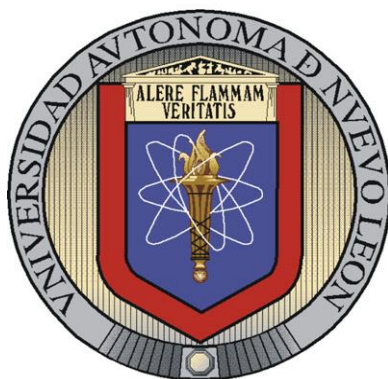


**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA Y ADMINISTRACIÓN**



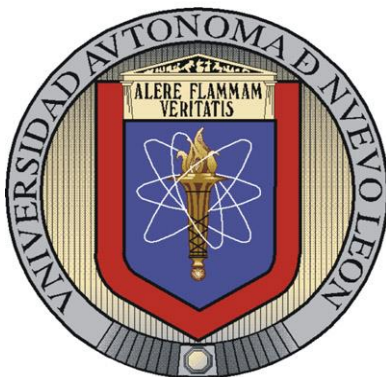
**LA FISCALIZACIÓN SUPERIOR Y SU IMPACTO EN LA EFICACIA DEL
GOBIERNO DE LOS PAÍSES DE LA OCDE**

**TESIS DOCTORAL PRESENTADA POR
EUGENIO DÁVILA FLORES**

**COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENER EL GRADO DE
DOCTOR EN CONTADURÍA**

MAYO 2024

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA Y ADMINISTRACIÓN
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO**



**LA FISCALIZACIÓN SUPERIOR Y SU IMPACTO EN LA EFICACIA DEL
GOBIERNO DE LOS PAÍSES DE LA OCDE**

**TESIS DOCTORAL PRESENTADA POR
EUGENIO DÁVILA FLORES**

**COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENER EL GRADO DE
DOCTOR EN CONTADURÍA**

MAYO 2024

DECLARACIÓN DE AUTENTICIDAD

Declaro solemnemente que el documento que enseguida presento es fruto de mi propio trabajo, y hasta donde estoy enterado no contiene material previamente publicado o escrito por otra persona, excepto aquellos materiales o ideas que por ser de otras personas les he dado el debido reconocimiento y los he citado debidamente en la bibliografía o referencias.

Declaro además que tampoco contiene material que haya sido aceptado para el otorgamiento de cualquier otro grado o diploma de alguna universidad o institución.

Nombre: Eugenio Dávila Flores

Firma: _____

Fecha: Mayo 2024

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA Y ADMINISTRACIÓN
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

DOCTORADO EN CONTADURÍA

Disertación

**LA FISCALIZACIÓN SUPERIOR Y SU IMPACTO EN LA EFICACIA DEL
GOBIERNO DE LOS PAÍSES DE LA OCDE**

Presentada por
Eugenio Dávila Flores

Aprobada por el Comité Doctoral

Dr. Silverio Tamez Garza

Dr. Juan Paura García

Dr. Klender Aimer Cortez
Alejandro

Dr. Luis Alberto Villarreal
Villarreal

Dra. Paula Villalpando Cadena

San Nicolás de los Garza, Nuevo León, México

DEDICATORIA

A Dios, por ser mi fuente de sabiduría y guía constante en éste camino académico, su gracia y fortaleza me han permitido perseverar en este arduo, pero gratificante viaje hacia el conocimiento.

A mis padres, Marco Vinicio Dávila de la Garza y María Teresa Flores Burckhardt (q.e.p.d.), por su amor incondicional y constante apoyo. Les dedico esta tesis doctoral con profunda gratitud y admiración, reconociendo que gran parte de este trabajo lleva impreso su influencia y amor, sin ustedes, este camino y logro no hubiera sido posible.

A mi esposa Mónica, por su amor, confianza, energía y comprensión. Por estar junto a mí en este camino, en esta vida y en las que falten. A mis hijas: Lucía, Olivia, Melissa y Natalia, que son mi motor, motivación y mayor inspiración, verlas crecer es el mejor regalo que la vida me ha dado.

A mis hermanos, Marco y Eduardo y mi hermana Karen, por su cercanía, aliento y por siempre estar. Me siento un bendecido y afortunado de tenerlos a mi lado, crecer junto a ustedes es el mayor regalo que papá y mamá me han dado.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco, de manera especial, a mi Comité Doctoral, al Dr. Silverio Tamez Garza, por su asesoría y dirección a lo largo de ésta investigación, al Dr. Juan Paura García, por su orientación y valiosas aportaciones al presente estudio doctoral y al Dr. Klender Aimer Cortez Alejandro, por su guía, entusiasmo e inspiradora contribución en el desarrollo de ésta investigación.

