaboración del plan

La elaboración de un plan estratégico es un ejercicio complejo que involucra diferentes actores y varios pasos. Para garantizar una alta calidad y eficiencia en el proceso de elaboración del plan estratégico, se recomienda enfáticamente iniciar ese proceso confeccionando previamente un plan para la concepción de un plan estratégico. Aquella EFS que desarrolle un plan estratégico sin concebirlo adecuadamente, corre el riesgo de generar un producto de baja calidad con un reducido nivel de asunción de propiedad. Ello también incrementaría el riesgo de perderse en el proceso y nunca finalizar la labor. La concepción del plan traduce en acción el principio de mantenimiento de la factibilidad, y obliga a aquellos que lo elaboran a tener sistemáticamente en consideración sus recursos y capacidades. Dado que la concepción del plan implica definir roles y responsabilidades, además de un análisis inicial de las partes interesadas, también es una forma de asegurar el cumplimiento del principio de inclusión.

Se recomienda enfáticamente que la EFS inicie el proceso de desarrollo del nuevo plan estratégico con bastante anticipación. Normalmente, esto debería tener lugar al inicio del último año de vigencia del plan estratégico en curso. Esto se debe a que algunos de los insumos necesarios para el nuevo plan estratégico –entre los que se destaca la evaluación del desempeño actual– demandan un tiempo considerable.

En este capítulo se tratará el proceso de desarrollo de plan estratégico como un **proyecto** y se hará referencia al plan inicial como el **plan de proyecto** para el desarrollo de una estrategia. Primero se presentarán los elementos principales de ese plan de proyecto (Figura 3.1) y luego se los explicará con mayor detalle.

**Figura 3.1: Elementos claves de un plan de proyecto para el desarrollo de la estrategia de la EFS**

1. Propósito y contexto	2. Período de planificación estratégica	3. Actividades, roles y responsabilidades	4. Partes interesadas claves
<ul style="list-style-type: none"><li>• Fundamentación</li><li>• Plan estratégico actual</li><li>• Cambios recientes</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Por lo menos tres, pero preferentemente cinco años</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Principales pasos en el proceso</li><li>• Quién hace qué</li><li>• Plazos</li><li>• Mecanismos para el aseguramiento de la calidad</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Internas (personal de la EFS)</li><li>• Personal externo</li></ul>

### 3.1 Propósito y contexto

Dado que el proyecto consiste en desarrollar el plan estratégico de una EFS, el propósito principal de este proyecto es asegurarse de que se disponga de un buen proceso de planificación organizacional que permita la elaboración de un plan estratégico de alta calidad para la entidad. Por ende, este punto de partida también es una buena instancia para pensar acerca de las expectativas de la EFS respecto al proceso de planificación estratégica y lo que se espera lograr a través de él.

El propósito manifiesto del proyecto debería ahondar un poco más en las cualidades que el plan estratégico debería poseer. Estas deberían, en el mejor de los casos, reflejar los principios de la gestión estratégica expuestos en el capítulo anterior. Asimismo, el plan estratégico debería ser factible y, por lo tanto, priorizar las cuestiones más acuciantes. También ser inclusivo y tener en consideración las expectativas de las partes interesadas. Además, debería centrarse en resultados sostenibles que refuercen la actividad básica de la EFS. Por otra parte, debería apuntar a transformar a la EFS en una organización que lidere mediante el ejemplo a través del profesionalismo, la rendición de cuentas y la transparencia. Por último, debería prestar debida consideración a la gestión del proceso de cambio necesario para el logro de todos sus objetivos.

En esta sección también debería describirse sintéticamente el proceso de gestión estratégica del que la EFS dispone. ¿El plan estratégico actual, está llegando a su fin? ¿De ser así, qué lecciones pueden extraerse de su implementación y cuáles son, entonces, los fundamentos del siguiente plan estratégico? Si este fuese el primer plan estratégico que la EFS está desarrollando, ¿qué fue lo que condujo a esta decisión? Aquí debería reflejarse cualquier cambio en la EFS o su entorno institucional que requiera modificaciones estratégicas en la labor de la institución.

### 3.2 Período de planificación estratégica

En esta sección podrían abordarse las diferentes opciones de las que la EFS dispone respecto a la duración de su plan estratégico y las consideraciones realizadas para decidir esa duración. Aunque no existen estándares predeterminados, la mayoría de los planes estratégicos de las EFS tienen una duración de entre tres y diez años. Dado que la planificación estratégica supone una concepción estratégica a largo plazo, lo que se recomienda es que el plan estratégico de la entidad abarque un período de alrededor de cinco años. No son poco habituales los planes estratégicos trienales, pero esa duración más acotada puede también importar una limitación para el nivel de aspiraciones y la posibilidad de llegar a observar un cambio efectivo en el desempeño. Por otra parte, los planes estratégicos con una duración de siete o incluso diez años conllevan un mayor grado de riesgo e

incertidumbre, dado que es muy difícil predecir, aunque sea con un cierto grado de certeza, lo que sucederá en un futuro tan distante.

Puede que haya otros factores que incidan en la periodicidad ideal de los planes estratégicos. En algunos casos, la coordinación del período de planificación estratégica con el mandato del titular de la EFS o con planes de desarrollo nacionales, puede ser una opción. Dado que el plan estratégico demandará recursos para su implementación, en algunos casos, la coordinación con el ciclo de financiamiento del gobierno o un donante clave puede ser una opción conveniente. Asimismo, puede que ante la probabilidad de que en el futuro previsible acontezca un cambio fundamental, por ejemplo, la aprobación de un nuevo marco legal para la EFS, o la realización de reformas de envergadura en la gestión de las finanzas públicas, se precise disponer de un nuevo plan estratégico mucho antes de lo previsto, o quizá se justifique la modificación de la duración del período de planificación estratégica. Finalmente, es posible que, en algunos casos, la EFS se incline por adoptar procedimientos y normas estándar de la administración pública, o esté obligada a adoptarlos, y que por ello disponga de menor libertad para fijar sus propios parámetros sobre la duración del plan estratégico.

### 3.3 Roles y responsabilidades en el desarrollo de la estrategia

En esta etapa se deberían definir y asignar claramente los diferentes roles y responsabilidades de todos los actores involucrados en el proceso de planificación estratégica. Dado que la planificación estratégica es una responsabilidad clave de la dirección de la entidad, lo mejor será que el titular de la EFS conduzca (o por lo menos interactúe regularmente con) el equipo designado para realizar la labor (la planificación estratégica). El titular de la EFS debería asumir la propiedad del proceso de planificación estratégica y podría designar un coordinador de equipo a un nivel más operativo para respaldarlo en la coordinación de todas las actividades relacionadas con la elaboración del plan estratégico. Al personal de la EFS principalmente responsable por el desarrollo del plan estratégico puede identificárselo como el equipo de planificación estratégica (el equipo de PE) de la entidad.

También se recomienda incluir miembros del equipo directivo de la EFS a cargo de la conducción de áreas funcionales y representantes de los diferentes niveles de todas las áreas funcionales de la entidad. Cuando se trate de EFS pequeñas, se podría conformar un equipo reducido de tres o cuatro personas, y cuando se trate de EFS muy grandes, podría conformarse un equipo potencialmente muy amplio. Si el tamaño del equipo pareciera demasiado inmanejable, la EFS tal vez considere la posibilidad de disponer de un equipo central más reducido y un equipo más amplio, como para garantizar la asunción de propiedad y la participación de todas las partes interesadas claves. También es posible que la entidad decida incorporar a un experto externo para asesorar al equipo de

planificación estratégica. Al convocar a un experto externo, es importante asegurarse de que la toma de decisiones vinculada con el desarrollo de la estrategia y su propiedad queden en manos de la EFS.

Incluso es posible que la EFS desee incorporar a partes interesadas externas a su equipo de PE. Esta decisión dependerá del rol que la EFS pretende que la parte interesada desempeñe en la implementación del plan, la importancia de la parte interesada en cuestión y la necesidad por la que la EFS incorporaría a esa parte interesada al equipo de PE. En el caso de que la entidad decida incorporar una parte interesada externa, es importante que sea la EFS la que impulse el proceso y asuma la propiedad de la estrategia.

El proceso de desarrollo estratégico puede dividirse en cuatro partes claves, y deberán definirse los roles y responsabilidades para cada una de ellas.

- **Evaluación de la situación actual:** la evaluación de la situación actual es el primer paso en el desarrollo de un plan estratégico. Aunque el equipo de PE debería tener la responsabilidad general por este hito, la labor efectiva podría delegarse a un nivel de equipo más funcional, con responsabilidades de supervisión dentro del equipo de PE. Si la EFS decidiese utilizar el MMD-EFS como herramienta para evaluar la situación actual, el documento de este marco ofrece orientación acerca del diseño del enfoque y el proceso. También es posible que el equipo de PE decida adquirir mayor competencia sobre la metodología pertinente mediante la asistencia a un curso de capacitación. Tales pasos deberían mencionarse en la sección sobre roles y responsabilidades. Asimismo, puede que una EFS decida subcontratar (parte de) su labor recurriendo a proveedores de servicios externos. Por ejemplo, una agencia de medios o relaciones públicas puede resultar una opción adecuada para evaluar las percepciones y expectativas que las partes interesadas externas tienen acerca de la EFS. Ya sea que algunos aspectos de la evaluación de la situación actual se subcontraten o no, esta sección del plan debería incluir las intenciones y disposiciones relativas a la difusión de las conclusiones de dicha labor, tanto interna como externamente.
- **Elaboración de la estrategia de la EFS:** sobre la base del análisis de la situación actual, el equipo de PE precisará acordar un proceso detallado para la elaboración de una estrategia de la EFS. El equipo de PE es responsable de asegurarse de que los insumos recopilados de diferentes fuentes durante el proceso de desarrollo, y todo lo debatido sobre la estrategia, queden reflejados en el borrador final. Esto habitualmente requerirá el análisis de cuestiones estratégicas claves y varias iteraciones del borrador del marco de resultados (impacto-resultados- productos-capacidades), y un acuerdo en torno a tales cuestiones, sobre la base de consultas internas con el personal de la EFS y los comentarios y sugerencias recibidos de la dirección de la entidad, además de la aprobación de ésta. También será necesario consensuar

elementos adicionales, tales como la medición del desempeño del marco de resultados. Recién en ese momento podrá redactarse el documento real. Y esto exige aptitudes de redacción y comunicacionales. La mejor opción es que sea una sola persona la que redacte este documento, para garantizar su coherencia y uniformidad estilística. Esta persona podría ser un integrante del equipo de PE, otro miembro de la EFS, o una persona externa a la entidad. En general, la responsabilidad por la aprobación del plan estratégico recae en el titular de la EFS. De necesitarse alguna otra aprobación, según lo estipulado en el mandato de la EFS, el equipo de PE debería determinar la cronología y el proceso a seguir para obtener todas las aprobaciones necesarias. Esto debería reflejarse como un hito en el plan del proyecto.

- **Mecanismos para el aseguramiento de la calidad:** solo un proceso y documentación de PE de alta calidad gozarán de credibilidad para las partes interesadas, se implementarán de forma coherente, y contarán con la asunción de propiedad necesaria. De ahí la importancia fundamental de disponer de un mecanismo de aseguramiento de la calidad. Algunos de los mecanismos de control de calidad podrían consistir en reunir un equipo de PE que disponga de las competencias necesarias para llevar adelante el proceso; así como también el examen de los requisitos asociados a las mejores prácticas para el desarrollo de una estrategia y su incorporación al proceso de desarrollo estratégico de la EFS. Con este fin, el equipo de PE podría también utilizar listas de control para revisar su propia labor o efectuar una revisión mutua de la labor de los demás. Asimismo, la EFS podrá considerar la aplicación de mecanismos de aseguramiento de la calidad tales como solicitar a una entidad colega o un revisor independiente, o a un grupo consultivo, que realice una revisión de la estrategia, de modo tal de garantizar la calidad del proceso y la documentación de PE. Los mencionados comentarios y sugerencias de carácter independiente también pueden solicitarse respecto a hitos claves del proceso de desarrollo de la estrategia, p. ej., el aseguramiento de la calidad de la evaluación mediante el MMD-EFS conforme al hito relacionado con la 'Evaluación de la situación actual'.
- **Comunicación:** el documento en el que se expone el plan estratégico de una EFS es una herramienta sumamente importante para la comunicación de la finalidad estratégica de la entidad. El equipo de PE es responsable de determinar el modo en que el plan se comunicará a las partes interesadas internas y externas claves y se promocionará entre ellas. Puede que el equipo de PE opte por delegar esta responsabilidad en equipos o personas más especializadas dentro de la entidad. Sin embargo, debería continuar coordinando este proceso para asegurarse de que los mensajes esenciales se comuniquen adecuadamente.

Muchas EFS también optan por utilizar diferentes tipos de medios, como las redes sociales, para promover y comunicar el plan.

### 3.4 Partes interesadas claves

Para asegurarse de que el plan estratégico sea tanto relevante como factible, se recomienda enfáticamente que la EFS siga un proceso consultivo de amplio alcance para su desarrollo, como parte de la evaluación de la situación actual. El plan de proyecto para el desarrollo del plan estratégico de la EFS debería contener una reseña de alto nivel de las partes interesadas internas y externas claves a las que el equipo de PE considera esencial consultar y mantener informadas respecto al proceso.

### 3.5 Elaboración del plan de proyecto

En el plan de proyecto debería detallarse cada hito del proceso de planificación estratégica, los recursos necesarios, el proceso a seguir, los cronogramas y los productos esperados en cada hito. A continuación, se presenta un ejemplo de dicha planificación respecto a algunos de los hitos claves analizados.

**Tabla 3.1 Reseña del plan de proyecto**

¿Qué?	¿Resultado?	¿Cómo?	¿Quiénes?	¿Cuándo?
<b>Análisis de la situación actual</b>	Informe sobre el desempeño actual de la EFS derivado de la aplicación del MMD-EFS, con revisión independiente, conforme a un criterio integral y basado en evidencias.	Aplicación del MMD-EFS bajo la modalidad de autoevaluación, evaluación externa, evaluación entre pares, o una combinación de estas modalidades. Revisión independiente sobre la adhesión a la metodología del MMD-EFS.	Equipo a cargo de la evaluación mediante el MMD-EFS, revisor independiente.	6 a 9 meses.
<b>Análisis de las Partes Interesadas</b>	Comprensión documentada de las partes interesadas internas y externas claves, sus percepciones y expectativas actuales acerca de la EFS y su rol en el desarrollo de la estrategia.	Análisis de las partes interesadas siguiendo el enfoque de cuatro pasos.	Equipo de PE, personal de la EFS responsable por la comunicación.	Dos semanas.
<b>Elaboración de la estrategia de la EFS</b>	Un plan estratégico en el que se exponga un marco de resultados claro y estrategias para mejorar el desempeño.	Análisis FODA para identificar cuestiones estratégicas. Definición del marco de resultados:	Equipo de PE.	Un mes.

		<p>impacto, resultados, productos.</p> <p>Detección de deficiencias de capacidad y estrategias para abordarlas.</p> <p>Consulta del borrador del marco de resultados con el resto de la EFS.</p> <p>Obtención de aprobación de la dirección de la EFS.</p>		
<b>Comunicación de la estrategia de la EFS</b>	Concienciación acerca del nuevo plan estratégico y propugnación de éste.	<p>Reuniones del personal interno.</p> <p>Comunicados de prensa e interacción con partes interesadas externas claves.</p>	Dirección de la EFS; personal de la EFS responsable por la comunicación.	Dos semanas,

Puede que el equipo de PE decida establecer hitos a un nivel más detallado, si lo considerase más adecuado para planificar y monitorear el proceso de desarrollo estratégico. También es posible que el equipo de PE decida ejecutar algunos de los procesos en paralelo. De la experiencia de algunas EFS surge que el proceso en su conjunto, desde el inicio hasta la redacción del documento del plan estratégico en su formato definitivo, abarca un período de 12 meses.

Luego de elaborar un plan de proyecto para el desarrollo de la estrategia, el equipo de PE puede considerar la utilización de una lista de control para revisar el plan de proyecto.

**Cuadro de texto 3.1 Lista de control para la evaluación del plan de proyecto**

<p>√ <b>¿Es realista?</b> ¿Será posible para el equipo de PE alcanzar los objetivos trazados, ajustándose al cronograma y con los recursos establecidos? Asimismo, ¿es realista esperar que los recursos establecidos sean puestos a disposición del equipo de PE?</p> <p>√ <b>¿Es completo?</b> ¿Se detallan en él todos los hitos y las tareas que el proceso requiere?</p> <p>√ <b>¿Las tareas, siguen una secuencia lógica?</b> En particular, si un paso depende del producto del paso anterior.</p> <p>√ <b>¿Las técnicas establecidas, son adecuadas para el producto previsto?</b> ¿Los recursos establecidos, son suficientes para lograr satisfactoriamente el hito?</p> <p>√ <b>¿Los cronogramas, las responsabilidades y los productos esperados en cada etapa, se encuentran claramente definidos?</b></p> <p>√ ¿El plan en su conjunto, ayudará a la EFS a lograr el producto final, es decir, un <b>documento en el que se exponga el estratégico?</b></p> <p>√ ¿Prevé una <b>participación amplia de las partes interesadas?</b></p> <p>√ ¿Define claramente <b>mecanismos de control y aseguramiento de la calidad?</b></p>
--

## Capítulo 4: Evaluación de la situación actual de la EFS

Comprender profundamente el desempeño actual de la entidad constituye un prerrequisito para la formulación de un plan estratégico sólido. Esto le permite a la EFS identificar las fortalezas y debilidades esenciales y entender aquellos factores claves que inciden en un desempeño positivo y negativo. La evaluación de la situación actual de la EFS también provee una base de referencia sólida para realizar un seguimiento del progreso realizado e informar acerca de éste.

Para evaluar la situación actual de la EFS, es necesario tener en cuenta dos perspectivas claves. Primero, un análisis objetivo y basado en evidencias de su desempeño y capacidades actuales, que también refleje el entorno y la cultura local en el que la EFS opera (Sección 4.1). Esto garantiza que el plan estratégico se base en un criterio realista. Segundo, la evaluación de la situación actual supone un análisis de los puntos de vista y las expectativas de las partes interesadas –internas y externas– de la EFS (Sección 4.2). Aquí se consideran su importancia, expectativas, intereses y actitudes. Ese análisis de las partes interesadas permitirá a la EFS desarrollar una estrategia que le permita mantener la relevancia para sus partes interesadas, elaborada en atención a su probable respaldo –o resistencia– al proceso de cambio.

El Anexo a este Capítulo contiene un ejemplo de la evaluación integrada del desempeño de una EFS ficticia, la EFS de Norland. También se brinda información detallada sobre la realización de las diversas etapas de la evaluación de las partes interesadas.

*Obsérvese que este capítulo presenta una divergencia importante con respecto a la terminología comúnmente utilizada al hacerse referencia a la 'Evaluación de necesidades'. Éste se centra únicamente en la evaluación de la situación actual de la EFS. Las necesidades de una EFS solo pueden determinarse una vez que ella haya definido adónde quiere llegar en términos del desempeño pretendido, y tomado decisiones estratégicas sobre el modo de alcanzarlo.*

### 4.1 Evaluación basada en evidencias del desempeño y las capacidades

#### A. Características y elección de una metodología para la evaluación del desempeño

Una evaluación del desempeño constituye una evaluación de una organización, sistema o programa con relación a un conjunto de estándares de desempeño, en un momento determinado. Para cimentar sólidamente la gestión estratégica, una evaluación del desempeño de una EFS debería presentar las siguientes características:

- Medir el desempeño en función de un conjunto de estándares o parámetros de referencia previamente acordados, que mantengan su coherencia a lo largo del tiempo.
- Basarse en la recopilación de evidencias confiables y relevantes, lo que incluye una revisión de la labor de auditoría.
- Brindar una medida del desempeño en un momento dado.
- Medir lo que la EFS hace en la práctica, no simplemente lo que se supone que haga de acuerdo con las leyes, normas y manuales, o lo que se propone hacer en el futuro.
- Combinar medidas cuantitativas, que puedan monitorearse a lo largo del tiempo, con información cualitativa que contenga elementos importantes no sencillamente expresables en cifras. Esta combinación posibilita una comprensión general del desempeño.

Existen diversas herramientas y marcos para ayudar a las EFS a evaluar su desempeño. Las experiencias de la EFS y sus antecedentes, la confianza y el apoyo disponible para utilizar cualquiera de estas herramientas y técnicas deberían orientar su decisión. La herramienta sugerida en este documento es el Marco de medición del desempeño de las EFS<sup>8</sup> (el MMD-EFS). Esta herramienta fue aprobada por la INTOSAI en 2016 como el instrumento preferido para la evaluación integral del desempeño de las EFS. Desde ese entonces, el MMD-EFS se ha consolidado como la metodología de evaluación escogida por EFS de todo tipo, tanto de países desarrollados como en vías de desarrollo. Pueden utilizarse otros marcos, en tanto y en cuanto satisfagan la condición esencial de posibilitar la realización de evaluaciones integrales del desempeño y las capacidades sobre la base de evidencias. En el resto de esta sección se hará referencia al MMD-EFS al explicar los detalles acerca de la realización de una evaluación del desempeño, pero la información es mayormente aplicable a otras metodologías.

---

<sup>8</sup> Para acceder a más información acerca del MMD-EFS y orientación específica sobre la forma de realizar una evaluación mediante esta herramienta, remítase al sitio del MMD-EFS en la página de la IDI <http://www.idi.no/en/idi-cpd/sai-pmf>.

## B. Marco de medición del desempeño de las EFS

**Figura 4.1 Marco de medición del desempeño de las EFS**



El MMD-EFS se utiliza para examinar las capacidades actuales de una EFS (profesionales, organizacionales e institucionales) y sus productos claves, como las auditorías, en función de normas internacionales (principalmente las ISSAI) y otras buenas prácticas pertinentes. Es un marco de medición del desempeño de carácter holístico que permite analizar el desempeño de una EFS en seis áreas claves: Marco institucional y legal (A); Gobernanza interna y ética (B); Normas, procesos y resultados de auditoría (C); Gestión financiera, activos y servicios de apoyo (D); Recursos humanos y desarrollo profesional (E); y Gestión de las partes interesadas (F) (Figura 5.1). Cada dominio contiene un conjunto de indicadores de desempeño, y se subdivide en dimensiones en las que se aborda de forma detallada un elemento específico de la labor de la EFS. Por ejemplo, un indicador en el Dominio A (Independencia y marco legal) se ocupa del Mandato de la EFS (SA-2). Para abarcar todos los aspectos relacionados con el mandato de la EFS, el indicador comprende tres dimensiones: (i) Suficiencia de la amplitud del mandato; (ii) Acceso a la información; y (iii) Derecho y obligación de informar.

La aplicación del MMD-EFS presenta varias ventajas en comparación con otras herramientas de evaluación. Primero, los hallazgos se sustentan en una metodología rigurosa, basada en evidencias, de ahí que los resultados obtenidos sean particularmente confiables y objetivos. Una revisión independiente del informe instrumentada por la IDI brinda un nivel adicional de solidez a las conclusiones.

Segundo, el MMD-EFS se basa en un enfoque de medición objetivo, por el cual se asignan puntuaciones objetivas a un máximo de 25 indicadores relacionados con aspectos del desempeño de las EFS, que además se subdividen en casi 80 dimensiones a las que se asigna una puntuación. Esto permite una comparación y un monitoreo sencillos de los progresos realizados y las variaciones del desempeño entre evaluaciones.

Tercero, el MMD-EFS no solo posibilita un análisis substancial y detallado de las capacidades de las EFS en cada uno de sus seis dominios, sino que además contiene una evaluación cualitativa del desempeño que respalda significativamente la planificación estratégica. Una parte de esta evaluación es un análisis integrado de las fortalezas y debilidades de la EFS. Mediante este análisis se aborda el desempeño de la entidad en función de la cobertura, puntualidad y calidad de las diferentes auditorías que ella realiza, y se examinan las causas fundamentales de ese desempeño, además de la medida en que la EFS puede controlarlas o influir en ellas. Estas conclusiones constituyen un insumo clave para la formulación de una estrategia y pueden relacionarse fácilmente con los niveles de resultados en el SSMF (Tabla 4.1).

Finalmente, el MMD-EFS tiene su fundamentación en la norma INTOSAI P-12, sobre el valor y beneficios que las EFS brindan a los ciudadanos. Por lo tanto, otra parte de la evaluación cualitativa permite concluir acerca de la contribución real de la EFS a los objetivos estipulados en dicha norma en materia de transparencia, rendición de cuentas y buena gobernanza en el sector público. Aunque este análisis tiene lugar a un nivel elevado y se basa mayoritariamente en ejemplos, también ofrece algunos insumos de utilidad para la planificación estratégica. Asimismo, brinda información acerca del desempeño actual de la EFS a nivel de resultados: los cambios deseados en el entorno externo de la EFS sobre los que ella se propone influir mediante sus auditorías.

**Tabla 4.1 Esquematización sinóptica de áreas del SSMF con relación al MMD-EFS**

Área del SSMF	Dominio, indicador y dimensión correspondientes del MMD-EFS (según la versión para aprobación de 2016)
<b>Capacidades</b>	
Capacidad institucional	Dominio A: Independencia y marco Legal EFS-1, EFS-2.
Capacidad organizacional	Dominio B: Gobernanza interna y ética (EFS-3, EFS-4, EFS-5, EFS-6, EFS-7). Dominio C: Calidad de las auditorías y presentación de informes (EFS-9(i), EFS-12 (i), EFS-15(i), EFS-18 (i)). Dominio D: Gestión financiera, activos y servicios de apoyo (EFS-21).

Capacidad profesional	Dominio C: Calidad de las auditorías y presentación de informes, EFS 9 (ii), EFS-12 (ii), EFS-15(ii), SAI 18 (ii). Dominio E: Recursos humanos y desarrollo profesional (EFS-22, EFS-23).
<b>Productos</b>	
Resultados de las auditorías y de las actividades de control jurisdiccional (cobertura, puntualidad, calidad, seguimiento por parte de las EFS)	Dominio C: Calidad de las auditorías y presentación de informes. EFS-8 (cobertura). EFS-10 (iii), EFS-13 (iii), EFS-16 (iii), EFS-19 (iii) (Evaluación de la evidencia y presentación de informes sobre los hallazgos de auditoría). EFS 11, 14, 17, 20 (Puntualidad y publicación).
Presentación de informes sobre rendición de cuentas	Dominio B: Gobernanza interna y ética, EFS-3 (iv).
Interacción de las EFS con las partes interesadas	Dominio F: Gestión de la comunicación y las partes interesadas (SAI-24, SAI-25).

### C. Proceso de evaluación mediante el MMD-EFS

La realización de una evaluación mediante el MMD-EFS es un proceso estructurado en torno a cuatro etapas claves (Figura 4.2). Aunque en esta sección dichas etapas se describen de forma breve, en el documento oficial del MMD-EFS y la documentación orientativa complementaria elaborada por la IDI, estos pasos se abordan de forma detallada (Grupo de trabajo de la INTOSAI sobre el valor y beneficios de las EFS (WGVBS), 2016).

**Figura 4.2 Etapas claves en el proceso de evaluación mediante el MMD-EFS**



- **Decisión de realizar una evaluación mediante el MMD-EFS:** debería tomarse una decisión de alto nivel de realizar una evaluación de la entidad mediante el MMD-EFS. Esta decisión debería recaer en su titular. Ello responde al principio de que el MMD-EFS es una herramienta de evaluación voluntaria y que el producto final de su aplicación, el Informe sobre el desempeño de la EFS, pertenece a la entidad. Es importante que la decisión clave sobre la implementación de la evaluación vaya acompañada de consideraciones relativas al propósito y la oportunidad de su realización, el enfoque de evaluación a adoptar, y el modo en que se comunicarán los resultados. La mayoría de las evaluaciones mediante el MMD-EFS se realizan con el objetivo específico de

contribuir a la planificación de la estrategia o el desarrollo de capacidades de una EFS, sin embargo, los resultados también pueden utilizarse para monitorear el progreso logrado y realizar un seguimiento de éste. En general, se recomienda realizar una evaluación mediante el MMD-EFS cada cinco años<sup>9</sup> y programar el proceso en el último año del período de planificación estratégica, de modo tal de disponer de los resultados con tiempo suficiente como para utilizarlos en la elaboración de un nuevo plan estratégico. Una evaluación mediante el MMD-EFS puede realizarse bajo las siguientes modalidades: autoevaluación, evaluación entre pares, o evaluación externa, o una combinación de ellas. La decisión depende de las necesidades y capacidades de la EFS. De acuerdo con la concepción y expectativas de la norma INTOSAI P-12 y del liderazgo de las EFS mediante el ejemplo en lo relativo a la transparencia y rendición de cuentas, se recomienda que la EFS publique por lo menos un resumen de los resultados de la evaluación.

- **Planificación de la evaluación:** las decisiones claves relativas al propósito, el enfoque, la composición del equipo y el cronograma de la evaluación deberían documentarse en los Términos de referencia (TdR) de esta actividad. Los TdR deberían ser redactados por el equipo de evaluación, con el acuerdo del titular de la EFS. Los TdR también deberían propender a un entendimiento mutuo entre la EFS y el equipo de evaluación respecto a lo que la entidad puede esperar y el modo en que ella ha de contribuir para facilitar la evaluación. El equipo encargado de la evaluación mediante el MMD-EFS, conducido por un líder de equipo responsable por el análisis cualitativo y el control de calidad, estará compuesto, idealmente, por integrantes dotados de los conocimientos adecuados sobre las diferentes especialidades de auditoría que la EFS lleva a cabo, y funciones de apoyo tales como Recursos humanos (RR. HH.), Tecnologías de la información (TI) y Procesos organizacionales. Es importante que los integrantes del equipo conozcan adecuadamente el MMD-EFS y su metodología. El proceso de evaluación requiere un nivel considerable de aptitudes analíticas y capacidad de síntesis. También requiere aptitudes comunicacionales y de redacción. Es conveniente tomar estos factores en cuenta al designar a los integrantes del equipo encargado de la evaluación del desempeño.
- **Implementación de la evaluación:** la realización de una evaluación mediante el MMD-EFS abarca en general cuatro etapas: preparatoria, trabajo de campo, redacción de documentación, y conclusión. En la etapa preparatoria, el equipo debería realizar un examen de la documentación y programar entrevistas con la gerencia y el personal de la EFS. El trabajo de campo es la etapa más intensa de la evaluación y consiste en la recopilación y el análisis de evidencias que sirvan para

---

<sup>9</sup> Toda vez que un plan estratégico abarque un período superior a los cinco años, la EFS podría considerar la realización una evaluación mediante el MMD-EFS como parte de su revisión intermedia del plan estratégico.

corroborar el cumplimiento de los diversos criterios del MMD-EFS en materia de desempeño. Normalmente, esta labor abarca un período de 2 a 3 semanas, durante el cual el equipo de evaluación examina los datos detallados que se han recopilado, centrándose especialmente en el análisis de una muestra de expedientes de auditoría razonablemente representativa de la labor de la EFS. Para que la evaluación arroje resultados precisos, es necesario que el equipo se asegure de que los datos recabados sean válidos y sólidos. La puntuación asignada a los 25 indicadores constituye el fundamento de la evaluación cualitativa en el informe de desempeño y debería finalizarse antes de la redacción de esta sección. En el siguiente paso, el equipo debe redactar un informe para comunicar sus hallazgos y conclusiones a las partes pertinentes. El informe consta de tres partes principales: una parte en la que se describen los antecedentes y la metodología de la EFS; el informe sobre indicadores, en el que se detallan todas las puntuaciones (o calificaciones) para cada uno de los seis dominios; y la evaluación cualitativa, donde se presentan conclusiones sobre el desempeño de la EFS respecto a los productos principales de su labor y las causas fundamentales de su desempeño.

- **Gestión de la calidad para asegurar un informe de alta calidad:** garantizar la calidad y la objetividad de las evaluaciones es un requisito fundamental para elaborar informes en los que se describa correctamente a la EFS y sus actividades, y añadan valor a los esfuerzos en pro del desarrollo realizados por la entidad. Los mecanismos de control de calidad deberían abarcar el examen de la documentación de trabajo, la labor del equipo, la supervisión y el monitoreo de los progresos realizados. El líder del equipo de evaluación es responsable por el primer nivel de control de calidad, mientras que la responsabilidad por el segundo nivel de control de calidad del borrador del informe debería recaer en un integrante de la EFS que no haya participado en el equipo de evaluación, pero que pueda verificar que todos los hechos reflejados en el informe son correctos, y que las observaciones y hallazgos presentados a lo largo del informe guardan coherencia. Se recomienda enfáticamente que todos los informes derivados de la evaluación mediante el MMD-EFS se sometan a una revisión independiente de la adhesión de dicho documento a la metodología de este marco, realizada por un revisor externo certificado e independiente<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Son objetivos claves de la revisión independiente asegurarse de que los indicadores y las puntuaciones se apliquen correctamente, sobre la base de evidencias suficientes y adecuadas, y que estos elementos sustenten un análisis conducente a la formulación de conclusiones válidas. La IDI es la entidad coordinadora de la función de revisión independiente en el ámbito global y puede ayudar a seleccionar un revisor certificado escogido de un cuerpo de expertos en el MMD-EFS.

## 4.2 Análisis de las partes interesadas

Para que una EFS esté en condiciones de desempeñarse no solo eficazmente, sino también de manera significativa, debe mantener la relevancia para sus partes interesadas. Aunque la evaluación mediante el MMD-EFS sirve para examinar las prácticas en materia de comunicación e interacción con las partes interesadas, habitualmente ello se realiza solo desde la perspectiva de la EFS. Para analizar aquello que las partes interesadas consideran es el rol de la EFS, cuáles son sus expectativas específicas acerca de la labor de la entidad, y en qué medida ella cumple actualmente con tales expectativas, se precisa un tipo diferente de análisis para complementar los hallazgos derivados de la aplicación del MMD-EFS y respaldar la planificación estratégica.

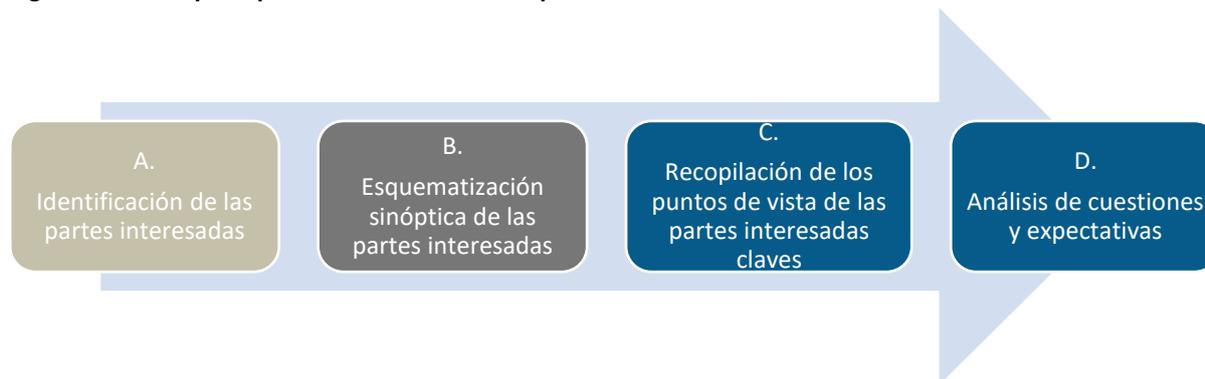
La recopilación y el análisis de los puntos de vista, las actitudes y las expectativas de las partes interesadas principales constituye una parte integral del proceso de planificación estratégica de la EFS, a la que a menudo se hace referencia como análisis de las partes interesadas. Tales perspectivas son importantes para aquellas EFS que pretendan llevar a la práctica agendas que planteen desafíos para lograr una mayor receptividad, credibilidad y visibilidad ante los ciudadanos. Asimismo, puede respaldar la implementación de estrategias más eficaces y viables, además de sustentar expectativas más realistas sobre lo que es posible lograr y los riesgos involucrados. Además, brinda la oportunidad de desarrollar relaciones más francas y productivas con las entidades auditadas, el gobierno y los socios para el desarrollo. A través de ese proceso, la EFS puede acrecentar su prestigio como organización promotora de la rendición de cuentas, en su propia labor y en la de otros.

En esta sección se presenta un enfoque de cuatro pasos para la realización del análisis de las partes interesadas (Figura 4.3)<sup>11</sup>. Lo más conveniente es que sea el equipo de PE el que realice este análisis; sin embargo, quizá se necesite apoyo adicional, especialmente durante el paso esencial que consiste en recabar las opiniones y expectativas de las partes interesadas. La dirección de la EFS debería mantenerse bien informada durante el proceso y brindar asesoramiento y, posiblemente, asumir un papel protagónico en lo relativo al análisis (o partes de este). Esto obedece a que el contacto con las partes interesadas externas de la EFS puede ser una cuestión delicada y sensible. Por otra parte, los equipos de PE y las EFS en general deberían considerar a este análisis como una oportunidad para generar conciencia sobre su rol y sus esfuerzos en pro de acrecentar su receptividad, relevancia y rendición de cuentas.

---

<sup>11</sup> Esta sección y el enfoque que en ella se expone se apoyan fuertemente en las experiencias obtenidas de la Iniciativa de la IDI sobre la Interacción de las EFS con las partes interesadas, desarrollada entre 2017 y 2020.

**Figura 4.3 Pasos principales en el análisis de las partes interesadas de la EFS**



#### A. Identificación de las partes interesadas

El primer paso para el análisis de las partes interesadas es identificarlas. En términos generales, puede definirse a una parte interesada como una persona o grupo de personas capaces de incidir en un determinado proyecto o cambio propuesto, o susceptibles de verse afectadas por ellos, como, por ejemplo, la reforma de una EFS. Las partes interesadas pueden ser las personas que trabajan en un proyecto, grupos de personas u organizaciones, o incluso segmentos de una población. Una parte interesada puede participar activamente en la labor de una EFS, verse afectada por los resultados de la entidad, o encontrarse en situación de influir en el éxito de ella.

Las partes interesadas podrían ser tanto internas como externas. Las partes interesadas internas pueden relacionarse tanto con personas como con grupos dentro de la EFS. El modo de definir esos grupos dependerá del contexto específico de la EFS. Por ejemplo, las partes interesadas internas podrían dividirse entre la dirección, la gerencia superior y la gerencia intermedia; o entre el personal dedicado y no dedicado a auditoría. También pueden establecerse otras distinciones, por ejemplo, en función de la profesión de auditoría, el género o la ubicación física (p. ej., oficinas regionales).

Las partes interesadas externas son aquellos grupos de personas o instituciones ajenas a la EFS que la entidad considera importantes para su labor. Habitualmente, las partes interesadas externas pueden dividirse en los siguientes grupos:

- El Poder Legislativo
- El Poder Ejecutivo y las entidades auditadas
- El Poder Judicial
- Los medios
- Los ciudadanos y las Organizaciones de la Sociedad Civil (OSC)
- Los socios para el desarrollo, la academia y las asociaciones profesionales.

La relación de la EFS con los primeros tres grupos de partes interesadas habitualmente responde a reglas y mecanismos institucionales, mientras que los últimos tres guardan relaciones no institucionalizadas con la entidad<sup>12</sup>.

Es importante considerar si un grupo de partes interesadas constituye una unidad homogénea, o si debiera subdividirse en grupos diferentes. Por ejemplo, la Legislatura puede dividirse en partidos gobernantes y de oposición con intereses y poderes diferentes respecto a la reforma de la EFS. Algunas comisiones legislativas, como las de presupuesto o cuentas públicas, pueden revestir especial importancia para la EFS. En idéntico sentido, el personal de la EFS podría dividirse entre aquellos con formación profesional, que pueden beneficiarse de una reforma de la entidad, como una profesionalización de ésta, y aquellos carentes de dicha formación. También es aconsejable considerar el rol de grupos y estructuras de poder informales, por ejemplo, aquellos que integran un sindicato, o una determinada tribu, si correspondiese.

Se insta a los equipos de PE a cargo de realizar la evaluación de las partes interesadas a elaborar una lista completa en la que se incluyan todos los grupos y subgrupos relevantes, sin dejar de considerar el principio de conservación de la factibilidad. Por ejemplo, tal vez no sea recomendable considerar a cada entidad auditada por separado, sin embargo, agrupar a dichas entidades en, por ejemplo, gobierno central, gobiernos locales, empresas del Estado, etc., puede resultar una división útil.

Un producto de la identificación de las partes interesadas podría ser la elaboración de un registro de partes interesadas. En este registro, el equipo a cargo de la reforma de la EFS ingresa los nombres, información de contacto, cargos, organizaciones y demás información pertinente acerca de todas las partes interesadas. Por ejemplo, la lista de partes interesadas identificadas podría incluir los siguientes datos:

**Tabla 4.1 Ejemplo de los resultados de un análisis para la identificación de las partes interesadas de una EFS**

Partes interesadas	Partes interesadas	Partes interesadas	Partes interesadas
El Parlamento (o Legislatura) – El partido gobernante, incluidos los ministros del Gobierno	Los líderes comunitarios	Los asesores técnicos externos de las EFS	Los organismos judiciales y de investigación
El Parlamento (o Legislatura) – Los partidos de la oposición	Los medios – La radio, la televisión y la prensa escrita	La comunidad de negocios	Unidades de auditoría interna en Ministerios, Secretarías, y

<sup>12</sup> El anexo a este capítulo contiene especificaciones adicionales acerca de la cuestión de las partes interesadas institucionales y no institucionales.

			Organismos Gubernamentales
El Comité de cuentas públicas (CCP)	Los niveles directivos superiores de Ministerios, Secretarías y Organismos gubernamentales	La Comisión de Servicios públicos	El personal de las EFS sin formación profesional
El Ministerio de finanzas (MdF)	La Comisión anticorrupción	Los sindicatos	La Gerencia superior de las EFS
Los contadores gubernamentales que elaboran los estados financieros	Organizaciones de la Sociedad Civil	El sector de la educación terciaria y profesional	El personal de las EFS – con formación profesional

## B. Esquematización sinóptica de las partes interesadas

A menudo, el proceso de identificación de las partes interesadas conducirá a la elaboración de una larga lista de individuos y grupos. Una vez identificadas las partes interesadas, el siguiente paso es realizar una esquematización sinóptica de la posición de las partes interesadas y priorizarlas según su importancia. Un método habitual es ubicar a cada grupo de partes interesadas en uno de cuatro cuadrantes de una grilla en función de una evaluación del poder e intereses de dichos grupos respecto a la EFS (Figura 4.4). Esa grilla de poderes e intereses puede servir para determinar a qué partes interesadas dirigirse y solicitar activamente sus comentarios y sugerencias.

Existen dos dimensiones básicas que son importantes para determinar el momento de considerar **inicialmente** a las partes interesadas claves. Éstos son:

1. Su **poder** o capacidad de influir en la EFS. Es posible que las partes interesadas de algunas EFS estén en condiciones de influir fuertemente en ellas, por ejemplo, mediante el ejercicio del control sobre sus recursos. Es esencial identificar a las partes interesadas dotadas de ese nivel de poder, dado que ellas

---

**Poder:** la capacidad de una parte interesada (tanto interna como externa) de influir en lo que la EFS hace, y cómo lo hace.