Del mismo modo, agradezco al Dr. Luis Alberto Villarreal Villarreal, Director de la Facultad de Contaduría Pública y Administración (FACPYA), por su liderazgo y gran labor al frente de nuestra Facultad, así como por aceptar formar parte del jurado de evaluación final, es un honor y privilegio contar con usted en estos momentos. A la Dra. Paula Villalpando Cadena, gracias por aceptar la invitación de integrar el jurado, pero especialmente, por sus consejos y sugerencias de gran valor en el desarrollo de la presente tesis doctoral.

Todo mi agradecimiento y reconocimiento a la Universidad Autónoma de Nuevo León (UANL), y a nuestro rector, el Dr. med. Santos Guzmán López, por su liderazgo, entrega y compromiso de transformar vidas, teniendo la excelencia por principio y la educación como instrumento.

De igual forma, quiero agradecer a todo el cuerpo de docentes de la División de Estudios de Posgrado de la FACPYA de la UANL, por su gran pasión y vocación por la enseñanza, con su gran ejemplo, contribuyen en la formación de profesionistas e investigadores. Muchas gracias.

De manera especial agradezco a mi esposa: Mónica, a nuestras cuatro hijas: Lucía, Olivia, Melissa y Natalia, sin su apoyo y entendimiento no hubiera sido posible. Juntos llegamos a éste momento.

Al resto de mi familia, mi papá por motivarme e impulsarme a concluir esta etapa de mi vida, a mi mamá, la distancia nunca fue un impedimento para que estuvieras siempre presente, a mis hermanos y hermana, por su apoyo y aliento a lo largo del camino. A mi suegro, el Dr. Jorge Manjarrez Rivera, por sus valiosos consejos en el desarrollo de ésta investigación, a mi suegra, por estar siempre al pendiente a lo largo de éstos años.

A mis compañeros de doctorado: Blas, Daniel, Lupita y Pablo, por gozar, sufrir y soportar juntos, ha sido un gran privilegio compartir esta etapa de mi vida con ustedes.

A todas y todos los que, a lo largo de esta etapa de mi vida, de alguna u otra manera hicieron posible este momento. Infinitas gracias.

“Lo que con mucho trabajo se adquiere, más se ama”

Aristóteles

*“Vive como si fueras a morir mañana.
Aprende como si fueras a vivir siempre”*

Mahatma Gandhi

*“El carácter se manifiesta en los grandes momentos,
pero se construye en los pequeños”*

William Churchill

*“Un sueño no se hace realidad por arte de magia,
necesita sudor, determinación y trabajo duro”*

Colin Powell

*“No podemos estar en modo de supervivencia.
Tenemos que estar en modo de crecimiento”*

Jeff Bezos

ABREVIATURAS Y TÉRMINOS TÉCNICOS

AAP	Antigua Administración Pública
ASOSAI	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Asia
BM	Banco Mundial
CE	Comisión Europea
EFS	Entidades de Fiscalización Superior
EUROSAI	Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa
GE	Eficacia del gobierno
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISSAI	Normas Internacionales de las Entidades de Fiscalización Superior
NGP	Nueva Gestión Pública
NPG	Nueva Gobernanza Pública
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OLACEFS	Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
PPA	Administración Pública Progresista
Q1	Cuartil uno
Q2	Cuartil dos
Q3	Cuartil tres
TCE	Tribunal de Cuentas Europeo
UE	Unión Europea
WGI	Indicadores mundiales de gobernanza o buen gobierno

TABLA DE CONTENIDO

DECLARACIÓN DE AUTENTICIDAD.....	i
DEDICATORIA.....	iii
AGRADECIMIENTOS.....	iv
ABREVIATURAS Y TÉRMINOS TÉCNICOS.....	vii
TABLA DE CONTENIDO.....	viii
ÍNDICE DE FIGURAS.....	xi
ÍNDICE DE TABLAS.....	xii
INTRODUCCIÓN.....	xiv
1. NATURALEZA Y DIMENSIÓN DEL ESTUDIO.....	1
1.1. Antecedentes del problema a estudiar.....	1
1.1.1. Índice de eficacia de gobierno y su comportamiento de 2010 a 2020.....	3
1.1.2. Relación entre la eficacia de gobierno y la confianza de la ciudadanía.....	5
1.1.3. Costo de la eficacia de gobierno.....	8
1.2. Planteamiento del problema de investigación.....	11
1.2.1. Revisión preliminar de literatura.....	11
1.2.2. Mapa conceptual del planteamiento del problema.....	17
1.3. Pregunta de investigación.....	18
1.4. Objetivos de la investigación.....	19
1.4.1. Objetivo general de la investigación.....	19
1.4.2. Objetivos específicos de la investigación.....	19
1.5. Hipótesis general de la investigación.....	20
1.6. Delimitaciones y limitaciones del estudio.....	21
1.7. Importancia y justificación del estudio.....	22
1.8. Conclusión del capítulo.....	23
2. MARCO TEÓRICO.....	24
2.1. Marco teórico de la variable eficacia del gobierno.....	24