**Interés:** el grado en el que la parte interesada asume un rol activo en la interacción con la EFS.

están en condiciones de orientar la agenda de reformas de la EFS. El poder de las partes interesadas a menudo se refleja en su grado de influencia sobre la selección de los temas de auditoría, los recursos humanos o financieros, u otros aspectos vinculados con la independencia de la entidad. Sin embargo, las partes interesadas también pueden ejercer su poder mediante la limitación del acceso a la información por parte de la EFS. Otra manifestación de poder se observa cuando determinadas partes interesadas obtienen apoyo para la agenda de la EFS o la obstaculizan.

2. Su **interés** en la EFS importa: es posible que algunas partes interesadas sean poderosas, pero que no estén necesariamente interesadas en interactuar con la EFS. Por otra parte, es posible que otros tengan un interés particular en colaborar con la EFS y ésta debería aprovecharlo para influir en determinadas acciones. Puede que las partes interesadas tengan, o manifiesten (o se rehúsen a manifestar) interés en colaborar en temas generales o específicos, utilizar los informes de auditoría, apoyar o promover la agenda de reformas de la EFS, o informar acerca de la labor de la entidad.

**Figura 4.4 Grilla de esquemización del poder e interés de las partes interesadas**



El resultado de la grilla de poder e interés (Figura 4.4; ver también el Anexo a este capítulo para acceder a información detallada sobre el diseño de la grilla) es una lista depurada de partes interesadas altamente relevantes a la que se les puede solicitar que expresen sus expectativas. Como norma, cuanto más poderosa e interesada se la perciba a una parte interesada, más

importante será conocer sus expectativas acerca de la EFS. Sin embargo, en última instancia, será la EFS la que decida a qué partes interesadas involucrará. Otra ventaja de la grilla es que ofrece una guía respecto al modo de mantener a las partes interesadas claves de la EFS informadas y posiblemente involucradas durante el proceso de desarrollo de la estrategia de la entidad.

Como resultado del ejercicio de esquemización surgen cuatro categorías diferentes de partes interesadas: (1) alto poder – alto interés; (2) alto poder – bajo interés; (3) bajo poder – alto interés; (4) bajo poder – bajo interés. Según la ubicación de las partes interesadas en las cuatro categorías, debe establecerse un punto límite que permita determinar a qué partes interesadas se contactará en el Paso 3 para conocer sus opiniones y expectativas. Además de las partes interesadas con un alto nivel de interés y poder, la EFS puede seleccionar algunas de las otras partes interesadas entre aquellas con

alto poder y bajo interés y/o bajo poder y alto interés. Para tomar la decisión respecto a la fijación del punto límite, deberían tenerse preferentemente en cuenta las siguientes condiciones:

- El tiempo disponible para realizar la recopilación de opiniones y expectativas.
- Los recursos disponibles para invertir en el proceso.
- Si existen otras partes interesadas cuyos probables aportes de valor e información esencial pasarían fácilmente inadvertidos de no tenerse en cuenta sus comentarios y sugerencias.

Para estimar si dichas partes interesadas estarían en condiciones de aportar ese valor crítico, podrían considerarse detenidamente los conocimientos y la información de los que la EFS dispone acerca de ellas, así como también el riesgo de sesgo al recabar las opiniones y expectativas originadas únicamente en el grupo de alto interés-alto poder, dado que probablemente estas últimas guarden una mayor afinidad conceptual entre sí que las de las partes interesadas clasificadas en los otros grupos.

### C. Recopilación de los puntos de vista y expectativas de partes interesadas claves

La recopilación de los puntos de vista y las expectativas de partes interesadas claves puede realizarse a través de diversos medios: desde mesas redondas, *focus groups* o consultas, hasta conversaciones con personas o grupos. Otro método es la implementación de encuestas y cuestionarios, o el análisis de medios. La selección de los instrumentos adecuados dependerá de la relación de la EFS con una parte interesada, del número de entrevistados posibles dentro de un grupo de partes interesadas, y de la propia capacidad y confianza de la EFS para dirigirse a las partes interesadas y solicitar comentarios y sugerencias acerca la labor que ella realiza. Aquí, una vez más, debería respetarse el principio de mantener la simplicidad aplicado a la gestión estratégica. Por ejemplo, el equipo de PE podría considerar la posibilidad de aprovechar eventos ya programados a los que asistirán tanto la EFS como la parte interesada para tratar de organizar reuniones especiales. Asimismo, el equipo de PE debería procurar comprometer a la dirección de la EFS, así como también a la oficina de prensa o comunicación de la entidad, en dicho proceso. Los líderes de los equipos de auditoría también pueden ser una vía de acceso adecuada para establecer contacto con las entidades auditadas. Por lo general, el equipo de PE deberá emplear una combinación de herramientas (Tabla 4.2).

**Tabla 4.2 Métodos principales para recopilar los puntos de vista y expectativas de partes interesadas**

Método	Ventajas	Desventajas	Potencialmente adecuado para
<b>Reuniones bilaterales (entrevistas)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Posiblemente profundizar en algunas cuestiones; pueden extraerse conclusiones provechosas</li> <li>• Brindan una oportunidad para la concienciación y la movilización de apoyo en favor de la agenda de reformas de la EFS</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dependen de la disponibilidad y la preparación de la parte interesada</li> <li>• Es posible que no todos los miembros de la EFS estén autorizados para actuar en representación de ella</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aquellas partes interesadas que guardan mayor cercanía con la EFS</li> <li>• Miembros de la Legislatura y sus comisiones</li> <li>• Socios para el desarrollo</li> <li>• Algunos miembros del Poder Ejecutivo (p. ej., el Ministerio de Finanzas, la Administración Presidencial)</li> <li>• La gerencia superior de la EFS</li> </ul>
<b>Focus groups, mesas redondas, debates bajo la modalidad de talleres</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pueden posibilitar la corroboración inmediata de las conclusiones si varias partes interesadas comparten puntos de vista similares</li> <li>• Permiten el examen de diversos temas y cuestiones</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Riesgo de sesgo y convergencia de opiniones en el grupo</li> <li>• Requieren una selección cuidadosa de participantes que deberían encontrarse al mismo nivel</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gerencia intermedia de la EFS</li> <li>• Entidades auditadas</li> <li>• Auditores internos</li> <li>• Organizaciones de la sociedad civil</li> </ul>
<b>Encuestas y cuestionarios electrónicos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Permiten la recopilación de información de un modo estandarizado</li> <li>• Pueden posibilitar la obtención de respuestas más francas si se garantiza el anonimato</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pueden demandar un uso intensivo de recursos y que su seguimiento sea difícil si la tasa de respuestas es baja</li> <li>• Posiblemente resulte difícil asegurarse de que las respuestas provistas por las personas correctas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Personal de la EFS</li> <li>• Entidades auditadas</li> <li>• Ciudadanos</li> <li>• Miembros de la Legislatura</li> <li>• Medios</li> </ul>

La selección de preguntas detalladas dependerá, por un lado, del público específico, y por el otro, del método específicamente escogido para recabar sus opiniones y expectativas. En general, lo aconsejable es mantener el debate ajustado a un conjunto de siete preguntas claves, que luego pueden suplementarse y modificarse según el perfil de las personas entrevistadas:

#### Cuadro de Texto 4.1 Preguntas generales para recopilar comentarios y sugerencias

1. ¿Según su opinión, cuál es la principal contribución de la EFS al sector público?
2. ¿Según su opinión, cuál es la principal contribución de la EFS a la labor de su institución/organización?
3. ¿Considera usted que la EFS desempeña dichos roles en este momento? ¿Si la respuesta fuese afirmativa, de qué modo? ¿Si fuese negativa, por qué?
4. ¿Usted, lee/utiliza los informes de auditoría de la EFS? ¿Puede mencionar alguno(s)?
5. ¿De ser así, considera que son relevantes y asequibles al usuario?
6. ¿Existen temas o cuestiones en las que considera que la EFS debería involucrarse más?
7. ¿Desearía usted resaltar algunos aspectos positivos o negativos relacionados con la labor de la EFS?

#### D. Análisis de cuestiones y expectativas

Una vez finalizada la etapa de recopilación, es necesario que el equipo de PE analice la información obtenida. Un primer paso útil hacia la realización de este análisis es completar una pequeña grilla que contenga resúmenes sucintos o listas de viñetas que permitan captar la esencia de lo que se ha comunicado. Esto permitiría al equipo de PE evaluar a cada parte interesada en una escala de 1 a 5 en lo relativo a su posible apoyo a la reforma de la EFS. La Tabla 4.3 contiene un ejemplo de una EFS ficticia y el posible aspecto de dicha tabla una vez completada para algunas partes interesadas.

**Tabla 4.3 Ejemplo de una tabla resumen completada para el análisis de la información recopilada sobre los puntos de vista y expectativas de las partes interesadas respecto a la EFS**

Parte interesada	Poder / Interés	Expectativas de la parte interesada	Puntos de vista actuales de la parte interesada	Rótulo
Ministerio de Finanzas	•Fuerte poder, fuerte interés	<ul style="list-style-type: none"> <li>•La EFS debería contribuir a una mejora en la presentación de la información financiera y apoyar la agenda de la lucha contra la corrupción.</li> <li>•La EFS debe emitir informes de auditoría o decisiones jurisdiccionales que sean objetivos, transparentes y desvinculados de cualquier agenda política o sesgados</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La EFS no es muy activa y podría hacer más para involucrarse en temas de interés general</li> <li>• Los informes de auditoría financiera son de buena calidad, pero llegan muy tarde</li> </ul>	• 3 – indiferente a la reforma de la EFS
Comisión de Presupuesto y	•Fuerte poder,	•El rol principal de la EFS es apoyar a la Legislatura	• La EFS no nos brinda asesoramiento de	•5 – Decidido apoyo a la



## Capítulo 5: Expresión de la visión, misión y valores

Para llevar adelante un proceso de planificación estratégica, es necesario lograr –o reafirmar– una concepción compartida acerca de la razón de ser de la EFS y sus aspiraciones hacia el futuro. La expresión más apropiada de esta concepción compartida se refleja en la misión, visión y valores de la entidad. Tales descripciones fundamentales de las esperanzas y aspiraciones a largo plazo de la EFS, su propósito, y sus principios rectores, delimitan y configuran los contenidos del plan estratégico.

La mayoría de las EFS ya tienen una visión, misión y valores definidos. Sin embargo, a la luz de los resultados del análisis del desempeño actual, es conveniente que su dirección eche una mirada crítica a esos elementos y determine si mantienen su relevancia, o precisan alguna adaptación. El Anexo a este capítulo contiene pautas orientativas elaboradas por la Asociación de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Pacífico (PASAI), con listas de control detalladas relacionadas con las declaraciones de visión y misión.

### 5.1 Visión, misión y valores: conceptos

#### Cuadro de texto 5.1 Ejemplos de declaraciones de visión de EFS

Una declaración de visión define el propósito de una EFS y se centra en aquello que la entidad desearía lograr a mediano o largo plazo. Tiene un carácter atemporal, es decir, incluso si la EFS modificase su estrategia, la visión siempre se mantendrá igual.

Una declaración de visión es una expresión del futuro que la EFS aspira a crear. Se sustenta en supuestos razonables sobre el futuro y en ella incide aquello que la EFS juzga posible y valioso. La declaración de visión de una EFS responde a las siguientes preguntas: ‘¿De qué modo la EFS mejora las vidas de las personas?’ y ‘¿Qué valor aporta la EFS a sus partes interesadas?’. En esto,

***‘Promover la buena gobernanza al posibilitar a las EFS ayudar a sus respectivos gobiernos a mejorar el desempeño, aumentar la transparencia, asegurar la rendición de cuentas, luchar contra la corrupción, promover la confianza pública, y fomentar la recepción y utilización de los recursos públicos de un modo eficaz y eficiente en beneficio de sus pueblos’.***

– Declaración de visión de la INTOSAI

***‘Ser una institución de auditoría líder, receptiva, eficaz y eficiente en la promoción de la transparencia pública y la rendición de cuentas’.***

– Declaración de visión de la EFS de Somalia

***‘Una CAROSAI fuerte para EFS más fuertes en (la región de) el Caribe’.***

– Declaración de visión de la Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Caribe

se relaciona estrechamente con el impacto que la entidad se propone lograr.

Una declaración de visión debería elaborarse con un enfoque externo para reflejar el modo en el que el país y la sociedad mejorarían si la entidad lograra su cometido. También puede exhibir algunos elementos de carácter introspectivo, para reflejar el modo en que ella aspiraría a verse en el futuro.

Una declaración de visión debería suscitar inspiración. Ser algo en lo que todos los integrantes de la organización se vean reflejados y con lo cual se sientan identificados. Además, debería plantear cierto esfuerzo adicional para la organización. Aunque la declaración de visión tiene un carácter prospectivo, también debería sostenerse en la realidad actual de la EFS. La expresión de una visión demasiado apartada de la realidad puede generar frustración, y parecer un sueño imposible para las partes interesadas de la organización. Este enunciado también debería redactarse con un estilo y de una forma que todas las partes interesadas comprendan y recuerden con facilidad.

#### Cuadro de texto 5.2 Ejemplos de declaraciones de misión

El primer componente de la declaración de misión es el enunciado de su propósito, que describe lo que EFS es y la razón de su existencia. El segundo componente es la descripción de la actividad propia de la EFS, es decir, qué es lo que ella hace y a quiénes sirve.

La misión implica la puesta en práctica de la visión. A diferencia de una declaración de visión, una declaración de misión tiene un carácter fáctico en lugar de aspiracional. Sin embargo, al igual que una declaración de visión, debería motivar a los empleados e inspirar compromiso en ellos, expresarse de forma clara y sucinta, y ser convincente y realista. A menudo, la declaración de misión surge del mandato de la EFS, pero va un poco más allá de éste, en tanto define el tipo de organización que la entidad debería ser para ir en procura de su visión. Ella orienta al personal sobre aquello que debe hacerse en un nivel general.

***‘La Oficina de Rendición de Cuentas (GAO) existe para respaldar al Congreso en el cumplimiento de sus responsabilidades constitucionales y contribuir a mejorar el desempeño y asegurar la rendición de cuentas del gobierno federal en beneficio del pueblo de los Estados Unidos’.*** – Declaración de misión de la GAO, EE. UU.

***‘Fiscalizar e informar al Parlamento y, de ese modo, contribuir eficazmente al mejoramiento de la rendición de cuentas del sector público y el valor de las prestaciones en función de los gastos irrogados’.***  
– Declaración de misión de la EFS de Uganda

***‘La PASAI brinda apoyo a las EFS del Pacífico para mejorar el cumplimiento de su mandato y sus aptitudes de fiscalización del uso de los recursos del sector público de manera oportuna, según normas reconocidas de alto nivel, y con un mayor impacto de auditoría.’*** – Declaración de misión de la Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Pacífico

Los valores fundamentales son principios rectores que ayudan a definir el modo en el que una EFS debería comportarse colectivamente en la sociedad y las comunidades en las que opera. Mientras que la visión y misión remiten al *qué* de la EFS –lo que ella pretende lograr y hacer en pro de ese cometido– los valores remiten íntegramente al *cómo* de la entidad –cómo desea lograr aquello que se propone. Los valores también ayudan a la EFS a determinar si está en la senda correcta y cumple con sus objetivos tomando como referencia un modelo de comportamiento.

Por varias razones, es esencial que la EFS se comporte como una organización sustentada en valores. Las organizaciones sustentadas en valores garantizan la existencia de una cultura organizacional positiva y ética, atraen a gente talentosa, son fundamentales para la estabilidad y el desempeño y, en su carácter de tales, tienen un alto potencial para el desarrollo de las aptitudes y cualidades de liderazgo que su personal necesita (Dvorak & Pendell, 2018). El comportamiento sustentado en valores genera confianza en la EFS, tanto de parte de su personal como del público. Los valores también orientan la toma de decisiones. Al afrontar desafíos, o ante situaciones de complejidad e incertidumbre, los valores correctos pueden conducir a la toma de decisiones sabias.

Para que los valores de una EFS sean algo más que un enunciado superficial, deberían seleccionarse cuidadosamente. De la aplicación del MMD-EFS y las evaluaciones de partes interesadas pueden surgir perspectivas relevantes acerca de los valores que se requieren o esperan de la EFS. Por ejemplo, de la aplicación de la evaluación mediante el MMD-EFS pueden surgir evidencias sobre comportamientos contrarios a la ética o la falta de cooperación entre el personal. Valores tales como la integridad y el trabajo en equipo podrían ayudar a resaltar la necesidad de modificar tales comportamientos. De una evaluación de los puntos de vista y expectativas de las partes interesadas puede surgir la necesidad generalizada de que la EFS exhiba transparencia, la cual puede adoptarse como un valor fundamental de la entidad. Es esencial que todas las políticas y acciones de la EFS se sustenten en valores. En otros términos, ellos deberían permear la labor de la EFS y reflejarse en ésta. El titular de la EFS debería conducir este proceso y alentar el compromiso y la armonización de la labor de la EFS con los valores seleccionados.

Pueden distinguirse cuatro tipos de valores principales:

### Cuadro de texto 5.3 Ejemplos de valores fundamentales

- **Los valores individuales** son propios de las personas y determinan el modo en que ellas actúan, por ejemplo, la creatividad o la honestidad.
- **Los valores de relación** determinan el modo en que las personas actúan frente a los demás dentro de la organización, por ejemplo, el respeto y la imparcialidad.
- **Los valores organizacionales** determinan el modo en que la EFS se presenta en su integridad, por ejemplo, la transparencia o la adopción del cambio.
- **Los valores sociales** determinan el modo en que la EFS influye en las vidas de los ciudadanos, por ejemplo, al marcar una diferencia o propiciar la sostenibilidad.

*‘Innovación, diversidad e impacto’.* – Valores Fundamentales de la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI

*‘Integridad, rendición de cuentas, transparencia, profesionalismo, trabajo en equipo’.* – Valores fundamentales de la Autoridad Real de Auditoría de Bután

*‘Excelencia, transparencia, innovación, autonomía y orientación a los resultados’.* – Valores fundamentales de la EFS de Perú

*‘Independencia, transparencia, profesionalismo, innovación, integridad, diversidad, solidaridad.’* – Valores fundamentales de la Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de África

Finalmente, algunas consideraciones claves para la formulación de una declaración de valores son:

- Los valores deberían corresponderse con la visión y misión de la EFS.
- Los valores deberían definir el comportamiento al que todos los integrantes del personal deben sujetarse.
- Los valores deberían representar aquellas áreas en las que la EFS exhibe fortalezas.
- Los valores deberían reflejar el tipo de cultura que la EFS desea presentar al mundo.
- No debería haber demasiados valores diferentes. Se recomienda escoger algunos valores que todos puedan recordar.
- Los valores deberían ser de diferentes tipos (individuales, de relación, organizacionales, sociales).
- Para cada valor, debería definirse un conjunto de comportamientos subyacentes.

## 5.2 Proceso para el desarrollo de la visión, la misión y los valores

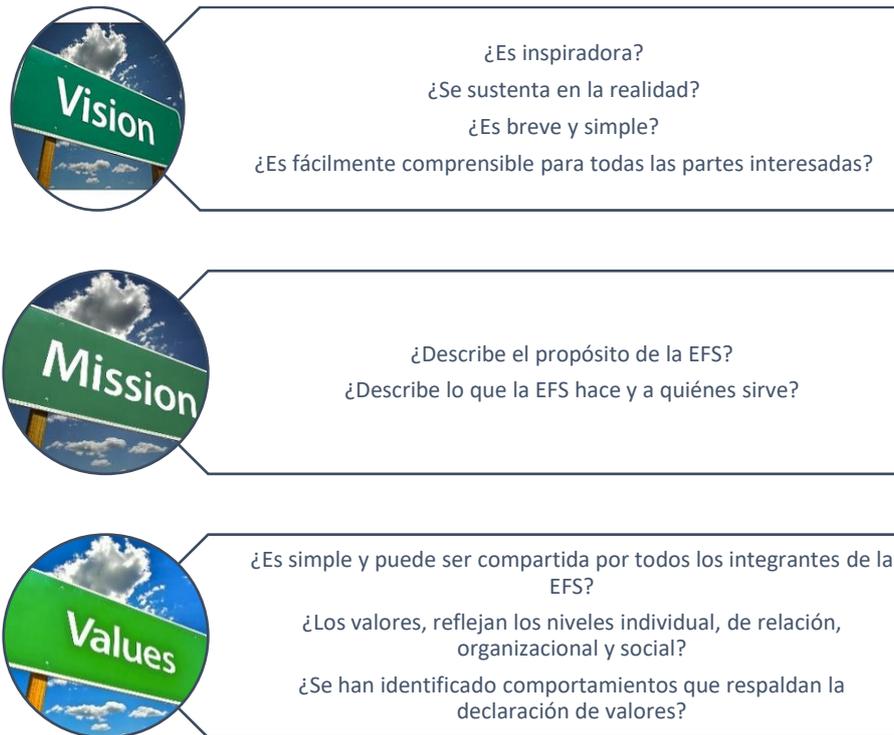
La expresión de una declaración de visión, misión y valores es una función que recae especialmente en la dirección de la EFS, y en la que tanto el titular de la entidad como su gerencia superior, deberían participar. Antes de concluir las declaraciones, debería también consultarse a las partes interesadas internas, como la gerencia intermedia y el personal de la entidad.

Al definir o reconsiderar sus declaraciones de visión, misión y valores, la dirección de la EFS debería haber establecido, como condición previa, una concepción compartida del rol de la entidad y su mandato. Es necesario que consensue la dirección estratégica que aspira a tomar y lograr un alto nivel de comprensión de las expectativas que las partes interesadas depositan en la entidad.

Es sobre esta base que la EFS debería considerar las definiciones y formatos disponibles para elaborar su declaración de visión, misión y valores. El proceso debería prever el debate y el aporte de comentarios y sugerencias de parte de la gerencia intermedia y representantes del personal para la elaboración del borrador. Cuando se trate de EFS pequeñas, puede solicitarse a todo el personal que aporte sus comentarios y sugerencias. Cuando se trate de EFS de gran envergadura, para impedir que el proceso se torne engorroso, es mejor estructurarlo de modo tal de conservar su factibilidad, por ejemplo, seleccionando representantes de diferentes grupos de partes interesadas.

El producto de esta etapa de la planificación estratégica es una versión consensuada y aprobada de la declaración de visión, misión y valores. La siguiente lista de control sirve para examinar dicha declaración:

**Figura 5.1: Lista de control de las declaraciones de visión, misión y valores**



El titular de la EFS debería aprobar las declaraciones, para luego darles amplia difusión en el ámbito de la EFS, de modo tal que todo el personal se familiarice con ellas y esté al corriente del progreso realizado en el proceso de planificación estratégica.

## Capítulo 6: Identificación de cuestiones estratégicas

Sobre la base de los resultados de la evaluación de desempeño de la EFS y del análisis de las partes interesadas, el equipo de planificación estratégica puede realizar un análisis de las fortalezas, debilidades, oportunidades y amenazas (FODA) de la entidad (Sección 6.1). Este análisis FODA es una herramienta simple y a su vez poderosa para identificar cuestiones estratégicas claves (Sección 6.2). Las cuestiones estratégicas son aquellos temas fundamentales que la EFS debe priorizar y seleccionar para su abordaje durante el siguiente período de gestión estratégica (Sección 6.3). Ellas pasarán a formar parte del eje central de la estrategia.

### 6.1 Análisis FODA

Un análisis FODA es una técnica que permite a una persona u organización comprender el mejor modo de amalgamar sus capacidades internas, potencial y limitaciones para afrontar las demandas y desafíos claves que provienen de su entorno externo. Para lograrlo, esta herramienta se centra en cuatro áreas de análisis separadas:

- Analizar las FORTALEZAS de la EFS, es decir, el valor existente en la entidad, en el que ella se apoya para dar cumplimiento a su mandato.
- Analizar también las DEBILIDADES que interfieren con la capacidad de la EFS de contribuir al cambio en el desempeño del sector público, o que afectan la calidad de sus productos.
- Identificar las OPORTUNIDADES en el entorno de la EFS que pueden aprovecharse para reforzar el efecto de su labor.
- Por último, detectar las AMENZAS que ponen en riesgo el funcionamiento de la EFS y su capacidad de dar cumplimiento a su mandato y misión.

**Las fortalezas y debilidades** son principalmente características de la propia EFS y pertenecen a su ámbito de control directo. Habitualmente se vinculan con las capacidades, los procesos y los productos de la labor de la entidad, como la calidad de los informes de auditoría. Según se trate de una fortaleza o una debilidad, es posible que tales aspectos requieran su conservación, mejoramiento, o incluso su discontinuación. Asimismo, es importante señalar que las fortalezas y debilidades pueden referirse a elementos tangibles, como la calidad de las normas de auditoría, o a atributos menos tangibles, como el liderazgo o la cultura interna.

La fuente principal para determinar las fortalezas y debilidades es la evaluación del desempeño de la EFS (Figura 6.1). La metodología del MMD-EFS comprende un análisis de las causas fundamentales

que ubica los diferentes elementos del desempeño en una perspectiva recíproca, y una evaluación cualitativa, cuyo propósito es determinar las fortalezas y debilidades más relevantes de la EFS. Otras herramientas de evaluación del desempeño deberían contener un elemento similar. Debemos tener en cuenta que las fortalezas y debilidades son características internas de una EFS como institución, no factores externos. Por ende, no todas las causas fundamentales del desempeño son relevantes para este paso.

**Figura 6.1: Principales fuentes de evidencias para completar la matriz FODA**

<p><b>FORTALEZAS: Cualquier aspecto <u>positivo</u> del desempeño de la EFS dentro de su ámbito de control</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Dominio C del MMD-EFS: Calidad de las auditorías y presentación de informes, por tipo de auditoría: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cobertura, evaluación de las evidencias y presentación de informes sobre los hallazgos de auditoría</li> <li>• Puntualidad, publicación y seguimiento</li> </ul> </li> <li>• Buenas prácticas en la interacción con las partes interesadas</li> <li>• Evaluación cualitativa del desempeño mediante el MMD-EFS Sección (i): Cualquier capacidad clave que explique el desempeño positivo</li> </ul>	<p><b>DEBILIDADES: Cualquier aspecto <u>negativo</u> del desempeño de la EFS dentro de su ámbito de control</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Dominio C del MMD-EFS: Calidad de las auditorías y presentación de informes, por tipo de auditoría: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cobertura, evaluación de las evidencias y presentación de informes sobre los hallazgos de auditoría</li> <li>• Puntualidad, publicación y seguimiento</li> </ul> </li> <li>• Buenas prácticas en la interacción con las partes interesadas</li> <li>• Evaluación cualitativa del desempeño mediante el MMD-EFS Sección (i): Cualquier capacidad clave que explique el desempeño negativo</li> </ul>
<p><b>OPORTUNIDADES Cualquier circunstancia o factor <u>ajeno al ámbito de control de la EFS que influye o podría influir positivamente</u> en su desempeño</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Evaluación cualitativa del desempeño mediante el MMD-EFS <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sección (i) Cualquier causa fundamental del desempeño positivo ajena al ámbito de control de la EFS</li> <li>• Sección (ii): Cualquier hallazgo positivo sobre la contribución actual de la EFS a la transparencia, rendición de cuentas e integridad en el sector público</li> </ul> </li> <li>• Análisis de las partes interesadas <ul style="list-style-type: none"> <li>• Puntos de vista positivos de las partes interesadas claves respecto al desempeño actual de la EFS</li> <li>• Expectativas de las partes interesadas claves que concuerdan con las perspectivas generales de la EFS sobre su dirección a futuro</li> </ul> </li> <li>• Cualquier factor externo del entorno político, económico, social o tecnológico más amplio que pueda tener un efecto positivo</li> </ul>	<p><b>AMENAZAS: Cualquier circunstancia o factor <u>ajeno al ámbito de control de la EFS que influye o podría influir negativamente</u> en su desempeño</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Evaluación cualitativa del desempeño mediante el MMD-EFS <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sección (i) Cualquier causa fundamental del desempeño negativo ajena al ámbito de control de la EFS</li> <li>• Sección (ii): Cualquier hallazgo negativo sobre la contribución actual de la EFS a la transparencia, rendición de cuentas e integridad en el sector público</li> </ul> </li> <li>• Análisis de las partes interesadas <ul style="list-style-type: none"> <li>• Puntos de vista negativos de las partes interesadas claves respecto al desempeño actual de la EFS</li> <li>• Expectativas de las partes interesadas claves que no concuerdan con las perspectivas generales de la EFS sobre su dirección a futuro</li> </ul> </li> <li>• Cualquier factor externo del entorno político, económico, social o tecnológico más amplio que pueda tener un efecto negativo</li> </ul>

**Las oportunidades y amenazas** son principalmente características del entorno de la EFS y exceden su ámbito de control directo. Se vinculan con factores o circunstancias que podrían facilitar, reforzar o poner en riesgo los efectos de la labor de la entidad e incidir en su capacidad de cumplir con su mandato y lograr su misión y visión.

La identificación de las oportunidades y amenazas es una tarea levemente más complicada que la determinación de las fortalezas y debilidades. Los dos pasos anteriores conducen a dos fuentes de oportunidades y amenazas. Mediante la evaluación del desempeño de la EFS, es posible identificar aquellos factores externos que favorecen o restringen el mejoramiento del desempeño de la entidad y un aumento de su impacto. Ellos podrían constituir causas fundamentales del desempeño, pero son ajenos al ámbito de control de la EFS, por ejemplo, su mandato, sus recursos financieros o incluso el nivel de desarrollo general del sistema de gestión financiera del país.

A partir del análisis de las partes interesadas, es posible definir los puntos de vista y expectativas de estos actores que coadyuvan al desarrollo de la EFS, y aquellos que lo hacen en una medida más

limitada (remitirse a la Sección 3.2). Tales factores también pueden considerarse como oportunidades y amenazas. Por ejemplo, si la Legislatura hubiese expresado un claro deseo de recibir más informes de auditoría de desempeño de alta calidad y estuviese dispuesta a respaldar a la EFS en ese cometido, ello se consideraría como una oportunidad. Por otra parte, si el Poder Ejecutivo hubiese manifestado una falta de disposición a cooperar en este asunto, ello se consideraría una amenaza.

Las oportunidades y amenazas también pueden ser factores externos que surgen del entorno más amplio. Del mismo modo, la incorporación de un enfoque presupuestario basado en el desempeño por parte del Ministerio de Finanzas podría constituir una oportunidad para la EFS, dada la enfatización de su función en la auditoría de desempeño; pero esta misma reforma también podría constituir una amenaza si la EFS no dispusiese de un mandato claro para la realización de estas auditorías. Otro ejemplo de oportunidad sería la aprobación de una ley concebida para mejorar la transparencia fiscal del país, las posibilidades de recibir apoyo de donantes, o un cambio en el clima de gobernanza conducente a una mayor demanda de rendición de cuentas por parte de los ciudadanos. Los cambios frecuentes en la composición de una comisión legislativa encargada de realizar el seguimiento de los informes de auditoría, o una inminente crisis de la deuda nacional, son ejemplos de posibles amenazas.

En algunos casos, distinguir entre una debilidad y una amenaza puede ser difícil. Por ejemplo, cuando las entidades auditadas consideran que la calidad de las auditorías financieras es insuficiente, es importante determinar si se trata de un punto de vista subjetivo (que ubicaría al hallazgo en la categoría de amenaza). Sin embargo, si ello respondiese a una evaluación objetiva mediante el MMD-EFS, la baja calidad de las auditorías financieras puede clasificarse como una debilidad.

El resultado de la esquematización de las fortalezas, debilidades, oportunidades y amenazas de una EFS es lo que se conoce como matriz FODA, en la que se agrupan todas las conclusiones claves. La Figura 6.2 constituye un ejemplo de un análisis FODA aplicado a una EFS ficticia.

Figura 6.2: Ejemplo de matriz FODA

<p style="text-align: center;"><u>FORTALEZAS</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Un 65% de cobertura en auditorías financieras, sobre la base de normas y con un enfoque basado en riesgos</li> <li>• Desempeño moderado en cuanto a la calidad de las auditorías de desempeño</li> <li>• Los informes de auditoría se presentan mayormente con puntualidad</li> <li>• Se publica un informe de auditoría anual</li> <li>• Se definen procesos de control de calidad y archivo</li> <li>• Comunicación de los resultados de las auditorías al Comité de Cuentas Públicas</li> <li>• La EFS cuenta con un titular experimentado y respetado</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><u>DEBILIDADES</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La unidad de auditoría de desempeño es muy pequeña</li> <li>• La EFS da a publicidad informes de auditoría separados, solo resúmenes</li> <li>• Limitaciones en la cobertura de las auditorías de cumplimiento y desempeño</li> <li>• Procesos de contratación lentos</li> <li>• Falta de personal competente suficiente</li> <li>• Interacción limitada con los medios</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><u>OPORTUNIDADES</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El Comité de Cuentas Públicas está interesado en que se realicen más auditorías de desempeño</li> <li>• Los donantes tienen una confianza básica en el sistema nacional de GFP, incluida la EFS</li> <li>• Se instrumentó un nuevo sistema integrado de gestión financiera</li> <li>• Nueva comisión anticorrupción dispuesta a asociarse a la EFS</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><u>AMENAZAS</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Al partido gobernante le preocupa que las auditorías de desempeño puedan poner en cuestión sus políticas y prestación de servicios</li> <li>• El Ministerio de Finanzas tiene una fuerte influencia en la determinación del presupuesto de la EFS</li> <li>• Estado de emergencia en el país debido a un desastre natural reciente</li> <li>• Es posible que el personal de la EFS que no se encuentra profesionalmente capacitado procure frenar las acciones en favor de la profesionalización de la entidad</li> </ul>

Como surge de la Figura 6.2, la matriz FODA puede estar un tanto atiborrada y simplemente constituir una lista de cuestiones diversas. El verdadero valor del análisis FODA consiste en analizar las posibles interconexiones entre fortalezas, debilidades, oportunidades y amenazas, para identificar las cuestiones estratégicas que la EFS debe afrontar.

## 6.2 Identificación de cuestiones estratégicas

Un producto esencial del análisis FODA es la lista de cuestiones emergentes claves que la EFS debe considerar en orden al logro de su visión y la realización de su misión y mandato. Esas cuestiones también se conocen como cuestiones estratégicas.

---

**Cuestiones estratégicas:** “cuestiones fundamentales de política o desafíos críticos que afectan los mandatos, la misión y los valores de una organización, su nivel y combinación de productos o servicios, y sus clientes, usuarios o deudores, costos, financiamiento, estructura, procesos y gestión” (Byrson, 2011).

---

### Cuadro de texto 6.1 Características claves de las cuestiones estratégicas

**La cuestión es relevante para la visión, misión y valores de la EFS.** Si una cuestión fuese esencial para aprovechar una determinada oportunidad de lograr la visión de la EFS, se la consideraría estratégica. De igual modo, si una amenaza pusiese en riesgo el accionar de la EFS de conformidad con sus valores, también se consideraría a esta situación como una cuestión estratégica.

**Se trata de una cuestión a largo plazo.** Debería determinarse si las cuestiones involucradas revisten una importancia substancial durante la totalidad del ciclo de gestión estratégica. Y aunque es posible que todos los temas parezcan importantes, conviene distinguir entre aquello que es urgente y lo que es importante. Finalizar una auditoría que la EFS inició hace ya mucho tiempo, puede ser urgente, pero no se enmarca de por sí en el nivel estratégico. Por otra parte, actuar de modo tal de finalizar más auditorías de forma puntual en general, puede revestir importancia a nivel estratégico.

**Responde claramente a los intereses de partes interesadas fundamentales.** Si varias partes interesadas poderosas hubiesen manifestado una demanda en favor de un cambio determinado, ello podría considerarse una cuestión estratégica. Sin embargo, la EFS debería evaluar si las demandas de esas partes interesadas coinciden con la orientación general del desarrollo, el mandato y la independencia de la entidad, y no ponen en riesgo logros vinculados con otras cuestiones estratégicas. La EFS siempre debería conservar la facultad de decidir si responderá a las demandas de las partes interesadas, o no.

**Es esencial para los valores y beneficios de la EFS.** Este criterio es muy similar al primero. Si una determinada debilidad imposibilitase a la EFS demostrar la prestación de valor y beneficios a los ciudadanos, ello se consideraría una cuestión estratégica.

Las cuestiones estratégicas son aquellos desafíos y obstáculos verdaderamente importantes para la existencia, relevancia y excelencia de una EFS. Habitualmente no tienen una mejor solución obvia. Las cuestiones estratégicas representan una convergencia de amenazas y oportunidades de carácter externo, fortalezas y debilidades internas de la EFS, así como también aspectos, tendencias y perspectivas actualmente presentes en el entorno más amplio de la EFS. Es esta complejidad lo que hace que las cuestiones sean verdaderamente estratégicas, dado que la inacción puede acarrear consecuencias tanto a largo plazo como multifacéticas para la EFS. Para identificar las cuestiones estratégicas, podría analizarse la matriz FODA completada recurriendo para ello a un conjunto de preguntas claves (Figura 6.3).

**Figura 6.3 Análisis de la matriz FODA: preguntas claves**

	Fortalezas	Debilidades
Oportunidades	<p><b>Utilizar las fortalezas para aprovechar las oportunidades</b></p> <p>¿Qué alternativas darían lugar a mejoras más substanciales si INVERTIMOS nuestras fortalezas en ellas?</p>	<p><b>Explotar las oportunidades para superar las debilidades</b></p> <p>¿Podemos/debemos DECIDIR el aprovechamiento de alguna de las oportunidades para abordar debilidades?</p>
Amenazas	<p><b>Aplicar fortalezas para evitar amenazas</b></p> <p>¿Cómo podemos utilizar aquello que hacemos bien para DEFENDER a la organización frente a los desafíos?</p>	<p><b>Minimizar las debilidades para evitar amenazas</b></p> <p>¿Qué debilidades actuales debemos ELIMINAR, o controlar el DAÑO que producen, para evitar que la situación empeore?</p>

Una cuestión estratégica debe ser algo en lo que la EFS pueda influir de forma significativa. Cuestiones tales como la reducción del déficit de presupuesto, o la eliminación de la deuda pueden considerarse estratégicas; sin embargo, son pocas las EFS que dispondrían de los medios para abordar estas cuestiones. Según la terminología y la cadena de valor del SSMF, las cuestiones estratégicas se centran a nivel de resultados y se enfocan en aquellos desafíos originados en el entorno inmediato de las partes interesadas de la EFS, los cuales limitan la contribución de la labor de la entidad a una mejora en el desempeño del sector público.

Dichas cuestiones estratégicas pueden vincularse con la falta de implementación de las recomendaciones de auditoría por parte de los organismos gubernamentales, debilidades en los sistemas y prácticas contables y de presentación de informes en el sector público, que ralentizan la labor de la EFS, o la polarización o falta de compromiso de los medios y participación de los ciudadanos en temas relacionados con el control y la rendición de cuentas del sector público.

Al identificar las cuestiones estratégicas, un tema clave para la EFS será determinar en qué medida puede aprovechar sus fortalezas actuales y oportunidades emergentes. Sin embargo, la comprensión de todas las dimensiones de una cuestión estratégica y la determinación de la totalidad de respuestas posibles a ellas puede constituir un desafío. Ello requiere una actitud autocrítica e imparcial para señalar y determinar cuestiones mediante preguntas tales como: “¿de qué modo podemos contribuir a la mejora en la presentación de los informes financieros sin que se nos perciba como una interferencia en el ámbito de control del Poder Ejecutivo?”, o “¿cómo podemos mejorar nuestra credibilidad entre los ciudadanos ante el retraso en la implementación de las recomendaciones de auditoría?”.

Aunque las cuestiones estratégicas surgirán principalmente de la evaluación de la situación actual y las posteriores consultas con las partes interesadas y el análisis FODA, es importante destacar que la

identificación, formulación y debate de las cuestiones estratégicas para la EFS es un proceso que a menudo precede el esfuerzo de planificación específico y probablemente continuará mucho después de la adopción formal del plan estratégico. Es a través del análisis y la respuesta a las cuestiones estratégicas de un modo continuo que la EFS ejerce verdaderamente la gestión estratégica. Por ende, habitualmente las cuestiones estratégicas se formulan como preguntas, lo cual alienta la exploración, el pensamiento creativo, la reflexión y la ponderación de opciones diferentes, con miras a encontrar la mejor solución.

### 6.3. Priorización de las cuestiones estratégicas

En un principio, las cuestiones estratégicas deberían considerarse detenidamente, de modo tal de abarcar todas aquellas cuestiones que surgen del análisis FODA. Sin embargo, a menudo, la gran cantidad y la magnitud de las cuestiones estratégicas pueden superar lo que la EFS está en condiciones de abarcar en un solo plan estratégico. Por ejemplo, es posible que la EFS considere que intensificar la interacción con la Legislatura, garantizar un mejor cumplimiento de las normas, y acrecentar la confianza del público en su labor de auditoría, revisten una importancia estratégica para el logro de su misión y visión. Sin embargo, es posible que la EFS tenga que optar por postergar el tratamiento de esta última cuestión tras sopesar la importancia relativa de los tres resultados en función de la disponibilidad de recursos esperada, o la factibilidad política del cambio propuesto.

La decisión acerca de cuántas y cuáles cuestiones estratégicas abarcará el plan estratégico dependerá de la situación específica de cada EFS. Como regla general, la EFS debería considerar dos o tres cuestiones estratégicas para un período de planificación estratégica de cinco años, y establecer los resultados deseados para cada una de esas cuestiones. Las consideraciones claves para priorizar entre cuestiones estratégicas son las siguientes:

- **Factibilidad política:** aun cuando la EFS goce de independencia plena, no opera en el vacío. Por el contrario, es una parte más del sector público. Por lo tanto, los roles de las partes interesadas claves y la probabilidad de que ellas apoyen los resultados previstos son factores críticos. Por ejemplo, puede que una cuestión estratégica para una EFS sea abordar inquietudes vinculadas con la transparencia fiscal en el país. Sin embargo, en ausencia de leyes, reglamentos y una voluntad política permeable a tales cambios, es posible que la EFS se plantee si éste debiera ser un resultado esencial de su estrategia. Por el contrario, puede que la EFS también concluya que es posible obtener resultados alentadores vinculados con las estrategias de reforma en el ámbito nacional o la GFP, con los que puede armonizar sus

esfuerzos. Esto confirmaría y reforzaría su posición como institución que apunta a mejorar la calidad de la gestión del sector público.