2.1.1. La Nueva Gestión Pública	24
2.1.2. Post Nueva Gestión Pública.....	32
2.1.3. Nueva Gobernanza Pública.....	36
2.1.4. Eficacia de gobierno en el sector público	39
2.1.4.1. Medición de la eficacia del gobierno	42
2.2. Marco teórico de la variable fiscalización superior.....	44
2.2.1. La Fiscalización Superior y la auditoría en el sector público	44
2.2.1.1. La Fiscalización Superior	44
2.2.1.2. La auditoría en el sector público.....	47
2.2.1.3. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadores Superiores	50
2.2.1.4. Entidades de Fiscalización Superior	51
2.2.1.5. Modelos de fiscalización de las Entidades de Fiscalización Superior.....	56
2.2.1.6. Jurisdicción y nivel de gobierno cubierto por las EFS	62
2.2.1.7. Enfoque del momento de la revisión	63
2.2.1.8. Tipos de auditorías en el sector público	66
2.3. Estudios e investigaciones previas	70
3. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....	73
3.1. Tipo y diseño de la investigación	74
3.2. Hipótesis general de la investigación.....	75
3.2.1. Operacionalización de la hipótesis	76
3.3. Población y muestra de la investigación.....	77
3.3.1. Población de la investigación	77
3.3.2. Muestra de la investigación	79
3.4. Métodos de recolección de datos	81
3.5. Método estadístico del estudio	83
3.5.1. Correlación de variables.....	88
4. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN	91

4.1.	Análisis de estadística descriptiva	91
4.2.	Resultados de los modelos econométricos	93
4.2.1.	Modelo 1: Modelo de las EFS	93
4.2.2.	Modelo 2: Enfoque del momento de la revisión.....	95
4.2.3.	Modelo 3: Tipos de auditoría	97
4.2.4.	Modelo 4: Nivel de gobierno cubierto	100
4.2.5.	Modelo 5: Número de staff	101
5.	CONCLUSIONES	102
5.1.	Discusión de resultados.....	104
5.2.	Contribuciones del estudio	107
5.3.	Limitaciones al estudio y futuras líneas de investigación.....	108
5.3.1.	Limitaciones al estudio de investigación.....	108
5.3.2.	Futuras líneas de investigación	109
	Referencias Bibliográficas.....	111

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Comparativa del índice de eficacia de gobierno de 2010 a 2020....	4
Figura 2. Confianza en los gobiernos en 2014 y su cambio desde 2007.....	6
Figura 3. Confianza en los gobiernos en 2016 y su cambio desde 2014.....	6
Figura 4. Índice promedio de la eficacia de gobierno 2010 – 2020.....	9
Figura 5. Costo de la eficacia del gobierno.....	10
Figura 6. Mapa conceptual del planteamiento del problema bajo estudio.....	17
Figura 7. Esquematización de la hipótesis de estudio.....	21
Figura 8. Las auditorías y su contribución a la buena gobernanza.....	49
Figura 9. Histograma de la variable eficacia de gobierno.....	92

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Variación del índice de GE 2010-2020.....	3
Tabla 2. Costo de la eficacia del gobierno.....	8
Tabla 3. Estudios previos de eficacia de gobierno y distintas variables	16
Tabla 4. Elementos o atributos de fiscalización superior en estudios previos	17
Tabla 5. Elementos clave y principios de la antigua administración pública.....	26
Tabla 6. Enfoques de la Nueva Gestión Pública, según autores	31
Tabla 7. Críticas y limitaciones conceptuales abordadas en la etapa de la post-NGP, según autores.....	35
Tabla 8. Definición de fiscalización superior	46
Tabla 9. Organizaciones Regionales de la INTOSAI	51
Tabla 10. Modelos de las EFS	60
Tabla 11. Clasificación de modelos de las EFS países de la OCDE	62
Tabla 12. Operacionalización de la hipótesis	76
Tabla 13. Relación de la hipótesis y signo esperado.....	77
Tabla 14. Población de la investigación	78
Tabla 15. Muestra de la investigación	80
Tabla 16. Valores de los cuartiles	84
Tabla 17. Composición de cuartiles por porcentaje	85
Tabla 18. Correlación de variables	89
Tabla 19. Resultados de estadística descriptiva	91
Tabla 20. Coeficientes estimados del modelo uno de datos panel bajo la técnica de regresión cuantil	94
Tabla 21. Coeficientes estimados del modelo dos de datos panel bajo la técnica de regresión cuantil	96
Tabla 22. Coeficientes estimados del modelo tres de datos panel bajo la técnica de regresión cuantil	97
Tabla 23. Coeficientes estimados del modelo cuatro de datos panel bajo la técnica de regresión cuantil	100

Tabla 24. Coeficientes estimados del modelo cinco de datos panel bajo la técnica de regresión cuantil	101
Tabla 25. Resumen de los principales hallazgos y resultados obtenidos de los modelos econométricos.....	105

INTRODUCCIÓN

Ante las condiciones de globalización, competencia, y de presupuestos y recursos económicos limitados en el sector público, los países han buscado alternativas sobre cómo mejorar la eficacia de sus gobiernos, sin embargo, los cuestionamientos sobre las capacidades de gobernanza y el desempeño de los gobiernos se han convertido en un tema constante en la agenda pública de distintos países. En distintas naciones, la gestión pública de los gobiernos ha sido motivo de críticas, principalmente en aspectos como la gestión de los procesos administrativos, la gestión financiera, la formulación de programas y políticas públicas, el control del gasto y el proceso de prestación de servicios, por lo que distintas organizaciones, han tratado de identificar aspectos que contribuyan a mejorar la eficacia en el sector público.

En ese sentido, la labor de fiscalización superior y de las EFS, ha pasado de un rol únicamente de auditoría, a adoptar nuevas tareas y enfoques respecto al control de la gestión gubernamental y la eficacia de los gobiernos. Por tal motivo, la presente investigación tiene como finalidad determinar el impacto que tiene la fiscalización superior en la eficacia del gobierno de los países de la OCDE. Éste estudio está dividido en los siguientes cinco capítulos.

En el primer capítulo se plasma la naturaleza y dimensión del problema, se exponen los antecedentes de la variable de estudio y se muestra el origen y motivos que dan pie a llevar a cabo esta investigación, además, se exponen antecedentes teóricos y estudios previos sobre la eficacia del gobierno. En esta misma sección, se plantea el problema de investigación, el vacío que se pretende llenar, la pregunta de investigación, el objetivo general y específicos del estudio, la hipótesis de investigación, los alcances y limitaciones, así como la importancia y justificación del mismo.

El capítulo dos presenta el marco teórico de la presente investigación, la descripción de las principales teorías de la variable dependiente: eficacia del gobierno y la variable de fiscalización superior y los elementos que la componen.

El capítulo tres relaciona las etapas conceptuales de la investigación como son el planteamiento del problema, la hipótesis y el marco teórico con las distintas fases en la que se define el tipo y diseño de la investigación, se presenta la población y muestra del estudio, la metodología para la recolección de datos y el método estadístico utilizado para medir la significancia de los resultados.

En el capítulo cuatro se presentan y analizan los resultados de la estadística descriptiva y de los modelos que sirven como fundamento para aceptar o rechazar la hipótesis planteada en esta investigación.

Por último, en el capítulo cinco se muestran las conclusiones y hallazgos de la presente investigación, comparaciones con estudios previos, así como contribuciones y recomendaciones para futuras líneas de investigación.

1. NATURALEZA Y DIMENSIÓN DEL ESTUDIO

El propósito de este capítulo es describir y presentar los antecedentes y el planteamiento del problema bajo estudio, la pregunta de investigación, el objetivo general y específicos de la investigación, así como la hipótesis de la presente investigación, aspectos que se enfocarán en el impacto que tiene la fiscalización superior en la eficacia de los gobiernos de los países de la OCDE.

Además, se plantean los distintos criterios que delimitan el objeto de la presente investigación, así como los alcances y limitaciones del presente estudio y la justificación y generación de conocimientos que ésta tesis doctoral pretende aportar.

1.1. Antecedentes del problema a estudiar

El común denominador de distintos países y regiones por promover el crecimiento económico y el desarrollo social, se ha convertido, a lo largo del tiempo, en un constante y retador propósito. Ante las condiciones globalizadas de volatilidad económica y de presupuestos públicos limitados, los países compiten y buscan como mejorar la eficacia de sus gobiernos, sin embargo, los cuestionamientos sobre las capacidades de gobernanza, la gestión pública, la confianza y el desempeño de los gobiernos se han convertido en una preocupación central en la administración pública y en temas constantes en la agenda pública de distintos países (Boyne et al., 2006; OECD, 2005; Pollitt & Bouckaert, 2004).