- **Disponibilidad de fondos o probabilidad de movilizar recursos adicionales:** para que la estrategia de una EFS sea eficaz, primero debería ser creíble. La credibilidad implica especialmente asequibilidad, dado que una estrategia que no sea asequible no es más que una expresión de deseos. Una estimación total de los ingresos que la EFS puede movilizar durante el período de planificación estratégica, contrastada con el incremento de las necesidades de financiamiento asociadas a la ejecución de la estrategia, servirá para asegurarse de que la entidad mantenga una postura realista al momento de abordar las cuestiones estratégicas. También deberán tenerse en cuenta los recursos humanos. En la Sección 6.3 se trata con mayor detalle la cuestión de la estimación de recursos vinculada con la estrategia, mientras que el Capítulo 8 está dedicado a la asignación de recursos y elaboración de presupuestos con un criterio anual.
- **Impacto potencial (la contribución de las EFS al valor y los beneficios):** al seleccionar las cuestiones estratégicas y definir los resultados correspondientes, la EFS también debería considerar en qué medida esos factores pueden incidir en la gestación de cambios en el nivel más alto posible.
- **Legalidad:** relacionada estrechamente con la factibilidad política, la cuestión de la legalidad puede influir significativamente en la elección de cuestiones estratégicas. Por ejemplo, es posible que la EFS desee abordar la cuestión del mejoramiento de las prestaciones asociadas a la función pública, pero que su mandato no prevea la realización de auditorías de desempeño. O, que la entidad desee enfocarse en la igualdad de género y se vea limitada por normas nacionales según las cuales las contrataciones del sector público se basan estrictamente en la aprobación de exámenes.
- **Probabilidad de materialización de riesgos:** el análisis FODA es una herramienta poderosa para identificar riesgos específicos como parte de la determinación de las cuestiones estratégicas. En ocasiones, tales riesgos pueden considerarse demasiado elevados como para que la EFS intervenga. Por ejemplo, es posible que la EFS considere que mejorar su relación con la Legislatura es una cuestión estratégica, y con razón. No obstante, si debido a la situación política del país se realizasen elecciones y cambios frecuentes en la composición de la Legislatura, o ella entrase en receso durante períodos extensos, es posible que la EFS considere ocuparse de otras cuestiones a las cuales espera contribuir con mayor contundencia.

- **Consecuencias de la inacción:** por definición, las cuestiones estratégicas son fundamentales para la existencia y el desempeño de la EFS. Sin embargo, es posible que algunas requieran un abordaje más urgente que otras. Y tal vez la entidad decida preguntarse si una cuestión estratégica es tan importante como para tratarse dentro del próximo período, independientemente de los recursos necesarios (prioridad crítica). Una prioridad importante es aquella cuya cuestión a abordar es considerada significativa, pero respecto a la cual la EFS establecerá un límite en términos de inversión de recursos. Por último, existe un tercer conjunto de cuestiones estratégicas que pueden clasificarse como prioridades deseadas, susceptibles de ser tratadas si el tiempo y los recursos lo permitiesen, pero que no acarrearían consecuencias tan relevantes si no se actuase en función de ellas.

## Capítulo 7: Elaboración de la estrategia de la EFS

Una vez determinadas las cuestiones estratégicas relativas al período de planificación estratégica, el siguiente paso que la EFS debe dar es desarrollar su estrategia. A partir de la determinación del cambio a largo plazo deseado a nivel de impacto que la EFS considera como el efecto fundamental de su labor (Sección 7.1), será necesario que la entidad conciba resultados estratégicos para cada una de las cuestiones estratégicas seleccionadas. Tales resultados constituirán la piedra basal de la estrategia de la EFS y permitirán identificar los cambios esenciales en el entorno inmediato de la entidad en los que ella pretende influir, como las mejoras en la gobernanza del sector público o la demanda de rendición de cuentas de las partes interesadas (Sección 7.2). A continuación, será necesario que la EFS idee opciones estratégicas sobre la mejor forma de abordar los resultados, y seleccione aquellos productos relevantes de su labor que considere más idóneos para facilitar el logro de tales resultados (Sección 7.3). Como parte de este paso, también será necesario que la entidad determine las deficiencias de capacidades a solucionar para facilitar el cambio, y que analice los riesgos y supuestos relacionado con cualquier estrategia orientada al mejoramiento de las capacidades y el fortalecimiento del desempeño. Probablemente habrá más opciones estratégicas por abordar que aquellas de las que la EFS desee ocuparse de un modo realista durante un período de varios años. En atención a las limitaciones en materia de recursos y otras consideraciones, será necesario que la EFS tome decisiones estratégicas y priorice los productos y capacidades que abordará durante el período abarcado (Sección 7.4). Para ello, tendrá que considerar la factibilidad de las opciones propuestas y la probabilidad de lograr los objetivos de desempeño establecidos. Sobre la base de lo expuesto, la EFS puede proseguir y finalizar su estrategia, elaborando para ello el marco de resultados final y el sustrato narrativo del documento (Sección 7.5). Ha de prestarse debida atención a la comunicación y promoción de la estrategia en el plano externo (Sección 7.6).

### 7.1 Determinación del impacto deseado

Como se mencionase en el Capítulo 2, el SSMF parte de la premisa de que la EFS solo puede mejorar su desempeño de forma sostenible si lo define en función de aquellos cambios sociales perennes y a largo plazo en los que pretende influir. Este nivel de resultados previstos en términos de impacto se relaciona estrechamente con la visión de la EFS en cuanto al tipo de país y sociedad a los que la entidad desearía contribuir, y en los que desearía influir mediante su labor.

El SSMF contiene ejemplos de diversos cambios potenciales a nivel de impacto que la entidad pretendería lograr en última instancia. Ellos son cambios amplios vinculados con la transparencia; la

rendición de cuentas e integridad del sector público en su conjunto; una mayor democracia y el incremento de la confianza pública dentro de la sociedad; un mejor desempeño de la función pública que incida positivamente en las vidas de los ciudadanos; y la recepción de apoyo en favor de la Agenda 2030 de la ONU y la implementación de los ODS.

La selección y definición precisas a nivel de impacto dependerán de las particularidades de cada país y su contexto. El impacto que la EFS pretende lograr no deberá modificarse entre un plan estratégico y otro. Dicho impacto debería constituir un elemento de referencia constante para la orientación general de la estrategia, que guíe y dé forma al resto de los resultados previstos de la entidad.

## 7.2 Formulación de resultados

Para explorar y analizar las cuestiones estratégicas de la mejor forma posible, ellas se estructuran inicialmente como preguntas. Sin embargo, una vez analizadas y priorizadas, la EFS debería formular los resultados específicos asociados con cada una de dichas cuestiones. Ellos deberían expresar con claridad y concisión, en términos positivos, lo que se desea lograr, y el cambio al que la EFS aspira a contribuir.

Por ejemplo, una EFS podría haber planteado la siguiente cuestión estratégica: *“¿Cómo podemos lograr que se nos considere una institución confiable e independiente cuando la implementación de las recomendaciones de auditoría está demorada?”* Esta cuestión estratégica se basa en las conclusiones derivadas de la aplicación del análisis FODA, según las cuales es posible que los ciudadanos no consideren a la EFS como una entidad confiable, en tanto las entidades auditadas no toman seriamente los informes ni implementan las recomendaciones, dadas las deficiencias en la calidad de las auditorías. A resultas de ello, la EFS ha decidido definir el siguiente resultado que pretendería lograr: *“Convertirse en una institución de supervisión creíble para clientes y ciudadanos”*.

---

**Resultados de una EFS:** *cambios deseados específicos y tangibles en el entorno del sector público de la entidad, vinculados con las cuestiones estratégicas afrontadas por ella, o con prioridades sectoriales o nacionales más amplias relacionadas con la GFP o la gobernanza.*

En otro ejemplo, una cuestión estratégica que surge del análisis FODA se vincula con la siguiente pregunta: *“¿Qué rol podemos ejercer en el actual movimiento hacia la rendición de cuentas en el ámbito nacional, dadas nuestras limitaciones en términos de cobertura de auditoría y capacidades profesionales?”* En este caso, la EFS ha reparado en que existe una mayor demanda de rendición de cuentas en el país por parte de las OSC y otros actores, producto de recientes escándalos relacionados con la malversación de fondos por parte de funcionarios públicos de alto nivel. Aunque no se encuentra directamente involucrada, la EFS teme no poder afrontar adecuadamente esas demandas

debido a su limitación de recursos. Sin embargo, su práctica en materia de auditoría de desempeño es satisfactoria. Luego de explorar las cuestiones estratégicas pertinentes, ha decidido concentrarse en propugnar *“una gestión más eficaz y responsable de programas claves de prestación de servicios”*. En otras palabras, dado que la EFS carece de cobertura en auditorías financieras y de cumplimiento, lo que se propone es aprovechar sus fortalezas en lo relativo a la práctica de la auditoría de desempeño, y contribuir a garantizar una mejor rendición de cuentas, por lo menos dentro de un sector del gobierno.

El SSMF de las EFS contiene ejemplos de posibles resultados estratégicos, entre ellos, la “Mejora en el cumplimiento de leyes y reglamentos”, o el “Fortalecimiento de la confianza pública en la EFS”. Una consideración importante al formular los resultados estratégicos es la utilización de adjetivos que indiquen una mejora (como “mejorado/a”, “acrecentado/a”, “mejor”, etc.). Será necesario que la EFS defina claramente cómo se manifiesta esa mejora y de qué modo la medirá como parte de su marco de monitoreo. En la medida de lo posible, al formularse los resultados estratégicos debería evitarse el uso de lo que se conoce como expresiones ambiguas o, por lo menos, consensuar una definición clara de lo que significan, para evitar subjetividades y malas interpretaciones. En todo caso, el cambio deseado debería ser tangible y asequible durante el período de planificación estratégica, en línea con determinados supuestos sobre el comportamiento de terceros.

Finalmente, es importante recordar que la EFS también debería considerar aquellos resultados relevantes a los que puede contribuir a nivel sectorial y nacional. De hecho, los resultados suelen vincularse con prioridades a nivel nacional o sectorial, especialmente en lo atinente a la GFP y la gobernanza. Por ejemplo, la EFS podría considerar la prioridad consistente en el “Mejoramiento de la gobernanza fiscal”, que forma parte de la estrategia relativa a la GFP liderada por el Ministerio de Finanzas. Para la EFS, un resultado relevante y relacionado podría ser contribuir a una “Mejora en el cumplimiento de las normas fiscales por parte de aquellos que ejercen la función pública (para asegurar la sostenibilidad fiscal en su conjunto)”.

### 7.3 Elaboración de opciones estratégicas a nivel de producto y capacidad

Una vez identificadas todas las cuestiones estratégicas, y habiéndose establecido los resultados correspondientes, el siguiente paso para la EFS será determinar las opciones estratégicas correspondientes a cada resultado. Las opciones estratégicas hacen referencia a las respuestas más adecuadas para lograr los resultados seleccionados por la entidad. Su propósito es establecer una cadena lógica de cambios previstos dentro del ámbito de control de la EFS mediante los que se puede abordar mejor la cuestión estratégica, en coincidencia con la lógica del SSMF. En síntesis, para cada resultado, será necesario que las opciones estratégicas identifiquen los productos relevantes derivados de la labor de la EFS que ofrezcan las mayores probabilidades de facilitar ese resultado. También será necesario que en las opciones estratégicas se establezcan, en términos amplios, las capacidades necesarias en función del producto, determinando las deficiencias de capacidad actuales, y concibiendo una estrategia para abordar tales deficiencias (Figura 7.1). Las conclusiones derivadas de la evaluación mediante el MMD-EFS constituirán un insumo esencial para este ejercicio, dado que permitirán determinar necesidades y deficiencias de capacidad relativas a los diversos dominios del desempeño de la EFS.

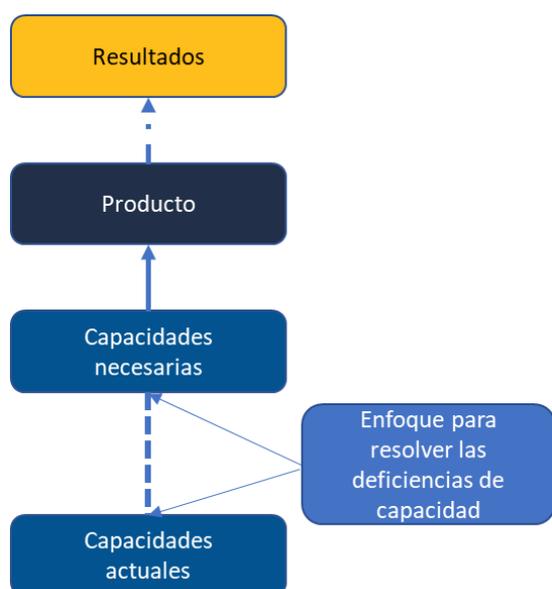
---

**Opción estratégica:** una cadena lógica de cambios previstos a nivel de **producto y capacidades** dentro del ámbito de control de la EFS mediante los que se puede abordar mejor el desafío vinculado con la cuestión estratégica, y facilitar el logro del resultado deseado.

**Producto de la EFS:** los productos claves de la labor de la EFS, por ejemplo, informes de auditoría presentados puntualmente, de alta calidad y a disposición del público.

**Capacidades de la EFS:** atributos organizacionales, profesionales e institucionales, como los procedimientos, metodologías, habilidades, conocimientos, estructuras y formas de trabajar que otorgan eficacia a la EFS, tanto en su carácter de institución como de organización.

**Figura 7.1: Opción estratégica:**



Al desarrollar opciones estratégicas, la EFS no debería adoptar una postura demasiado crítica o restrictiva, y el foco no debería centrarse tanto en la factibilidad como en la relevancia con respecto al resultado específico. La EFS debería comprometer al equipo de planificación estratégica en un debate franco y abierto acerca de las opciones que parecen más relevantes dada la magnitud del cambio propuesto y de los riesgos, amenazas, oportunidades y desafíos que el equipo puede afrontar. Todas las opciones estratégicas deberían evaluarse en el contexto de su contribución a fomentar la misión de la EFS y el logro

de su visión. Un proceso simple para identificar las opciones estratégicas podría estructurarse en torno a los siguientes pasos:

**1. Enumerar las oportunidades y amenazas específicas asociadas con cada resultado identificado.**

Probablemente ellas surjan directamente del análisis FODA, pero tal vez sea conveniente explicar las oportunidades y amenazas relacionadas con la cuestión específica.

**2. Identificar los posibles productos que reflejan el modo en el que la EFS podría responder para el logro del resultado.**

Se trata de considerar los cambios más relevantes pertinentes al ámbito de control de la EFS que pueden facilitar el cambio deseado. Por ejemplo, si el resultado se vinculase con una mejor implementación de las recomendaciones de auditoría por parte de las entidades auditadas, una opción podría consistir en mejorar la calidad de los informes de auditoría (nivel de producto). Otra opción podría ser propender a una comunicación más eficaz entre el personal de auditoría y la entidad auditada. Una tercera opción podría consistir en fortalecer la cooperación con la Legislatura y asegurar un seguimiento más eficaz de los hallazgos surgidos de los informes de auditoría, lo que podría demandar una asistencia concentrada en los legisladores para que éstos comprendan mejor dichos hallazgos. Por último, la EFS podría considerar la posibilidad de cooperar con organizaciones de la sociedad civil para lograr una presión externa en favor de la implementación de medidas.

**3. Calificar los productos en función de su relevancia (cuán adecuadamente parecen abordar la cuestión estratégica) y concordancia con la visión y misión de la EFS.**

Es probable que exista más de un producto para cada resultado. Si tomamos el ejemplo precedente, el mejoramiento de la cooperación con la Legislatura, cuando se producen cambios frecuentes en la composición de la

comisión a cargo de la revisión de los informes de auditoría, puede considerarse menos relevante en comparación con los otros dos productos. Deberían desestimarse todos los productos que carezcan de relevancia suficiente en el momento.

- 4. Considerar en términos amplios las capacidades necesarias y las deficiencias de capacidad vinculadas con cada producto relevante.** El siguiente paso es esquematizar todos los cambios relativos a las capacidades específicas requeridas por la EFS con relación a los recursos institucionales, organizacionales y profesionales de la EFS asociados a un producto. Esto implica identificar la deficiencia de capacidad actual. En el ejemplo que antecede, para mejorar la calidad de los informes de auditoría, una deficiencia de capacidad esencial identificada mediante la aplicación del MMD-EFS puede consistir en la falta de contundencia de las recomendaciones de auditoría. A su vez, ello puede obedecer a la falta de adhesión a la metodología de auditoría por parte de los auditores, así como también a la exigua aplicación de procedimientos de control de calidad. A los efectos de resolver tal deficiencia de capacidad, la EFS deberá considerar una modificación de las metodologías y los procesos de control de calidad, además de proporcionar la capacitación correspondiente. Las conclusiones surgidas del MMD-EFS en cada dominio correspondiente al desempeño constituirá un insumo principal de este análisis. Deberían desestimarse todos los productos que demanden capacidades que lleven a considerar que su abordaje es totalmente impracticable durante el siguiente período. Es posible que tales productos demanden cambios legislativos (por ejemplo, una modificación en el mandato), o un nivel de recursos que la EFS no puede, con un criterio realista, considerar que estará en condiciones de asignar.
- 5. Registrar los supuestos y riesgos correspondientes a cada producto y necesidades de capacidad relacionadas.** Los supuestos reflejan posibles impedimentos del entorno externo, como el comportamiento de partes interesadas externas, y las expectativas de la EFS respecto al modo en que dicho comportamiento se manifestaría en reacción a los cambios. Los riesgos se vinculan con factores, tanto internos como externos al ámbito de control de la EFS, que pueden poner en riesgo el logro de los resultados (Remitirse al Cuadro de texto 7.1). El análisis FODA será una fuente clave para este paso.
- 6. Seleccionar entre dos y tres opciones estratégicas** (productos y necesidades de capacidad correspondientes, deficiencias y métodos para resolverlas) para cada resultado, para luego discutirlos y realizar un análisis de factibilidad.

## Cuadro de texto 7.1 Supuestos y riesgos

### Supuestos y riesgos

Al evaluar opciones estratégicas, la EFS también plantea supuestos sobre el proceso de cambio previsto mediante el que se responderá a la cuestión estratégica considerada. Asimismo, debería considerar el riesgo, o la incertidumbre de que acontezca un hecho que pudiese tener un impacto negativo en el logro del cambio deseado.

En general, los supuestos son creencias o sensaciones de que algo es verdad o sucederá, una aseveración sobre el mundo que no siempre ponemos en duda o verificamos. Por ejemplo, si como parte de una opción estratégica, la EFS considerase la implementación de una capacitación sobre metodologías de auditoría, ella supone que los auditores que asistan a dicha capacitación prestarán atención y adquirirán nuevas habilidades. Luego, también se supone que los auditores llevarán a la práctica las habilidades adquiridas y estarán en condiciones de redactar mejores recomendaciones de auditoría. Un supuesto todavía más fuerte es que se lograrán mejoras en cuanto a la comprensión y el seguimiento de esas recomendaciones. Y que esto a su vez puede contribuir a algunos cambios duraderos que influyan en los ciudadanos.

El riesgo, por otro lado, está representado por aquellos acontecimientos que, de ocurrir, podrían acotar las probabilidades de que el cambio deseado se produzca. En el ejemplo que antecede, un riesgo es que el facilitador a cargo de la capacitación no tenga conocimientos suficientes acerca del tema. Sin embargo, un riesgo mucho mayor –y, de hecho, de carácter estratégico– es que el público perciba que la EFS no es imparcial, de modo que aun cuando las recomendaciones de auditoría se redacten mejor, las entidades auditadas podrían rechazarlas al no considerarlas válidas. Por ende, los riesgos estratégicos son aquellos que afectan el nivel de los productos y resultados en el SSMF. En el Capítulo 11 de este manual se trata con mayor detalle la cuestión de la identificación y clasificación de los riesgos.

La contundencia y validez de los supuestos, y el impacto y la probabilidad de que los riesgos estratégicos acaezcan, deberían examinarse rigurosamente como parte del proceso de identificación de las opciones estratégicas. Los supuestos y riesgos inciden tanto en la elección de los resultados deseados escogidos por la EFS para su estrategia, como en el diseño de las intervenciones específicas para efectuar dichos cambios. Por último, la verificación periódica de la validez de los supuestos y el monitoreo y gestión activos del riesgo, constituyen una parte esencial de la implementación de la estrategia de las EFS.

## 7.4 Toma de decisiones estratégicas mediante el análisis de factibilidad

En los primeros dos pasos de la elaboración de su estrategia, la EFS ha identificado las opciones estratégicas más relevantes (una combinación de productos y necesidades de capacidad vinculadas) a su disposición para facilitar los resultados seleccionados hacia los que orientará dicha estrategia. Para cada opción relevante, ha preparado una cadena de resultados, estructurada según la lógica del SSMF, mediante la que se identifica el posible trayecto a seguir para influir en el cambio deseado mediante el abordaje de las deficiencias de capacidad, en orden al logro de productos tangibles.

Aun cuando parezcan simples, en la práctica, estos primeros dos pasos a menudo pueden constituir un proceso desestructurado, apartado de una lógica lineal. Esto obedece a que ellos suponen mucha deliberación, iteración y debates intensos por parte del equipo encargado de desarrollar la estrategia de la EFS. Una vez finalizado este paso, la siguiente parte de la elaboración de la estrategia de la EFS

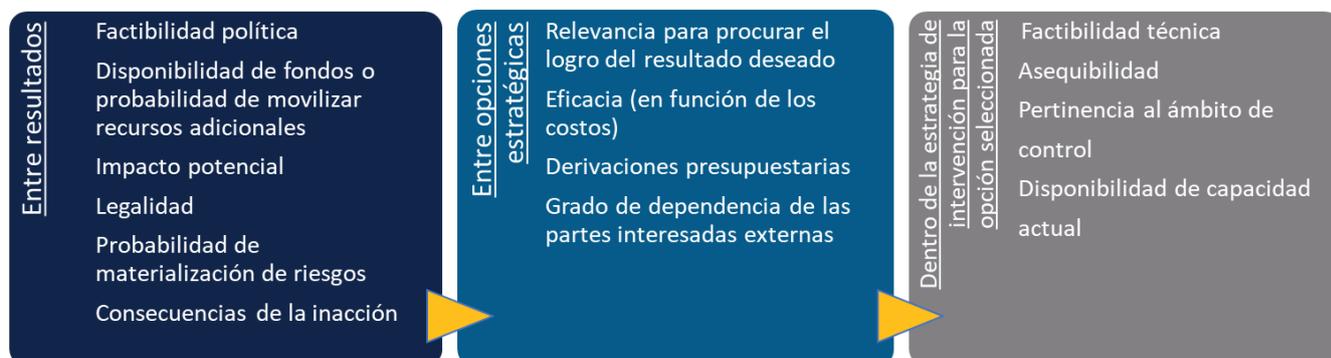
apunta a reinstaurar un enfoque más estructurado en orden a la consecución del producto final. La realización de un análisis de factibilidad es un medio de facilitación esencial para este fin.

En esta etapa de elaboración de la estrategia, la EFS ya habrá seleccionado sus cuestiones estratégicas esenciales y prefigurado los resultados deseados concretos para cada una de ellas. Sin embargo, es probable que tenga una larga lista de opciones estratégicas respecto al modo de abordarlas. A su vez, cada una de las opciones reflejará una deficiencia de capacidad y, por lo tanto, un conjunto diferente de capacidades a abordar, lo cual parece una tarea abrumadora. En concordancia con el principio de la gestión estratégica de las EFS de “mantener la factibilidad”, es el momento de realizar una selección definitiva de los cambios que la EFS se propondrá efectuar durante el período de planificación estratégica. Para ello, la entidad deberá tomar decisiones estratégicas duales:

- Escoger entre opciones estratégicas relativas al modo de abordar una cuestión.
- Decidir, dentro de una opción estratégica seleccionada, la forma de estructurar óptimamente el proceso de cambio.

La toma de decisiones supone aplicar, en un grado considerable, criterios políticos y valorativos, bajo la conducción de la Dirección de la EFS y su visión y decisión respecto a lo que es importante, su grado de importancia, y qué concesiones deberían realizarse frente a prioridades contrapuestas y recursos finitos. No obstante, para asegurar la implementación de la estrategia de la EFS, es imperativo evitar un proceso de selección totalmente subjetivo en su definición. Con ese fin, se recomienda elaborar una lista de criterios que faciliten el proceso decisorio y lo hagan más objetivo y transparente. Los criterios constituyen una parte esencial de la metodología del análisis de factibilidad que la EFS puede aplicar para ayudar a desestimar todas las opciones sujetas a un alto riesgo inviabilidad, y realizar la selección definitiva entre alternativas factibles. En la Figura 7.2 se presenta una posible lista de criterios para cada nivel en el que es necesario tomar una decisión estratégica, la cual puede adaptarse en función de las preferencias de la EFS.

**Figura 7.2 Criterios para el análisis de factibilidad**



Por ejemplo, la EFS puede plantear dos opciones estratégicas sobre el modo de abordar el resultado que consiste en “Fortalecer el cumplimiento de leyes y reglamentos”; una de ellas consistiría en el aumento de la cobertura de las auditorías de cumplimiento (sin apartarse de la metodología existente), la otra, en la incorporación de auditorías de cumplimiento basadas en las ISSAI. Es posible que la primera opción demande algunas modificaciones vinculadas con la capacidad interna y la capacitación, p. ej., mejorar la redacción de las recomendaciones de auditoría, mientras que la segunda, requiere un proceso más prolongado y un uso más intensivo de recursos para el desarrollo de una nueva metodología, su aplicación piloto y la capacitación del personal para, recién en ese momento, aspirar a advertir alguna contribución a los cambios a nivel de resultados. Por otra parte, a largo plazo, es posible que la eficacia de la segunda opción sea mucho mayor que la de la primera, que se basa esencialmente en hacer más de lo mismo. En este caso, la decisión definitiva podría ser el resultado de las incidencias presupuestarias y la disponibilidad de los recursos que la EFS puede esperar asignar a la opción preferida con un criterio realista (Ver el Cuadro de texto 7.2).

Una vez escogida la opción estratégica, también deberán tomarse decisiones vinculadas con el diseño específico de ésta, como la secuencia de las intervenciones sugeridas para resolver las deficiencias (o brechas) de capacidad y generar los productos relacionados.

Por ejemplo, en lo relativo a la calidad de las auditorías, no se lograrán cambios significativos a menos que se aborden de forma simultánea y secuencial diferentes capacidades y procesos dentro de la EFS. Un aspecto que debería considerarse es el proceso de planificación anual, porque cualquier cambio real en el proceso de auditoría debería reflejarse en plan de auditoría anual. Otro aspecto importante puede ser el de los procesos de aseguramiento y control de la calidad. Existen aspectos adicionales vinculados con la metodología de capacitación y el desarrollo de capacidades, la asesoría y orientación brindadas y la eficacia con la que estas actividades se incorporan a la práctica de auditoría para generar cambios en términos de calidad. En ocasiones, las unidades de una EFS operan en compartimentos aislados en los que a los auditores capacitados no se les asignan auditorías, y a los auditores en el campo no se les brinda capacitación. Esto produce un desfase en cuanto a las capacidades técnicas existentes y las utilizadas dentro de la EFS. En idéntico sentido, cuando se trata de la profesionalización de su personal, la EFS debe tomar decisiones vinculadas con las competencias exigidas, la formación necesaria, el proceso de certificación y los mecanismos de acreditación. También deben tomarse decisiones relativas a la instrumentación de mecanismos internos o la subcontratación de dicho proceso.

Otro ejemplo en el plano organizacional es la introducción de nuevas especialidades (o ejes) de auditoría y su impacto en el organigrama. En algunos casos, es posible que la EFS tenga que

implementar auditorías de desempeño o financieras, y esto habitualmente supone la instrumentación de dispositivos organizacionales, además de técnicos. También podría tener que conformar unidades o equipos separados dentro de una unidad existente. Esas son las clases de decisiones que una EFS posiblemente deba tomar.

La determinación de las necesidades y deficiencias vinculadas con las capacidades que han de abordarse en primer término, y el modo de crear la estrategia de intervención más eficaz, demandan un análisis y reflexión profundos al concebir la estrategia de la EFS. La organización secuencial de los cambios también es un aspecto crítico, especialmente cuando un proceso requiere la realización de varios de ellos. En última instancia, el equipo de PE tendrá que seleccionar y especificar una estrategia clara y ordenada secuencialmente para resolver las deficiencias de capacidad relacionadas con cada producto.

## Cuadro de texto 7.2 Estimación de las incidencias presupuestarias de las opciones estratégicas

Al escoger entre opciones estratégicas, un factor clave para la EFS estará dado por las incidencias presupuestarias de cada opción. Luego tendrá que cotejar los costos de las diferentes opciones con los recursos de los que espera disponer.

En esta etapa del proceso de planificación, la EFS no tendría que realizar un cálculo de costos detallado de las diversas opciones. No obstante, sí debería considerar tres categorías amplias de gastos para cada opción: 1. Necesidad de personal adicional (contrataciones) y costos recurrentes vinculados (salarios, contribuciones al régimen de pensiones, etc.); 2. otros costos recurrentes (capacitación, producción de materiales, apoyo de consultoría). Gastos de capital relacionados con la opción adoptada, p. ej., costos de computadoras, licencias, espacio adicional, etc. 3. Costos de estructura relacionados con la administración y gestión. Será necesario que tales estimaciones se realicen durante la totalidad del período de planificación estratégica. Esto obedece a que la mayoría de las opciones estratégicas supone una implementación durante un período más extenso, y es necesario que la EFS tenga una idea clara de las derivaciones de cualquier cambio en términos plurianuales. Aun cuando se trate de estimaciones aproximadas, serán suficientes para que la EFS realice un análisis de factibilidad y se incline por la opción más realista.

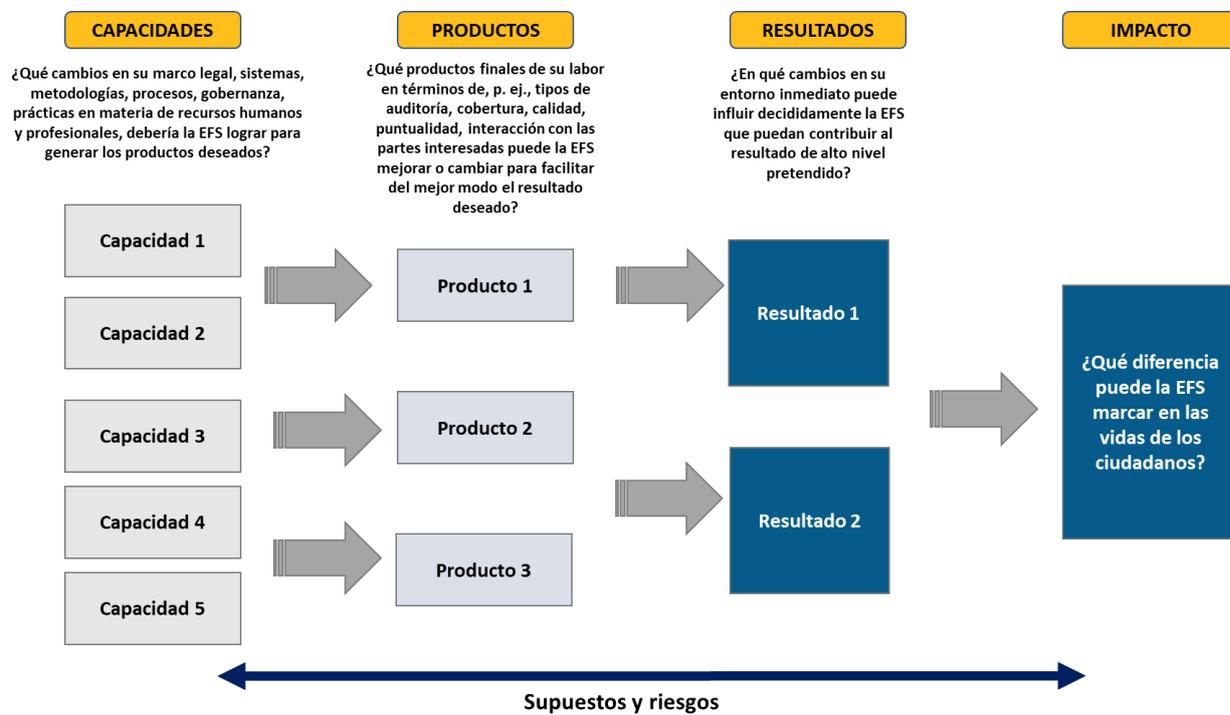
Por otra parte, será necesario que la EFS elabore, con un criterio realista, una estimación total de los recursos disponibles con los que espera contar durante el período de planificación estratégica. Por lo general, no se dispondrá de un amplio margen fiscal para la implementación de iniciativas nuevas, dado que gran parte del presupuesto de la EFS ya está destinado al pago de salarios y otros gastos corrientes. De hecho, a nivel del presupuesto gubernamental global, se estima que sólo el 5% de los ingresos públicos totales se encuentran disponibles para su asignación a nuevas prioridades de gastos durante un ejercicio anual (ver Schiavo-Campo, 2007). Es probable que la situación no varíe en una EFS. Por lo tanto, será necesario que ella considere detenidamente su potencial de movilización de recursos adicionales. Primero tendrá que evaluar la probabilidad de recibir una asignación presupuestaria más elevada, y segundo, la posibilidad de recibir financiamiento externo a través de socios para el desarrollo. También debería examinar cualquier posibilidad de ahorro de costos entre sus compromisos actuales, por caso, la reducción de actividades de baja prioridad y la reasignación de personal y gastos. Con ello se determinará la disponibilidad general de recursos de la entidad y el margen fiscal disponible para aplicar nuevas reformas de importancia.

### 7.5 Preparación del marco de resultados

La culminación del proceso de planificación estratégica es la elaboración de la estrategia de la EFS. El eje de dicha estrategia es el marco de resultados (Figura 7.3). Este marco constituye una articulación explícita de las diferentes cadenas de resultados esperados de la estrategia de la EFS.

El marco de resultados sigue la lógica del SSMF (Figura 7.3)

Figura 7.3 Marco de resultados de la EFS



Al completar el marco de resultados definitivo, el equipo de PE debería especificar y describir los siguientes elementos claves:

- El cambio deseado a largo plazo considerando la **contribución al impacto** (prestación de valor y beneficios a los ciudadanos) de la EFS.
- Los cambios previstos en el entorno inmediato de la EFS, sobre los que ella puede incidir, correspondientes a **resultados de la EFS** vinculados con las cuestiones estratégicas seleccionadas.
- Los resultados esperados dentro del ámbito de control de la EFS, o sus **productos**, que facilitarán el logro de los resultados. Debería señalarse que cada producto de la EFS puede contribuir a la concreción de más de un resultado.
- Las **capacidades requeridas** con respecto a cada producto y el **enfoque (camino) seleccionado para resolver las deficiencias de capacidad** en la EFS, que deberían posibilitar la realización de cada producto.
- Los **recursos financieros y humanos** necesarios para abordar cada deficiencia de capacidad importante.

- El marco de resultados también debería identificar todos los **supuestos esenciales** que han de verificarse para que la estrategia sea exitosa, es decir, que conduzca a logro de los resultados e impactos propuestos.
- También se presentarán todos los **riesgos** que constituyan un impedimento para el logro de los productos previstos y la contribución a los resultados y el impacto, lo que incluye la identificación de medidas de mitigación de esos riesgos.
- El enfoque de la **medición del desempeño** respecto al modo de evaluación de los resultados y productos generados. Los niveles de resultados y productos definidos en el marco de resultados deberían sustentarse en **indicadores de desempeño y bases de referencia, metas e hitos adecuados relacionados**. El Capítulo 9 contiene orientación sobre el modo de llevar adelante esta tarea en el contexto de la instrumentación de un sistema de medición del desempeño de la EFS. Aunque la medición y el monitoreo del desempeño se presentan como parte de la sección sobre implementación de la estrategia, la medición de los resultados y productos es un elemento de soporte clave del propio marco de resultados y, por lo tanto, forma parte de la formulación de la estrategia. De hecho, la consideración del modo en que se medirán los resultados a menudo conduce a definiciones más idóneas y precisas de los resultados y productos en el marco de resultados. Por ejemplo, es posible que un equipo de PE haya formulado un resultado relacionado con el “Mejoramiento en la gestión de las finanzas públicas por parte de funcionarios gubernamentales claves”. Al considerar de qué modo puede medirse este resultado, el equipo de PE ha determinado que desearía utilizar el indicador “Desviación porcentual entre el presupuesto aprobado y ejecutado”, dado que existe una tendencia constante a incurrir en sobregastos substanciales, lo cual genera un déficit fiscal creciente. A raíz de ello, el equipo de PE ha cambiado la definición del resultado en sí por “Mejoramiento de la responsabilidad fiscal de los funcionarios a cargo de la planificación y la elaboración del presupuesto”.

Un aspecto importante que ha de considerarse en la elaboración del marco de resultados es la oportunidad y estructura de las consultas internas con el resto de la EFS. Esto se relaciona con la aplicación del principio de inclusión a la gestión estratégica. Como se señalase en la Sección 3 del Capítulo 3, la realización de dichas consultas internas es necesaria para asegurar la asunción de propiedad y el compromiso común en pro del logro de los resultados deseados y el apoyo a la implementación. En función de la envergadura y la estructura de la EFS, el equipo de PE puede optar entre presentar un primer borrador o un borrador definitivo del marco de resultados para realizar consultas con el personal, u organizar sesiones específicas para recibir sus aportes. La aprobación de la versión definitiva del marco de resultados por parte de la dirección es extremadamente importante.

## 7.6 Contenidos y comunicación de la estrategia de la EFS

Además del marco de resultados y todos sus elementos esenciales, la estrategia de la EFS también debería incluir la misión, visión y valores fundamentales de la entidad, así como también un soporte narrativo. Diferentes EFS optan por suministrar distintas clases de información en el documento del plan estratégico. Por ejemplo, los antecedentes organizacionales, el marco legal, el organigrama, un mensaje del titular de la EFS, o un resumen de los resultados de la aplicación del MMD-EFS o el análisis FODA.

Asimismo, para cada resultado y producto, el plan estratégico debería indicar las razones del enfoque en ellos, además de contener una descripción narrativa de la cadena de resultados asociados con el cambio propuesto. La EFS deberá decidir cuáles serán los contenidos del documento del plan estratégico y la secuencia de presentación de dichos contenidos. Adviértase, no obstante, que el plan estratégico no debería ser un documento extenso. Lo mejor es mantener la brevedad y simplicidad. En el Anexo a este capítulo se presenta una tabla de contenidos sugerida para dicho plan.

Los contenidos del plan estratégico deberían ensamblarse de una forma cohesionada y generar interés. La versión final de la estrategia de la EFS debería plasmarse en un documento autónomo que sirva para comunicar al lector el modo en el que la entidad se propone mejorar su desempeño durante el período abarcado por la planificación estratégica. Es importante que la EFS se asegure de que el plan se redacte en un lenguaje fácilmente comprensible, y que brinde a las partes interesadas la información justa y adecuada sobre los planes a futuro de la entidad. Las habilidades de redacción desempeñan un papel fundamental en la documentación del plan estratégico. En esta parte también se precisará de un trabajo de corrección, edición y diseño. La gerencia de la EFS deberá aprobar el borrador definitivo.

Al concluir el proceso de desarrollo del plan estratégico, la EFS contaría con un documento atrayente donde se exponga dicho plan. El proceso de promoción o publicitación del plan estratégico implica prepararse para su implementación con el apoyo y la participación de las partes interesadas internas y externas de la EFS. También implica determinar entre quiénes debería distribuirse el documento, y el modo en que éste y sus contenidos han de exhibirse considerando el interés superior de la EFS. En esta etapa se determinan tanto los métodos de promoción como el público destinatario. El plan impreso también constituiría la herramienta de comunicación de la EFS con todas sus partes interesadas internas y externas. El proceso de promoción puede ser importante a los siguientes fines:

1. Contribuir a la asunción de propiedad y lograr la aceptación por parte del personal de la EFS.

2. Generar una mayor concienciación acerca del PE y comprensión de éste.
3. Ayudar a mejorar la imagen y reputación de la EFS.
4. Ayudar a obtener apoyo de partes interesadas externas.
5. Ayudar a gestionar las expectativas de las partes interesadas.

# PARTE C. IMPLEMENTACIÓN DEL PLAN ESTRATÉGICO

## Introducción a la Parte C

Un plan estratégico sólido es una condición necesaria pero no suficiente para mejorar de forma sostenible el desempeño de una EFS. De hecho, habitualmente, los desafíos comienzan una vez finalizada la estrategia. Citando a Jeffry Pressman y Aaron Wildawsky (1978), los padres fundadores del estudio de la implementación en el sector público: *“Actualmente la gente parece pensar que la implementación debería ser una cuestión sencilla; por ende, se siente frustrada cuando los acontecimientos previstos no se producen o se malogran. [...] la implementación es, en las mejores circunstancias, extremadamente difícil”*.

Para las EFS, es esencial la conjunción de cuatro componentes esenciales para una implementación eficaz: (1) un plan operativo en el que claramente se especifiquen y se asignen recursos y tareas anuales, y en el que se refleje de manera precisa la finalidad estratégica; (2) un sistema para la medición del desempeño y la presentación de informes acerca de éste de forma objetiva y sistemática, con atención a objetivos operativos y estratégicos, que garantice la rendición de cuentas y el aprendizaje en la organización; (3) mecanismos de toma de decisiones eficaces y transparentes, que incluyan además la gestión de riesgos; y (4) un sistema de controles de gestión para responsabilizar a los empleados, sumado a medidas para incentivar su desempeño, sustentado en una dirección de la EFS informada e inspiradora.

Como se expuso en la introducción, existen evidencias substanciales de que a las EFS les cuesta traducir sus planes estratégicos en planes operativos viables. Por lo tanto, en el Capítulo 8 se aborda aquello que constituye un plan operativo sólido. En este capítulo también se trata la cuestión de la asignación de recursos financieros y humanos en el contexto de las EFS. Ellas también afrontan desafíos relacionados con la definición e implementación de una medición eficaz del desempeño en sus organizaciones, y muchas exhiben un amplio margen para la implementación de mejoras con relación de la presentación de informes, tanto de carácter interno como externo. Por ende, en el Capítulo 9 se aborda el tema fundamental de la medición del desempeño y la instrumentación de un sistema de monitoreo de la EFS. En el Capítulo 10 se analizan los tipos de informes de desempeño que una EFS puede presentar.

Aunque la planificación operativa, el monitoreo y la presentación de informes son procesos formales, la calidad y los logros reales dependerán en gran medida del estilo decisorio y las preferencias del titular de la EFS y su equipo gerencial, lo cual incluye su tolerancia al riesgo. En el Capítulo 11 se reseñan algunas cuestiones vinculadas con la toma de decisiones estratégicas y la gestión de riesgos. A su vez, la toma de decisiones depende fuertemente de la dirección de la EFS y de la propensión del

personal a aceptar los cambios pretendidos, e instrumentarlos. Como señala Shick (2008): *“En el gobierno, el desempeño depende más de la competencia y actitud de los empleados públicos que de los sistemas y procedimientos”*. Dado lo cual, en Capítulo 12 se abordan cuestiones tales como el liderazgo y la gestión del cambio.

## Capítulo 8: Planificación operativa

La conclusión de la estrategia de la EFS constituye un hito importante para la entidad. Puede atraer la atención de los medios y partes interesadas claves, y cobrar impulso a través de estos actores. El plan operativo de la EFS, que constituye el tema de estudio de este Capítulo, es una cuestión igualmente importante, pero mucho más oculta e internalizada. Incluso una estrategia perfectamente concebida sería imposible de implementar sin un plan operativo que la respalde. El plan operativo traduce la estrategia de la EFS en tareas y acciones ejecutables, que el personal de la EFS puede tomar a su cargo y completar. Constituye un mapa de implementación detallado que debería servir para asegurarse de que se satisfagan las necesidades en términos de capacidades detectadas al formular la estrategia de la EFS, se logren los productos previstos, y se faciliten los resultados. En otros términos, mientras que la estrategia de la EFS se vincula con el establecimiento de metas, el plan operativo de la entidad se vincula con el logro de dichas metas.