En el sector público, la eficacia de un gobierno se refiere a si la administración pública hace bien lo que se supone que debe hacer, si las acciones y procedimientos de las organizaciones públicas y sus miembros ayudan a alcanzar los objetivos y, en última instancia, si realmente logran su misión (Rainey & Steinbauer, 1999).

En ese sentido, en distintas naciones, la administración pública de los gobiernos ha sido motivo de críticas, particularmente, en aspectos como la gestión administrativa, el manejo financiero, la elaboración de programas y políticas públicas, la asignación y uso de los recursos públicos, el control del gasto y los procesos de prestación de servicios, por lo cual, distintas organizaciones y/o comisiones han buscado identificar elementos que coadyuven a mejorar la eficacia en el sector público (Aguilar, 2006).

Un ejemplo de lo anterior, es que, en noviembre de 2010, derivado de la reunión ministerial del Comité de gobernanza pública de la OCDE, entre otros aspectos, se destacó la trascendencia de aumentar la eficacia y eficiencia del sector público a través de la innovación tecnológica, una mejor gestión de los recursos humanos, la participación conjunta de ciudadanos, sociedad civil y sector privado, así como el desarrollo de marcos de evaluación y medición del desempeño del gobierno (OECD, 2011).

En ese sentido, es importante destacar que una de las principales figuras que participan en la evaluación del desempeño de los gobiernos, son las Entidades de Fiscalización Superior (EFS), quienes, a través de auditorías al sector público, son consideradas pilares clave en el desarrollo de estados eficaces, el desarrollo democrático y la confianza en los gobiernos (Gorrissen, 2020).

Lo anterior cobra relevancia ya que, en el sector público, la preocupación por el desempeño y la eficacia es al menos implícita, ya que la eficacia afecta la calidad de la vida nacional y la capacidad de supervivencia (Rainey, 2003). Además, existe una relación directa entre la confianza y eficacia del propio gobierno y el bienestar de la población, lo cual ha generado un creciente interés por los factores explicativos de la calidad de la gobernanza (García et al., 2013).

1.1.1. Índice de eficacia de gobierno y su comportamiento de 2010 a 2020

Es importante señalar que la evaluación de la eficacia de los gobiernos, se basa, principalmente, en encuestas de percepción. Según datos publicados por el Banco Mundial respecto a la eficacia del gobierno, de 2010 a 2020, 25 de los 38 países integrantes de la OCDE, muestran una disminución en su índice. La disminución más importante la presentan países como México que en 2010 presentaba un índice de 63.03 y en 2020 de 46.15, Turquía que pasó de 64.93 en 2010 a 52.40 en 2020 y Bélgica de 94.79 a 83.65. Por otro lado, algunos de los países que muestran mejoría en el mencionado índice son: Estonia, Lituania y Corea del Sur. En resumen, y en total, son 13 los países que reflejan un aumento en la eficacia del gobierno de 2010 a 2020, en razón de 48.59 puntos totales, mientras que los 25 países mencionados anteriormente, muestran una disminución total de 89.40 puntos.

En la tabla 1 y figura 1 se muestran, por país, los cambios de puntos de 2010 a 2020 en el índice de eficacia del gobierno.

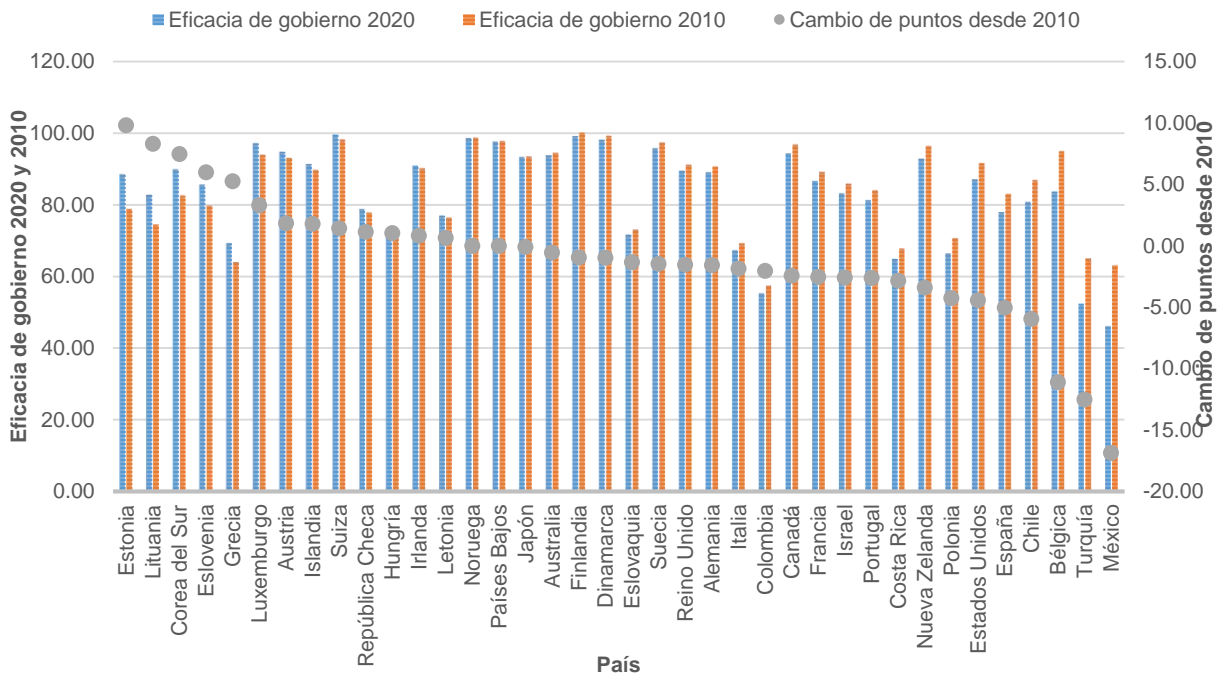
Tabla 1. Variación del índice de GE 2010-2020

Países con disminución del índice de GE	Índice de GE 2020	Índice de GE 2010	Cambios de puntos desde 2010
Estonia	88.46	78.67	9.79
Lituania	82.69	74.41	8.28
Corea del Sur	89.90	82.46	7.44
Eslovenia	85.58	79.62	5.96
Grecia	69.23	63.98	5.25
Luxemburgo	97.12	93.84	3.28
Austria	94.71	92.89	1.82
Islandia	91.35	89.57	1.77
Suiza	99.52	98.10	1.41
República Checa	78.85	77.73	1.12
Hungría	72.12	71.09	1.03
Irlanda	90.87	90.05	0.82
Letonia	76.92	76.30	0.62
Noruega	98.56	98.58	-0.02
Países Bajos	97.60	97.63	-0.03
Japón	93.27	93.36	-0.10
Australia	93.75	94.31	-0.56
Finlandia	99.04	100.00	-0.96

Dinamarca	98.08	99.05	-0.98
Eslovaquia	71.63	72.99	-1.35
Suecia	95.67	97.16	-1.48
Reino Unido	89.42	91.00	-1.57
Alemania	88.94	90.52	-1.58
Italia	67.31	69.19	-1.89
Colombia	55.29	57.35	-2.06
Canadá	94.23	96.68	-2.45
Francia	86.54	89.10	-2.56
Israel	83.17	85.78	-2.61
Portugal	81.25	83.89	-2.64
Costa Rica	64.90	67.77	-2.87
Nueva Zelanda	92.79	96.21	-3.42
Polonia	66.35	70.62	-4.27
Estados Unidos	87.02	91.47	-4.45
España	77.88	82.94	-5.05
Chile	80.77	86.73	-5.96
Bélgica	83.65	94.79	-11.13
Turquía	52.40	64.93	-12.53
México	46.15	63.03	-16.88

Nota: Elaboración propia con base a los datos publicados por Banco Mundial

Figura 1. Comparativa del índice de eficacia de gobierno de 2010 a 2020.



Nota: Elaboración propia con base a los datos publicados de la eficacia de gobierno de Banco Mundial

1.1.2. Relación entre la eficacia de gobierno y la confianza de la ciudadanía

Tal y como se mencionó anteriormente, existe una relación directa entre la labor efectuada por los gobiernos, y la confianza de la ciudadanía. Dicha confianza se considera que juega un papel crítico y primordial en la medición de la eficacia de gobierno, ya que, es la medida a través de la cual la sociedad percibe y evalúa el actuar de las instituciones y las personas, ingredientes claves del progreso social y económico de un país y una sociedad. (OECD, 2021).