En la Sección 8.1 se abordan los objetivos del plan operativo y el modo en que éste sirve como elemento de articulación entre la estrategia de la EFS y los logros en materia de desempeño. Para que un plan operativo cumpla con tales objetivos, debe exhibir un conjunto de características esenciales (Sección 8.2). Ello incluye la necesidad de coordinarlo con la estrategia y el presupuesto de la EFS, cubrir tanto las actividades de auditoría como las ajenas a ella, y lograr el equilibrio justo entre la integralidad, la especificidad, la viabilidad y la flexibilidad. Será necesario que una EFS considere detenidamente tales elementos y los aplique mediante su proceso de planificación operativa (Sección 8.3). El Anexo a este capítulo contiene formatos sugeridos y ejemplos para la elaboración del plan operativo.

## 8.2 Funciones principales del plan operativo

Un plan operativo es la traducción de la estrategia de la EFS en instrucciones prácticas, más detalladas, sobre el modo de enfocar y estructurar las operaciones diarias de la entidad con miras al logro de sus metas de desempeño. Asimismo, proporciona un marco de acción, basado en la visión estratégica determinada por la estrategia de la entidad. El plan operativo abarca los proyectos, las actividades, los cronogramas, los recursos necesarios, el presupuesto estimado, los productos y la responsabilidad por el proyecto, y los riesgos involucrados en él. Debería brindar suficientes detalles sobre las actividades anuales como para mantener a todo el personal de la EFS avanzando en la dirección del plan estratégico, sobre la base de una concepción compartida acerca del momento, la velocidad y la distancia del avance. Si se lo sigue, un plan operativo bien redactado sirve para asegurarse de que se alcancen los resultados previstos en la estrategia. Por lo tanto, dicho plan es el vehículo principal para transformar la estrategia en desempeño real.

Aunque la premisa esencial de un plan operativo es garantizar la traducción de la estrategia de la EFS en pasos viables a concretarse durante el año, dicho plan puede tener varias funciones adicionales:

- **Facilita la coordinación y la óptima asignación de recursos:** un plan operativo permite la planificación y asignación de los recursos a disposición de la EFS (humanos, financieros y físicos) con miras al logro de la estrategia y el mandato de la entidad.
- **Garantiza el cumplimiento de plazos establecidos según el mandato de la EFS:** el plan operativo permite a los gerentes estructurar su labor de modo tal de realizar las auditorías requeridas y otros productos previstos de acuerdo con el mandato de la EFS, dentro de los plazos legales estipulados, y con la calidad exigida.
- **Promueve la cooperación interdepartamental:** en un plan operativo que abarque la EFS en su conjunto, se consideran tanto las actividades de auditoría como aquellas ajenas a ésta. En el proceso de elaboración del plan, a menudo se advierte que la realización de las diversas tareas supone la coordinación y cooperación entre los diferentes departamentos y unidades de la EFS. Un buen plan operativo garantiza que la EFS no trabaje en compartimientos aislados, en los que los equipos no se comunican entre sí ni aprovechan el potencial logro de sinergias y mejora de la eficiencia producto del trabajo conjunto.

---

*Plan operativo de la EFS: un plan anual, con asignación de recursos, de las actividades de auditoría y ajenas a ella realizadas por la EFS. En él se describe de qué modo o qué parte de un plan estratégico se pondrá en práctica durante un determinado ejercicio financiero anual y se desglosa en partes separadas el enfoque para la resolución de deficiencias de capacidad identificadas en la estrategia de la EFS. Su propósito es garantizar que la EFS enfoque su labor en el logro de los productos y la facilitación de los resultados de su estrategia.*

- **Apoya la rendición de cuentas del personal de la EFS:** un plan operativo asigna al personal responsabilidades claras vinculadas con actividades específicas. Esto permite la rendición de cuentas en el ámbito interno, pero también promueve la aceptación del plan operativo por parte del personal, toda vez que se lo haya consultado para el desarrollo de éste.
- **Orienta la implementación:** a pesar de su nombre, un plan operativo es, esencialmente, una herramienta de implementación. Ella brinda a la gerencia un panorama de todas las actividades en curso, que le permite conducirlas y ajustarlas. Además, orienta y apoya el proceso decisorio de la gerencia con relación a la ejecución continuada e informada de la estrategia de la EFS.

## 8.2 Características claves

Un plan operativo puede ser una herramienta de gestión poderosa. En tal sentido, debería contar con un conjunto de características claves que respalden la realización de sus funciones (Figura 8.1).

**Figura 8.1 Características de un plan operativo sólido**



### A. El vínculo esencial entre los planes estratégico y operativo

Una conclusión clave extraída del informe de la Revisión global de las EFS 2017 es que en muchas de estas entidades existe una marcada desvinculación entre los planes estratégico y operativo. En algunos casos, las EFS carecen de un plan operativo, y solo disponen de un plan de auditoría anual.

Dado lo cual, no existen mecanismos para garantizar el logro de productos y resultados estratégicos mediante una labor detallada. Por lo general, dada dicha situación, el plan operativo o el plan de auditoría anual se convierten en el documento principal, puesto que se trata de una herramienta probablemente desarrollada por la gerencia intermedia o a la que ella ha contribuido, con la que puede identificarse mejor y cuya propiedad puede asumir. El plan estratégico se convierte, en el mejor de los casos, en un documento de valor declarativo guardado en un gabinete, y con escasa o nula relación con las operaciones diarias de la EFS. Dicha desvinculación entre la estrategia y el plan operativo conduce a la parálisis, la confusión y, en la mejor de las situaciones, a la confirmación del *statu quo* en la EFS.

Para contribuir eficazmente al desempeño, el plan operativo debería **vincularse con la estrategia de la EFS**. En él debería describirse el modo en que el plan estratégico, o una parte de éste, se pondrá en práctica durante un determinado ejercicio financiero anual, detallándose las operaciones y acciones requeridas dentro de ese ejercicio, y las responsabilidades, plazos, mecanismos de monitoreo y riesgos relacionados. De ese modo se garantiza la realización de progresos al implementarse el plan estratégico, y que toda decisión operativa se tome teniendo en consideración las prioridades a largo plazo.

El vínculo esencial entre los planes estratégico y operativo es el nivel de los productos. Un plan operativo debería tener en cuenta el enfoque del plan estratégico en términos de cuáles deficiencias de capacidad relacionadas con cada producto deberían resolverse y en qué momento, y detallar (una parte de) esta labor en actividades específicas e implementables durante el año. Ello implica que en todo momento la gerencia de la EFS pueda verificar el modo en que una actividad independiente se vincula con el logro de los productos básicos de la entidad.

## B. Cobertura integral de un plan operativo

Aunque la mayoría de las EFS disponen de un solo plan o, a la sumo, de uno pocos planes para un período<sup>13</sup>, habitualmente cuentan con un conjunto de planes a nivel anual, con diversos enfoques y a menudo con un nivel de detalle diferente. En la Figura 8.2 se presenta un ejemplo de los diferentes planes que una EFS puede tener de forma simultánea. El riesgo de tener una multiplicidad de planes durante el año es triple. En primer lugar, puede conducir a la duplicación de esfuerzos y la generación de conflictos en términos de actividades y su cronología, y propiciar una labor compartimentada. En

---

<sup>13</sup>Por ejemplo, un plan estratégico, una estrategia de comunicación y una estrategia de desarrollo profesional. Tan importante como contar con un plan operativo de carácter integral, es que, como mínimo, los documentos de nivel estratégico concuerden con un mismo plan estratégico y, en el mejor de los casos, se integren en éste, para garantizar la coherencia y la adecuada asignación de recursos.

segundo lugar, dificulta más la asignación de recursos para la realización de actividades, tanto en términos de costos como de recursos humanos. Finalmente, desde la perspectiva gerencial, entorpece el monitoreo de la implementación y el seguimiento del avance hacia el logro de los productos previstos en la estrategia de la EFS.

**Figura 8.2 Ejemplo de diferentes planes anuales en una EFS**



Para evitar los inconvenientes señalados, **el plan operativo debería tener un carácter integral**. Ello significa que, o bien abarca todas las actividades relacionadas con la auditoría y ajenas a ella, o concuerda con otros planes a nivel de la EFS. Esto se aplica a las actividades relacionadas con la realización de productos y, en última instancia, resultados estratégicos, así como también a los servicios de apoyo principales de la EFS, como la gestión financiera, la capacitación de RR. HH., la TI, y la infraestructura. Y aunque quizá estas últimas no tengan un carácter estratégico, dado que se relacionan con las actividades diarias de la EFS, sí contribuyen a la implementación de la estrategia. Un plan operativo integral facilita la coordinación y comunicación en el ámbito interno y contribuye a garantizar una adecuada asignación de recursos en todas las actividades.

En la Figura 8.2 también se muestra cómo los diversos planes anuales podrían converger en un único plan operativo. Deberían realizarse varias aclaraciones importantes:

- Un plan anual integral supone la combinación de actividades vinculadas con la auditoría y ajenas a ella. La gran mayoría de las EFS tiene un plan de auditoría anual, que tal vez constituya un requisito legal y posiblemente se discuta con partes interesadas externas. El cumplimiento de estas pautas no impide a la EFS disponer de un plan operativo integral. Para evitar que el plan operativo se torne excesivamente extenso y difícil de monitorear, no es necesario que incluya a cada auditoría como una actividad separada. Es posible agrupar las auditorías planificadas en actividades agregadas, por ejemplo “Ejecutar las 12 primeras auditorías de cumplimiento”. Lo que es más importante, la ejecución de las auditorías planificadas debería vincularse claramente con los productos del plan estratégico. En el ejemplo que antecede, la actividad relacionada con la ejecución de la auditoría de cumplimiento podría relacionarse

con un producto asociado a la puntualidad de los informes emitidos una vez realizadas las auditorías de cumplimiento.

- La elaboración de un plan operativo integral no necesariamente invalida la necesidad de contar con planes de actividades más detallados, por ejemplo, a nivel de cada departamento. El plan operativo contendrá entonces actividades a un nivel más global, que las unidades responsables correspondientes pueden subdividir. Por ejemplo, en el plan operativo se especifica una actividad que consiste en “Organizar una capacitación sobre las ISSAI de auditoría financiera”. La unidad responsable puede separar esta actividad en tareas más limitadas, relacionadas con la preparación de los materiales y la logística. Desde una perspectiva gerencial, esas tareas detalladas no son necesariamente objeto de seguimiento o consideración explícita.
- Asimismo, es posible que vincular las actividades de rutina y continuas, como la administración de los recursos humanos o la gestión financiera, con los productos del plan estratégico, no sea en todos los casos una tarea simple. Sin embargo, tales actividades también son importantes para el logro de los productos deseados y no deberían omitirse del plan operativo. Un enfoque sería incluirlas “bajo la línea”, es decir en los últimos peldaños del plan operativo. Otro enfoque sería considerar dónde se concentra la mayor parte de las actividades específicas vinculadas con la labor de rutina, y también ubicarlas allí. Por ejemplo, si la estrategia incluyese un producto asociado a las “auditorías de cumplimiento basadas en las ISSAI” y ello requiriese resolver deficiencias de capacidad relacionadas con la contratación de personal y la organización de diversas instancias de capacitación sobre auditoría de cumplimiento, las actividades de rutina de la gestión de recursos humanos en el plan operativo podrían vincularse con este producto, aun cuando tengan una vinculación más amplia con otros productos.
- Como alternativa a un plan operativo único, la EFS puede optar por mantener planes diferentes que abarquen operaciones distintas, pero preservando un alto nivel de concordancia entre ellos. Ello significa que todos los planes deberían prepararse conjuntamente, y facilitarse mediante una discusión conjunta sobre la asignación de recursos y la organización secuencial de actividades. Una posible ventaja de este enfoque es que la gerencia intermedia de la EFS tal vez se sienta más cómoda al utilizar sus documentos actuales. La desventaja radica en que, desde la perspectiva de la gerencia superior de la EFS, el monitoreo de la implementación puede dificultarse.

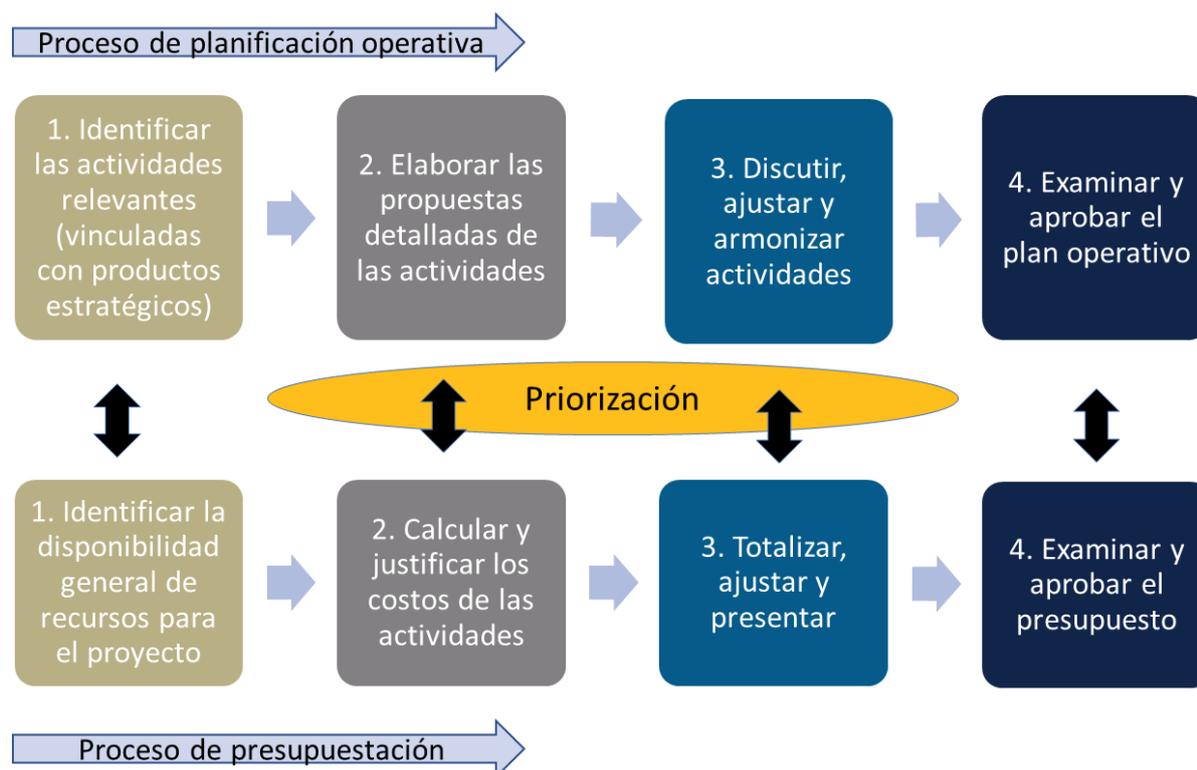
### C. Concordancia entre el plan operativo y el presupuesto de la EFS

El presupuesto anual de la EFS es la contracara financiera del plan operativo. A toda actividad prevista en el plan operativo debería asignársele los recursos adecuados para su implementación. Por consiguiente, los procesos de planificación operativa y presupuestaria deberían sincronizarse. Un plan operativo sin su correspondiente presupuesto terminará siendo una mera expresión de deseos, y es altamente improbable que pueda implementarse de forma íntegra.

Como en cualquier institución pública, el presupuesto de la EFS debería basarse en un sólido proceso de microcosteo, que consiste en desagregar cualquier actividad en sus insumos más pequeños para calcular los costos asociados. Cada partida incluida en el presupuesto debería correlacionarse con una actividad en el plan operativo, y ninguna de las actividades del plan debería carecer de recursos financieros suficientes. Habitualmente, el personal de presupuesto y finanzas de la EFS trabaja con normas estándar de cálculo de costos para presupuestar actividades y servicios diferentes. Por ejemplo, los honorarios de consultoría, el precio por el arrendamiento de una sala de conferencias, o la impresión de diez informes de auditoría para su distribución. Para elaborar un presupuesto bien justificado y realista, dicho personal necesita información detallada acerca del proceso de planificación. El presupuesto de la EFS debería constituir una corroboración de los compromisos asumidos en el plan operativo (Figura 8.3).

Para garantizar esta correspondencia, es esencial realizar los dos procesos de forma simultánea, e involucrar al personal de presupuesto y finanzas de la EFS en la discusión acerca del plan operativo. Ellos deberían estar en condiciones de informar acerca del presupuesto general anual disponible, lo que incluye un desglose de las obligaciones corrientes, como el pago de salarios y otros gastos recurrentes. Ello determinará el margen fiscal para la realización de nuevas actividades. Si los recursos financieros no alcanzasen, de una conversación entre el sector de finanzas y el equipo de gestión podrían surgir ideas para el logro de una mayor eficiencia. En sentido inverso, para elaborar un plan operativo viable, el equipo de gestión estratégica precisa de la información financiera para determinar qué es lo que puede realizarse.

**Figura 8.3 Concordancia entre la planificación operativa y los procesos de presupuestación en la EFS**



Inicialmente, es necesario determinar las operaciones y actividades relevantes para el ejercicio anual, es decir, aquellas derivadas de los productos del plan estratégico y relacionadas con deficiencias de capacidad concomitantes que han de resolverse. También debería conocerse claramente cuál es el monto de recursos generales de los que la EFS dispone. A primera vista, la EFS ya debería asegurarse de que el conjunto de actividades emergentes concuerde en términos generales con los recursos disponibles. Una vez que las actividades se hayan especificado con mayor detalle, será necesario calcular sus costos. En las conversaciones posteriores enderezadas a concluir el plan operativo, deberían tenerse en cuenta las incidencias en términos de costos, de modo tal que el plan definitivo se encuentre totalmente apuntalado por los recursos financieros correspondientes. Por el contrario, el presupuesto no debería incluir actividades no previstas en el plan. Según el formato del presupuesto, es posible que la concordancia entre las actividades y las sumas correspondientes se aprecie de forma clara. Sin embargo, en la mayoría de los casos, a los efectos de la presentación del presupuesto, se requerirá un reagrupamiento de las actividades en centros de costos (unidades de gastos), o un recálculo de los costos. Al finalizar el proceso, tanto el plan operativo como el presupuesto deberían revisarse y aprobarse conjuntamente, garantizando de ese modo la coordinación recíproca.

La elaboración de un plan operativo basado en un panorama claro respecto a las necesidades de recursos financieros no solo respaldará una ejecución anual realista. La concordancia de ambos procesos también facilitará la priorización, dado que la selección y especificación de las actividades deberán sopesarse de forma crítica con relación a los costos asociados. El presupuesto de muchas EFS se debate externamente, por ejemplo, en el Comité de Cuentas Públicas de la Legislatura. Esto agrega otra capa de credibilidad al plan operativo. Algunas EFS carecen de independencia financiera y su propuesta presupuestaria debe ser examinada por el Ministerio de Finanzas. El hecho de contar con un presupuesto bien elaborado, realista y debidamente justificado puede contribuir de forma significativa a las posibilidades de que tales EFS obtengan los fondos necesarios. Finalmente, muchas de estas entidades experimentan situaciones en las que los desembolsos que efectivamente reciben son inferiores al presupuesto aprobado, y además no se reciben puntualmente. En tales casos, un plan operativo cuya asignación de recursos se vincule con el plan estratégico, permitirá la distribución de recursos escasos entre aquellas actividades que se reputan críticas.

#### D. Plan operativo claro, específico, iterativo y monitoreable

##### Cuadro de texto 8.1 Preguntas útiles a considerar al formular las actividades del plan operativo

Los planes operativos deberían ser **claros y específicos**. Es necesario que su lenguaje inspire las acciones deseadas, sin confusiones o malas interpretaciones sobre aquello que se desea. En las descripciones de las actividades debería exponerse claramente lo que se pretende, de manera breve y concisa. Las actividades de cumplimiento indefinido y el uso de palabras tales como “promover”, “participar”, “aumentar”, “mejorar”, favorecen la interpretación subjetiva y desdibujan la dirección estratégica (Cuadro de Texto 8.1). No debería haber ambigüedad alguna en cuanto a las expectativas de la dirección y el personal respecto a las actividades a desarrollarse durante el año y las necesidades vinculadas con ellas. Un lenguaje común promueve una concepción compartida y conlleva una mayor atribución de responsabilidades tanto a las personas como a los equipos.

- ¿Qué pasos organizados secuencialmente a lo largo del año son necesarios para lograr el producto deseado o avanzar hacia éste?
- ¿Estamos seguros? ¿Es esa la mejor forma? ¿Entendemos todos lo que se espera?
- ¿Las actividades, están lo suficientemente orientadas a la acción (enfocadas en la ejecución y realización)?
- ¿Son factibles y realistas?
- ¿Disponemos de detalles suficientes sobre lo que se espera?
- ¿Las especificaciones acerca de las actividades, son inequívocas? ¿Se evita en ellas las palabras ambiguas como alentar, aprovechar, promover, reconocer, apoyar, incrementar, o mantener?

Vale destacar que *claro y específico* no equivalen a *prescriptivo y rígido*. Tampoco deberían confundirse con manuales sobreabundantes e imperativos. De hecho, el plan operativo debe ser **flexible e iterativo**. Tal flexibilidad es esencial para la implementación de la estrategia de la EFS. En palabras del General Eisenhower, quien fuera presidente de los EE. UU.: *“La planificación es estupenda hasta que comienza la balacera”*. Nadie sabe con total certeza lo que sucederá aun dentro de un mes. El plan estratégico brinda a la EFS orientación de alto nivel, que respalda los contenidos de los planes operativos. Éstos son vehículos para la implementación del plan estratégico y sólo pueden cumplir adecuadamente esa función si son susceptibles de modificación durante el trayecto, a medida que las situaciones cambian, y cuando ello sucede, o al entrar a tallar elementos nuevos. La EFS debe atenerse a aquello que procura lograr hacia la conclusión del período estratégico (el “qué”), pero la forma de lograrlo (el “cómo”) dentro de ese lapso está sujeta a modificación. Y ello presupone un buen nivel de iteración. Los planes operativos deberían estar sujetos a cambios en función de comentarios y sugerencias sobre los resultados, originados en la labor de monitoreo y la experiencia acumulada en el campo. Si algo no está funcionando, tal vez sea necesario cambiar el modo de hacerlo.

El plan operativo debería **leerse, monitorearse y gestionarse de forma sencilla**. Es necesario que provea a todos los integrantes de la EFS detalles suficientes acerca de lo que deben hacer para cerciorarse de que transitan en una misma dirección. El personal de la EFS debería sentirse cómodo al utilizar el plan con regularidad. La gerencia debería estar en condiciones de tener un panorama expedito y detallado de la implementación, y gestionar en función de ello. La simplicidad del plan operativo se apoya en una estructura concordante con el plan estratégico, vínculos claros con otros planes, tablas que permitan acceder a la información esencial de un vistazo, y elementos que faciliten el monitoreo de la situación, como, por ejemplo, un código de colores para reflejar los progresos realizados. El plan operativo debería permitir el seguimiento de las actividades llevadas a cabo durante el año en función de hitos claramente definidos. También es importante recordar que un plan operativo está vinculado con la estrategia de la EFS, y en él se desglosan las tareas enderezadas al logro de los productos de la entidad. Por consiguiente, el monitoreo de los hitos y las metas anuales a nivel de productos es un elemento clave del plan operativo.

### 8.3 Proceso de planificación operativa

Como todo ejercicio financiero anual tiene su propio plan operativo, es natural que la planificación operativa también se reitere anualmente. Sin embargo, el primer plan operativo anual de un nuevo

período de planificación estratégica merece especial atención, y conlleva algunas decisiones claves que probablemente incidan en este último en su conjunto. Es aconsejable invertir más recursos en hallar un enfoque y un formato adecuados para la planificación operativa, que puedan reproducirse en años subsiguientes, justo al inicio del período de gestión estratégica, en lugar de desarrollar y adoptar un nuevo formato cada año.

#### A. Determinación del alcance y la preparación

Aunque menos complejo que el proceso de planificación estratégica, el proceso de planificación operativa también requiere cierto grado de preparación. En primer lugar, es necesario contar con un **equipo de gestión estratégica** que se ocupe de la elaboración del plan operativo, así como también de su implementación y monitoreo, y de la presentación de los informes correspondientes. Este equipo debería estar integrado por al menos dos personas, y por lo menos una de ellas debería formar parte de la gerencia superior. A los efectos de la coordinación, es sumamente aconsejable realizar consultas con la gerencia intermedia, por ejemplo, con jefes de departamento y personas que desempeñen tanto funciones de auditoría como otras funciones. Su participación es esencial para brindar el grado necesario de detalle y la profundidad de conocimientos que se requieren para formular un plan operativo realista. Asimismo, garantiza la asunción de propiedad entre las personas claves responsables por la implementación.

Antes de redactar el plan operativo, es necesario que el equipo se familiarice con el plan estratégico como la principal fuente de insumos para aquél. También debería **realizar una esquematización sinóptica de todos los demás planes** de la EFS y **estudiarlos**, lo que también se aplica a los planes de auditoría anuales, de desarrollo profesional y de comunicación, entre otros. La comprensión del modo en que tales planes han sido concebidos y se los sigue, arrojará información provechosa para el aprendizaje y el logro de mejoras.

En el siguiente paso, el equipo de gestión estratégica deberá decidir acerca de la **forma** del plan operativo. Será necesario que realice consultas y se incline o bien por un plan operativo único, de carácter integral, o por la coexistencia de diversos documentos anuales que guíen la labor de la EFS. Si el plan operativo no tuviese un enfoque integral, deberá garantizarse la concordancia entre éste y los demás procesos de planificación, con la mayor anticipación posible. Asimismo, si el equipo de gestión estratégica decidiese optar por un plan de carácter integral, debería identificar con claridad qué elementos de los diversos planes considerará, y a qué nivel del plan operativo general. Será necesario combinar algunas actividades previstas en planes separados, mientras que otras actividades deberán presentarse en un plan de trabajo más detallado correspondientes a una unidad o departamento de la EFS. Para tomar esta decisión, el equipo de gestión estratégica debería consultar

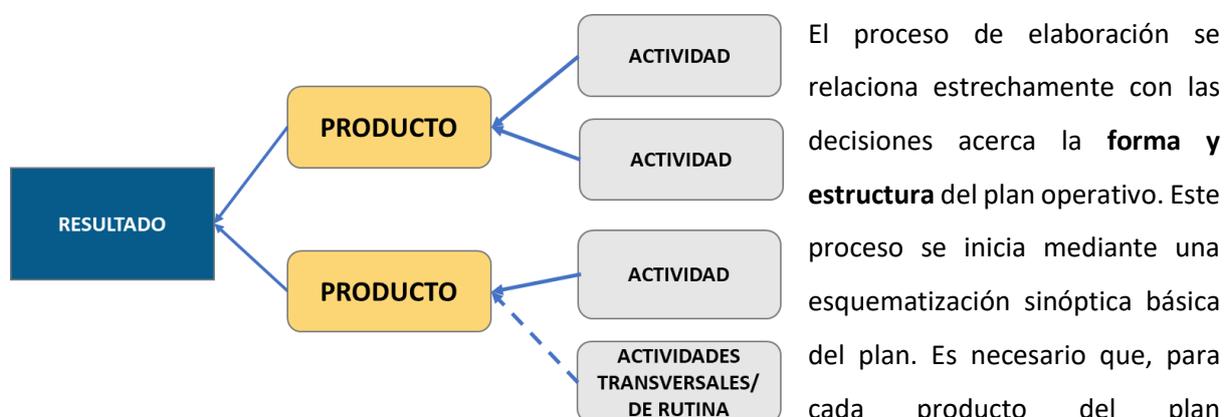
con el resto de la dirección y determinar sus preferencias teniendo en cuenta el monitoreo y la toma de decisiones sobre la base del plan operativo. El equipo también debería solicitar a la gerencia intermedia y las diferentes unidades funcionales que expresen sus opiniones acerca del modo en que ellas consideran que pueden contribuir al plan estratégico para el año en cuestión, y cuáles son sus prioridades.

La siguiente decisión se relaciona con **la estructura y los elementos esenciales** del plan operativo, además del plazo que éste debería abarcar. El plan operativo debería responder a una estructura que se adecue muy bien a la EFS y permita un seguimiento sencillo. Es sumamente aconsejable lograr una concordancia clara y discernible con la estructura del plan estratégico, dado que esto visibiliza de forma generalizada la función del plan operativo como vehículo para implementar la estrategia de la EFS, y facilita la toma de decisiones. El plan operativo también podría adecuarse a la estructura organizacional de la EFS, o incluso al formato de su presupuesto. En cuanto al plazo, es altamente recomendable que el proceso de planificación operativa avance en paralelo con el proceso de elaboración del presupuesto. Este plan operativo debería estar listo y aprobado antes del inicio del ejercicio fiscal anual.

Finalmente, el equipo de gestión estratégica también debería decidir acerca del **nivel de detalle de las actividades** incluidas en el plan operativo. De acuerdo con el enfoque integral, es aconsejable que las actividades se mantengan en un nivel de agregación relativa, para brindar a la gerencia un panorama de conjunto claro y sencillo acerca de toda la labor de la EFS. Luego, los detalles podrían especificarse en planes de nivel inferior, por ejemplo, de unidades o equipos de la EFS. Otra consideración importante es el grado de madurez y experiencia de la EFS en lo relativo a la planificación y gestión operativas. Es posible que un equipo de gestión menos experimentado tenga buenas razones para elaborar un plan dotado de un grado substancial de detalle, que permita una mayor supervisión y control de la implementación desde los niveles directivos superiores. Cuando se trate de EFS más maduras, las actividades podrían definirse con mayor amplitud, para otorgar a la gerencia intermedia suficiente flexibilidad y responsabilidad para determinar y conducir las tareas detalladas correspondientes a cada actividad.

## B. Redacción del plan operativo

Figura 8.4 Vínculo entre resultados, productos y actividades



El proceso de elaboración se relaciona estrechamente con las decisiones acerca la **forma y estructura** del plan operativo. Este proceso se inicia mediante una esquematización sinóptica básica del plan. Es necesario que, para cada producto del plan estratégico, el equipo de gestión estratégica considere el enfoque a adoptar para resolver las deficiencias de capacidades identificadas y su secuencia. A partir de allí, el equipo también debe identificar las actividades anuales necesarias para solucionar las diversas deficiencias de capacidades (Figura 8.4). Asimismo, debe organizarlas en un orden cronológico. Tal vez resulte necesario realizar diversas actividades diferentes de forma paralela y convergir hacia un producto deseado, o que el resultado de una actividad constituya el prerrequisito para iniciar la siguiente. El equipo también debería considerar qué capacidades será necesario abordar recién en un período anual posterior.

Por ejemplo, la EFS ha identificado el mejoramiento de las auditorías de desempeño para ajustarse a las ISSAI como un producto de su estrategia. Dado que para la EFS esta es una tarea nueva, ella ha identificado diversas capacidades organizacionales, como la metodología para la realización de auditorías de desempeño, un mecanismo de aseguramiento de la calidad, y procedimientos para la realización de consultas acerca de la selección de temas con partes interesadas externas. La EFS también debe contratar y capacitar personal de auditoría de desempeño apto para garantizar la idoneidad profesional. En el primer año de la implementación de la estrategia, es posible que la EFS decida centrarse en trabajar en la metodología y la contratación del personal seleccionado. El plan operativo deberá incluir actividades relacionadas con esas capacidades, que podrían desarrollarse en paralelo (si, por ejemplo, la redacción de la metodología se encomendase a un consultor o un equipo de la EFS) u organizarse secuencialmente. En este caso, el plan operativo incorporaría en primer término las actividades relacionadas con la contratación de personal, y luego una actividad vinculada con la elaboración de un borrador sobre la metodología aplicada a la auditoría de desempeño. La puesta a prueba e implementación piloto de esa metodología y la contratación y capacitación de los auditores de desempeño adicionales podrían dejarse para el segundo y tercer año.

Como se mencionase anteriormente, es necesario definir las actividades de forma **clara y específica**. Ellas deberían orientarse a la acción –ello significa enfocarse en la ejecución– y poder implementarse de forma realista. Cada actividad debería suplementarse con un hito que especifique cuál es el resultado final de la actividad. Cuando se trate de actividades que abarquen la mayor parte del plazo previsto en el plan operativo, los hitos pueden dividirse en función de las expectativas asociada a la labor realizada dentro de un período, por ejemplo, dentro de cada trimestre. A modo ilustrativo, si una actividad se centrare en la realización de una auditoría, un hito para el primer trimestre sería la finalización de un borrador de informe, mientras que, para el segundo trimestre, el hito podría consistir en que este informe tenga la aprobación del titular de la EFS. Los plazos también son importantes y en ellos deberían tenerse en cuenta los picos de trabajo de la entidad. Por ejemplo, no deberían programarse capacitaciones durante el período en que deben finalizarse informes de auditoría.

Una vez asignadas las actividades adecuadas para todos los productos, básicamente se dispone de un plan de aquello que ha de realizarse. Si embargo, será necesario que el equipo de gestión estratégica agregue más elementos para asegurar la implementación efectiva, es decir, los componentes que completan el plan operativo (Figura 8.5).

**Figura 8.5 Posibles elementos del plan operativo**



Un factor importante es la **responsabilidad**. ¿Quién es responsable y, en última instancia, debe rendir cuentas por cada actividad? Las responsabilidades podrían incluir varios niveles, como la de un gerente superior por un proceso, pero con una unidad o departamento que realicen de forma colectiva lo que en efecto constituye el grueso de la labor, asignándose a otras unidades la responsabilidad por realizar determinadas contribuciones.

Otro elemento que el plan operativo debería incluir es una **especificación de los recursos financieros y demás recursos necesarios**, entre los que se destaca especialmente el tiempo del personal. Además, podría incluirse la identificación de potenciales riesgos operativos que harían peligrar la implementación del plan, o un seguimiento del progreso en la ejecución de las actividades. El plan

operativo debería vincularse con el registro de riesgos de la EFS (remitirse a la Sección 11.5 sobre gestión de riesgos). En él deberían considerarse los riesgos más probables y potencialmente más serios, y las medidas de mitigación correspondientes, al menos para el nivel de productos y, posiblemente, para las actividades principales. Cuando se trate de un enfoque de la planificación operativa centrado en la concordancia en lugar de la integración, una referencia a actividades interrelacionadas de otros planes puede resultar sumamente útil.

### C. Finalización y continuidad

Dado que el plan operativo está concebido para perfilar la labor de todos los integrantes de la organización durante todo el año, es necesario que la dirección lo apruebe y el personal asuma la propiedad del plan. Es posible que se precisen varias instancias de diálogo con la dirección, según el grado de participación en el proceso precedente. Y debería preverse suficiente tiempo para ello. El Cuadro de texto 8.2 contiene un conjunto de preguntas que pueden utilizarse a modo de lista de control definitiva para garantizar la calidad del plan operativo. Finalmente, es necesario distribuir el plan operativo a todo el personal para que sus integrantes asuman la responsabilidad de implementarlo.

#### **Cuadro de texto 8.2 Lista de control sobre la calidad de la planificación operativa**

- ¿Se encuentran todas las actividades previstas en el plan operativo claramente vinculadas con los productos en la estrategia de la EFS?
- ¿El documento, contiene todos los elementos básicos del plan estratégico? ¿Expresa la esencia de la estrategia de la EFS?
- ¿EL plan, abarca todas las actividades de la EFS (de auditoría y ajenas a ella) o por lo menos es concordante con otros planes?
- ¿De qué modo aborda el plan las actividades de rutina corrientes, por ejemplo, la gestión financiera?
- ¿Los recursos identificados, resultan suficientes para lograr los productos deseados?
- ¿Los plazos, son realistas?
- ¿Se indica en el plan quiénes son los responsables por cada actividad?
- ¿Se expresan todos los elementos de forma clara y específica?
- ¿Se han identificado riesgos de carácter operativo?
- ¿El documento del plan, es de lectura y comprensión sencillas para las partes interesadas?
- ¿El contenido, se encuentra estructurado de forma lógica?
- ¿El documento, es visualmente atractivo?

## Capítulo 9: Monitoreo del desempeño

El monitoreo del desempeño de la EFS es una función continua que abarca la totalidad del período de gestión estratégica. La información emergente de un sistema de monitoreo permite a la EFS y a sus partes interesadas claves controlar los progresos realizados respecto a los planes estratégicos y operativos, y tomar decisiones basadas en hechos.

Es importante tener en consideración que, aunque el monitoreo del desempeño es una función que corresponde al dominio de la implementación de la estrategia, los fundamentos del marco de monitoreo de la EFS ya deberían establecerse al elaborar la estrategia de la entidad. En el plan estratégico deberían especificarse los indicadores de desempeño, las bases de referencia, las metas y los hitos pertinentes a cada producto y resultado con cuyo logro la EFS se ha comprometido.

En este capítulo se describen dos elementos importantes de un sistema de monitoreo para la EFS. En la Sección 9.1 se analiza el concepto de marco de monitoreo, que mide los diferentes niveles del marco de resultados correspondiente a la estrategia de la EFS. En la Sección 9.2 se expone la necesidad de disponer de un plan de monitoreo donde se detalle el modo en el que la EFS deberá supervisar los progresos realizados con relación al marco de monitoreo.

### 9.1 Marco de monitoreo

Para que una EFS pueda realizar un seguimiento de la implementación de su plan estratégico, es necesario que disponga de un marco de monitoreo. En este marco se establecen los indicadores de desempeño, las bases de referencia, los hitos y las metas de la EFS que ayudarán a determinar si las capacidades, los productos y los resultados planificados expresados en la estrategia de la entidad exhiben avances y se están logrando. Un marco de monitoreo supone la existencia de varios elementos esenciales que en este capítulo se abordan de forma separada:

- **Indicadores:** una medida cuantitativa o cualitativa del nivel de consecución de los cambios previstos, en especial, en términos de productos y resultados.
- **Base de referencia:** la situación del indicador al inicio del período estratégico.
- **Hitos y metas:** el nivel que un indicador debería haber alcanzado en un determinado momento.

#### A. Indicadores

Un indicador es simplemente ‘aquello que se medirá’. Debe ser mensurable, tanto teóricamente como en el contexto de la realidad práctica de la EFS. Los indicadores deberían relacionarse con áreas de

desempeño abordadas por plan estratégico de la EFS en los niveles de capacidades, productos y resultados de la entidad.

Los indicadores deberían poseer un conjunto de características. No deberían tener un formato prescriptivo (por ejemplo, “mejorar el desempeño”), ni incluir la base de referencia o las metas a futuro (que constituyen un componente separado del sistema de medición del desempeño). Pueden ser cuantitativos o cualitativos. Los indicadores cuantitativos (numéricos) son relativamente sencillos de medir. Los indicadores cualitativos son más descriptivos y a menudo precisan de criterios de medición adicionales. La Tabla 9.1 contiene ejemplos de indicadores adecuados e inadecuados

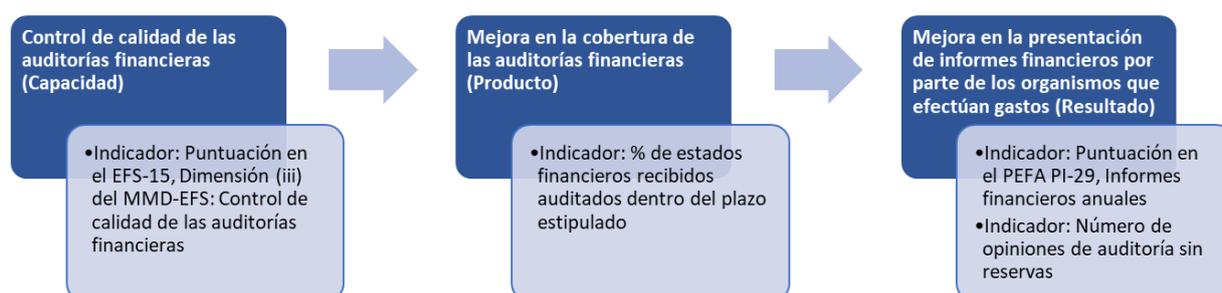
**Tabla 9.1 Ejemplos de indicadores adecuados e inadecuados para medir el desempeño de una EFS**

Resultados pretendidos de la estrategia de la EFS	Indicadores inadecuados	Debilidades	Indicadores adecuados	Observaciones y necesidades relativas a las fuentes de datos
<b>Auditorías de desempeño basadas en las ISSAI (producto)</b>	Calidad general de la auditoría de desempeño.	Falta de indicación de lo que se medirá.	Porcentaje de auditorías de desempeño realizadas por la EFS durante el año, que han pasado la revisión de aseguramiento de la calidad de la entidad.	Esto implica que es necesario que la EFS disponga de un sistema de aseguramiento de la calidad, y que éste permita realizar una evaluación cuyo resultado sea aprobado/desaprobado aplicando las normas de auditoría pertinentes de la EFS.
<b>Publicación puntual de los informes de auditoría (producto)</b>	Incrementar el porcentaje de los informes de auditoría publicados a un 50%.	El indicador incluye tanto un elemento prescriptivo (incrementar) como un objetivo (50%), pero ninguna definición acerca de la población o puntualidad.	Porcentaje de informes de auditoría realizados por la EFS durante el año, publicados dentro de los tres meses de su finalización.	Posiblemente la EFS tenga que considerar qué informes de auditoría se espera se publiquen (es decir, ¿conducen todas las auditorías financieras a la publicación de un informe de auditoría?), e implementar un sistema para registrar la fechas en las que los informes de auditoría se hayan concluido y publicado.
<b>Audidores financieros competentes (capacidad).</b>	Cantidad de auditores financieros capacitados.	No se especifica qué significa ‘capacitados’ y a qué niveles deberían estar capacitados los auditores en diferentes categorías.	Cantidad de auditores financieros que alcanzan los requisitos relativos a las competencias, aptitudes y experiencia	Esto implica que la EFS deberá definir el grado de competencia, aptitud y experiencia correspondiente a cada nivel de auditor financiero, además de un sistema para monitorear a los

			correspondientes a su categoría.	auditores sobre la base de estos requisitos.
<b>Hallazgos de auditorías de desempeño y recomendaciones pertinentes de alta calidad (producto)</b>	Relevancia de las recomendaciones de las auditorías de desempeño para las entidades auditadas.	Supone la aplicación de criterios específicos en materia de “relevancia”, cuya medición puede ser complicada.	Puntuación asignada al Indicador 13 (iii) del MMD-EFS: “Presentación de informes sobre auditorías de desempeño”.	Esto implica que las EFS debe realizar una evaluación mediante el MMD-EFS, o por lo menos evaluar esta dimensión, según la frecuencia con la que desee medir este indicador.
<b>Seguimiento eficaz de los informes de auditoría por parte del Poder Legislativo (resultado)</b>	Frecuencia de las revisiones de los informes de auditoría en la Legislatura.	No se dice nada acerca de la calidad y los resultados de las revisiones de auditoría.	Puntuación (o calificación) según el indicador PEFA PI-30 Escrutinio legislativo de los informes de auditoría	Esto implica que existe una evaluación PEFA (que no depende de la decisión de la EFS) ya realizada en el momento en que se medirá el resultado.