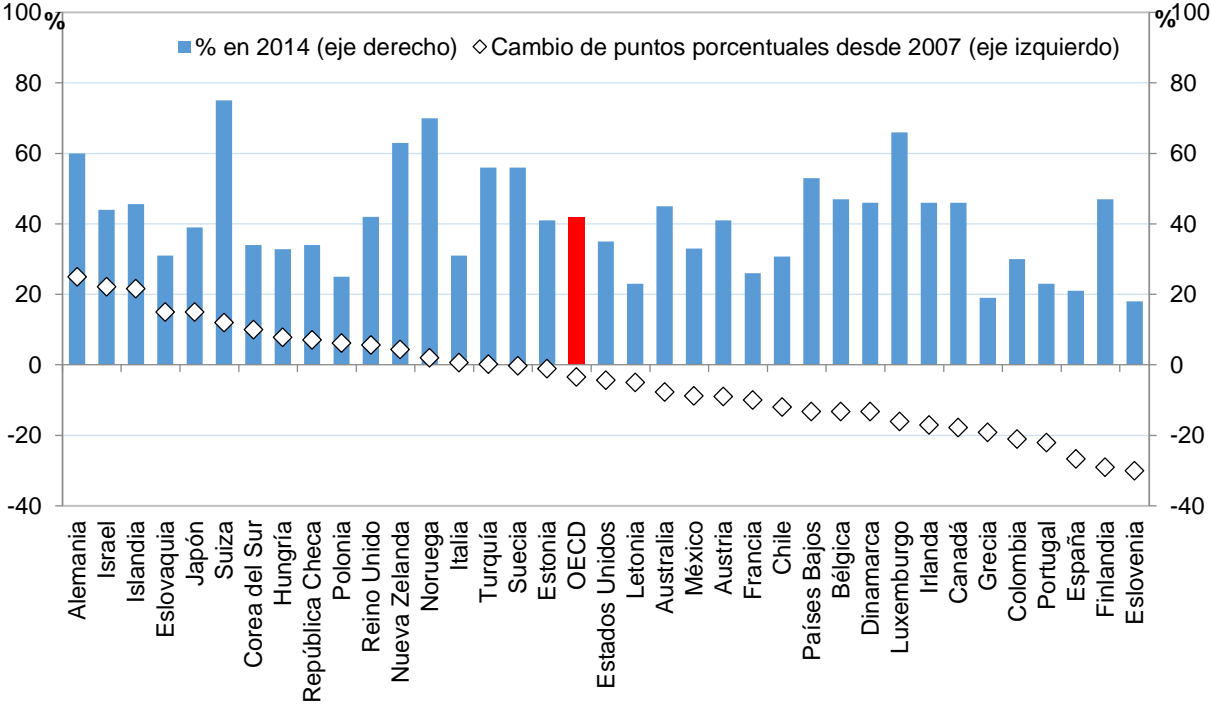
De acuerdo a cifras publicadas en reportes de la OCDE respecto a la confianza de la ciudadanía en el gobierno, de 2007 a 2014, la confianza promedio en los gobiernos de los países de la OCDE disminuyó en 3%, de 45% a 42%. Los descensos más pronunciados tuvieron lugar en Eslovenia (30 puntos), Finlandia (29 puntos), España (27 puntos) y Portugal (22 puntos).

En ese mismo sentido, pero de cifras publicadas en el año 2016 en relación con las informadas en 2014, la confianza promedio se mantuvo en los países de la OCDE en 42%, siendo Canadá, Polonia, Portugal e Irlanda, los países con mejor cambio porcentual, mientras que los países que sufrieron una mayor disminución fueron Islandia, Corea del Sur y Chile. En las figuras 2 y 3 se muestran los datos de la confianza en los gobiernos en 2014 y su cambio desde 2007, así como la confianza en 2016 y su cambio desde 2014, respectivamente.

Por otra parte, de acuerdo a la Comisión Europea (CE), quien, como órgano ejecutivo de la Unión Europea (UE), decide prioridades políticas y estratégicas de la UE, la confianza de los ciudadanos en el gobierno y la cohesión social, se han deteriorado. De acuerdo a la CE, los indicadores de gobernanza ponen a prueba la capacidad de los gobiernos para implementar políticas públicas sólidas, sin embargo, países como Estonia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Hungría, Países Bajos, Polonia,