Uno de los factores más importantes que debe tenerse en cuenta al diseñar indicadores es el nivel al que se refieren. Cuando se diseñan indicadores correspondientes al nivel de resultados, ellos deberían medir específicamente aquellos resultados a los que la EFS contribuye a través de sus auditorías y demás tareas, pero cuyo control excede a la entidad. Los indicadores a nivel de productos deberían medir directamente el producto, vale decir, el resultado directo de la labor de la EFS. Si la EFS se propone diseñar indicadores vinculados con el nivel de capacidades, ellos también deberían referirse directamente a las capacidades. Un marco de monitoreo con indicadores erróneos a nivel de resultados carece de idoneidad para medir la consecución de éstos. A continuación, se brinda un ejemplo de indicadores a diferentes niveles.

**Figura 9.1 Ejemplos de indicadores correspondientes a una cadena de resultados en los niveles de capacidades, productos y resultados**



Para decidir cuáles son los indicadores más adecuados para cada objetivo, el equipo de gestión estratégica de la EFS debería reflexionar acerca de los objetivos propuestos. ¿Qué es exactamente lo que cambiará? ¿Para quién es? Si se espera una mejora en determinados aspectos, ¿qué consideraríamos “adecuado”? ¿Cuáles son las cualidades definitorias de los productos?

Aunque no existen reglas fijas para escoger indicadores vinculados con los diferentes resultados, dos acrónimos reconocidos pueden orientarnos, ellos son SMART y CREAM (por sus siglas en inglés).

**Tabla 9.2 Definiciones de los indicadores SMART Y CREAM**

<u>Indicadores SMART</u>	<u>Indicadores CREAM</u>
<b>Específico:</b> el indicador es exacto, definido y expresa claramente lo que se medirá sin que quede margen de ambigüedad alguno para aquellos que lo monitorean.	<b>Claro:</b> el indicador carece de ambigüedad en cuanto a lo que se medirá.
<b>Mensurable:</b> el indicador puede medirse tanto en términos teóricos como en las circunstancias específicas de la EFS. Y puede hacerse referencia tanto a métodos de medición de índole cuantitativa como a observaciones cualitativas objetivables.	<b>Relevante:</b> en los hechos, el indicador mide el resultado específico que le ha sido asignado.
<b>Asequible:</b> el indicador es asequible mediante los recursos humanos y financieros que se proyecta estarán a disposición de la EFS.	<b>Económico:</b> el indicador es mensurable regularmente dentro de las limitaciones de recursos de la EFS. Esto se refiere tanto a recursos humanos como financieros. Los recursos necesarios para medir el indicador no deberían superar su utilidad y capacidad.
<b>Relevante:</b> en los hechos, el indicador mide el resultado específico que le ha sido asignado.	<b>Adecuado:</b> los indicadores combinados permiten a la EFS medir el progreso realizado hacia la consecución de los objetivos.
<b>Limitado en el tiempo:</b> el indicador expresa no solo aquello que debería lograrse, sino además los plazos correspondientes.	<b>Monitoreable:</b> el indicador puede medirse de manera realista con regularidad, proveyendo información de manera reiterada y continua.

Fuente: UNDP (2009) Handbook on Planning, Monitoring and Evaluating for Development Results.

No será posible disponer en todos los casos de indicadores que cumplan estrictamente con los criterios SMART y CREAM, lo cual tampoco es necesario. El equipo de gestión estratégica debería considerarlos como principios orientativos. El requisito principal es que los indicadores utilizados permitan a la EFS observar las variaciones del desempeño a lo largo del tiempo.

Debería mantenerse un número razonable de indicadores. Monitorear constantemente demasiados indicadores se convertirá en una tarea complicada. Por ende, el personal la EFS deberían concentrarse en un número reducido de indicadores, cada uno de ellos dotado de cualidades informativas respecto al resultado o producto que se supone medirán. Aunque los indicadores siempre tienen una

especificidad contextual, lo aconsejable, como regla general, es concentrarse en dos o tres indicadores por resultado, y en uno o dos por producto.

Finalmente, es importante no confundir los indicadores con los resultados, es decir, el producto, el resultado (en tanto consecuencia de la actividad de la entidad) o el impacto. El objetivo de los esfuerzos orientados al desarrollo y demás actividades de la EFS debería seguir siendo la consecución de resultados, no el mejoramiento de los indicadores. Asimismo, los indicadores no prueban de por sí el logro de un objetivo, no obstante, constituyen un indicio confiable de que el cambio deseado se ha producido.

#### B. Bases de referencia, hitos y metas

La **base de referencia** de un indicador es la situación de éste al comienzo del período de gestión estratégica. Por ejemplo, para un indicador como *porcentaje de recomendaciones de auditoría implementadas dentro del año de su formulación*, ello podría ser un 10 por ciento al comienzo del período de gestión estratégica. Una fuente relevante para los datos vinculados con la base de referencia es la evaluación de la situación actual realizada al inicio del ciclo de gestión estratégica. La base de referencia es importante porque permite una comparación retrospectiva y, por lo tanto, visibiliza el cambio. También es importante para saber en qué nivel pueden establecerse metas hacia el futuro basadas en un criterio realista. Si los indicadores de desempeño se extraen de la evaluación mediante el MMD-EFS, la base de referencia puede inferirse de los resultados de dicha evaluación y la meta puede ser el resultado deseado a futuro respecto al indicador o dimensión pertinentes en una posterior repetición de la evaluación mediante el MMD-EFS, o derivar de la aplicación individual del indicador o dimensión correspondientes.

La **meta**, es el estado deseado del indicador hacia la conclusión del período de planificación estratégica, por ejemplo, la implementación de un 50 por ciento de las recomendaciones de auditoría dentro del año de su formulación.

Los **hitos** son pasos hacia la meta, descripciones del lugar en el que el indicador debería ubicarse en un momento determinado. Según el indicador, lo que éste mide y el grado de intensidad de la tarea requerida para obtener los datos necesarios, las metas podrían establecerse recién a partir de haberse transitado la mitad del período de gestión estratégica, anualmente o incluso semestralmente. Como regla general, la EFS debería medir los progresos registrados en los indicadores relacionados con los resultados con menor frecuencia que aquellos relacionados con los productos, dado que la producción de cambios a nivel de resultados insume más tiempo.

Tabla 9.3 Ejemplo de un indicador, base de referencia, hitos y meta a nivel de producto

NIVEL DE RESULTADOS: Producto de la EFS				
Producto de la EFS 1: Incremento gradual de la cobertura de las auditorías de desempeño (AD)	Base de referencia 2019	Hito 1 2020	Hito 2 2022	Meta 2024
<b>Definición de indicadores:</b>	2	4	8	10
Número de los siguientes sectores/temas abarcados por los informes de AD (durante los cinco años previos): defensa, educación, medio ambiente, salud, infraestructura, desarrollo económico nacional, recaudación de impuestos, policía, GFP, seguridad social.	<b>Logrado:</b>			
	<b>Uso del indicador (propósito, frecuencia)</b>			
	Informe de desempeño anual de la EFS y examen de mitad de período y evaluación final de la implementación de PE			
	<b>Fuentes de datos y responsabilidad por su recopilación:</b>			
	Análisis de la lista de informes de AD presentados: Datos que el departamento de planificación de la EFS tendrá que recopilar			

## 9.2 Plan de monitoreo

El plan de monitoreo es una descripción detallada del proceso de monitoreo de los progresos realizados en función de los indicadores, hitos y metas establecidos en el marco de monitoreo. Por lo general, el marco y el plan de monitoreo se integrarán en un mismo documento, idealmente ya confeccionado al elaborar la estrategia de la EFS. Sin embargo, es posible que una EFS decida trabajar en los detalles del marco y el plan de monitoreo en una etapa posterior, tras haber preparado su primer plan operativo relacionado con la nueva estrategia. Esto permitirá disponer de un proceso de integrado que atienda de forma simultánea las necesidades de monitoreo vinculadas con la planificación operativa y estratégica.

Un plan de monitoreo está integrado por varios elementos que se detallan a continuación:

- **Datos:** el tipo de datos que se recopilarán y su fuente.
- **Frecuencia:** los momentos exactos en los que las mediciones se producirán.
- **Métodos:** los métodos aplicados a la recopilación, verificación y análisis de los datos.
- **Responsabilidades:** las personas a cargo de la recopilación, verificación y análisis de los datos.

### A. Tipos y fuentes de datos

Se necesitan datos diferentes para medir el desempeño a nivel de capacidades, productos y resultados en diferentes momentos. Los datos adecuados, analizados de la forma correcta generarán información

conducente a decisiones que se basen en hechos en lugar de percepciones y que sean, en última instancia, convincentes. La determinación de los datos a recopilar depende del nivel de desempeño que se pretende monitorear y de los indicadores específicos.

Debería enunciarse la fuente exacta de los datos correspondientes a cada indicador. En este punto, es esencial asegurarse de que los sistemas de datos especificados generarán los datos exactamente requeridos, con la frecuencia requerida. Esto es algo que a menudo se da por supuesto al idear la forma de medir el desempeño, para luego caer en la cuenta, durante la etapa de recopilación de datos, de que la fuente no concuerda con la definición del indicador. Por ejemplo, se supone que el sistema de aseguramiento de la calidad (AC) de la EFS generará datos sobre el cumplimiento de las normas de auditoría; no obstante, en la práctica, el sistema de AC suele generar informes narrativos carentes de conclusiones específicas de carácter general sobre cada auditoría. Además, si las prácticas en materia de AC de la EFS no están lo suficientemente desarrolladas, puede que resulte difícil depender de los informes de AC como parámetro adecuado del cumplimiento de las normas de auditoría. Por ende, la instrumentación de un sistema idóneo de medición del desempeño también supone que la EFS realice ajustes a sus sistemas subyacentes para generar datos correctos acerca de su desempeño.

Existen dos consideraciones claves para decidir qué datos recopilar: **economía** y **relevancia**. Los datos **relevantes** son aquellos que brindarán la información precisa necesaria para medir cada indicador de desempeño. Otro aspecto específico a determinar es si los datos existentes son suficientes para comprender el desempeño, o si conviene modificar los procesos de la EF para recabar los datos necesarios. En términos simples, se trata de la diferencia entre aquellos datos que la dirección de la EFS *necesita tener* y aquellos que *desearía tener*. Finalmente, si fuese imposible obtener razonablemente datos relevantes, debería considerarse la posibilidad de rediseñar el indicador.

Los datos **económicos** son todos aquellos que pueden recabarse a un costo asequible y de manera oportuna. Una estrategia clave es aprovechar datos existentes que puedan reutilizarse para monitorear el desempeño. Por ejemplo, datos de carácter financiero o relacionados con los recursos humanos. La preocupación debería centrarse en discernir si el costo de recabar dichos datos es proporcional al beneficio obtenido. Los datos acerca de ahorros derivados de la realización de auditorías podrían ser muy útiles, pero onerosos y metodológicamente complicados. Otro ejemplo es el de las encuestas, que, si bien pueden funcionar, requieren ciertas capacidades de parte de la EFS.

## B. Frecuencia de la medición

El sistema de medición del desempeño debería establecer claramente la frecuencia con la que cada indicador se medirá. Ello debería vincularse con el propósito de la medición, en particular, en lo

relativo al modo de utilización de los datos. Un sistema de medición del desempeño solo se sostendrá si tiene aplicaciones muy claras y se integra con los sistemas de gestión básicos de la EFS. Dicho sistema debería utilizarse como insumo para la planificación operativa, y contribuir a las discusiones acerca del ajuste de las operaciones, mantenidas en el marco de las reuniones regulares que la gerencia realiza durante el año. Los datos deberían utilizarse en los informes de desempeño anuales, en las revisiones de desempeño, y como insumo de las revisiones o evaluaciones de la implementación del plan estratégico de la EFS.

Como se señalase anteriormente, el propósito y la frecuencia de las mediciones variarán según los niveles de resultados en los que se mide el desempeño. La frecuencia de medición debería adecuarse a un adecuado equilibrio entre los costos y beneficios asociados a la obtención de los datos. También debería tenerse en cuenta que los resultados a niveles altos, como los que derivan de las actividades propias de la EFS (*outcomes*), difícilmente varíen de manera significativa de un año a otro y, por lo tanto, tal vez no resulten adecuados para la medición anual. A continuación, se presentan una serie de ejemplos relativos al propósito y la frecuencia de las mediciones.

**Tabla 9.4 Propósito y frecuencia de las mediciones**

Nivel de resultados	Propósito de la medición	Probable uso de los datos	Frecuencia de la medición
<b>Capacidades de la EFS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mantener encauzada la implementación del plan operativo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Contribuir a la planificación operativa</li> <li>Contribuir a las decisiones adoptadas en las reuniones regulares de la gerencia</li> <li>Servir como insumo para las revisiones de desempeño (p. ej., de los departamentos/funciones de la EFS)</li> </ul>	Trimestral a anual, según la frecuencia de las reuniones de la gerencia y el costo de recopilación de los datos
<b>Productos de la EFS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Demostrar el modo en que el desempeño de la EFS está variando</li> <li>Demostrar la implementación del plan estratégico</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Informes de desempeño anuales</li> <li>Revisión / evaluación de la implementación del plan estratégico</li> </ul>	Cada 1 a 3 años, según el costo de la recopilación de datos y la rapidez con la que se espera que los indicadores varíen
<b>Resultados de la EFS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comunicar el valor de la EFS a sus partes interesadas demostrando el modo en que ella contribuye a las vidas de los ciudadanos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Informes de desempeño anuales</li> <li>Materiales de comunicación ad hoc</li> <li>Revisión / evaluación de la implementación del plan estratégico</li> </ul>	Cada 1 a 5 años, según el costo de la recopilación de datos y la rapidez con la que se espera que los indicadores varíen

## C. Métodos

En esta sección se siguen tres pasos simples para trabajar con los datos y se desarrolla la cuestión de las decisiones metodológicas que las EFS debe tomar para realizar su labor de monitoreo: recopilación, verificación y análisis de los datos.

En cuanto a la **recopilación de los datos**, la primera pregunta metodológica que surge es qué métodos de recopilación –cuantitativos o cualitativos– son más relevantes y fácilmente obtenibles para el indicador específico. Los datos cuantitativos son de carácter numérico, y muchos los consideran más confiables y objetivos. Los datos cualitativos, por el contrario, tienen un carácter descriptivo, en lugar de numérico. Ambos ofrecen ventajas y desventajas, según la clase de información que la EFS precisa para la presentación de informes y la toma de decisiones. En general, los datos cuantitativos son más sencillos de recopilar y es posible abarcar numerosas fuentes de generación de datos. Es mucho más sencillo analizar los datos de un modo matemático y es fácil replicar los mismos datos para nuevos lotes. Por otra parte, los datos cuantitativos a menudo están despojados de detalles y no siempre brindan la oportunidad de realizar un análisis más profundo. Según su naturaleza, los datos cuantitativos también pueden ser difíciles de obtener, por ejemplo, calcular los ahorros logrados mediante la realización de auditorías no es una tarea sencilla. Los datos cualitativos se recopilan mediante un análisis profundo y dan lugar a información profusa y detallada. Son adecuados para comprender mentalidades, percepciones y sensaciones. Sin embargo, la recopilación de datos cualitativos habitualmente demanda mucho tiempo, y con frecuencia es difícil extraer conclusiones generalizadas de ellos. Los datos cualitativos dependen en gran medida de las habilidades de la persona que los recopila. En muchos casos, una combinación de métodos de recopilación de datos puede ser de utilidad para obtener información significativa.

El siguiente paso es la **verificación** de los datos recopilados. Dado que ellos contribuirán a las decisiones gerenciales de la EFS, es esencial asegurar su validez y confiabilidad. En muchos casos, la verificación de los datos puede realizarse simplemente solicitándole a otra persona que corrobore la corrección de éstos y realice un simple control de calidad. De ser posible, también puede considerarse su triangulación, es decir, su verificación desde otra fuente. Algunas técnicas de recopilación de datos de alto riesgo ameritan la aplicación de procedimientos de verificación más sólidos. Si una EFS deseara calcular los ahorros derivados de la realización de auditorías, debería desarrollar y verificar el método de cálculo utilizado, por ejemplo, con otras EFS que también hayan optado por realizar dicha medición. Otra prueba de verificación posible consiste en determinar si la entidad auditada coincide en que tales ahorros derivan de la realización de la auditoría. Cuando se resuman entrevistas cualitativas, los resúmenes deberían ser verificados por el entrevistado.

Finalmente, algo de suma importancia: los datos deben **analizarse** para extraer información significativa. Ello significa que los datos no procesados deben ponerse en perspectiva, agruparse y analizarse con un criterio matemático para encontrar patrones, conexiones y relaciones. La suma de todos esos pasos permitirá a aquellos que monitorean el desempeño determinar la relevancia contextual de los datos para los encargados de tomar decisiones. Por ejemplo, si la EFS realizase una encuesta entre las partes interesadas, terminará por elaborar hoja de cálculo repleta de datos que en su conjunto no brindan información significativa alguna. Mediante el análisis de estos datos, por ejemplo, a través de la exclusión de anomalías, el cálculo de promedios y el ordenamiento por grupos de partes interesadas, el monitoreo puede generar información significativa, como las respuestas más comunes de determinados grupos, lo que a su vez daría indicios acerca de aquello en lo que la EFS podría concentrarse más.

#### D. Responsabilidades

Al igual que en el caso de las actividades previstas en el plan operativo, corresponde definir las diferentes responsabilidades pertinentes al plan de monitoreo. Esto se aplica a los tres pasos mencionados en la sección anterior: recopilación, verificación y análisis. Todos los niveles de la EFS pueden participar en el monitoreo, según la naturaleza de la tarea y los datos específicos a manejar. Aunque las decisiones específicas acerca del monitoreo, como la frecuencia y las responsabilidades correspondientes, estarán a cargo de la gerencia de la EFS (incluyendo la conformación del equipo de gestión estratégica), diferentes segmentos de la organización podrán aportar diferentes tipos de datos (Figura 9.2). Los auditores, por ejemplo, se ocuparían de registrar las recomendaciones formuladas por ellos, mientras que el Departamento de Recursos Humanos se ocuparía de la recopilación de datos sobre capacitación y desarrollo, y el departamento de comunicaciones monitorearía la presencia de la EFS en los medios.

**Figura 9.2 Responsabilidades de monitoreo de los diferentes integrantes del personal**



además de un plan de monitoreo más detallado en el que se describa el proceso de monitoreo del desempeño de la EFS a aquellos que son responsables por éste. El Cuadro de texto 9.1 contiene una lista de control que puede utilizarse para determinar la calidad de este marco.

**Cuadro de texto 9.1 Lista de control para verificar la calidad del plan de monitoreo**

- ¿Tienen todos los productos y resultados cuando menos un indicador definido?
- ¿Existe un sistema de medición de las capacidades?
- ¿Son todos los indicadores mensurables, tanto en teoría como en el marco de la situación concreta de la EFS?
- ¿Son todos los indicadores específicos y relevantes para las respectivas capacidades, productos y resultados?
- ¿Tienen todos los indicadores un carácter no prescriptivo, evitando describir la meta por sí mismos?
- ¿Contienen todos los indicadores una base de referencia e hitos y metas específicos?
- ¿Se identifican las fuentes de datos correspondientes a los indicadores? ¿Pueden estas fuentes aportar datos adecuados a un costo accesible?
- ¿La frecuencia de la medición del desempeño, se vincula con la forma en que los resultados serán utilizados?
- ¿Se encuentran claramente definidas todas las responsabilidades relativas a la recopilación, verificación y análisis de los datos, así como también a la gestión del sistema en general?

## Capítulo 10: Presentación de informes sobre el desempeño de la EFS

La presentación de informes es una parte integral de la labor de una EFS. Tanto en la norma INTOSAI P-12 como en la norma ISSAI-20, se dispone que las EFS deberían informar públicamente acerca del modo en que gestionan sus operaciones, estar en condiciones de comunicar a las partes interesadas su labor de auditoría de un modo eficaz, y promover la transparencia a través de su labor. La presentación de informes sobre el desempeño también es una parte esencial del ciclo de gestión estratégica de la EFS. Provee evidencias y descripciones narrativas sólidas que justifican las decisiones estratégicas. También permite a la dirección de la entidad tomar decisiones informadas sobre la conducción e implementación, y garantizar el aprendizaje continuo enderezado al logro de los resultados de la estrategia de la EFS.

Este capítulo se inicia, en la Sección 10.1, con un análisis sobre los propósitos esenciales y los atributos principales de la presentación de informes sobre el desempeño de una EFS. En la Sección 10.2 se analiza el rol y las características de la presentación de informes internos, mientras que en la Sección 10.3 se aborda la presentación de informes relacionados con la rendición de cuentas en el plano externo. Finalmente, la Sección 10.4 está dedicada a la cuestión de la propugnación en el contexto de los esfuerzos de las EFS orientados al desarrollo de capacidades y la instrumentación de reformas.

En el Anexo a este capítulo se presentan ejemplos con contenidos sugeridos en función del tipo de informe de desempeño de la EFS.

### 10.1 Propósitos y características esenciales de los informes de desempeño de una EFS

La presentación de informes de desempeño se vincula con la exposición de manera oportuna, confiable, clara y relevante de información acerca del mandato, la estrategia, las actividades, la gestión financiera, las operaciones y el desempeño de una EFS. Sin embargo, para que la EFS esté en condiciones de ejercer la gestión estratégica de forma eficaz, precisará de otros tipos de informes de desempeño a lo largo del año, para cuya confección se recurrirá a la información del sistema de monitoreo, garantizándose el aprendizaje y la mejora constantes. Por lo tanto, las EFS pueden utilizar los informes de desempeño con diferentes propósitos, ya sea para el aseguramiento externo de la labor de la entidad como para facilitar los procesos de implementación en el plano interno. Independientemente del tipo de informes a

---

#### ***Propósitos de los informes de desempeño de una EFS:***

- *Demostrar impacto.*
- *Garantizar la transparencia y rendición de cuentas.*
- *Demostrar mejoras.*
- *Facilitar la conducción y el aprendizaje.*

presentar y los resultados específicos, a continuación, se describen atributos importantes que todo informe de desempeño de una EFS debería poseer:

- **Enfoque en los resultados:** la presentación de informes acerca del desempeño difiere de la presentación de informes sobre actividades. Todo informe debería contener un vínculo claro con los objetivos de desempeño previstos. En muchos casos, ello incluiría un análisis explícito del progreso de la EFS hacia el logro de sus productos y resultados estratégicos.
- **Sustento en evidencias:** la presentación de informes sobre el desempeño es uno de los principales instrumentos que una EFS posee para demostrar su relevancia y servir de ejemplo. Ello significa que sus conclusiones deben evaluarse sobre la base de un análisis equilibrado y estructurado de los diferentes tipos de información para exponer argumentos convincentes. Por lo tanto, la presentación de informes sobre el desempeño depende esencialmente de la existencia de un sistema de medición operativo, además de otras fuentes de datos.
- **Transparencia y carácter prospectivo:** la EFS debería describir de forma transparente su desempeño y las razones que subyacen a éste. Asimismo, debería señalar soluciones constructivas, de carácter prospectivo, para cualquier situación en la que el desempeño sea insatisfactorio.
- **Relevancia:** un error clásico vinculado con la presentación de informes sobre el desempeño de una EFS es la tendencia a sobreabundar en detalles. Especialmente cuando se trata de informes externos, la EFS debería evaluar qué información es relevante y responde a las expectativas del público.
- **Economía:** la presentación de informes sobre el desempeño puede convertirse en una tarea que demande mucho tiempo. Es esencial definir con claridad un proceso, y los roles y responsabilidades asociados a la presentación de informes de desempeño (lo que incluye controles de calidad), que concuerden con las capacidades y minimicen los costos.

## 10.2 Presentación de informes internos

El propósito esencial de la presentación de informes internos es el intercambio de información entre todos los sectores de la EFS para tener un panorama general de la organización, evaluar la factibilidad de las operaciones en curso, permitir la mitigación de los riesgos emergentes, informar a los responsables por la toma de decisiones y al personal, evaluar el desempeño, y responsabilizar a la gerencia y el personal contable en el ámbito interno. Cada informe interno permitirá a la gerencia reevaluar su situación actual y reaccionar en consecuencia. Según el tipo de informe interno de que

se trate (mensual, trimestral o bienal), su contenido, su público destinatario y su objetivo pueden diferir (Tabla 10.1).

**Tabla 10.1 Objetivo, público destinatario y necesidades relacionadas con la información sobre el desempeño según el tipo de informe interno**

	Informes mensuales o trimestrales	Informes semestrales
<b>Propósito / uso</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Progreso mensual o trimestral en función de la implementación del plan operativo.</li> <li>• Conducción de la ejecución para lograr concordancia con la estrategia de la EFS.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Examinar el progreso general en función del plan operativo.</li> <li>• Informar sobre los productos con relación a los resultados.</li> <li>• Explicación de las desviaciones.</li> <li>• Descripción y justificación de los cambios en plan operativo.</li> </ul>
<b>Público destinatario principal</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gerencia intermedia.</li> <li>• Dirección de la EFS.</li> <li>• Personal responsable por la implementación de actividades claves.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dirección de la EFS.</li> <li>• Gerencia intermedia.</li> <li>• Todo el personal de la EFS.</li> </ul>
<b>Información sobre el desempeño</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Información sobre el progreso en función de hitos trazados en el plan operativo.</li> <li>• Monitoreo de los riesgos operativo.</li> <li>• Datos financieros.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Progreso y panorama de los logros realizados en función de las metas anuales vinculadas con productos.</li> <li>• Datos sobre la ejecución del presupuesto.</li> <li>• Datos sobre la utilización del personal.</li> </ul>

Los informes internos deberían abordar *las actividades, la utilización de recursos, los resultados y el desempeño*, con un enfoque en las derivaciones estratégicas de esta información. En este caso, *las actividades* comprenden la labor de auditoría, otras tareas de rutina, y actividades relacionadas con la mejora de las capacidades y el desarrollo de proyectos. Dicha información proviene de la gerencia intermedia (por ejemplo, de los directores de auditoría) y de aquellos que tienen a su cargo otras tareas, de acuerdo con el plan operativo. *La utilización de recursos* incluye la ejecución del presupuesto, y los costos administrativos, operativos y aquellos vinculados con los recursos humanos. La mayor parte de esta información se origina en diferentes unidades funcionales y de apoyo de la

EFS. *Los resultados y el desempeño* comprenden el progreso realizado y los hitos alcanzados hacia la realización del plan operativo, así como también las orientaciones a futuro. Esta parte inevitablemente se origina en la dirección de la EFS. De esa enumeración de contenidos y responsabilidades surge que la presentación de informes internos sirve a un proceso tanto ascendente como descendente. Esto permite a la dirección tener un panorama global consolidado acerca de las diferentes actividades de auditoría, la ejecución del presupuesto y otras actividades, y asegurarse de que los mensajes originados en los niveles más altos lleguen a toda la organización.

Finalmente, los informes internos sirven para sustentar la toma de decisiones dentro del período anual. Una vez recopilados todos los datos, de acuerdo con el plan de monitoreo y los calendarios de presentación de informes, y analizados considerando debidamente los indicadores e hitos correspondientes, es posible realizar una evaluación objetivable con atención a los planes estratégico y operativo. A partir de lo señalado, la presentación de informes con un formato narrativo sirve para resumir el desempeño y disponer de fundamentos sólidos para la toma de decisiones. En el caso de que algunos de los resultados no sean los esperados, lo cual sucede con frecuencia, los datos y el informe resumido deberían posibilitar a la gerencia de la EFS decidir un cambio de rumbo, priorizar actividades, acudir a otros en busca de apoyo, o incluso eliminar actividades.

### 10.3 Presentación de informes externos

La presentación de informes externos (en el caso de muchas EFS, bajo la modalidad informes de desempeño anuales) cumple diferentes propósitos. En primer lugar, persigue una proyección externa. Es una herramienta para que estas entidades rindan cuentas según lo estipulado en la norma INTOSAI P-12 y considerando las expectativas de las partes interesadas. Y puede servir como instrumento de propugnación para involucrar a las partes interesadas en cuestiones de interés común. Al mismo tiempo, un informe externo también puede tener utilidad en el plano interno, por ejemplo, como instrumento de aprendizaje y reconsideración de la estrategia.

Los deberes de una EFS en lo relativo a la **transparencia y rendición de cuentas** se establecen en el Principio 8 de la norma INTOSAI-P12 (*“Las EFS deberían gestionar sus operaciones de forma económica, eficiente y eficaz, y de acuerdo con las leyes aplicables, e informar públicamente acerca de estas cuestiones, según corresponda”*) como parte de su cometido de actuar como organizaciones modelo que lideran mediante el ejemplo. En el contexto de la gestión estratégica, la rendición de cuentas en el plano externo cumple un rol todavía más amplio, ya que el informe de desempeño que se da a publicidad es el vehículo principal de la EFS para demostrar rendición de cuentas respecto a los compromisos asumidos en su plan estratégico. Al igual que el plan estratégico, el informe de

desempeño anual debería tener carácter público, y servir para demostrar cómo la EFS cumple con las promesas y compromisos plasmados en su estrategia. El plan estratégico también constituye una respuesta a las expectativas de las partes interesadas externas claves de la entidad, lo que también conlleva la necesidad de brindarles información sobre el modo en que la EFS avanza hacia el cumplimiento de esas expectativas. En función de las circunstancias legales, es posible que la EFS deba un grado especial de rendición de cuentas a determinadas partes interesadas, como el CCP, lo cual también debe verse reflejado en sus informes externos.

Asimismo, la presentación de informes externos brinda una excelente oportunidad para que la EFS **propugne** sus intereses. En el contexto de la gestión estratégica, existen dos motivos importantes para actividad. En primer lugar, las causas del desempeño de la EFS no siempre se encuentran dentro de su ámbito de control directo. Ellas dependen de los recursos disponibles, el marco legal y la cooperación brindada por las entidades auditadas. La EFS puede informar públicamente acerca de cualquier deficiencia y propugnar la recepción de mayores insumos de las instituciones de las que depende. En segundo lugar, incluso cuando la EFS tenga un buen desempeño a nivel de productos, siempre depende de otras instituciones para generar resultados. En este caso, la entidad puede propugnar la utilización de los resultados de su labor por parte de terceros y, de ese modo, acrecentar el impacto logrado.

Finalmente, incluso los informes externos pueden servir a los fines internos de la **estrategia** y el **aprendizaje**. Un informe externo debería brindar un panorama consolidado del desempeño que exceda un mero relato del nivel de cumplimiento de cada indicador. Ello le permite a la EFS observar las causas que subyacen al buen y al mal desempeño, y actuar en consecuencia.

#### 10.4 Rendición de cuentas y propugnación

Para que un informe externo cumpla sus funciones en términos de rendición de cuentas y propugnación, es necesario que se centre en el desempeño, en lugar de en la actividad. Para lograr ese propósito con un criterio de consolidación, es necesario que la EFS reconsidere su cadena de valor integral, desde los resultados hasta los productos, incluidas sus capacidades y actividades. El informe debería señalar claramente las razones subyacentes al buen y al mal desempeño mediante la reflexión acerca de las vinculaciones entre los elementos que componen dicha cadena de valor. Por ejemplo, podría señalarse si una actualización del protocolo de control de calidad y la capacitación del personal a nivel de capacidades han derivado en una mejora de la calidad y puntualidad de las auditorías financieras a nivel de productos, y en última instancia, en una mejora en la gestión de las finanzas públicas, cumpliéndose de ese modo los requisitos de la EFS en materia de rendición de cuentas

respecto a esa parte de su estrategia. También podría informarse acerca de las muy limitadas posibilidades de contratar personal debido a la presencia de una comisión de la función pública que dificulta mucho la constitución de una unidad de auditoría de desempeño funcional (capacidad), lo que impide a la EFS generar puntualmente auditorías de desempeño de alta calidad (producto) para, en última instancia, contribuir a una mejora en la gestión de las finanzas públicas (resultado). La EFS también podría informar sobre la falta de implementación de las recomendaciones, lo que hace imposible que un producto de alta calidad (auditoría de desempeño) facilite el logro de un resultado positivo. Por lo tanto, la entidad recurriría a la función de propugnación de la presentación de informes externos para acrecentar el impacto de los resultados de su labor.

Las funciones de rendición de cuentas y propugnación de la presentación de informes externos responden a diferentes preguntas. La pregunta principal de la función de rendición de cuentas es en qué medida la EFS cumple con las expectativas. Ello incluye:

- ¿De qué modo se desempeña la EFS en función de sus objetivos?
- ¿Hasta qué punto funciona la cadena de valor planificada?
- ¿Qué hizo la EFS para lograr esto?
- ¿Y qué hizo la EFS para mitigar los riesgos?

Las principales preguntas relacionadas con la función de propugnación se vinculan con el modo en que las partes interesadas externas pueden ayudar a la EFS. Ello incluye:

- ¿Qué insumos externos contribuyen al desempeño de la EFS?
- ¿Dónde es necesario que las partes interesadas actúen para convertir los productos en resultados?

Una de las cuestiones más acuciantes para aquellos que tienen la responsabilidad de elaborar informes externos es cómo deberían dar cuenta de un desempeño insuficiente. Puesto que la rendición de cuentas y la transparencia se encuentran inexorablemente ligadas, un informe externo no puede dejar de mencionar las deficiencias en el desempeño. Antes bien, el informe debería apuntar a explicar y analizar de forma clara los motivos subyacentes a la falta de progresos. En él también deberían señalarse medidas correctivas y soluciones constructivas relacionadas con el camino por delante. De ese modo, la EFS puede liderar mediante el ejemplo no solamente cuando se trata de tener un desempeño destacado, sino también cuando corresponde mostrarse abierta y dispuesta a aprender de los desafíos afrontados y los errores cometidos en la búsqueda de un mejor desempeño.

## Capítulo 11: Toma de decisiones estratégicas y gestión de riesgos

La toma de decisiones estratégicas tiene un papel central en la implementación y es la piedra angular de la gestión estratégica. Abarca los cinco principios de la gestión estratégica de las EFS, es decir: debería ser realista, simple, inclusiva, enfocada en los resultados y orientada a la gestión del cambio. El propósito de este capítulo es explicar en primer término el concepto de toma de decisiones estratégicas, y ubicarlo en el contexto de las EFS (Sección 11.1). Luego se procede a explicar cómo los diferentes estilos de toma de decisiones tendrán su efecto y determinarán en qué medida la toma de decisiones constituye un proceso formalizado y estructurado, basado en el uso objetivo y sistemático de la información acerca del desempeño (Sección 11.2). En la Sección 11.3 se presenta un enfoque práctico para garantizar que la toma de decisiones estratégicas se ejerza en función de la persecución de la finalidad estratégica, pero sin apartarse de las evidencias. Finalmente, en la Sección 11.4 se aborda la cuestión de la gestión de riesgos como un área clave en la que deberá ejercerse la toma de decisiones estratégicas.

### 11.1 Toma de decisiones estratégicas: concepto y objetivos

La toma de decisiones estratégicas es un elemento clave de la gestión estratégica centrado en el logro del desempeño y los resultados. Supone una iteración constante entre la planificación, la implementación y el monitoreo para la realización de elecciones de carácter estratégico y operativo en orden a conducir la dirección y el desempeño de la EFS. Henry Fayol, el fundador de la teoría de la gestión moderna, decía que “*gestionar es pronosticar y planificar, organizar, ordenar, coordinar y controlar*”. Por ende, la toma de

---

***Toma de decisiones estratégicas: la realización de elecciones destinadas a facilitar el desempeño sobre la base de la comparación entre la dirección estratégica y las realidades de implementación, con sustento en la información sobre el desempeño.***

---

decisiones estratégicas consiste en combinar dirección estratégica y realidades de implementación, según lo reflejado por la información sobre el desempeño obtenida mediante el sistema de monitoreo, y tomar decisiones informadas a partir de esos fundamentos.

Los objetivos principales de la toma de decisiones estratégicas son: (1) aprender y mejorar; (2) conducir y controlar la implementación; y (3) garantizar la rendición de cuentas. Para cumplir con esos objetivos en el contexto de la EFS, la toma de decisiones estratégicas se ejerce en cuatro niveles principales (Figura 11.1).

**Figura 11.1 Niveles y objetivos de la toma de decisiones estratégicas, incluyendo la información sobre el desempeño (ID) necesaria**

Elaborar el plan estratégico	Conducir la implementación	Ajustar el plan estratégico	Justificar el desempeño
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Decidir acerca de la dirección estratégica y los resultados</li> <li>• ID sobre el estado de situación actual (MMD-EFS)</li> <li>• ID como <u>herramienta para el aprendizaje</u></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ajustar y conducir la implementación operativa</li> <li>• ID sobre progresos con relación a bases de referencia e hitos establecidos</li> <li>• ID sobre la GRH, presupuestación y otros sistemas</li> <li>• ID como <u>herramienta para la conducción y el control</u></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Como respuesta a realidades de implementación y cambios en el entorno externo significativos</li> <li>• ID sobre las causas fundamentales del desempeño</li> <li>• ID como <u>herramienta para el aprendizaje y la conducción</u></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Concordante con las obligaciones relativas a la presentación de informes</li> <li>• Responder a presiones reputacionales y políticas</li> <li>• Liderar mediante el ejemplo</li> <li>• ID como <u>herramienta para la rendición de cuentas</u></li> </ul>

#### A. Toma de decisiones con criterio anticipatorio para el aprendizaje y el mejoramiento

En primer lugar, la toma de decisiones forma parte del proceso de elaboración del plan estratégico. Esto es lo que se conoce como toma de decisiones con criterio anticipatorio y se relaciona con la decisión acerca de un estado pretendido del desempeño de la EFS y la elección del curso a seguir preferido para el logro de ese estado (Raczkowski, 2016). Los temas relacionados con la toma de decisiones estratégicas y la priorización en el contexto de la elaboración de estrategia de la EFS fueron abordados en el Capítulo 7 y constituyen una primera expresión esencial de la toma de decisiones estratégicas. El objetivo principal de la toma de decisiones estratégicas en este contexto es realizar elecciones informadas basadas en el desempeño previo, pero con miras a la realización de mejoras a futuro. Por lo tanto, al ejercer este tipo de toma de decisiones estratégicas, la EFS deberá tener en cuenta los resultados de las evaluaciones y revisiones del desempeño, así como también analizar las perspectivas y expectativas de las partes interesadas claves para trazar una dirección a futuro. La visión, preferencias y estilo de la dirección de la EFS darán el formato final a la estrategia de la EFS. El principal objetivo es que la EFS aprenda y mejore.

## B. Toma de decisiones para conducir la implementación

En segundo lugar, y quizá en cierta contradicción con el modo en que se la denomina, la toma de decisiones estratégicas no se trata solamente de realizar elecciones a nivel estratégico. También se vincula con asegurarse de que las decisiones a nivel operativo respalden, promuevan y mejoren el logro de la dirección estratégica de la EFS. Por ende, la toma de decisiones estratégicas es una parte esencial de la realización constante de ajustes, mejoras y elecciones a nivel operativo. Tales decisiones se toman mayoritariamente a nivel de actividades, con miras al logro de los resultados generales deseados a nivel de desempeño establecidos en el plan estratégico. Al realizar tales decisiones, la dirección y la gerencia de la EFS deberán recurrir a datos acerca del logro de hitos y metas de desempeño de carácter operativo. Luego deberán buscar los factores determinantes claves del desempeño operativo y, a posteriori, evaluar la información sobre las realidades de la implementación en función de los productos y resultados previstos en la estrategia de la entidad. Deberá tomarse una decisión acerca del curso a seguir adecuado, y esto posiblemente incluya una nueva priorización de actividades, el cambio de su diseño o secuencia o incluso su discontinuidad. El principal objetivo de la toma de decisiones a este nivel es conducir y controlar la implementación enderezada al logro del desempeño pretendido de la EFS según lo establecido en el plan estratégico.

## C. Toma de decisiones para ajustar la estrategia de la EFS

Un tercer nivel de la toma de decisiones estratégicas se refiere a la realización de ajustes y cambios a nivel estratégico al propio plan estratégico. Ningún plan debería formularse de manera rígida. Incluso con la mejor planificación y pronóstico de riesgos, pueden producirse cambios inesperados que hagan necesaria una revisión de la estrategia en su conjunto y no solamente del plan operativo. Por ejemplo, una modificación repentina en la composición del CCP y las expectativas respecto a la EFS, un desastre natural que afecte la capacidad de funcionamiento de la entidad, o una interrupción súbita del apoyo prestado por donantes. Es más, aun cuando no se produzcan acontecimientos inesperados o extremos, las realidades en términos de implementación siempre se verán afectadas por el entorno y el contexto de la EFS y motivarán una adaptación de la estrategia de la entidad. Una modificación del Sistema integrado de gestión financiera (SIGF) del gobierno puede derivar en una redefinición del enfoque de las auditorías de los sistemas de TI en la EFS. Por ejemplo, una modificación de los principios contables, como la adopción plena de un sistema de contabilidad por lo devengado, puede tener derivaciones de gran alcance en cuanto a la naturaleza y el tipo de auditorías realizadas por la EFS. Un escándalo de corrupción a gran escala en el gobierno puede llevar a la entidad a reenfocar su estrategia en el fortalecimiento de la lucha contra la corrupción. En este sentido, la toma de decisiones

estratégicas se centra en examinar en profundidad las lecciones recientemente aprendidas de la implementación del plan estratégico, para lo cual debe verificarse si los supuestos iniciales conservan su validez, considerándose todo cambio producido en el entorno externo de la EFS y las preferencias de las partes interesadas, y decidir qué partes de la estrategia y la implementación mantienen su vigencia y cuáles de ellas requieren un ajuste o incluso su interrupción. Gran parte de este proceso se relaciona con la gestión de riesgos (ver la Sección 11.4 más adelante).

Tales decisiones plantean desafíos particulares, dado que pueden interpretarse como un incumplimiento de las promesas y compromisos asumidos en el plan estratégico de la EFS. Pressman y Wildawky (1978) abordan esta cuestión cuando dicen lo siguiente: *“Las promesas pueden generar esperanza, pero las promesas incumplidas pueden dar lugar a desilusiones y frustración. Concentrándonos en [...] la implementación [...], deberíamos estar en condiciones de acrecentar la probabilidad de que las promesas que se asocian a las políticas se harán realidad. Son menos las promesas que pueden formularse al tomar mayor conciencia acerca de los obstáculos para su concreción, pero son más las que deberían cumplirse.”* Para este nivel de toma de decisiones estratégicas resulta particularmente importante realizar un examen cuidadoso de una multiplicidad de información sobre el desempeño, y contar con una EFS confiada, en condiciones de explicar y justificar los cambios. En este caso, el propósito principal consiste tanto en aprender como en mejorar, y en conducir la implementación.

#### D. Toma de decisiones a los efectos de la rendición de cuentas

Finalmente, la toma de decisiones estratégicas deberá realizarse en concordancia con uno de los objetivos fundamentales de la EFS según la norma INTOSAI P-12, es decir, ser una organización modelo que garantiza la rendición de cuentas respecto a su propio desempeño. Esto incluye la toma de decisiones vinculadas con la necesidad de rendir cuentas ante las partes interesadas claves de la EFS, como la Legislatura. Existe un amplio margen de decisión en cuanto al modo en que el desempeño se presentará, explicará y justificará en el informe de desempeño anual de la EFS, y la forma en que se estructurará el diálogo con las partes interesadas. Será necesario tomar decisiones vinculadas con el modo de responder a presiones políticas, riesgos reputacionales, o amenazas a la independencia de las EFS. En este nivel, la influencia del estilo de liderazgo de la EFS será particularmente determinante, pero también es en este nivel donde la importancia comunicacional de la información sobre el desempeño, especialmente en lo atinente a la consecución de las metas de la entidad en términos de resultados y productos, puede tener un efecto muy contundente.

## 11.2 Estilos de toma de decisiones y necesidades en materia de información sobre el desempeño

Como se demostrase en la sección anterior, los diferentes niveles en los que se ejerce la toma de decisiones y sus objetivos específicos, tienen derivaciones diferentes en cuanto al tipo de información sobre el desempeño que se considerará. Sin embargo, el modo en que las decisiones se tomarán siempre incluye un aspecto normativo. La toma de decisiones estratégicas se produce en la intersección entre la objetividad y el normativismo, encontrándose el estilo de liderazgo y las preferencias de la EFS en constante interacción con el tipo y el volumen de la información objetiva sobre el desempeño que se precisa para adoptar decisiones.

El estilo de toma de decisiones de la dirección de la EFS tendrá una fuerte influencia sobre el tipo, el volumen y el peso de la información sobre desempeño a considerar con relación a una decisión. A esto se hace referencia como la conexión dura o blanda de la información y el juicio acerca del desempeño (Van Dooren, Bouckaert y Halligan, 2015). Las consecuencias potenciales de las decisiones en cuanto al posible impacto en el desempeño de la EFS, también ejercerán un rol.

El modo en que la gente toma decisiones a menudo se vincula con sus características de personalidad. Rowe y Buoulgarides (1994) señalan cuatro estilos amplios de toma de decisiones gerenciales (Figura 11.2):

**Figura 11.2 Estilos de toma de decisiones y propensión a confiaren la información sobre el desempeño (ID)**



Adaptado por Rowe y Boulgarides (1994)

- **Analítico:** orientado a una fuerte necesidad de lograr resultados, planteando nuevos desafíos para ellos mismos (los decisores) y los demás. Se caracteriza por un enfoque positivo de la complejidad cognitiva, la acumulación de datos e información, y la toma de decisiones de un modo más lento, razonable y basado en múltiples posibilidades.
- **Directivo:** orientado al poder; este tipo de toma de decisiones puede vincularse con el deseo de

dominar y subordinar al personal. Se caracteriza por un bajo nivel de complejidad cognitiva y ambigüedad. Este enfoque conduce a una restricción espontánea de la información disponible y las capacidades de toma de decisiones.

- **Conceptual:** guarda similitud con el estilo analítico, pero se orienta hacia la independencia (asociada con la labor creativa) y la necesidad de elogio y reconocimiento. Los responsables de tomar decisiones recurren al idealismo, la conformidad y se orientan a las personas. Su proceso decisorio tiene un horizonte cronológico típicamente estratégico y, por lo tanto, de largo alcance. Antes de tomar una decisión, por lo general recopilan la mayor cantidad de información posible y examinan muchas posibilidades o convocan a mucha gente a participar en un proceso de reflexión (o en consejos).
- **Conductual:** los responsables de tomar decisiones se comunican con facilidad, tienen la capacidad de lograr consensos y una marcada orientación hacia las personas, al mismo tiempo que poseen una baja complejidad cognitiva (pueden considerar suficiente información sobre el desempeño, o no).

Inmediatamente después del estilo de toma de decisiones, otro factor determinante de la necesidad de disponer de información sobre el desempeño es el impacto percibido de la decisión que va a tomarse. No todas las decisiones, aun las de carácter estratégico, tendrán la misma importancia. Por ejemplo, una decisión acerca de la reasignación de recursos humanos y financieros de auditorías de desempeño a auditorías financieras probablemente tenga un peso diferente al de una decisión relativa a la modificación del sistema de la EFS para realizar el seguimiento de las denuncias sobre cuestiones éticas, o la incorporación de un sistema de pagos asociado al desempeño. En general, se considerará que aquellas decisiones que se vinculen con la actividad básica de la EFS, la forma en que se presenta ante las partes interesadas y que implique un apartamiento significativo del *statu quo* organizacional, tienen un impacto mayor, y probablemente justifiquen una mayor necesidad de información sobre el desempeño para sustentar el proceso decisorio. Esta cuestión también se relaciona estrechamente con el tema de la gestión de riesgos, dado que las decisiones de mayor impacto conllevan un riesgo más elevado y, por lo tanto, suponen una mayor dependencia de la información sobre el desempeño para evaluar la situación y decidir el camino a seguir. En la Tabla 10.1 se presenta una tipología ejemplificativa del potencial impacto de los juicios sobre el desempeño en la EFS.

**Tabla 11.1 Tipología de las decisiones sobre la base de su impacto potencial**

Decisiones de menor impacto: posiblemente requieran menos información sobre el desempeño	Decisiones de mayor impacto: posiblemente requieran más información sobre el desempeño
Cuestiones periféricas y atinentes a la organización interna, por ejemplo, cambios en el sistema de archivos, o la incorporación de herramientas para la gestión del desempeño.	<b>Cambios que afectan la actividad básica de la EFS</b> , como la adopción de nuevas metodologías, o el desplazamiento del enfoque de un tipo de auditoría hacia otro.
Cuestiones sin incidencia reputacional, como la formulación de una nueva política sobre retención y promoción del personal.	<b>Cambios que pueden incidir en la reputación de la EFS</b> , por ejemplo, si publicar o no un informe de auditoría crítico, o vinculados con la presentación de informes sobre el seguimiento de las recomendaciones de auditoría.
Decisiones que no conllevan consecuencias significativas en términos presupuestarios o de recursos humanos, como la revisión del Código de ética, o la extensión de la aplicación piloto de una nueva metodología de auditoría de desempeño.	<b>Decisiones que tienen un fuerte impacto en términos presupuestarios o de recursos humanos</b> , como la subcontratación de partes de la labor de auditoría, la introducción de programas de profesionalización a gran escala, o la incorporación de Técnicas de auditoría asistidas por computadora (CAAT).
Decisiones que no afectan el grado de autonomía e independencia de la EFS, como la incorporación de un mecanismo de aseguramiento de la calidad o la modificación de la estructura organizacional de la entidad.	<b>Decisiones que pueden afectar la autonomía o independencia (percibidas) de la EFS</b> . Por ejemplo, aquellas relacionadas con el seguimiento de requerimientos de auditoría presentados por la Legislatura o el Poder Ejecutivo, que abordan con demasiada rigurosidad cuestiones vinculadas con la contabilidad o el control interno, o con comentarios sobre la propuesta presupuestaria del gobierno, cuando su mandato no lo prevé.
Decisiones congruentes con la cultura organizacional. Por ejemplo, la instrumentación de controles de gestión más estrictos cuando la EFS se desempeña en un entorno altamente burocratizado.	<b>Decisiones que no son congruentes con la cultura organizacional</b> , por ejemplo, el fortalecimiento de la autonomía gerencial en un entorno en el que la dirección de la EFS es la que habitualmente toma de forma directa la mayoría de las decisiones.

Adaptado de Van Dooren, Bouckaert y Halligan, (2015).

### 11.3 Principios y proceso de toma de decisiones

Es importante asegurarse de que la toma de decisiones estratégicas se mantenga como un proceso estructurado y, en la medida de lo posible, objetivo y transparente. Si no hubiese un proceso claro, se corre el riesgo de que las decisiones tengan un cariz oportunista y poco transparente, y a menudo, de que no se implementen. El logro del equilibrio entre un proceso que debería ser, por un lado, estructurado y lógico, y por el otro, receptivo a los diferentes estilos de toma de decisiones de la EFS, no es una tarea sencilla. La adhesión a los siguientes tres principios servirá de respaldo a las EFS durante el proceso de toma de decisiones:

- **En la medida de lo posible, sustentar las decisiones en evidencias:** las decisiones bien justificadas se sustentan en un gran cúmulo de evidencias. Aunque los estilos y preferencias personales varían, las evidencias ocupan el centro de una buena decisión.
- **Ser inclusivos al considerar las perspectivas de otros:** una decisión respetada será aquella para la cual se han tomado en cuenta los puntos de vista de aquellas partes interesadas claves en las que esta decisión incide. Esto no significa necesariamente llegar a lograr un consenso entre perspectivas contrapuestas, sino considerar todos los argumentos y ponderar todas las opciones antes de tomar una decisión.
- **Ser transparentes en la comunicación:** para que el personal esté en condiciones de seguir una decisión, debería poder entender sus fundamentos y derivaciones. Por lo tanto, la comunicación es un puntal esencial para la toma de decisiones.

Para contribuir adicionalmente al proceso de toma de decisiones, las EFS podrían adoptar un enfoque según el cual el desafío abordado es examinado mediante la formulación de ocho preguntas claves y sus respuestas.

### Cuadro de texto 11.1 Preguntas orientativas para la toma de decisiones en las EFS

1. ¿Qué resultado pretendemos lograr mediante el cambio propuesto? ¿Lo hemos definido de forma suficiente e inequívoca? ¿Cómo se relaciona este resultado con los resultados propios y los productos enunciados en el plan estratégico de la EFS? ¿Qué consideraciones principales (eficacia, eficiencia, calidad) es esencial tener en cuenta?
2. ¿Disponemos de suficiente información como para tomar la decisión? ¿De no ser así, dónde podemos hallarla?
3. ¿Cuáles son las opciones factibles en cuanto al tiempo, los recursos, la aceptación política, etc. (vincular con los criterios de análisis de factibilidad aplicados al proceso de desarrollo del plan estratégico en el Capítulo 7)?
4. ¿Cuál es el mejor escenario posible que el cambio propuesto traería aparejado?
5. ¿Cuál es el peor escenario posible que el cambio propuesto traería aparejado?
6. ¿Vale la pena ir tras el mejor escenario posible considerando el riesgo de terminar sufriendo las consecuencias del peor escenario posible?
7. ¿Podemos tolerar las consecuencias del peor escenario posible?
8. ¿Nos sentimos cómodos con la decisión / podemos justificarla frente a nosotros mismos y a nuestras partes interesadas?

Adaptado de Baker (2007)

Por ejemplo, una EFS tal vez esté considerando la posibilidad de incorporar la especialidad de auditoría de TI. La primera pregunta clave apuntaría a determinar cuáles serían los resultados concretos que se espera lograr mediante auditorías de TI, y de qué modo contribuirían a los resultados estratégicos del plan organizacional de la EFS, como, por ejemplo, “ser una EFS relevante para los ciudadanos” y contribuir a la “eficiencia de los sistemas de gestión de las finanzas públicas”. Sería necesario que la EFS examine la potencial eficacia de las auditorías de TI, y se pregunte de forma crítica si está realmente bien posicionada para que ellas contribuyan a acrecentar la relevancia de la EFS. Para responder dichas preguntas tal vez debieran considerarse ejemplos sobre la introducción de las auditorías de TI por parte de otras EFS, además de realizar un análisis adecuado de los recursos (habilidades, tecnología, metodología, tiempo) necesarios. Lo que es importante, en dicho análisis también deberían considerarse los costos de oportunidad relacionados con la capacitación del personal, además de las consecuencias plurianuales en materia de costos, por ejemplo, aquellos vinculados con la adquisición de licencias de software, etc. También deberían considerarse el entorno más amplio de la GFP y la factibilidad de realizar auditorías de TI (especialmente en aquellos casos en los que los sistemas gubernamentales de TI/gestión financiera son rudimentarios). Es posible que recabar dicha información desde el inicio no siempre sea sencillo, pero es necesario para tomar una decisión informada. En el mejor de los casos, la EFS estará en condiciones de contribuir al

mejoramiento de los sistemas de TI del gobierno en procura de una mejora en el desempeño del sector público. En el peor de los casos, la EFS habrá empleado una gran cantidad de esfuerzos y recursos sin obtener resultados palpables. Por lo tanto, la gerencia de la EFS debería considerar la compensación de factores entre los mejores y peores resultados posibles, considerando toda la información disponible. Según el estilo de toma de decisiones, la decisión finalmente adoptada podría ir en un sentido u otro.

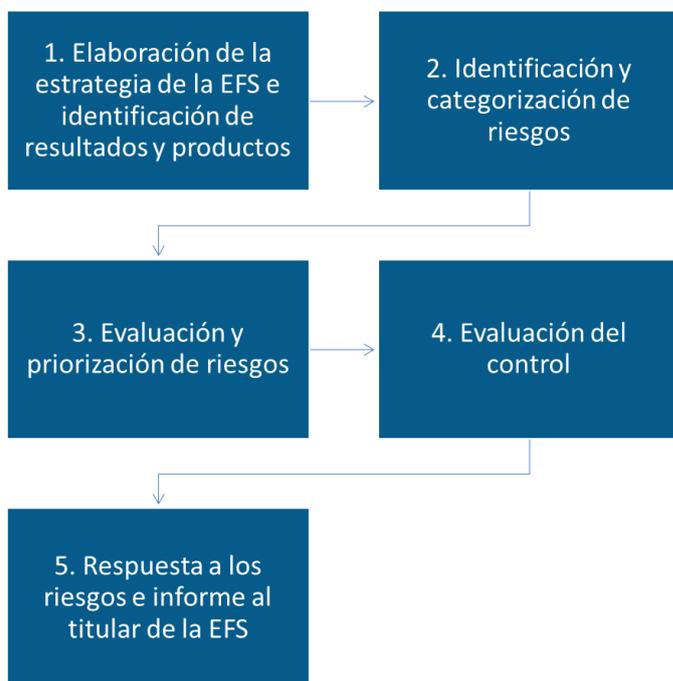
Otro ejemplo. Pensemos en el caso de una EFS cuyos esfuerzos tendientes a lograr una mejor interacción con las partes interesadas (resultado que forma parte de su plan estratégico) se topan con un progreso escaso. Dada la paralización del progreso, tal vez convenga reconsiderar la situación a la luz de las circunstancias actuales. En este caso, las consideraciones importantes se vincularían tanto con la eficacia como con la relevancia. La gerencia de la EFS debería recopilar información detallada sobre los insumos de la implementación (el personal, el financiamiento asignado a actividades destinadas a asegurar el involucramiento de las partes interesadas), los hitos alcanzados, posibles metas a alcanzar en términos de productos (p. ej., el número de descargas del plan estratégico, o el número de consultas y denuncias recibidas de los ciudadanos a través de la nueva línea telefónica), la incidencia y gestión de los riesgos operativos, etc. La pregunta clave a formular es *“¿por qué motivo la implementación no ha sido satisfactoria?”*. En función de ello, la gerencia de la EFS debería formular opciones de cara al futuro, que podrían variar desde descartar cualquier esfuerzo por implementar la estrategia, hasta redoblar los esfuerzos empleados en ella. Es posible que se precise realizar ajustes en diferentes niveles.

#### 11.4 Gestión de riesgos

En las secciones anteriores se ha demostrado que la toma de decisiones estratégicas se vincula estrechamente con el proceso de gestión de riesgos en la EFS. La gestión de riesgos es un componente esencial de la gestión estratégica de la entidad, puesto que incide de forma indirecta en el logro de sus metas y objetivos. La necesidad de que la EFS gestione eficazmente los riesgos deriva de la norma INTOSAI P-12 sobre el Valor y beneficios de las EFS, donde se enfatiza que estas entidades deben ser consideradas instituciones creíbles y confiables que evalúan sus riesgos de forma periódica. Por consiguiente, las EFS deberían instrumentar mecanismos eficaces para afrontar los riesgos y la

incertidumbre, evitar las amenazas externas, y mitigar el potencial impacto perjudicial de sus vulnerabilidades internas<sup>14</sup>.

**Figura 11.3 Proceso de gestión de riesgos de las EFS**



Fuente: Adaptado de EGVBS (2018), basado en COSO ERM 2017

En la Figura 11.3 se presenta un proceso general de gestión de riesgos adaptado a las EFS. El proceso de elaboración de la estrategia de la EFS (1) incorpora un primer ejercicio sobre la identificación y categorización de los riesgos estratégicos (2) – aquellos acontecimientos que, de ocurrir, podrían hacer peligrar el logro de los productos y resultados de la EFS<sup>15</sup>. Con ese fin, el equipo de planificación estratégica debería dedicar tiempo suficiente a discutir y analizar los riesgos que pueden incidir en la

realización del plan estratégico. Algunos de esos riesgos surgirán del análisis FODA (Tabla 11.2)

**Tabla 11.2 Tipología de los riesgos afrontados por las EFS**

Tipo de riesgos	Ejemplos de subcategoría de riesgos	Descripción
<b>Riesgos estratégicos: aquellos que atentan contra las posibilidades de la EFS de llevar a cabo su misión y lograr la finalidad estratégica (resultados y productos) enunciada en el plan estratégico de la entidad.</b>	Riesgos reputacionales	Son los riesgos que pueden incidir negativamente en la integridad, credibilidad y reputación de la EFS, y la forma en que las partes interesadas externas los perciben, influenciados principalmente por actores de los medios de comunicación como los directivos de medios.
	Riesgos éticos	Se relacionan con la integridad, independencia, objetividad, competencia,

<sup>14</sup> Grupo de trabajo de la INTOSAI sobre el valor y beneficios de las EFS (2018): Gestión de los riesgos internos de las EFS e identificación de áreas / programas de alto riesgo en el sector público. Borrador de exposición

<sup>15</sup> Ver también el Cuadro de texto 7.1 en el Capítulo 7.

		comportamiento profesional, confidencialidad y transparencia, factores que, en última instancia, generan la credibilidad de resalta la imagen de la EFS.
	Riesgos legales	Los riesgos que afectarían la independencia de la EFS o su aptitud para cumplir con las normas legales y obligaciones contractuales asociadas a la realización de auditorías o el cumplimiento de responsabilidades jurisdiccionales, u otros requisitos de carácter legal. Ello incluye riesgos relacionados con la independencia financiera.
	Riesgos políticos	Los riesgos que surgen de autoridades y mecanismos de rendición de cuentas poco claros o informales, y/o una supervisión ineficaz o desproporcionada de la toma de decisiones y/o el desempeño.
	Otros riesgos externos	Riesgos que pueden afectar el funcionamiento de la EFS en su totalidad, por ejemplo, el acaecimiento de conflictos o desastres naturales.
<b>Riesgos operativos:</b>  <b>se trata de aquellos riesgos que se relacionan con insuficiencias o deficiencias en la gestión de los sistemas, procesos, estructuras, herramientas y recursos internos de la EFS, además del aquellos que surgen de acontecimientos externos que podrían influir negativamente en sus operaciones.</b>	Riesgos financieros	Riesgos que conducen a la ausencia de dispositivos de gestión y rendición de cuentas sobre los recursos financieros, eficaces, eficientes y transparentes.
	Riesgos tecnológicos	Se relacionan con la idoneidad de las herramientas tecnológicas de la EFS para propiciar el logro de los objetivos estratégicos.

Fuente: Adaptado del WGVBS (2018)

Como se muestra en la Tabla 11.2, durante la etapa de implementación, una segunda categoría de riesgos, los riesgos operativos, también revisten una importancia fundamental. Los riesgos operativos son aquellos que afectan las actividades diarias de la EFS. Posiblemente sea más sencillo ocuparse de

ellos, pero es importante destacar que los riesgos operativos también pueden tener consecuencias en el nivel estratégico. Por ejemplo, puede que una EFS afronte un riesgo operativo derivado de la falta de procedimientos sólidos de adquisiciones y contrataciones. Aunque esta es una cuestión operativa, puede tener consecuencias serias a nivel estratégico. Un proceso de selección defectuoso para la contratación de una firma de auditoría privada que se ocupe del cumplimiento de parte de las obligaciones estipuladas en el mandato de la EFS, puede generar daños de carácter reputacional y ético para la entidad.

A nivel de implementación, la gestión de riesgos implica monitorear la incidencia tanto de riesgos operativos como estratégicos, y tomar decisiones sobre la mejor forma de mitigarlos o reaccionar ante su acaecimiento. Los gerentes controlan los riesgos al modificar el modo en que actúan para incrementar, en la mayor medida posible, sus probabilidades de éxito, a la vez que reducen, también en la mayor medida posible, sus probabilidades de fracaso. Por lo tanto, aunque el proceso de identificación y categorización debería gestarse durante el proceso de elaboración del plan estratégico de la EFS, tales riesgos deberían evaluarse, actualizarse, comprenderse y monitorearse con periodicidad durante la implementación. En consecuencia, es la etapa de implementación el momento en que la gestión de riesgos recibe una atención particular y se convierte en una operación independiente dentro de la EFS, en apoyo de la concreción de la estrategia de la entidad.

Con referencia al proceso descrito en la Figura 11.2, una vez categorizados, los riesgos deben evaluarse en función de su probabilidad de acaecimiento, y del potencial impacto que tendrían en términos de las consecuencias para la EFS, si se produjesen (3). Habitualmente, este proceso se realiza asignando a cada riesgo identificado una calificación basada ya sea en una escala numérica o una escala cuantitativa, o ambas. La probabilidad de materialización de un riesgo puede calificarse en una escala que se extiende desde altamente improbable a recurrente, mientras que el impacto puede variar entre grave y limitado. Para garantizar una evaluación coherente, debería recurrirse a preguntas y criterios específicos.

El análisis de los dos aspectos de los riesgos –probabilidad e impacto– dará lugar a lo que se conoce como mapa de riesgos, que sirve para priorizar qué riesgos es más importante abordar de inmediato, y qué tipo de respuesta, como, por ejemplo, mitigarlos o transferirlos, es más adecuada. La respuesta a los riesgos también depende del entorno de control actual (en especial, cuando se trata de riesgos operativos) de la EFS (4) en cuanto a su eficacia y supuesta idoneidad para responder al posible acaecimiento de riesgos de alto impacto. Una respuesta al riesgo (5) habitualmente se enmarca en una de las siguientes cuatro categorías:

- **Evitar:** un riesgo que debería evitarse es aquel que probablemente acarree consecuencias importantes, en caso de materializarse. Ello significa que la EFS debería recurrir a todo lo que tiene a su alcance para evitar ese riesgo. También puede implicar la interrupción de determinadas actividades para evitarlo. Por ejemplo, es posible que la EFS afronte un riesgo reputacional: el de ser considerada ineficaz debido a los limitados progresos realizados en la implementación de su estrategia. Esto puede poner en riesgo el modo en que los clientes aceptan las recomendaciones de auditoría de la EFS. Para evitar semejante riesgo, la EFS posiblemente decida modificar su estrategia y limitar su alcance y aspiraciones.
- **Reducir:** un riesgo que debería reducirse es aquel que la EFS considera puede limitarse eficazmente tanto en términos de su probabilidad de acaecimiento como de su impacto potencial, de materializarse. Por ejemplo, es posible que la EFS afronte un riesgo reputacional importante debido a los constantes esfuerzos del Poder Ejecutivo por determinar la selección de temas de auditoría por parte de la entidad. Este riesgo puede reducirse mediante la adopción de una actitud proactiva de parte de la EFS, por ejemplo, a través de la realización de actividades dedicadas específicamente a la interacción con las partes interesadas, o el fortalecimiento de la participación ciudadana en las auditorías, dado que la situación descrita puede dañar la forma en que el público percibe a la EFS y, por lo tanto, menoscabar su legitimidad. Asimismo, la EFS debería considerar cómo aplicar eficazmente las actuales herramientas de gestión estratégica a la reducción de riesgos. Por ejemplo, debería evaluar si los valores que ha establecido coadyuvan a la gestión de riesgos, y si existen en esta materia políticas específicas que sean ampliamente accesibles y comprendidas por todo el personal.
- **Tolerar:** esta respuesta se reserva principalmente para aquellos riesgos que se consideran tanto de improbable materialización como de bajo impacto. Por ejemplo, puede que la EFS haya determinado que su marco legal vinculado con la independencia financiera conlleva el riesgo de que el Poder Ejecutivo interfiera para reducir el presupuesto aprobado de la entidad, lo que constituye un riesgo legal. Sin embargo, si tal interferencia no se hubiese producido jamás y la EFS considerase que existen suficientes salvaguardas como para garantizar que el volumen de los recortes sería limitado (por ejemplo, debido a la existencia de un órgano legislativo fuerte e independiente ante el que se pueda plantear la cuestión), la entidad puede optar por tolerar el riesgo.
- **Distribuir:** esta respuesta ante el riesgo se centra en las formas de transferir (parte de) ese riesgo a un tercero. Por ejemplo, si la EFS hubiese venido teniendo una imagen pública debilitada debido a la falta de confiabilidad de sus informes de auditoría financiera y, por

ende, afrontase un riesgo reputacional, una forma de distribuir el riesgo sería subcontratar auditorías financieras con un prestador privado.

En la práctica, el proceso de gestión de riesgos de la EFS debería ser una función gerencial integrada conducida por un funcionario dedicado a la gestión de riesgos que responda directamente a la dirección de la entidad. Un registro de riesgos de la EFS que abarque tanto los riesgos estratégicos como operativos debería servir de apoyo para la revisión regular de las medidas de mitigación planificadas y la evaluación continua de la naturaleza de los riesgos y su incidencia. Es importante lograr un equilibrio entre el control, los costos derivados del control, y una razonable asunción de riesgos. Por ejemplo, una EFS probablemente tendría una baja tolerancia cuando se trate de riesgos éticos, pero tal vez esté dispuesta a asumir un mayor riesgo tecnológico al implementar un nuevo sistema de TI que a corto plazo genere algunos inconvenientes en su labor, hasta tanto todos los integrantes de la EFS conozcan bien las características técnicas del sistema.

La gestión de riesgos debería considerarse como un punto habitual en el orden del día de las reuniones gerenciales de la EFS, procurando consensuar la importancia relativa de los riesgos asociados a los diferentes niveles de la EFS y la responsabilidad individual por de tales riesgos. El Anexo a este capítulo incluye un ejemplo de un registro de riesgos institucionales de la EFS.

La entidad debería evitar a toda costa aquellas situaciones en las que la gestión de riesgos constituye un complemento desvinculado de otros procesos de gestión. La gestión de riesgos también debería ser sistémica y garantizar un análisis constante de los riesgos operativos en diferentes sectores de la EFS que puedan elevarse al nivel estratégico. Debería existir en la entidad una clara asignación de responsabilidades por el monitoreo y la mitigación de riesgos, y la presentación de informes sobre éstos. Finalmente, es importante considerar a la gestión de riesgos como algo más que un mero ejercicio de cumplimiento que se incorpore automáticamente a las decisiones cotidianas (Williams, 2017).

## Capítulo 12: Gestión del cambio, liderazgo, cultura organizacional y comunicación

Un plan estratégico es una hoja de ruta estructurada para la reforma de la institución y organización de la EFS en pro del mejoramiento del desempeño. Contiene una visión específica sobre el cambio y una concepción concreta y reflexiva sobre el modo de lograr intencionalmente ese cambio y transformar la institución. Sin embargo, la práctica nos demuestra que, a pesar de la gran diversidad de herramientas, materiales orientativos y apoyo para la elaboración e implementación de los planes de reformas de carácter estratégico u orientadas al desarrollo de capacidades, aproximadamente un 80 por ciento de las reformas del sector público fracasan en este objetivo clave que consiste en efectuar un cambio organizacional substancial, o “*cambio transformativo*” (McKinsey Centre for Government, 2018). Por ende, según parece, aun los planes estratégicos mejor redactados, respaldados por un proceso de implementación técnica sólido y la toma de decisiones estratégicas adecuadas, pueden resultar insuficientes para que una EFS logre una mejoría en su desempeño según lo previsto en su plan estratégico.

En este contexto, existe un consenso creciente respecto a la necesidad de la gestión del cambio, o un enfoque dedicado a transitar no sólo el cambio técnico, sino también el humano, como factor determinante esencial para plasmar los cambios previstos en los planes estratégicos y otros planes de reforma (Baker, 2007). Según lo demuestra un estudio realizado por el Banco Mundial en 2015, aquellas reformas del sector público en las que a los aspectos técnicos del cambio se les incorporó un componente de la gestión de éste, se logró un mayor grado de mejoras en el desempeño durante el mismo período (Banco Mundial, 2015). En el contexto de las EFS, se ha destacado la existencia de un enfoque explícito en la gestión del cambio como parte de la elaboración de los proyectos para el desarrollo de las capacidades de estas entidades como factor esencial para garantizar la relevancia y eficacia del apoyo brindado (INTOSAI Development Initiative , 2014).

El propósito de este capítulo es cerrar el ciclo de planificación estratégica de las EFS abordando la gestión del cambio y sus elementos esenciales. En la Sección 12.1 se analiza el concepto de gestión del cambio y la razón de su importancia en el contexto de las EFS. En las secciones posteriores se abordan tres factores determinantes del éxito en la gestión del cambio: el liderazgo de la EFS (12.2), la cultura organizacional (12.3), y la eficacia en la comunicación (12.4). En la sección 12.5 se tratan algunas de las herramientas formales y principios flexibles para un proceso de gestión del cambio que acompañe la elaboración e implementación de la estrategia de la EFS.

## 12.1 Concepto y fundamentos de la gestión del cambio

La gestión del cambio se ocupa de los desafíos inesperados de carácter no técnico asociados a la implementación de un nuevo plan estratégico. En otros términos, mientras que la gestión del cambio en su conjunto se centra en el contenido del cambio y el aseguramiento de las mejoras del desempeño, la gestión del cambio se ocupa del proceso que conduce a su producción (Van der Voet, 2014). En ese sentido, (Banco Mundial, 2015) define a la gestión del cambio como *“el proceso de ayudar a la gente a comprender la necesidad del cambio y motivarla a actuar, que da como resultado la producción de cambios sostenidos en el comportamiento”*. Otra definición es la provista por (Baker, 2007): *“La gestión del cambio comprende el proceso, las herramientas y las técnicas para gestionar el aspecto humano de los procesos de cambio, lograr los resultados necesarios, y materializar el cambio de manera efectiva dentro del agente del cambio en su condición individual, el equipo interno, y el sistema más amplio”*.

La premisa principal subyacente a la adopción de un enfoque dedicado a la gestión del cambio como parte integral de la gestión estratégica es que las personas principalmente responsables por la implementación del cambio previsto en un plan estratégico y, por lo tanto, el logro de un mejor desempeño, son a menudo aquellas que pueden oponer mayor resistencia ese cambio (Van der Voet, 2014). Existen diferentes razones por las que el personal puede rehusarse a apoyar las reformas postuladas por la estrategia de una EFS. Tal vez no entienda el porqué de la necesidad del cambio, o quizá no esté de acuerdo con la concepción técnica de las reformas. A menudo, cuando se trata de cambios más técnicos, por ejemplo, la incorporación de software nuevo como el TeamMate, es posible que el personal no esté en condiciones de adaptar sus habilidades a las nuevas exigencias. Cuando la estrategia de una EFS supone cambios organizacionales de amplio alcance, es posible que el personal se oponga debido a los temores e incertidumbres asociados a las modificaciones en el entorno de trabajo, y las posibles consecuencias negativas concomitantes, como la pérdida de un puesto laboral o de autoridad. En algunos casos, es posible que la oposición provenga del personal jerárquico superior de la EFS, especialmente al sentirse avergonzado de admitir que los cambios podrían haberse realizado con anterioridad. Aunque las EFS han dado grandes pasos hacia el logro de una mayor receptividad y capacidad de adaptación ante entornos que se modifican aceleradamente en lo relativo a nuevos temas de auditoría, a menudo, en el plano interno, son menos propensos a aceptar y adoptar el cambio.

Aunque existe un consenso generalizado de que la gestión del cambio es importante, también hay disensos en cuanto a lo que puede constituir un marco exitoso para transitar ese cambio (Van der

Voet, 2014). Hay muchos modelos para planificar la gestión del cambio en el contexto del sector público con un criterio integral. Algunos de esos modelos se tratan con mayor profundidad en el Anexo a este capítulo. La medida en que la gestión del cambio debería formalizarse paralelamente a las reformas técnicas, y los factores principales que inciden en el éxito de un enfoque basado en la gestión del cambio, también son fuente de debate entre profesionales y académicos (Kuipers, 2014). He aquí con un conjunto de factores determinantes de la gestión de cambio:

- Los factores contextuales y socioeconómicos, como el entorno político y el de las partes interesadas externas directas.
- Factores relacionados con los contenidos vinculados con el grado y la escala de los cambios deseados.
- Factores relacionados con procesos, tales como la planificación para una evolución progresiva, la comunicación y el tránsito del cambio, y la superación de la resistencia interna al cambio.
- El comportamiento de los directivos.

Los factores relacionados con el contexto y los contenidos normalmente se abordan como aspectos “formales” del proceso de gestión estratégica. El análisis del entorno y el contexto más amplios de la EFS se considera de forma explícita en el plan estratégico de la EFS a nivel de riesgos y supuestos. En el plan estratégico también se expone el nivel de cambio pretendido que se considera realista y viable.

**Figura 12.1 Determinantes internos claves de la gestión del cambio**



El resto de este capítulo se centra en los factores relacionados con el proceso, en particular, la comunicación y el estudio de la cultura organizacional de la EFS, así como también en la dirección de la entidad. Por lo tanto, la posición adoptada en este texto es que la gestión del cambio en las EFS incluye tanto procesos y herramientas formales, entre ellos, los métodos de comunicación o las técnicas de incentivos al desempeño, como aspectos menos palpables, por ejemplo, el ejercicio de un liderazgo eficaz y el modo de responder ante la dinámica informal subyacente a la cultura organizacional de la entidad (Figura 12.1). Estos elementos son interdependientes y se refuerzan recíprocamente. Un líder exitoso debe recurrir a una comunicación sólida que tome en cuenta la cultura organizacional. A su vez, una cultura organizacional fuerte que incorpore los valores

de la EFS y contenga una visión compartida, se verá sumamente influenciada por el estilo de liderazgo y el enfoque comunicacional de la entidad.

## 12.2 Liderazgo de la EFS

El liderazgo desempeña un papel central en la gestión estratégica de la EFS. Por ende, el Marco de gestión estratégica de las EFS lo señala, junto con la cultura organizacional, como un factor transversal que influye en la calidad y los resultados de la totalidad del proceso de gestión estratégica y, en consecuencia, en el desempeño de una EFS. Como lo señalase la IDI en el anuncio de su iniciativa para Jóvenes líderes de las EFS (ver el Cuadro de texto 12.1), *“en la comunidad de la INTOSAI se considera al liderazgo de las EFS como la fuerza motriz más eficaz para su transformación. El respaldo a las EFS en el mejoramiento sostenible de sus capacidades y desempeño es imposible sin que el liderazgo de la entidad dé impulso al cambio positivo”*.

Aunque no existe una definición comúnmente aceptada de aquello que constituye el liderazgo del sector público, una definición citada con mucha frecuencia es la de Van Wart (2003). Según este autor, el liderazgo del sector público es *“el proceso que consiste en (1) brindar los resultados demandados mediante procesos autorizados, de una forma eficaz, eficiente y lícita, a través del (2) desarrollo de los seguidores que generan esos resultados y la prestación de apoyo a éstos, y (3) la adecuación de la organización a su entorno.”* A su vez, la mejor forma de facilitar este proceso es mediante una combinación de lo que se da en llamar enfoques transformacionales y transaccionales a ser utilizados por los líderes del sector público (Figura 12.2).

Figura 12.2 Liderazgo transformacional y transaccional



Fuente: Propia elaboración basada en Oratzi, Turini and Valoti (2013)

En el contexto de las EFS, el liderazgo transformacional se traduce en la expectativa de que los líderes propendan a la transformación de la entidad y la guíen mediante la expresión de una visión atrayente y de la claridad de los resultados a lograr. La transformación también consiste en asegurar la receptividad de la EFS frente a su entorno externo y su relevancia para éste. Un líder de una EFS apuntalaría dicha dirección estratégica de carácter transformacional mediante la motivación, la inspiración y el desarrollo continuo del personal de la entidad, y la preservación de la equidad, la ética y la integridad en sus acciones, lo que incluye liderar mediante su propio ejemplo. Por el otro lado, el liderazgo de una EFS también se relaciona con los aspectos más transaccionales o gerenciales de la conducción del desempeño organizacional y el comportamiento de los empleados. Tales medidas incluyen mecanismos formales para motivar, monitorerar y evaluar el desempeño de la organización y los empleados, centrándose en la autonomía, la adquisición de habilidades, y el señalamiento de una dirección para sus carreras y la posibilidad de avance en ellas. También suponen la aplicación de medidas correctivas, como las recompensas y sanciones, cuando el desempeño no es el esperado (Orazi, Turrini, & Valotti, 2013).

En el ámbito de las EFS, a menudo puede suceder que la dirección se debata por encontrar un equilibrio entre enfocarse en los aspectos transformacionales y de proyección externa del liderazgo, y la necesidad de conducir la implementación y el desempeño en el nivel técnico y, a menudo, de

detalle. En particular en aquellas EFS cuya capacidad en términos de recursos humanos es exigua, no es infrecuente que la dirección de la EFS participe activamente en la finalización de los informes de auditoría, por ejemplo, mediante la realización de controles de calidad, e incluso mediante la configuración y edición de documentos y el ajuste de la planificación a un nivel muy detallado. Es posible que esto restrinja el margen para el ejercicio del liderazgo transformacional. Orazi, Turrini, & Valotti (2013) señalan lo siguiente: *“Las habilidades de liderazgo verdaderamente importan para el desempeño de las organizaciones del sector público, y es muy probable que el estilo óptimo sea el integrado: los líderes del sector público deberían comportarse principalmente como líderes transformacionales, recurriendo de forma moderada a las relaciones transaccionales con sus seguidores y sosteniendo decididamente la importancia de perseverar en la integridad y la ética para la realización de las tareas”*.

En este contexto, la IDI ha venido apoyando el desarrollo del liderazgo en las EFS desde 2017, a través de su iniciativa para Jóvenes líderes de EFS, que integra un enfoque principalmente centrado en el liderazgo transformacional, pero sin dejar de lado los aspectos transaccionales. El propósito de esta iniciativa es formar a los jóvenes líderes de las EFS para posibilitar su propio crecimiento y contribuir al desarrollo de sus EFS. La iniciativa apunta a los líderes de las EFS en todos los niveles haciendo hincapié en los jóvenes líderes de estas entidades. También prevé la expansión y consolidación de una red global de jóvenes líderes que interactúen, compartan y trabajen de forma conjunta. Esta iniciativa considera que el desarrollo del liderazgo consta de cuatro conjuntos de elementos diferenciados: el descubrimiento propio; la formación de las personas; el descubrimiento del universo y la creación de valor (Figura 12.3). Cada conjunto está integrado por varios aspectos orientados a reforzar el liderazgo transformacional, como la inteligencia emocional, las habilidades interpersonales y motivacionales, la comprensión del entorno de la EFS y la previsión del cambio. Al mismo tiempo, también se abordan elementos esenciales del liderazgo transaccional, como la gestión del tiempo y el desempeño, el asesoramiento y la gestión de proyectos.

**Figura 12.2 El enfoque del desarrollo del liderazgo de la iniciativa para Jóvenes líderes de las EFS**



### 12.3 Cultura organizacional de la EFS

Se considera que el grado en que la cultura organizacional es capaz de dar cabida al cambio y adaptarse a éste es un factor esencial para las iniciativas y estrategias encauzadas al cambio efectivo (Parry & Proctor-Thomson, 2003). Como cualquier otra organización, cada EFS tiene su propia cultura: una interrelación de símbolos, rituales, relatos y una historia compartida que inciden en las actitudes y el comportamiento de la gente que trabaja en ella. Parte de esta cultura se hereda y refuerza mediante la adopción constante del mismo enfoque para la resolución de problemas específicos. Y esto puede constituir una limitación para la adopción del cambio. Otra parte está constituida por las diferencias, disensos, desafíos y conflictos que también existen en la organización (Hughes, 1996). Esto puede a la vez limitar las oportunidades de cambio y generarlas, dada la probabilidad de que existan dentro de la propia EFS subculturas y grupos particulares que podrían movilizarse en favor del cambio organizacional (Baker, 2007)<sup>16</sup>.

La cultura organizacional y el liderazgo se encuentran intrínsecamente relacionados, dado que los líderes moldean la cultura, por ejemplo “al marcar la pauta desde la cima”, pero la cultura puede a su vez determinar qué tipo de líderes son aceptables y, en última instancia, exitosos. Nuevamente,

<sup>16</sup> Idealmente, ellos ya deberían identificarse en la etapa de esquematización de las partes interesadas de la EFS como parte de la evaluación de los puntos de vista y expectativas de las partes interesadas de la entidad (Capítulo 3).

traspasar las barreras de esa organización e inducirla a abandonar su zona de comodidad para alcanzar el próximo nivel de desempeño, exige un líder fuerte. (Schein, 2004).

De la misma forma que el liderazgo, la cultura organizacional de la EFS puede ser ya sea transformacional o transaccional. La primera supone un personal más propenso a aceptar la flexibilidad, la ruptura de lo establecido y la innovación. La segunda implica la existencia de un personal que está más concentrado en cumplir con las relaciones estrictamente transaccionales definidas por la estructura organizacional de la entidad, los perfiles laborales y sus responsabilidades, manteniendo de ese modo el *statu quo*, la jerarquía y el conformismo (Parry & Proctor-Thomson, 2003).

Aunque la cultura organizacional transformacional se ha correlacionado estrechamente con el éxito en la gestión del cambio, al parecer, es la cultura organizacional transaccional la que continúa predominando en muchas EFS. Este tipo de cultura organizacional es claramente compatible con el concepto de la EFS que cumple sus responsabilidades según su mandato y exhibe un fuerte grado de orientación al servicio y adhesión a reglas formales. En este contexto, depende de la dirección de la EFS decidir la mejor forma de lograr una articulación entre el cambio deseado, expresado en un plan estratégico, y una cultura que tal vez no sea tan permeable al cambio. La participación del personal de la EFS en las consultas acerca de las prioridades del plan estratégico, la identificación de los “defensores del cambio” para promoverlo en el plano interno, y el aliento a la iniciativa individual, pueden constituir estrategias eficaces para lograr una combinación óptima entre las culturas transformacional y transaccional –una cultura que vea y acepte el cambio como algo necesario y beneficioso, pero que no lo perciba como algo que resquebraja de manera drástica y absoluta el *statu quo*.

#### 12.4 Comunicación eficaz

La comunicación eficaz dentro de la EFS es el último componente clave de un enfoque efectivo para la gestión del cambio. De hecho, la comunicación tiene una importancia tan fundamental, que es esencial no solo a los efectos de dicha gestión en términos de transitar el aspecto humano de este proceso, sino también de garantizar la factibilidad técnica durante todo el ciclo de gestión estratégica. En este sentido, también se relaciona con el principio de inclusión de la gestión estratégica (ver el Capítulo 1 y el Anexo).

Uno de los fundamentos principales de la comunicación en el ámbito de la gestión estratégica es la demostración de respeto entre todas las partes interesadas internas y externas involucradas en el proceso de cambio. Sin una comunicación eficaz, el cambio será más lento y tendrá menor efectividad.

Incluso existe el riesgo de que el proyecto de cambio fracase por completo debido a los malentendidos, información errónea, falta de conocimientos esenciales y la percepción de secretismo o exclusión. La comunicación también es necesaria para evitar ‘reinventar la rueda’, repetir procesos, o incluso trabajar en conflicto.

Por definición, la comunicación es un proceso bidireccional. En el contexto de las EFS, esto significa que la dirección de la EFS no solo precisa comunicar al personal sus decisiones y fundamentos vinculados con el cambio, sino también darles la oportunidad de presentar sus cuestionamientos e ideas. Kotter and Heskett (1992) definen a los líderes exitosos como aquellos que comunican reiteradamente sus visiones, permiten a la gente cuestionar estos mensajes, y estimulan a la gerencia intermedia a hacer suya la causa y ser ellos mismos los que aporten liderazgo. La tabla 12.1 contiene algunas reflexiones sobre los diferentes roles y responsabilidades vinculados con la comunicación interna en la EFS durante la preparación e implementación de la estrategia.

**Tabla 12.1 Roles y responsabilidades en la comunicación interna**

	Elaboración de la estrategia	Implementación de la estrategia
<b>Dirección</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comunica el mandato, la visión y los valores fundamentales de la EFS</li> <li>• Explica los fundamentos del cambio</li> <li>• Solicita a la gerencia intermedia y los empleados comentarios y sugerencias sobre las prioridades estratégicas, y reconoce méritos cuando corresponde.</li> <li>• Comunica de forma clara, pormenorizada y regular los contenidos del plan estratégico y las actualizaciones de éste.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Marca la pauta posibilitando la rendición de cuentas y el fortalecimiento del control interno.</li> <li>• Habilita a la gerencia intermedia a asumir un rol activo en la planificación organizacional.</li> <li>• Otorga flexibilidad en la implementación a la gerencia intermedia.</li> <li>• Justifica claramente las decisiones operativas si éstas fuesen divergentes de los puntos de vista de la gerencia intermedia.</li> <li>• Asegura la complementariedad y la concordancia vertical, y posibilita la cooperación y el enlace entre departamentos.</li> </ul>
<b>Gerencia intermedia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Provee insumos significativos para el desarrollo de la estrategia.</li> <li>• Canaliza las sugerencias del personal y los comentarios y sugerencias sobre la estrategia.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Indica qué es lo que funciona mejor, lo que no funciona y los motivos correspondientes.</li> <li>• Interacciones regulares, abiertas y francas entre la gerencia y el personal.</li> <li>• Brinda al personal instrucciones claras y precisas sobre lo que se espera de éste.</li> <li>• Informa al personal y consulta con éste regularmente y también de manera informal.</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mantiene una política de puertas abiertas.</li> </ul>
<b>Personal</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Formula preguntas y comunica sus inquietudes acerca de la necesidad y las consecuencias del cambio.</li> <li>• Comunica sus puntos de vista y expectativas acerca de la dirección estratégica de la EFS, p. ej., mediante un proceso de consulta estructurado.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Todos los integrantes de la EFS pueden realizar aportes a la planificación organizacional de algún modo.</li> <li>• Solicita aclaraciones si las actividades y sus parámetros no son claros.</li> <li>• Transmite a sus superiores directos comentarios y sugerencias sobre la implementación en marcha.</li> </ul>

En cuanto a las partes interesadas externas, la EFS debería tener una apertura similar frente a otros puntos de vista y expectativas y escuchar los comentarios y sugerencias provenientes de sus principales contrapartes institucionalizadas y no institucionalizadas. Un análisis pormenorizado de las partes interesadas (Capítulo 5) y la elaboración de informes de alta calidad sobre el desempeño de la EFS, son herramientas útiles para facilitar la comunicación externa. La metodología del MMD-EFS también brinda orientación en materia de buenas prácticas en la interacción con las partes interesadas (Dominio F).

## 12.5 Principios y herramientas para la gestión del cambio

En las secciones anteriores de este capítulo se ha demostrado que la gestión del cambio es un proceso complejo apuntalado en tres variables esenciales: el liderazgo, la cultura organizacional y la comunicación. Para respaldar una estrategia eficaz para la gestión del cambio, la EFS debería considerar la posibilidad de utilizar herramientas formales, las que se abordan en su totalidad como parte del instrumental para la gestión estratégica:

- Generación de una visión compartida
- Elaboración de un plan estratégico sólido, bien definido, y bien justificado
- Gestión eficaz de los riesgos
- Un enfoque de comunicación claro, centrado tanto en las partes interesadas internas como externas
- Un proceso de implementación gradual para permitir la adaptación cultural
- Sistemas para el monitoreo y la toma de decisiones de forma regular
- Capacitación, pruebas y adaptación de nuevos sistemas y procesos sobre la base de la experiencia

- Evaluación y abordaje continuos de las necesidades en materia de habilidades

Además, el proceso de gestión del cambio debería basarse en los siguientes principios:

- Escuchar las opiniones de los empleados y prestarles la debida atención
- Eliminar los preconceptos
- Aplicar los criterios para la toma de decisiones de manera coherente
- Brindar información actualizada a los empleados a su debido tiempo, y formular comentarios y sugerencias tras haberse tomado las decisiones
- Justificar las decisiones tomadas
- Generar confianza de parte de los empleados mediante la franqueza y veracidad en la comunicación
- Tratar a los empleados del mismo modo en que los gerentes desearían ser tratados –es decir, con cortesía y amabilidad.

## PARTE D. EVALUACIÓN DEL PLAN ESTRATÉGICO

## Introducción a la Parte D

Cuando un período de planificación estratégica se aproxima a su fin, es momento de pasar revista a todo lo que ha sucedido. Habitualmente, a más tardar al inicio del último año de su período de gestión estratégica, una EFS podría considerar una de dos opciones: realizar una evaluación de su plan estratégico y su implementación, o reiterar una evaluación mediante el MMD-EFS. Aunque ambas medidas persiguen un propósito similar, presentan ventajas y desventajas específicas. En el Capítulo 13 se abordan esos dos enfoques de la finalización del ciclo de planificación estratégica y se concluye acerca del modo en que los hallazgos realizados deberían acoplarse al siguiente plan estratégico de la EFS

## Capítulo 13: Revisión de las mejoras del desempeño

En concordancia con el principio de concentración en los resultados de la gestión estratégica, una EFS debería evaluar en profundidad si esos resultados se han logrado, y cuáles han sido las lecciones claves aprendidas para el siguiente período de planificación. En algunos casos, puede ser necesario realizar un examen del desempeño con un criterio integral aun a mitad de la implementación de un plan estratégico. La duración del ciclo de gestión estratégica de una EFS, según lo especificado en el período estipulado en el plan estratégico, puede variar entre tres y diez años. Aunque no hay estadísticas disponibles, la mayoría de las EFS tiende a elaborar sus planes estratégicos de modo tal de abarcar un período de aproximadamente cinco años. No obstante, existen diferencias significativas, y en ocasiones, las EFS también siguen las normas y los procedimientos generales de la función pública para determinar esta duración. En general, se recomienda pasar revista de los logros realizados cada tres a cinco años.

Este capítulo profundiza en lo analizado en el Capítulo 5, donde se trata de manera detallada el modo en que el MMD-EFS puede constituir una herramienta de evaluación poderosa. La repetición de una evaluación mediante el MMD-EFS ofrece muchas ventajas a una EFS, las cuales se abordan en la Sección 13.1. Luego, la Sección 13.2 se ocupa de un enfoque alternativo para la realización de revisiones, a saber, mediante una evaluación del diseño y la implementación del plan estratégico de la EFS.

### 13.1 Repetición de la evaluación mediante el MMD-EFS

Una forma relativamente sencilla para evaluar las variaciones en el desempeño es repetir la evaluación mediante el MMD-EFS. Ello podría servir a múltiples fines. Por un lado, se generarán datos para el sistema de medición del desempeño de la EFS considerando la situación de la entidad a nivel de capacidades y productos, lo que ayudará a la evaluación de la implementación del plan estratégico. Por el otro, se realizará una evaluación actualizada de la condición presente de la entidad, que servirá de base para el desarrollo del siguiente plan estratégico. Dicha evaluación debería programarse de modo tal que sus hallazgos se encuentren disponibles con la anticipación suficiente como para utilizarse tanto en la evaluación del plan estratégico actual, como en el desarrollo del siguiente plan estratégico. Este enfoque tiene varias ventajas importantes para la EFS:

- La repetición de una evaluación mediante el MMD-EFS permite el seguimiento de las variaciones en el desempeño, tanto de indicadores como de dimensiones, lo que incluye una comparación de puntuaciones (o calificaciones) toda vez que se haya utilizado la misma versión del MMD-EFS.

- La gerencia y el personal de la EFS se encontrarían familiarizados con la configuración de la evaluación y el informe, y sabrían cómo interpretar sus hallazgos y variaciones en el desempeño. Se proyecta elaborar un documento orientativo sobre la repetición de evaluaciones mediante el MMD-EFS para su publicación en 2020, y existen algunos ejemplos de repeticiones disponibles públicamente.
- Si la EFS ha realizado la primera evaluación como un ejercicio de auto evaluación, puede recurrir al mismo equipo interno, si se encontrase disponible. Esto puede contribuir a la eficiencia del proceso.
- En el informe narrativo del MMD-EFS pueden señalarse pequeños cambios y mejoras que no se reflejan en las puntuaciones sobre indicadores y dimensiones. Por ejemplo, en términos de puntualidad, como una reducción de ocho a siete meses a partir de la finalización del año (cuando no haya un plazo establecido por ley) de la presentación de los resultados de las auditorías de cumplimiento de la EFS a las autoridades competentes. La EFS aún recibirá una puntuación de 2, pero su desempeño ha mejorado.
- El informe narrativo del MMD-EFS también puede contener reflexiones sobre actividades para el desarrollo de las capacidades que, aunque ya fueron implementadas, todavía no tuvieron efecto en el desempeño de la EFS. Por ejemplo, se ha creado una unidad de auditoría de desempeño y se está desarrollando un manual de auditoría para esta especialidad, sin embargo, este documento aún no utiliza para la realización auditorías de desempeño. En el informe de desempeño debería darse cuenta de esta reforma, aun cuando todavía no haya tenido incidencia en el desempeño de la entidad.
- La evaluación integrada del desempeño podría recurrir a los datos del sistema de medición del desempeño de la EFS, y a los hallazgos de su informe de desempeño anual para elaborar un análisis en profundidad del aporte de la entidad a los resultados y el impacto especificados en la estrategia de la entidad. En función de los productos seleccionados, las puntuaciones del MMD-EFS pueden servir como demostración directa de los logros realizados, por ejemplo, en lo relativo a la cobertura (EFS-8), la puntualidad o el seguimiento de los informes de auditoría de la EFS (EFS-11, EFS-14 o EFS-17).

### 13.2 Evaluación del diseño y la implementación del plan estratégico de la EFS

La evaluación persigue dos propósitos principales:

- El aprendizaje, para mejorar las políticas, los enfoques y las operaciones actuales y futuras, y sus resultados.
- La rendición de cuentas por los resultados y el impacto, lo que incluye la presentación de información al público.

Según el Comité de Ayuda al Desarrollo (CAD), las evaluaciones deberían tratar de dar respuesta a preguntas sobre la relevancia, la eficacia, la eficiencia, el impacto y la sostenibilidad de las intervenciones (lo que se conoce como criterios de evaluación). Asimismo, las evaluaciones deberían abordar preguntas relacionadas con los fines, la naturaleza y la arquitectura de las intervenciones. Por ejemplo, las evaluaciones de los organismos regionales de la INTOSAI también podrían ayudar a responder preguntas sobre su gobernanza, estructura y estrategia en apoyo a las mejoras en el desempeño y las capacidades de las EFS en la región. Para evaluar la intervención de una EFS también pueden utilizarse normas internacionales pertinentes (p. ej., las ISSAI) como criterios de evaluación, posiblemente mediante la aplicación de herramientas como el MMD-EFS, que incluyen una evaluación del desempeño con relación a las ISSAI y otras buenas prácticas internacionales.

Las evaluaciones se realizan en general independientemente de las personas involucradas en una iniciativa. A menudo, tales evaluaciones se encargan a expertos externos independientes. Sin embargo, en ocasiones, es posible que una organización decida que una evaluación elaborada con fines de aprendizaje interno puede tener mayor incidencia si la realizan evaluadores (o auditores de desempeño) pertenecientes a la organización, dotados de la idoneidad adecuada.

La EFS, en consulta con sus partes interesadas claves, debería considerar la necesidad y el propósito de una evaluación del plan estratégico, así como su oportunidad. También debería constatar si cualquiera de sus partes interesadas está solicitando una evaluación, ya sea de la EFS, la implementación de su plan estratégico, o las iniciativas específicas para el desarrollo de capacidades. Por ejemplo, en algunos países, el marco legal exige una revisión periódica e independiente del desempeño de la EFS. Asimismo, es posible que las iniciativas de desarrollo de capacidades a largo plazo financiadas por donantes u otras EFS, impliquen la exigencia realizar revisiones o evaluaciones. Las conversaciones tempranas sobre los requisitos y propósitos de la evaluación permitan satisfacer todos esos requisitos mediante una única evaluación amplia de la implementación del plan estratégico de la EFS, y la contribución de las iniciativas para el desarrollo de capacidades a éste. Independientemente de la modalidad escogida, la oportunidad de realización de una evaluación debería considerarse y coordinarse con detenimiento, de modo tal que los resultados puedan utilizarse para el desarrollo del siguiente plan estratégico.

Es probable que una evaluación del plan estratégico se asocie a fines conexos tanto con la rendición de cuentas como con el aprendizaje, en orden a satisfacer las necesidades de partes interesadas

claves. Es probable que se combinen evaluaciones sobre procesos, lecciones aprendidas, resultados y/o, posiblemente, impacto<sup>17</sup>, para dar respuesta a preguntas de evaluación amplias, por ejemplo:

- ¿Cuál es el impacto global de la EFS en las vidas de los ciudadanos, lo que incluye la evaluación de sus consecuencias previstas e imprevistas y la posible contribución de los resultados de la EFS a la generación de impacto?
- ¿Se han registrado mejoras en los resultados de la EFS? ¿Qué factores (incluidos los productos y las capacidades de la EFS, además de factores externos) contribuyeron al logro de los resultados de la entidad, o los limitaron?
- ¿Los productos planificados por la EFS, se realizan de una forma eficaz y eficiente? ¿Existen mejores formas de brindar estos productos?
- ¿De qué modo las iniciativas de desarrollo de las capacidades de la EFS han contribuido al mejoramiento de esas capacidades y al logro de sus productos? ¿Qué lecciones pueden aprenderse?
- ¿El plan estratégico de la EFS, mantiene su relevancia respecto a las expectativas de las partes interesadas; la cadena de capacidades-productos-resultados, es necesaria y suficiente; los supuestos, se han cumplido; el plan estratégico, es realizable dados los recursos disponibles; de qué modo puede reforzarse la implementación?
- ¿El sistema de medición del desempeño de la EFS, genera información oportuna, significativa y útil para la toma de decisiones? ¿Cómo puede mejorarse?

Nuevamente, la oportunidad de la/s evaluación/es dependerá de su propósito. Sin embargo, la EFS debería apuntar a trabajar en pro de satisfacer las necesidades de todas las partes interesadas mediante una única evaluación. Y esto debería programarse de modo tal que los resultados de la evaluación puedan contribuir al desarrollo del siguiente plan estratégico. Lo que debería evitarse es iniciar la evaluación una vez finalizado el período del plan estratégico actual sin poder incorporar las lecciones aprendidas al siguiente plan estratégico. Una evaluación de carácter amplio podría tomar entre 12 y 18 meses entre la concepción inicial hasta la conclusión del informe. Por lo tanto, en el plan general para el monitoreo y evaluación del plan estratégico debería señalarse la cronología proyectada para el inicio y conclusión de la evaluación, de modo tal que los resultados puedan incorporarse a las etapas iniciales del desarrollo del nuevo plan estratégico.

---

<sup>17</sup> El enfoque utilizado en este Texto desaconseja la medición directa del marco de resultados a nivel de impacto. En la evaluación de un plan estratégico debería tenerse en cuenta la gran dificultad de determinar la contribución de la EFS a nivel de impacto, debido a cuestiones de atribución y a la extensión del período que ha de transcurrir hasta que los cambios relacionados con el impacto tengan efecto y sean mensurables.

Si el período de planificación estratégica fuese bastante prolongado, o si la EFS lo considerase adecuado en función de las expectativas de las partes interesadas, también podría considerarse la realización de una revisión de mitad de período de la implementación del plan estratégico. Esto supondría una tarea mucho más acotada que una evaluación completa, de ahí el uso de la expresión ‘revisión’ para manejar las expectativas de las partes interesadas. Esta modalidad brinda la oportunidad de demostrar y repasar el progreso realizado, y considerar la necesidad de modificar el plan y las medidas de implementación. Habitualmente no se procuraría comprender el modo y las razones del éxito del plan estratégico.

La siguiente Tabla 13.1 contiene una ilustración de cronogramas posibles para el monitoreo y la evaluación del plan estratégico de la EFS. Se parte del supuesto de un período de planificación estratégica quinquenal. Asimismo, se expone el modo de integración con actividades relacionadas, como la evaluación de la situación actual y el desarrollo del siguiente plan estratégico.

**Tabla 13.1 Cronología de la gestión estratégica**

Actividad	Año 0				Año 1				Año 3				Año 4				Año 5				Año 6			
	T1	T2	T3	T4																				
Período del plan estratégico																								
MMD-EFS																								
Análisis de las partes interesadas																								
Elaboración de la estrategia de la EFS																								
Elaboración del plan operativo																								
Informes de monitoreo internos					X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Informe de desempeño anual																								
Revisión de la estrategia de mitad de período																								
Repetición del MMD-EFS / evaluación de la estrategia																								

### 13.3 Precondiciones y proceso para el examen del desempeño de la EFS

Independientemente de que la EFS opte por repetir la evaluación mediante el MMD-EFS, o realizar una evaluación del plan estratégico, debe cumplirse una serie de condiciones previas:

- El plan estratégico (y operativo) de la EFS, incluido el sistema de medición del desempeño.

- Un acuerdo temprano acerca de la necesidad general de reiterar la evaluación mediante el MMD-EFS o de realizar una evaluación del plan estratégico, y sus propósitos (p. ej., aprendizaje y mejora, rendición de cuentas, contribuir al siguiente plan estratégico o a los esfuerzos orientados al desarrollo de capacidades, o una combinación de estos factores).
- Recopilación sistemática de datos sobre indicadores específicos del sistema de monitoreo de la EFS.
- Un equipo independiente, creíble y experimentado para la evaluación mediante el MMD-EFS o la aplicación de otro mecanismo de evaluación.
- Formulación de Términos de referencia para orientar la evaluación mediante el MMD-EFS u otro mecanismo de evaluación.
- Responsabilidades claras en cuanto a la gestión, aprobación y difusión de las conclusiones surgidas de la evaluación mediante el MMD-EFS u otros mecanismos de evaluación, y respecto a la modalidad de respuesta frente a las conclusiones claves.

La repetición de una evaluación mediante el MMD-EFS o una evaluación del plan estratégico de una EFS son tareas importantes, que exigen de parte de la gerencia superior la dedicación de tiempo a la gestión de las partes interesadas, la prestación de apoyo a las actividades de difusión y el abordaje de las conclusiones. La decisión de repetir una evaluación mediante el MMD-EFS, o instrumentar otra modalidad de evaluación, debería tomarse a nivel del titular de la EFS y contar con una amplia aceptación de la gerencia superior. Asimismo, debería designarse un funcionario, quizá del equipo de planificación estratégica de la EFS, que se dedique específicamente a coordinar a las diferentes partes involucradas en el proceso. Es probable que una evaluación mediante el MMD-EFS u otra modalidad involucren a algunos de los siguientes grupos, o a todos ellos:

- El Titular de la EFS, como decisor clave respecto a la repetición de la evaluación mediante el MMD-EFS / realización de otra modalidad de evaluación.
- Un propietario de la evaluación (cualquiera sea su modalidad) dentro de la EFS, con responsabilidad general por su coordinación.
- Un equipo de evaluación dentro de la EFS que apoye el diseño, la implementación, la revisión y la difusión del ejercicio.
- Un equipo de evaluación independiente, responsable por la instrumentación de la evaluación mediante el MMD-EFS u otra modalidad.
- Miembros del personal de todos los sectores de la EFS, quienes deberá estar al corriente del ejercicio y su propósito, y en condiciones de interactuar con el equipo de evaluación, y dispuestos a hacerlo.

- Partes interesadas externas, que pueden cumplir una diversidad de roles en el proceso, desde la interacción con el equipo a cargo de la evaluación, hasta aportar insumos para el diseño de ésta, y financiar al equipo externo encargado de la evaluación mediante del MMD-EFS u otra modalidad.

El proceso para la realización de una evaluación mediante el MMD-EFS se describe en detalle en el Capítulo 5. Aunque en términos generales guarda similitudes, es posible que una evaluación del plan estratégico de una EFS siga un camino levemente diferente e incluya los siguientes pasos:

1. Decisión de realizar una evaluación, propósito y cronología planificada
2. Desarrollo y acuerdo de los Términos de referencia
3. Selección del equipo de evaluación sobre la base de los Términos de referencia
4. Informe inicial a cargo del equipo de evaluación estableciendo su enfoque detallado
5. Etapa de implementación, recopilación y análisis de evidencias
6. Deliberación sobre las conclusiones iniciales y elaboración del borrador del informe
7. Comentarios y sugerencias sobre el borrador del informe y análisis de éste
8. Finalización del informe
9. Difusión de las conclusiones y decisión sobre el modo de proceder en consecuencia

## Bibliografía

- Baker, D. P. (2007). *Strategic change management in public sector organisations*. Oxford: Chandos Publishing.
- Byrson, J. M. (2011). *Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations, 4th ed.* San Francisco: Jossey-Bass.
- David, F. R. (2011). *Strategic Management: Concept and cases, 13th Ed.* New Jersey: Prentice Hall.
- Dvorak, N., & Pendell, R. (2018). *Culture Wins by Attracting the Top 20% of Candidates*. Gallup.
- INTOSAI Development Initiative . (2014). *Synthesis of Evaluations of SAI Capacity Development Programs*. Oslo.
- INTOSAI Working Group on Value and Benefits (WGVBS). (October de 2016). Obtenido de <http://www.idi.no/en/idi-cpd/sai-pmf>
- Kotter, J., & Heskett, J. (1992). *Corporate Culture and Performance*. New York: Free Press.
- Kuipers, B. &. (2014). The Management of Change in Public Organisations: A Literature Review. *Public Administration, 20*, 1-20.
- McKinsey Centre for Government. (2018). *Delivering for citizens: How to triple the success rate of government transformations*. London: McKinsey Centre for Government .
- Melchor, O. H. (2008). Managing Change in OECD Governments: An introductory framework. *OECD Working Papers on Public Governance Nr. 12*. OECD Publishing.
- Orazi, D. C., Turrini, A., & Valotti, G. (2013). Public sector leadership: new perspectives for research and practice. *International Review of Administrative Sciences, 79(3)*, 486-504.
- Parry, K., & Proctor-Thomson, S. (2003). Leadership, culture and performance: The case of the New Zealand public sector. *Journal of Change Management, 3*, 376-399.
- Poister, T. (2010). The Future of Strategic Planning in the Public Sector: Linking Strategic Management and Performance. *Public Administration Review, 246-54*.
- Poister, T., & Streib, G. (1999). Strategic Management in the Public Sector: Concepts, Models, and Processes. *Public Productivity and Management Review, 308-25*.
- Raczkowski, K. (2016). *Public Management Theory and Practice*. Springer.
- Schein, E. (2004). *Organizational culture and leadership* (3rd. ed.). San Francisco: Jossey-Bass.
- Van der Voet, J. (2014). The effectiveness and specificity of change management in a public organization: Transformational leadership and a bureaucratic organizational culture. *European Management Journal, 32(3)*, 372-382.
- Van Dooren, W., Bouckaert, G., & Halligan, J. (2015). *Performance Management in the Public Sector*. London and New York: Routledge.
- Williams, J. (March de 2017). Rigorous risk management a must-have for public sector organisations. *Accounting and Business UK*.
- World Bank. (2015). *Managing change in PFM system reforms*. Washington D.C. .

## Anexo 1: Orientación adicional, formatos y ejemplos por capítulo

### Capítulo 1: Desempeño y gestión estratégica de las EFS

#### 1.1 Principios de la gestión estratégica de las EFS en la práctica

<b>MANTENER LA FACTIBILIDAD</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Determine un número representativo pero limitado de evaluaciones de desempeño y equipos de gestión estratégica.</li><li>• Asegúrese de que los compromisos contraídos en el plan estratégico puedan implementarse, incluso si ello demandase un esfuerzo adicional.</li><li>• No pretenda obtener resultados y productos en grandes cantidades. Céntrese en las prioridades claves para el período abarcado.</li><li>• No sobrecargue el sistema de medición del desempeño con un número excesivo de indicadores.</li></ul>
<b>ACTUAR DE FORMA INCLUSIVA</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Durante el proceso de planificación estratégica, consulte con las partes interesadas internas y externas (pero mantenga la factibilidad).</li><li>• Considere los riesgos, necesidades y acontecimientos emergentes del entorno más amplio de la EFS, y el modo en que ellos pueden incidir en el desempeño de la entidad durante la implementación.</li><li>• Durante el ejercicio y las revisiones de la planificación operativa acuda a la gerencia intermedia en procura de opiniones, comentarios y sugerencias sobre lo que funciona y lo que no, y los motivos correspondientes.</li><li>• Considere la posibilidad de una perspectiva de género y/o igualdad en el plan estratégico, especialmente si éstas fuesen prioridades estratégicas nacionales.</li></ul>
<b>CENTRARSE EN LOS RESULTADOS</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Convierta el nivel de resultados (aquellos cambios en el entorno cercano de la entidad en los que ella considera que puede influir mejor a través de sus productos y servicios básicos) en la piedra angular del plan estratégico y el desempeño de la EFS.</li><li>• Identifique los productos de la EFS (es decir, los productos básicos de la entidad, como las auditorías o las decisiones jurisdiccionales) en función del modo en que facilitan mejor los resultados previstos.</li><li>• En el plan operativo, para la toma de decisiones y determinación de prioridades respecto a la implementación y asignación de recursos, siempre debería tenerse en cuenta el modo en que las actividades inciden en el logro de los productos y facilitan los cambios a nivel de resultados.</li><li>• Debe informarse acerca del desempeño de la EFS y rendirse cuentas por él con relación a su contribución a los resultados</li></ul>
<b>LIDERAR MEDIANTE EL EJEMPLO</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Asegurarse de que todos los planes, informes de auditoría y evaluaciones de desempeño que puedan publicarse se publiquen, de manera puntual.</li><li>• Prepare un modelo de propuesta de presupuesto, con un razonamiento y justificaciones claros.</li></ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Someta los estados financieros de la EFS a una auditoría independiente (p. ej., mediante una revisión entre pares).</li> <li>• Inicie un diálogo constructivo sobre cuestiones de interés común con partes interesadas claves, por ejemplo, rendición de cuentas o transparencia en la gestión de los fondos públicos, sistemas y prácticas de contabilidad, coordinación de instituciones y entidades participantes en la supervisión y el control financiero.</li> </ul>
<p><b>GESTIONAR EL CAMBIO</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No debe olvidarse que, independientemente de los cambios necesarios en los procesos y sistemas, se necesita el consenso de las personas.</li> <li>• La dirección de la EFS lidera mediante el ejemplo al sentar la pauta desde la cima.</li> <li>• Céntrese en brindar información al personal, lo que incluye explicaciones acerca del proceso de toma de decisiones y su razonamiento para cerciorarse de que el personal comprenda la lógica subyacente.</li> <li>• Destaque que las mejoras en el desempeño, la rendición de cuentas y la transparencia van de la mano y que el objetivo no es penalizar a aquellos cuyo desempeño no alcanza las expectativas, sino ayudarlos a adaptarse para propiciar el cambio.</li> </ul>

## Capítulo 2: Marco de gestión estratégica de las EFS

### 2.1 Los 12 principios en la norma INTOSAI P-12



## Capítulo 3: Elaboración del plan

### 3.1. Plantilla de proyecto del plan

Hito	Producto	Métodos y proceso	Responsabilidad	Fecha
<b>Planificación de la evaluación mediante el MMD-EFS</b>	Términos de referencia de la evaluación mediante el MMD-EFS			
<b>Realización de la evaluación mediante el MMD-EFS</b>	Borrador del informe de la evaluación mediante el MMD-EFS			
<b>Control de calidad y revisión independiente de la evaluación mediante el MMD-EFS</b>	Revisión independiente del informe de la evaluación mediante el MMD-EFS			
<b>Identificación de las partes interesadas relevantes</b>	Registro de partes interesadas			
<b>Esquematización de las partes interesadas</b>	Grilla de poder/interés de las partes interesadas			
<b>Realización de consultas con las partes interesadas</b>	Expectativas y actitudes de las partes interesadas			
<b>Análisis de las partes interesadas</b>	Reseña de cuestiones vinculadas con las partes interesadas			
<b>Consolidación de las perspectivas internas y externas</b>	Análisis FODA			
<b>Identificación de cuestiones estratégicas</b>	Lista de cuestiones estratégicas priorizadas, insumos de la dirección			
<b>Definición del marco de resultados de la EFS</b>	Marco de resultados, con resultados y productos de la EFS, capacidades, asignación de recursos, riesgos y supuestos y medición del desempeño			
<b>Consultas internas con el personal sobre el borrador de marco de resultados</b>	Borrador definitivo del marco de resultados con el respaldo del personal de la EFS (o representantes)			
<b>Aprobación del marco de resultados por parte de la dirección</b>	Obtención de la aprobación final de parte de la dirección			
<b>Elaboración del plan estratégico</b>	Versión en texto del plan estratégico			

## Capítulo 4: Evaluación de la situación actual

### 4.1 Hallazgos derivados de la evaluación mediante el MMD-EFS. La EFS de Norland

#### I) Evaluación integrada del desempeño de una EFS

***Los resultados detallados de la evaluación que se exponen en el Capítulo 4 de este informe demuestran que la Oficina de Auditoría de Norland (OAN) dispone de margen para mejorar en todos los dominios. Durante los últimos años, la OAN ha llevado adelante un conjunto de iniciativas dirigidas a incorporar mejores procesos, procedimientos, manuales y metodologías. Sin embargo, ellos aún no se han adoptado plenamente ni cumplido de forma sistemática en toda la organización. Por consiguiente, existen oportunidades reales de realizar mejoras con rapidez, en particular en lo relativo a la planificación de auditorías, el aseguramiento de la calidad y la comunicación con las partes interesadas. La gerencia de la OAN tiene una necesidad clara de seguir adelante con estas iniciativas para asegurar su incorporación plena y sostenibilidad. Asimismo, en el caso de aprobarse el Proyecto de Ley Nacional de Auditoría, la OAN gozará de una mayor libertad y control sobre sus recursos. Dado lo cual, es importante que se prepare adecuadamente para los cambios relevantes que la nueva normativa traerá aparejados. En ausencia de esos cambios, la calidad y puntualidad de los informes de auditoría seguirá siendo variable, y las contribuciones de la OAN a las mejoras en la transparencia, rendición de cuentas y calidad de la gestión de las finanzas públicas será insignificante.***

#### Cobertura de las auditorías

La Oficina de Auditoría de Norland (OAN) muestra un desempeño satisfactorio en lo relativo a la fiscalización de aquellas entidades que corresponden a su mandato. Ella se ocupa de realizar auditorías financieras y de cumplimiento, conforme a lo estipulado en la Ley Nacional de Auditoría. Durante el período 2018, esta EFS auditó un 80 por ciento de todos los estados financieros presentados, y un 70 por ciento de todas las entidades se sometieron a auditorías de cumplimiento. No obstante, la labor de la OAN exhibe algunas deficiencias. En primer lugar, este organismo aún no informa públicamente acerca de las demoras o la falta de presentación de estados financieros. En segundo lugar, la OAN no aplica un enfoque de selección basado en el riesgo a la realización de auditorías financieras y de cumplimiento. A raíz de ello, la OAN no puede demostrar que sus auditorías abordan las cuestiones de mayor relevancia, lo cual afecta negativamente la calidad de sus informes, y puede dar lugar a un riesgo reputacional en caso de suscitarse un escándalo en una de las entidades auditadas. Asimismo, el equipo de auditoría advirtió que los informes se entregan en plazos acotados, lo que se atribuye al enfoque actual.

La razón principal de la falta de aplicación de un enfoque basado en el riesgo a las auditorías de cumplimiento es ajena al ámbito de control de la OAN. El marco legal vigente exige a la OAN una cobertura del 100% en lo relativo a auditorías de cumplimiento sobre las cuentas de afectación y los estados financieros que recibe de ministerios y secretarías. Esta exigencia, sumada a limitaciones vinculadas con la planificación de auditorías, las aptitudes del personal y los problemas de comunicación con las entidades auditadas, deriva en un bajo nivel de cobertura de las auditorías financieras y de cumplimiento.

En los últimos años, la OAN ha asignado una importancia creciente a las auditorías de desempeño, y los informes que de ellas surgen constituyen una parte substancial del informe anual del Auditor General (AG). El número de informes de auditorías de desempeño sigue siendo limitado debido a la escala relativamente pequeña de la división de auditoría de desempeño; no obstante, se abarcan varios temas. El manual de auditoría de desempeño brinda una orientación exhaustiva y de carácter práctico acerca de la determinación de posibles temas para la realización de auditorías de este tipo. No obstante, existe margen para mejorar el proceso de selección de las auditorías de desempeño mediante la evaluación de los riesgos asociados al valor de las prestaciones en todas las áreas del gasto público, y el aumento de las consultas con las partes interesadas externas para conocer sus puntos de vista en materia de riesgos.

### **Calidad de los informes de auditoría y recomendaciones**

El equipo de evaluación observó deficiencias substanciales en la calidad de los informes de las auditorías financieras y de cumplimiento. Las auditorías financieras que se evaluaron no contenían conclusiones y recomendaciones adecuadas. En algunos casos, en estos informes de auditoría tampoco se contextualizaban los hallazgos. Los informes de auditoría de cumplimiento sólo contenían observaciones. En ellos no se exponía motivo alguno acerca del porqué de dichas observaciones, ni se formulaban recomendaciones enderezadas a resolver las causas subyacentes. Cada año se observan los mismos problemas en un amplio conjunto de instituciones; sin embargo, aparentemente, la OAN no analiza los motivos que dan lugar a estas observaciones.

Hace dos años (2016), la OAN actualizó su material metodológico y orientativo sobre auditoría financiera y de cumplimiento. Sin embargo, la evaluación reflejaba que la baja calidad de los informes finales respondía principalmente a la falta de uniformidad en la aplicación de normas y manuales, la inadecuada planificación de los encargos de auditoría, y la limitada aplicación de procesos de control de calidad por parte del personal de la OAN. La OAN carece de una función de aseguramiento de la calidad en operación. Esta situación se ve agravada por un enfoque fragmentario en cuanto a la capacitación y desarrollo profesional y la inexistencia de una estrategia de recursos humanos. Resulta claro que todos estos factores se encuentran bajo el control de la OAN y que podrían resolverse en un plazo razonable.

Si bien se elaboran planes de auditoría individuales, no existe un plan operativo o de auditorías de carácter general, por el cual se garantizaría que los recursos de la OAN se utilicen donde más se los necesite. Dicho plan debería sustentarse en el riesgo y garantizar que las áreas de alto riesgo detectadas reciban los recursos necesarios para implementar un nivel de auditoría apropiado. Ello es especialmente importante en aquellos casos en los que el número de personal asignado a la labor de auditoría es inferior al aprobado (situación que se verifica actualmente). De surgir un escándalo importante, el AG y la OAN como dependencia serían susceptibles de críticas, dado que ésta no realiza un análisis general del riesgo vinculado con el gasto público que respalde lo informado respecto a la asignación de recursos de auditoría.

Aunque los funcionarios disponen de la experiencia y aptitudes necesarias, la carencia de una estructura adecuada para la capacitación profesional y gerencial, apuntalada en un análisis integral de las necesidades, también afecta la calidad de los informes de auditoría y la aplicación uniforme de normas y métodos. Recientemente, la OAN comenzó a invertir más en capacitación. Y si bien esta es una decisión importante, dicha capacitación debería basarse en la detección de necesidades. Por otra

parte, para maximizar los beneficios de la capacitación, garantizándose de ese modo que los recursos no se malgasten, debería darse a los funcionarios la oportunidad de aplicar sus conocimientos recientemente adquiridos. Aunque los manuales de la OAN versan sobre cuestiones relativas al riesgo y la materialidad, el organismo no se asegura de que ellos se apliquen de manera uniforme y confiable –lo cual demuestra las deficiencias actuales en los procesos de control de calidad y capacitación.

La total ausencia de un proceso de aseguramiento de la calidad idóneo, también constituye un riesgo para el AG y la OAN, dado que no existe una revisión independiente satisfactoria de la calidad de las auditorías. No obstante, la OAN sí posee un departamento de aseguramiento de la calidad centralizado, pero, en la práctica, la labor que realiza se limita a un control de calidad ampliado de los borradores de informes de auditoría previamente a su presentación al AG para su firma. La carencia de un sistema de aseguramiento de calidad eficaz también lleva a que la OAN desaproveche una oportunidad valiosa para detectar debilidades en el desempeño. Ello le impide a su vez identificar medidas correctivas adecuadas mediante la capacitación o el mejoramiento en la orientación brindada.

En idéntico sentido, la entidad carece de un centro de conocimientos especializados sobre auditoría financiera y de cumplimiento, dotado de capacitadores y funcionarios experimentados. Por ende, el personal de auditoría no tiene recurso al asesoramiento de expertos cuando se precisa asistencia sobre cuestiones más complejas que surgen ocasionalmente. Sumado a los productos surgidos de una función de aseguramiento de la calidad que sea eficaz, un centro de conocimientos especializados ayudaría a la OAN a determinar y satisfacer las necesidades de capacitación mediante el análisis de las solicitudes de asistencia y las debilidades detectadas a través del proceso de aseguramiento de la calidad.

En líneas generales, la función de auditoría de desempeño exhibe mejores condiciones. Ella se beneficia de su estructura comparativamente pequeña y compacta. Por lo tanto, le resulta más fácil garantizar la continuidad del cumplimiento de las normas de calidad y su mantenimiento. Al ser una unidad nueva, está dotada de personal joven y dedicado, adecuadamente capacitado por consultores internacionales, que además ha realizado prácticas de capacitación extensas en otra EFS. Sin embargo, a pesar de la buena calidad de la planificación e implementación de las auditorías de desempeño, la calidad de las recomendaciones que de ellas surgen aún tienen margen para mejorar. En general, las recomendaciones se formulan con un criterio amplio con relación a hallazgos muy detallados, en lugar de orientarse a abordar cuestiones sistémicas más amplias o debilidades y defectos organizacionales o programáticos. Más aun, el equipo concluyó que resultaba difícil evaluar la eficacia potencial de estas recomendaciones frente a la posible producción de cambios en las entidades auditadas. Ello responde a que la OAN carece de un proceso para el seguimiento sistemático de las conclusiones y recomendaciones volcadas en sus informes de auditoría de desempeño.

### **Puntualidad de la presentación y publicación de las auditorías**

La OAN presenta un desempeño impresionante en lo relativo a la presentación y publicación de manera puntual de todo tipo de informes de auditoría, incluso a pesar de su obligación legal de publicar cada informe en los tres idiomas oficiales. Empero, esta exigencia conlleva la asignación de un quantum significativo de recursos humanos y financieros a dicha labor de traducción.

Un factor esencial que permite la presentación y publicación de manera puntual de los informes es la fuerza laboral de la que la OAN dispone. Durante los últimos tres años, el número de empleados se ha incrementado en aproximadamente un 40 por ciento, la mayoría en puestos de auditor. No obstante, el marco legal actual deja en gran medida en manos del Poder Ejecutivo las decisiones relativas a la dotación de personal, su contratación y su promoción. La tendencia creciente observada en la cantidad de personal puede atribuirse tanto a los mayores esfuerzos realizados por la EFS para interactuar con las partes interesadas y generar conciencia acerca de la necesidad de disponer de recursos humanos adecuados, como a la presión externa sobre el Poder Ejecutivo ejercida por los socios para el desarrollo. Desafortunadamente, los incrementos del personal no se han visto acompañados de la asignación de recursos económicos que posibiliten una ampliación simultánea de las instalaciones y el equipamiento de la OAN. Los auditores a menudo trabajan en condiciones inferiores a las óptimas y en oficinas abarrotadas. Excepto por los auditores de desempeño, todos los equipos de auditoría comparten una *laptop* entre cinco personas. Estas condiciones de trabajo desfavorables hacen que los buenos resultados logrados en materia de presentación y publicación de informes sean aun más impresionantes.

### **Seguimiento de los resultados de las auditorías por parte de la EFS**

Existen divergencias significativas en cuanto a las prácticas de la OAN para dar seguimiento a los resultados de sus auditorías. En materia de auditoría financiera, no existe un procedimiento formal para garantizar que las entidades auditadas aborden adecuadamente las observaciones del organismo (los informes no incluyen recomendaciones). Sin embargo, en general, los auditores sí revén los hallazgos de auditoría del año anterior en la etapa de planificación de auditorías, y los reexaminan durante el año en curso. De esta forma, se da a la entidad auditada la oportunidad de explicar lo que ha hecho o dejado de hacer respecto a las observaciones emergentes de las auditorías. Cuando corresponda, el informe de auditoría presentado a la Legislatura deberá incluir referencias a los hallazgos del año anterior y las medidas tomadas o no tomadas para abordarlos.

Por el contrario, la OAN dispone de un proceso sistemático y en funcionamiento para determinar si la entidad auditada ha abordado los hallazgos de las auditorías de cumplimiento y los problemas evidenciados por la auditoría anterior. Sin embargo, este proceso no incluye una evaluación de la idoneidad de las medidas correctivas, y a menudo parece superficial.

Por último, en la práctica, el seguimiento de los informes de las auditorías de desempeño se limita a brindar a las comisiones legislativas correspondientes asesoramiento sobre las respuestas a los informes del Auditor General, y los comentarios acerca de ellos, previamente a cualquier reunión de la comisión para tratar dichos informes. Más allá de eso, no existe un seguimiento estructurado y sistemático de las auditorías de desempeño de la OAN.

Las diferencias entre tipos de auditoría en lo relativo al seguimiento de los resultados por parte de la EFS puede atribuirse en parte a la práctica substancialmente más antigua de las auditorías de cumplimiento frente a las de desempeño y financieras. Además, según parece, los legisladores demuestran un mayor interés en los informes de auditoría de cumplimiento que en los demás informes. El equipo también advirtió que los legisladores están más familiarizados con las auditorías de cumplimiento.

### **Interacción con las partes interesadas**

Una conclusión extraída de la evaluación es que, aunque la OAN ha logrado establecer una relación de trabajo con la Comisión de Cuentas Públicas (CCP), ella no tenía la intensidad deseada. La OAN ha tenido éxito en la promoción de un incremento significativo del personal, tanto frente a la CCP como

al Poder Ejecutivo. Sin embargo, es posible intensificar más dicha relación para asegurarse de que la CCP maximice los beneficios ofrecidos por los informes de auditoría. En idéntico sentido, es necesario que la OAN disponga de mecanismos de seguimiento adecuados para asegurarse de que las recomendaciones de la CCP sean debidamente abordadas y, cuando corresponda, se actúe en función de ellas. La OAN también debería propender a una interacción más eficaz con los medios y la sociedad civil para acrecentar su impacto. Lo que es igualmente importante: es necesario que la entidad colabore más estrechamente con el Poder Ejecutivo para asegurarse de que los ministerios, las secretarías y los organismos gubernamentales comprendan los informes elaborados por ella y lo que debe hacerse para poner las cosas en orden. La OAN debería procurar convertirse en “el amigo crítico”, para asegurarse de colaborar con los responsables del gasto público y así maximizar los beneficios brindados a los ciudadanos de Norland.

**ii) El valor y los beneficios de las Entidades Fiscalizadoras Superiores – Marcando una diferencia en las vidas de los ciudadanos.**

*En general, la OAN podría hacer más en pro de demostrar el valor y los beneficios de la EFS simplemente interactuando de un modo mucho más proactivo con sus partes interesadas. El equipo de evaluación considera que la organización ha adoptado una actitud demasiado introspectiva y pasiva en la interacción con sus partes interesadas. Sin embargo, el asentimiento a someterse al proceso de evaluación en curso y la publicación de sus resultados, demuestra una disposición al cambio que debe acogerse con gran satisfacción.*

**Fortalecimiento de la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad de las entidades gubernamentales y del sector público**

El impacto de la labor de la OAN depende de la calidad y la credibilidad de sus informes de auditoría, y de su eficacia para interactuar con las entidades a auditar, la Legislatura y otras instituciones que utilicen sus informes. El entorno más amplio de las finanzas públicas en el que la organización opera –y la receptividad de ese entorno a una “cultura de la rendición de cuentas”– también contribuye significativamente a la calidad y el impacto de los informes de auditoría en la práctica. Asimismo, dicho entorno comprende el marco legal en el que la EFS actúa, y una evaluación de la medida en que la OAN cumple con los principios básicos de la auditoría del sector público definidos por la INTOSAI.

En la actualidad, la OAN no procura medir su impacto en la rendición de cuentas, transparencia e integridad de las entidades gubernamentales y del sector público. Por ende, le resulta difícil saber si contribuye al fortalecimiento de la transparencia y la rendición de cuentas en las entidades del sector público. El equipo de evaluación concluye que el hecho de que la OAN exista y se encuentre activa tendrá de por sí algún impacto, pero es probable que este impacto sea limitado.

En un acontecimiento reciente, el “Escándalo de la Obligación”, se refleja el modo en que la labor de la OAN ha contribuido a una mejora de la transparencia y la rendición de cuentas. Este escándalo atrajo la atención generalizada del público y la legislatura –con la contribución de un informe del AG acerca de la cuestión dirigido a la Comisión de Empresas del Estado. El informe y los acontecimientos posteriores dieron lugar a debates en la legislatura y la conformación por parte del Presidente de una comisión especial para recabar y examinar evidencias adicionales con miras a enjuiciar a los involucrados.

La decisión de publicar el informe del MMD-EFS, además de los notorios esfuerzos por traducir y publicar los informes de auditoría, sumados a la reciente apertura de una cuenta de Twitter, son algunas señales positivas hacia una mayor transparencia en el sector público. Por otra parte, la omisión de formular comentarios acerca de las demoras y la falta de presentación de estados financieros en los informes de auditoría no es funcional a este objetivo.

### **Demostración de una relevancia continua para los ciudadanos, la legislatura y otras partes interesadas**

Las EFS demuestran una relevancia continua al responder adecuadamente a los desafíos de los ciudadanos, las expectativas de las diferentes partes interesadas, y los riesgos emergentes y entornos cambiantes en los que las auditorías tienen lugar. La OAN parece disponer de oportunidades reales para acrecentar su impacto mediante una interacción más activa con las partes interesadas y el fortalecimiento de la calidad de sus auditorías. A su vez, tales acciones podrían dotar a la organización de una mayor credibilidad como tal ante los ojos de las partes interesadas. Promover un mayor interés del público y los medios en sus informes conllevaría el beneficio de exponer debilidades vinculadas con la transparencia y la gobernanza, dando lugar a presiones que conduzcan a una mejora de la administración de los fondos públicos por parte del Poder Ejecutivo. Del mismo modo, una interacción más activa con la Legislatura estimularía el interés en el modo de utilización de los fondos públicos. Por otra parte, al brindar un mayor apoyo a la Legislatura, la OAN alentaría a los legisladores a exigir a los funcionarios del Estado que rindan cuentas por la forma en que prestan sus servicios al público y gastan los fondos a su cargo.

La OAN no acude activamente a sus partes interesadas en procura de comentarios y sugerencias sobre su desempeño. Asimismo, tampoco interactúa de forma activa con ellas para determinar la mejor manera de utilizar sus recursos. Además, la falta de una estrategia de comunicación aprobada e implementada formalmente demuestra que existe margen para realizar mejoras en términos de responder adecuadamente a las expectativas de las diferentes partes interesadas y los desafíos planteados por ellas.

### **Ser una organización a modelo a través del liderazgo mediante el ejemplo**

El equipo de evaluación entiende que la OAN proyecta publicar este informe –dando así un ejemplo positivo de transparencia y demostrando su disposición a abrirse al escrutinio externo. Sin embargo, existen áreas en las que la ONA precisa superarse para ser considerada como un ejemplo para otros, y demostrar a las claras que ejerce sus funciones de una manera eficaz y eficiente. Dichas áreas incluyen: una mejora en la comunicación con las partes interesadas; la optimización de los procesos de planificación estratégica y anual; la implementación efectiva de un código de ética; la conclusión y el mantenimiento de manuales de auditoría; una mejora en los procesos de control y aseguramiento de la calidad plenamente eficaces; mayores oportunidades de capacitación y desarrollo continuo; y la implementación de métodos de auditoría basados en el riesgo.

### **iii) Análisis de los esfuerzos en pro del desarrollo de las capacidades de la ONA y perspectivas para el logro de mejoras adicionales**

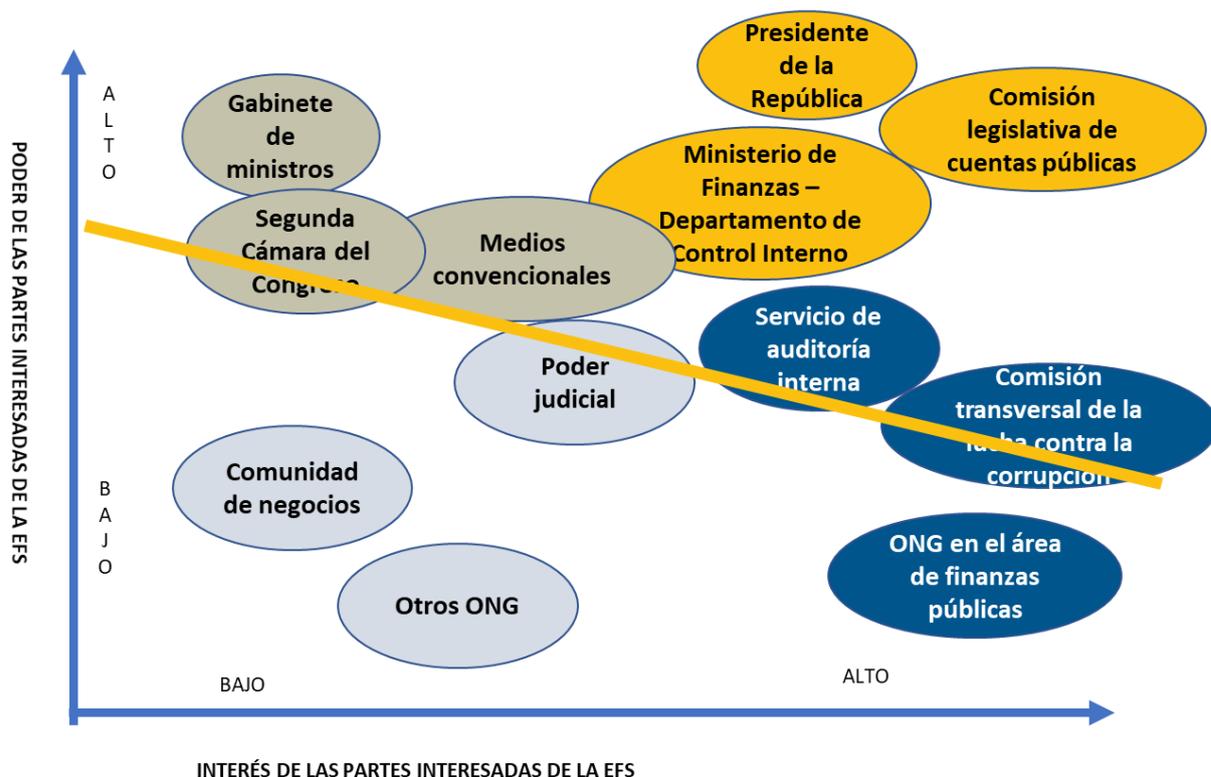
Los proyectos de desarrollo de capacidades anteriores y actuales responden a una necesidad reconocida de la OAN de mejorar sus capacidades técnicas en áreas de auditoría esenciales. De nuestra evaluación surge que los manuales de auditoría elaborados con el apoyo de estos proyectos son utilizados, y que las auditorías de la OAN cumplen en líneas generales con los requisitos de las

ISSAI. No obstante, existe margen para el logro de mejoras adicionales, especialmente en cuanto a la uniformidad de aplicación y una mejor evaluación del riesgo y la materialidad. También es evidente que los esfuerzos para la implementación del TeamMate han sido exitosos, aunque la escasez de *laptops* y la limitada capacitación del personal han constituido un impedimento para la aplicación generalizada de dicho software.

El Banco Mundial y la UE han manifestado su disposición a apoyar un proyecto destinado a fortalecer las capacidades de la OAN en concordancia con el mandato previsto y las responsabilidades emergentes del Proyecto de Ley Nacional de Auditoría, una vez aprobado éste. Para maximizar el éxito de las oportunidades de desarrollo de las capacidades que este proyecto ofrece, será esencial que la OAN recurra a los resultados de su evaluación para concebir un plan de desarrollo estratégico completo y realista, con resultados y productos claros e indicadores mensurables. El plan debería distinguir entre los productos y tareas que serán necesarios tras las reformas legales proyectadas y aquellos que se encuentran en un nivel más técnico, que pueden abordarse independientemente de la realización de las reformas propuestas.

Si el proyecto de ley se aprobase y se crease una nueva OAN plenamente independiente, será necesario que la nueva organización efectúe varias revisiones substanciales orientadas a garantizar su idoneidad para el cometido previsto, y su capacidad para dar cumplimiento a la totalidad de sus deberes y responsabilidades. Será preciso que dichas revisiones comprendan, entre otros elementos: una organización y estructura de personal óptimas para la nueva entidad; las competencias exigidas en cada nivel jerárquico; y, finalmente, la realización de un análisis de necesidades y posterior implementación de un programa de capacitación que garantice que el personal profesional de auditoría está en condiciones de adquirir las competencias necesarias para dar cumplimiento a la totalidad de sus responsabilidades. Durante este proceso, también será necesario que la OAN determine el nivel de recursos que pretende dedicar a los diferentes tipos de auditoría, como las auditorías de desempeño.

#### 4.2 Ejemplo de una grilla de interés/poder con un punto de corte



#### 4.3 Análisis de cuestiones vinculadas con las partes interesadas de la EFS de Norland

Parte interesada	Cambio posible a partir de la reforma de la EFS	Beneficio percibido del cambio	Riesgo percibido del cambio	Actitud general hacia la reforma de la EFS (-5 a +5)
<b>Poder Ejecutivo</b>	Mejores informes de auditoría con recomendaciones más relevantes; mayor atención del público a los informes de auditoría; mayor rigurosidad en el seguimiento de las auditorías.	Las auditorías podrían adquirir una mayor utilidad y relevancia para el Poder Ejecutivo.	El Poder Ejecutivo podría exponerse a un mayor escrutinio público y una mayor presión de los medios, la Legislatura y las OSC; La rigurosidad del seguimiento podría acotar el margen de maniobra del Poder Ejecutivo.	-2

<b>OSC</b>	Fortalecimiento de la gestión financiera en el país.	Pueden resolverse algunas cuestiones vinculadas con las OSC debido a una mejora de la gestión financiera, aunque esto no queda claro; la EFS puede convertirse en una mejor fuente de información para las OSC.		+1
<b>Público más amplio</b>	Fortalecimiento de la cooperación con el Poder Ejecutivo pero también una mayor supervisión de éste.	Enfatización pública de un comportamiento problemático del Poder Ejecutivo.	Mayor politización de la EFS y fortalecimiento del rol del partido gobernante.	+/- 0
<b>Legislatura</b>	Mejores informes de auditoría con recomendaciones más relevantes. Mayor rigurosidad en el seguimiento de las auditorías	Legislatura se posiciona mejor para cumplir su rol de supervisión.		+2
<b>CCP</b>	Mejores informes de auditoría con recomendaciones más relevantes. Mayor rigurosidad en el seguimiento de las auditorías; Fortalecimiento institucional de la EFS; Más auditorías de desempeño	Comité de Cuentas Públicas mejor posicionado para cumplir su rol de supervisión. Mayor escrutinio de cuestiones más relevantes. Consideración del CCP como impulsor de reformas. El CCP y la EFS se convierten en socios estratégicos que se refuerzan mutuamente.		+4



## Capítulo 5: Expresión de la visión, misión y valores

### 5.1 Visión, misión y valores, paso por paso

#### **Paso 1: Formulación de una declaración de visión**

La formulación de una declaración de visión constituye un proceso creativo, no ceñido a reglas inamovibles. Formule una declaración simple que responda a una o más de las siguientes preguntas:

- ¿Qué debería representar la EFS?
- ¿De qué modo la EFS definiría su éxito?
- ¿Qué éxito logrará la EFS?
- ¿De qué modo la EFS tendrá un impacto positivo en la sociedad?
- ¿Qué es lo que la EFS y sus partes interesadas valorarán más acerca de organización?

#### **Paso 2: Formulación de una Declaración de misión**

Como preparación, puede responder las siguientes preguntas:

- ¿Cuál es el problema medular cuya resolución constituye la razón de existir de la EFS? Esta pregunta puede contener a su vez preguntas subordinadas, por ejemplo: ¿Cuál es la necesidad u oportunidad para cuya satisfacción o aprovechamiento existe nuestra EFS? ¿Qué sujetos se ven afectados por el problema? ¿De qué modo se ven afectados estos sujetos? ¿De tener éxito, qué impacto tendríamos respecto a este problema?
- ¿De qué supuestos parte nuestra EFS para realizar su labor?
- ¿Cuál es el propósito de nuestra EFS?  
El propósito debería expresar el motivo de la existencia de la EFS, en lugar de lo que ella hace. Enfóquese en el resultado final de la EFS, no en el método para obtener ese resultado.
- ¿Qué métodos utiliza nuestra EFS para lograr su propósito? ¿En qué consiste la actividad o servicio principal de la EFS?

Combine la oración sobre el propósito y la descripción de las actividades y servicios principales en una declaración que siga el modelo: *Hacer A para lograr B.*

#### **Paso 3: Determinación de los valores de la EFS**

En primer lugar, clarifique el sistema de creencias de su organización: ¿Cuáles son algunos de los valores, creencias y principios rectores que guían la interacción de su dirección y el personal entre sí y con las partes interesadas externas?

En segundo lugar, defina el impacto que cada uno de los valores mencionados tiene en la práctica. ¿Con qué comportamientos deberían comprometerse todos en el quehacer diario en apoyo de esos valores, creencias y principios rectores?

## Capítulo 6: Identificación de cuestiones estratégicas

### 6.1 Análisis FODA de la EFS de Norland

<p><b>FORTALEZAS</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Un mandato de auditoría amplio que abarca los tres tipos de auditoría.</li> <li>• La EFS genera un elevado número de informes de auditoría a pesar de las dificultades que afronta en términos de recursos.</li> <li>• La calidad de sus auditorías de desempeño es satisfactoria.</li> <li>• En la práctica, el acceso a la información se encuentra asegurado.</li> <li>• Buena cobertura de las auditorías financieras.</li> <li>• Las presentaciones y publicaciones se realizan de forma puntual.</li> </ul>	<p><b>DEBILIDADES</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Carencia de una planificación general.</li> <li>• Marco legal endeble (independencia, mandato).</li> <li>• Inexistencia de aseguramiento de la calidad.</li> <li>• No se realizan auditorías basadas en riesgos.</li> <li>• Escasa interacción con el Comité de Cuentas Públicas.</li> <li>• La EFS no dispone de mecanismos de seguimiento.</li> <li>• No existe una estrategia de comunicación con las partes interesadas.</li> <li>• Estructura organizacional anticuada.</li> </ul>
<p><b>OPORTUNIDADES</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nuevo proyecto de ley sobre auditorías nacionales (<i>MMD-EFS</i>).</li> <li>• El CCP tiene interés en fortalecer el rol de la EFS y realizar más auditorías de desempeño (<i>análisis de las partes interesadas</i>).</li> <li>• Atención generalizada al rol de la EFS en el “Escándalo de los bonos” (<i>MMD-EFS</i>).</li> <li>• Nueva estrategia para la GFP en la que se enfatiza el rol de la EFS y se apunta a abordar las debilidades en materia de adquisiciones y contrataciones públicas, gestión de las empresas del Estado y rendición de cuentas, puestas de manifiesto en una reciente evaluación mediante el marco PEFA (<i>Contexto del país</i>).</li> <li>• Los parlamentarios esperan los insumos aportados por la EFS relacionados con su rol de supervisión del Poder Ejecutivo (<i>análisis de las partes interesadas</i>).</li> <li>• El Banco Mundial y la UE están dispuestos a brindar apoyo a la EFS (<i>MMD-EFS</i>).</li> </ul>	<p><b>AMENAZAS</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Demoras en la presentación de los estados financieros (<i>MMD-EFS</i>).</li> <li>• Presión sobre los recursos debido a la gran necesidad de servicios de traducción (<i>MMD-EFS</i>).</li> <li>• Debilidades del sistema educativo (<i>Contexto del país</i>).</li> <li>• Escasa valoración de la labor de la EFS por parte del Poder Ejecutivo y bajo nivel de implementación de las recomendaciones (<i>Análisis de las partes interesadas</i>).</li> <li>• La EFS no es particularmente conocida para la sociedad civil (<i>Análisis de las partes interesadas</i>).</li> <li>• La información publicada por los medios sobre cuestiones relacionadas con la GFP es limitada (<i>Contexto del país</i>).</li> <li>• Las OSC tienen la percepción de que la gestión financiera del país es deficiente (<i>Análisis de las partes interesadas</i>).</li> <li>• Los ciudadanos perciben que la EFS guarda cercanía con el partido gobernante (<i>Análisis de las partes interesadas</i>).</li> </ul>

## 6.2 Cuestiones estratégicas de la EFS de Norland

### Ejemplo 1:

#### Conclusiones del análisis FODA:

- Los ciudadanos perciben que la EFS guarda cercanía con el partido gobernante (*Amenaza*).
- Escasa valoración de la labor de la EFS por parte del Poder Ejecutivo y bajo nivel de implementación de las recomendaciones (*Amenaza*).
- Inexistencia de aseguramiento de la calidad (*Debilidad*).
- Los Parlamentarios esperan los insumos aportados por la EFS respecto al rol de supervisión del Poder Ejecutivo (*Oportunidad*).

**Cuestión estratégica:** “¿Cómo podemos lograr que se nos vea como una institución confiable e independiente cuando la implementación de las recomendaciones de auditoría se encuentra atrasada?”.

### Ejemplo 2:

#### Conclusiones del análisis FODA:

- No se realizan auditorías basadas en riesgos (*Debilidad*).
- La EFS no dispone de mecanismos de seguimiento (*Debilidad*).
- La EFS genera un elevado número de informes de auditoría a pesar de las dificultades que afronta en términos de recursos (*Fortaleza*).
- El CCP tiene interés en fortalecer el rol de la EFS y realizar más auditorías de desempeño (*Oportunidad*).
- Las OSC tienen la percepción de que la gestión financiera del país es deficiente (*Amenaza*).

**Cuestión estratégica:** “¿De qué modo podemos contribuir a un sistema de gestión financiera más eficaz cuando nuestros propios sistemas no priorizan eficazmente los recursos?”.

## Capítulo 7: Elaboración de la estrategia de la EFS

### 7.1 Marco de resultados de la EFS de Norland

CAPACIDADES	PRODUCTO	RESULTADO	IMPACTO
Estrategia de comunicación	<b>Consultas regulares con partes interesadas claves</b>	<b>Mayor credibilidad en la EFS y su labor entre las partes interesadas claves (Comité de Cuentas Públicas, Legislatura, ministerios auditados)</b>	<b>Una gestión más confiable, responsable, eficaz y sujeta a rendición de cuentas de los recursos públicos de Norland en pro de una sostenibilidad que conlleve mejoras en la calidad de vida de los habitantes del país</b>
Planes de auditoría y procedimientos de selección anuales	<b>Informes de auditoría financiera, de cumplimiento y de desempeño de alta calidad sobre temas escogidos en función de los riesgos y de su relevancia</b>		
Manual actualizado sobre auditoría de desempeño			
Plan de monitoreo	<b>Presentación regular y pública de los informes sobre el desempeño de la EFS</b>		
Mecanismo de presentación de informes			
Personal capacitado para el monitoreo y la presentación de informes			
Mecanismo de aseguramiento de la calidad	<b>Exactitud en las opiniones asociadas a las auditorías financieras</b>	<b>Mayor confiabilidad y responsabilidad en materia de gestión financiera y presentación de los informes correspondientes</b>	
Aplicación uniforme de los mecanismos de control de calidad			
Uniformidad en cuanto al conocimiento de normas y manuales entre los auditores financieros			
Mecanismos adecuados para el seguimiento de las recomendaciones de las auditorías financieras	<b>Intensificación del seguimiento y aumento en la presentación de informes sobre recomendaciones de auditoría financiera</b>		
Mecanismos de seguimiento integrados ante la falta de presentación de estados financieros	<b>Informes sobre la falta de presentación de estados financieros</b>		

## 7.2 Requisitos de calidad esenciales del Plan estratégico

1. Duración: por lo menos 3 años, preferentemente 5.
2. Elaborado sobre la base del informe de la evaluación mediante el MMD-EFS, de donde surgen las principales fortalezas y debilidades de la entidad, y sus factores explicativos, según lo reflejado en la evaluación integrada de desempeño.
3. Se consideran las expectativas de las partes interesadas y los riesgos emergentes, y se lo orienta hacia aquellas oportunidades y áreas en las que la EFS puede añadir valor dentro del contexto general de la GFP y el entorno de gobernanza del país.
4. Se enuncian con claridad la visión, misión y valores de la EFS.
5. Desarrollado con una clara orientación hacia el desempeño, en términos del modo en que la cobertura, calidad y la puntualidad de la labor de auditoría de la EFS contribuye al logro de mejoras en el sector público en general.
6. Tiene un marco de resultados con una jerarquía lógica de propósitos: impacto - resultados - productos - capacidades necesarias.
7. Describe de forma breve los fundamentos y contenidos de los resultados, productos y capacidades, así como los supuestos vínculos entre éstos.
8. Identifica la brecha existente entre las capacidades necesarias y actuales (vinculado con el MMD-EFS) y describe en términos generales el curso a seguir durante el período de planificación estratégica para zanjar esa brecha.
9. Clarifica de forma breve cómo se monitoreará la implementación del plan estratégico y se informará acerca de ella.
10. Contiene un número razonable de indicadores para medir el logro de los resultados y productos.
11. Está desarrollado teniendo claramente en consideración los recursos disponibles (financiamiento y dotación de personal) y las posibilidades de movilización de recursos adicionales.
12. Cuenta con la aceptación y comprensión de todo el personal.
13. Clarifica estrategias para la obtención de recursos
14. Clarifica estrategias relacionadas con cuestiones de género, inclusión y diversidad.

### 7.3 Elementos esenciales del Plan estratégico

El esquema general del plan estratégico se desarrollará y ajustará mediante la realización de consultas. Algunos elementos típicos del plan estratégico son:

1. Una reseña de la contribución de la EFS al impacto: una ilustración/afiche de una página donde se exhiba el marco de resultados, abarcando la visión, la misión, los valores, los resultados, los productos y las capacidades.
2. Tabla de contenidos.
3. Siglas.
4. Prefacio del AG.
5. Situación actual de la EFS en su entorno (abarcando temas tales como el mandato de la entidad, un informe resumido de los resultados de la evaluación mediante el MMD-EFS, su estructura organizacional actual, las expectativas de determinadas partes interesadas, la situación de la GFP en el país, etc.).
6. Visión, misión y valores.
7. Descripción de los resultados, productos y capacidades necesarias y el curso a seguir para resolver las deficiencias de capacidad detectadas.
8. Monitoreo y presentación de informes.
9. Asignación de recursos.

## Capítulo 8: Plan operativo

### 8.1 Posible plantilla para un plan operativo vinculado con el plan estratégico y concordante con otros planes

#### 1. Declaración de resultados

#### 2. Actividades en el año x

Producto	Actividad	Responsable	Plazo	Hito año X	Situación trimestral	Presupuesto	Personal necesario	Otros planes relevantes
<b>Producto 1</b>	<b>Actividad 1.1</b>							
	<b>Actividad 1.2</b>							
<b>Producto 2</b>	<b>Actividad 2.1</b>							
	<b>Actividad 2.2</b>							

### 8.2 Posible plantilla para un plan operativo integrado

Resultado estratégico 1							
Producto	Actividad	Hito	Fecha prevista	Responsable	Presupuesto	Personal asignado	Otros recursos
<b>Producto 1</b>	<b>Actividad 1.1</b>						
	<b>Actividad 1.2</b>						
	<b>Actividad 1.3</b>						
<b>Producto 2</b>							

### 8.3 Plan operativo integrado de la EFS de Norland (Año 1 del Plan estratégico)

Mayor credibilidad en la EFS y su labor entre las partes interesadas claves (Comité de Cuentas Públicas, Legislatura, ministerios auditados)							
Producto	Actividad	Hito	Fecha prevista	Responsable	Presupuesto	Personal asignado	Otros recursos
Consultas regulares con partes interesadas claves	Desarrollo de una estrategia de comunicación	Necesidades detectadas en materia de comunicación	01.05.	Titular del Departamento de planificación y presentación de informes	\$	2 Personal del Departamento de planificación y presentación de informes (DP&PI)	Todos los demás departamentos aportan información
		Borrador de la estrategia de comunicación	01.08.	Titular del Departamento de planificación y presentación de informes	\$\$	3 Personal del DP&PI	Consultor
		Comentarios recibidos respecto a la estrategia de comunicación	01.12.	Titular del Departamento de planificación y presentación de informes	\$	1 Personal del DP&PI	Todos los demás departamentos para la realización de comentarios
Informes de auditoría financiera, de cumplimiento y de desempeño de alta calidad sobre temas escogidos en función de los	Redactar el plan de auditoría para el siguiente año	Evaluación de riesgo completada	01.08.	Titular del Departamento de planificación y presentación de informes	\$	1 Personal del DP&PI; 1 Personal por Departamento de auditoría	-
		Análisis de temas relevantes completado	01.08.	Titular del Departamento de planificación y	\$	1 Personal del Departamento de planificación; 1 Personal por	-

riesgos y de su relevancia				presentación de informes		Departamento de auditoría		
		Plan de auditoría finalizado y aprobado	01.12.	Titular del Departamento de planificación y presentación de informes; Consejo	\$	1 Personal del Departamento de planificación; 1 Personal por Departamento de auditoría	-	
	Actualización del Manual sobre auditoría de desempeño	Borrador del nuevo Manual sobre auditoría de desempeño	01.12.	Titular del Departamento de metodología y capacitación	\$\$	2 Personal Departamento de metodología; 2 Personal del Departamento de AD	Consultor	
	5 Auditorías de desempeño	AD del Programa de reducción de la pobreza	01.07.	Titular del Departamento de AD	\$\$	3 Personal del Departamento de AD	Automóviles del parque automotor	
		AD de la Agencia de construcción de caminos	01.07.	Titular del Departamento de AD	\$	2 Personal del Departamento de AD	Automóviles del parque automotor	
		AD de la Agencia de protección forestal	01.11.	Titular del Departamento de AD	\$	2 Personal del Departamento de AD	Automóviles del parque automotor	
		AD de la Autoridad carcelaria	01.11.	Titular del Departamento de AD	\$	2 Personal del Departamento de AD	-	
		AD de Proyectos de cooperación internacional	01.11.	Titular del Departamento de AD	\$\$	4 Personal del Departamento de AD	-	
	Presentación regular y con	Capacitación al personal sobre	Seminario implementado	01.06.	Titular del Departamento de	\$\$\$	1 Personal del Departamento de	Todo el personal del Departamento

<b>carácter público de informes sobre el desempeño de la EFS</b>	<b>monitoreo y presentación de informes</b>			<b>planificación y presentación de informes; Titular del Departamento de metodología y capacitación</b>		<b>planificación y presentación de informes; 1 Personal del Departamento de metodología y capacitación</b>	<b>de planificación y presentación de informes; 3 Personal por Departamento de auditoría. Capacitación e instalaciones de capacitación</b>
--	---	--	--	---	--	--	--

## Capítulo 9: Monitoreo del desempeño

### 9.1 Marco de monitoreo de la EFS de Norland

NIVEL DE RESULTADOS: Resultados de la EFS						
Resultado de la EFS 1: Mayor credibilidad en la EFS y su labor entre las partes interesadas claves (Comité de Cuentas Públicas, Legislatura, ministerios auditados)						
Definición del indicador:	Base de referencia 2019	Hito 2020	Hito 2021	Hito 2022	Hito 2023	Meta 2024
Credibilidad promedio expresada por partes interesadas claves en una escala de 0 a 10	<i>Por definirse luego de la primera medición en 2020</i>					
<b>Logrado:</b>						
Definición del indicador:	Base de referencia 2019	Hito 2020	Hito 2021	Hito 2022	Hito 2023	Meta 2024
Porcentaje de recomendaciones de auditoría de desempeño implementadas dentro del año de emisión	20 %	20 %	30 %	40 %	50 %	60 %
<b>Logrado:</b>						
Definición del indicador:	Base de referencia 2019	Hito 2020	Hito 2021	Hito 2022	Hito 2023	Meta 2024
Porcentaje de informes emitidos por las EFS (auditoría y desempeño) que son objeto de reuniones del CCP	60 %	70 %	80 %	90 %	100 %	100 %
<b>Logrado:</b>						
Resultado de la EFS 2: Mayor confiabilidad en la gestión de las finanzas públicas y presentación de informes						
Definición del indicador:	Base de referencia 2019	Hito 2020	Hito 2021	Hito 2022	Hito 2023	Meta 2024
Porcentaje de auditorías financieras que dieron como resultado a una opinión sin salvedades	50 %	50 %	65 %	80 %	95 %	95 %
<b>Logrado:</b>						
Definición del indicador:	Base de referencia 2019	Hito 2020	Hito 2021	Hito 2022	Hito 2023	Meta 2024
Porcentaje de recomendaciones de auditorías financieras implementadas	20 %	35 %	50 %	65 %	80 %	80 %
<b>Logrado:</b>						
Definición del indicador:	Base de referencia 2019	Hito 2020	Hito 2021	Hito 2022	Hito 2023	Meta 2024

Porcentaje de estados financieros no presentados medidos en función del valor monetario que representan	30 %	25 %	20 %	10 %	5 %	0 %
<b>Logrado:</b>						

<b>NIVEL DE RESULTADOS: Productos de la EFS</b>						
<b>Producto de la EFS 1A: Consultas regulares con partes interesadas claves</b>						
<b>Definición del indicador:</b>	<b>Base de referencia 2019</b>	<b>Hito 2020</b>	<b>Hito 2021</b>	<b>Hito 2022</b>	<b>Hito 2023</b>	<b>Meta 2024</b>
Número de grupos de partes interesadas claves identificados en la estrategia de comunicación que se incluyeron en las consultas anuales	<i>Por definirse en le estrategia de comunicación</i>					
<b>Logrado:</b>						
<b>Producto de 1B la EFS: Informes de auditoría desempeño de alta calidad sobre temas escogidos en función de los riesgos y su relevancia</b>						
<b>Definición del indicador:</b>	<b>Base de referencia 2019</b>	<b>Hito 2020</b>	<b>Hito 2021</b>	<b>Hito 2022</b>	<b>Hito 2023</b>	<b>Meta 2024</b>
Porcentaje de informes de auditoría de desempeño que cumplen con los requisitos del manual de auditoría de desempeño actualizado según los procedimientos de control de calidad de la EFS	<i>Base de referencia por establecerse luego de la actualización del Manual de auditoría de desempeño (2021)</i>					95 %
<b>Logrado:</b>						
<b>Definición del indicador:</b>	<b>Base de referencia 2019</b>	<b>Hito 2020</b>	<b>Hito 2021</b>	<b>Hito 2022</b>	<b>Hito 2023</b>	<b>Meta 2024</b>

Número de informes de auditoría de desempeño emitidos que abarcan uno de los siguientes temas: Defensa, Educación, Medio ambiente, Salud, Infraestructura, Desarrollo económico nacional, Recaudación de impuestos, Programas significativos de reforma del sector público, Finanzas y administración públicas, Seguridad social y mercado laboral	2	2	3	3	4	4
<b>Logrado:</b>						
<b>Producto 1C de la EFS: Presentación regular con carácter público de informes sobre el desempeño de la EFS</b>						
<b>Definición del indicador:</b>	<b>Base de referencia 2019</b>	<b>Hito 2020</b>	<b>Hito 2021</b>	<b>Hito 2022</b>	<b>Hito 2023</b>	<b>Meta 2024</b>
La EFS presenta a la Legislatura y publica un informe de desempeño anual	No	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
<b>Logrado:</b>						
<b>Definición del indicador:</b>	<b>Base de referencia 2019</b>	<b>Hito 2020</b>	<b>Hito 2021</b>	<b>Hito 2022</b>	<b>Hito 2023</b>	<b>Meta 2024</b>
En el informe de desempeño anual de la EFS se expone el desempeño de la EFS con relación a los productos del plan estratégico	No	No	Sí	Sí	Sí	Sí
<b>Logrado:</b>						
<b>Definición del indicador:</b>	<b>Base de referencia 2019</b>	<b>Hito 2020</b>	<b>Hito 2021</b>	<b>Hito 2022</b>	<b>Hito 2023</b>	<b>Meta 2024</b>

En el informe sobre el desempeño anual de la EFS se expone el desempeño de la EFS con relación a los resultados del plan estratégico y las recomendaciones dirigidas a aquellos cuyas acciones son necesarias para lograrlos	Logrado:	No	No	No	Sí	Sí	Sí
<b>Producto de la EFS 2A: Exactitud en las opiniones asociadas a las auditorías financieras</b>							
<b>Definición del indicador:</b>	<b>Base de referencia 2019</b>	<b>Hito 2020</b>	<b>Hito 2021</b>	<b>Hito 2022</b>	<b>Hito 2023</b>	<b>Meta 2024</b>	
Porcentaje de auditorías financieras que satisfacen los mecanismos de control de calidad mejorados de la EFS	<i>Base de referencia por establecerse luego de la actualización del mecanismo de control de calidad (2021)</i>						
Logrado:							
<b>Definición del indicador:</b>	<b>Base de referencia 2019</b>	<b>Hito 2020</b>	<b>Hito 2021</b>	<b>Hito 2022</b>	<b>Hito 2023</b>	<b>Meta 2024</b>	
Porcentaje de auditorías financieras que satisfacen el nuevo mecanismo de aseguramiento de la calidad	<i>Base de referencia por establecerse una vez implementado el mecanismo de aseguramiento de la calidad (2021)</i>						
Logrado:							
<b>Definición del indicador:</b>	<b>Base de referencia 2019</b>	<b>Hito 2020</b>	<b>Hito 2021</b>	<b>Hito 2022</b>	<b>Hito 2023</b>	<b>Meta 2024</b>	
De la aplicación de una iCAT con aseguramiento independiente de la calidad a la práctica de auditoría financiera de la EFS surge la confirmación de que la entidad cumple con los	No	No	No	No	No	No	Sí
Logrado:							

requisitos correspondientes del Nivel 4 de las ISSAI							
<b>Producto de 2B la EFS: Intensificación del seguimiento y aumento de la presentación de informes sobre la implementación de las recomendaciones de auditoría</b>							
<b>Definición del indicador:</b>	<b>Linea de referencia 2019</b>	<b>Hito 2020</b>	<b>Hito 2021</b>	<b>Hito 2022</b>	<b>Hito 2023</b>	<b>Meta 2024</b>	
Porcentaje de recomendaciones de auditoría financiera que han sido sometidas a seguimiento dentro de los tres años de emisión	50 %	60 %	70 %	80 %	90 %	100 %	
<b>Logrado:</b>							
<b>Producto 2C de la EFS: Elaboración de informes sobre la falta de presentación de estados financieros</b>							
<b>Definición del indicador:</b>	<b>Base de referencia 2019</b>	<b>Hito 2020</b>	<b>Hito 2021</b>	<b>Hito 2022</b>	<b>Hito 2023</b>	<b>Meta 2024</b>	
La EFS presenta informes de carácter público sobre todos los estados financieros que no han sido presentados, presentados parcialmente, o con demoras	No	No	Sí	Sí	Sí	Sí	
<b>Logrado:</b>							

## Anexo al Capítulo 10: Presentación de informes sobre el desempeño de la EFS

### 10.1 Reseña de contenidos claves por tipo de informe sobre el desempeño de la EFS

Informe	Alcance	Plazo	Contenido principal
<b>Trimestral</b>	Enero-marzo (T1), abril-junio (T2), julio-septiembre (T3), octubre- diciembre (T4)	Abril (T1), julio (T2), octubre (T3), enero (T4)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Progresos realizados en función de las actividades realizadas durante el trimestre según el plan operativo</li> <li>• Ejecución del presupuesto en función del plan</li> </ul>
<b>Semestral</b>	Enero-junio	Julio	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Progreso general realizado en función del plan operativo (considere la presentación de informes por objetivos vinculados con metas estratégicas)</li> <li>• Evaluar si la implementación sigue encaminada</li> <li>• Explicación de los motivos por cualquier desviación del plan</li> <li>• Esquema de los cambios al plan operativo durante los próximos seis meses, de haberlos</li> <li>• Reseña de los recursos financieros y humanos</li> </ul>
<b>Anual</b>	Enero-diciembre	Primer trimestre del año	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Concebido para comunicarse de forma externa – necesidad de introducción a la misión, visión, mandato, estructura, etc., de la EFS</li> <li>• Discurso del AG</li> <li>• Progresos realizados anualmente en función de objetivos estratégicos (realización de las actividades planificadas en función del plan operativo, alto nivel informado por objetivo con cierto detalle)</li> <li>• Descripción narrativa por la que se explique el desempeño logrado y los principales factores/elementos subyacentes, lo que incluye la materialización de riesgos</li> <li>• Estadísticas claves, por ejemplo, sobre recursos humanos, realización de actividades de auditoría, etc.</li> <li>• Posible resumen de los principales resultados de auditoría</li> <li>• Reseña financiera en función del presupuesto aprobado (modificado)</li> <li>• Perspectivas para el siguiente año</li> </ul>

## 10.2 Contenidos sugeridos del informe anual sobre el desempeño de la EFS

1. Contexto general del desempeño de la EFS durante el año (¿Cuáles fueron las circunstancias? ¿Qué se ha modificado con relación al año anterior?)
2. Logro de metas vinculadas con productos/resultados y descripción narrativa
3. Materialización de riesgos
4. Estadísticas claves sobre la EFS:
  - a. Cantidades de personal.
  - b. Composición del personal por género.
  - c. Aptitudes del personal
  - d. Promedio persona/días dedicados a auditorías
5. Información financiera
  - a. Presupuesto aprobado y ejecutado, y análisis de éste
  - b. Costo promedio por auditoría
6. Información de auditoría
  - a. Auditorías realizadas, clasificadas por tipo
  - b. Recomendaciones de auditoría implementadas
7. Historias de éxito (por ejemplo, casos de auditorías que han causado un gran impacto)
8. Lecciones aprendidas
9. Cambios y revisiones de la estrategia
10. Acciones planificadas para el siguiente año

Anexo al Capítulo 11: Toma de decisiones estratégicas y gestión de riesgos

N.º	Tipo de riesgo	Riesgo específico	Impacto (1- 5)	Probabilidad (1- 3)	Calificación del riesgo (impacto x probabilidad)	Medidas de control	Propietario del control	Código de alerta <sup>18</sup>
1.	Estratégico - reputacional	Riesgo de que un caso de manejo indebido de fondos se dé a publicidad sin haber sido previamente detectado por la OAN debido a la carencia de un criterio de selección de auditorías basado en riesgos	3	2	6	<p>Corto plazo: realizar un examen periódico de temas posibles y ajustar el plan de auditoría, si fuese necesario</p> <p>Largo plazo: desarrollar procedimientos de selección adecuados basados en riesgos</p>	<p>Titulares de los Departamentos de auditoría</p> <p>Titular del Departamento de metodología y capacitación</p>	
2.	Estratégico - reputacional	Riesgo de que la calidad de los informes de auditoría sea baja debido a la falta de aseguramiento de la calidad	4	2	8	<p>Corto plazo: ampliar los procedimientos de control de calidad y realizar encuentros regulares con el personal de auditoría para abordar cuestiones de calidad</p> <p>Largo plazo: Implementar mecanismos de aseguramiento de</p>	<p>Titulares de los Departamentos de auditoría</p> <p>Titular del Departamento de</p>	

<sup>18</sup> 1-5 verde, 6-10 amarillo, 10-15 rojo

N.º	Tipo de riesgo	Riesgo específico	Impacto (1- 5)	Probabilidad (1- 3)	Calificación del riesgo (impacto x probabilidad)	Medidas de control	Propietario del control	Código de alerta <sup>18</sup>
						la calidad y capacitación relacionados	metodología y capacitación	
3.	Estratégico - político y legal	Riesgo de que el Poder Ejecutivo impida cambios propuestos al marco legal de la EFS	4	1	4	Organizar reuniones con el Ministerio de Finanzas, recurrir al apoyo del CCP y movilizar a los medios, incluso mediante la organización de conferencias de prensa y compañías de concienciación	Titular de la EFS, Departamento de medios	
4.	Estratégico - ético	Riesgo de que la implementación de un sistema de control de la ética afronte resistencia interna.	4	1	4	Continuar la labor relacionada con políticas en materia de ética y estructura organizacional, realizar capacitaciones, e instrumentar un mecanismo de rotación de auditores	Titular del departamento de planificación y presentación de informes.	
5.	Operativo - tecnología y logística	Riesgo de que el personal recientemente incorporado abandone la entidad debido a la falta de equipamiento informático y espacio de oficina	4	3	12	Presentar ante el MdF y los donantes una solicitud urgente de financiamiento adicional para equipamiento  Obtener la aprobación de construcción para el nuevo emplazamiento. Conclusión de acuerdos con el Ministerio de Desarrollo Regional para utilizar su viejo edificio mientras la construcción se lleva adelante.	Titular de la EFS Departamento de planificación y presentación de informes de la EFS con insumos aportados por el funcionario de finanzas  Asesor legal	