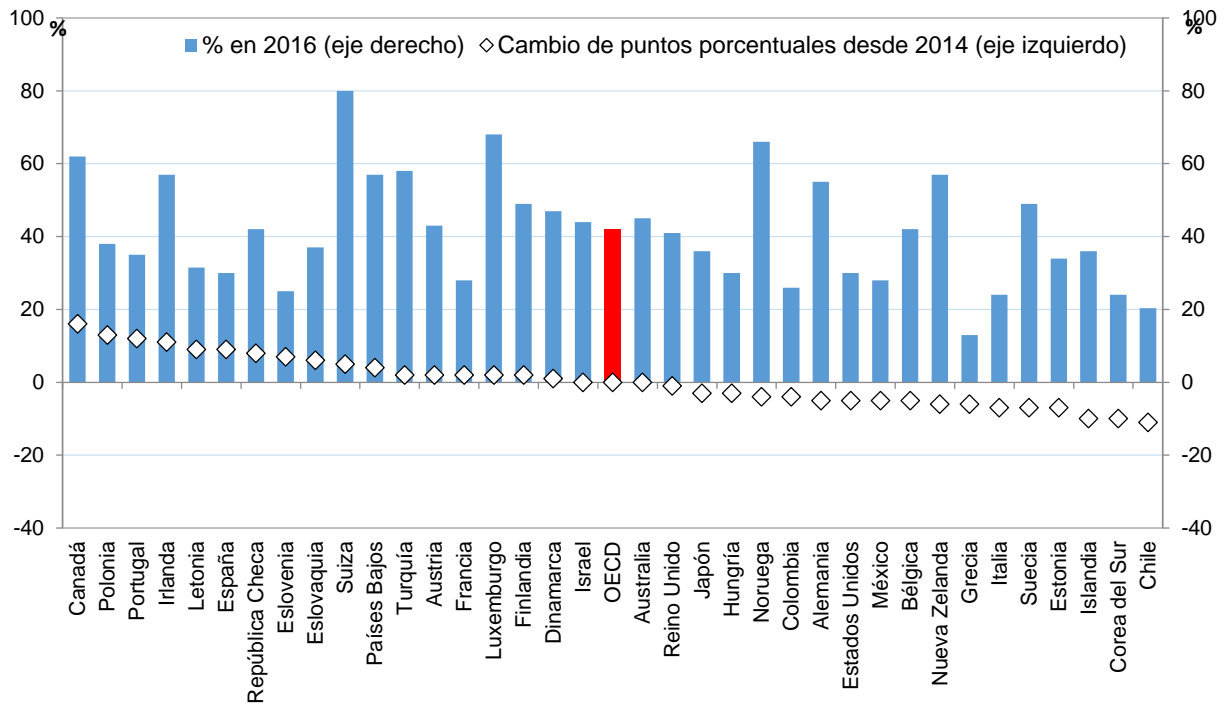
Portugal, Eslovenia, Eslovaquia, Finlandia y Suecia, todos pertenecientes a la OCDE, muestran una tendencia a la baja en dichos indicadores (CE, 2017).

Figura 2. Confianza en los gobiernos en 2014 y su cambio desde 2007



Nota: Con base al reporte de Government at a Glance 2015 de la OECD.

Figura 3. Confianza en los gobiernos en 2016 y su cambio desde 2014



Nota: Elaboración propia con base al reporte de Government at a Glance 2017 de la OECD.

La evidencia sugiere que la confianza de los ciudadanos en el gobierno se correlaciona negativamente con aspectos como los niveles de corrupción, el mal uso de los recursos públicos y el comportamiento inadecuado de servidores públicos, por lo que distintos países han buscado, a través de reformas de gestión pública y de instituciones, la mejor manera para medir y mejorar su desempeño (OECD, 2015).

En ese sentido, según la OCDE (2016), los ciudadanos, entre distintos aspectos, demandan a los gobiernos que rindan cuentas de cómo se gastan los recursos públicos, y señala que una forma de restaurar la confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas, es garantizar que los recursos se utilicen de manera que maximicen la relación precio – calidad y ofrezcan resultados. Las EFS, como principales organizaciones de auditoría en el sector público centradas en la evaluación, fiscalización, transparencia y rendición de cuentas de dichos recursos, se encuentran en una posición única para contribuir al fortalecimiento de las instituciones del sector público y a una buena gobernanza. De hecho, la INTOSAI (2022), afirma que las EFS,

a través de su labor de auditoría a las entidades gubernamentales del sector público, tienen un impacto positivo en la confianza de la sociedad, ya que centran su labor en que tan bien se utilizan los recursos públicos.

1.1.3. Costo de la eficacia de gobierno

Ahora bien, una pregunta relevante en la administración pública es si existe una relación entre el costo y la eficacia, es decir, cómo traducir en términos económicos la eficacia o ineficacia de los gobiernos, o bien, si gastar más conduce necesariamente a un mejor resultado; por lo que, en ese sentido, se ha considerado como costo de la administración pública, el gasto de consumo final del gobierno general, y como resultado de la administración pública, el indicador de eficacia de gobierno publicado por BM (Prorok, 2020).

Es importante destacar que, aunque existe literatura que señala que la educación y salud, son rubros que pudieran relacionarse con la eficacia de los gobiernos (OECD 2015, 2017, 2021); para la presente investigación y en virtud de que el índice de GE, considera de manera global la evaluación del gobierno de un país, se toma en cuenta el gasto de consumo final del gobierno como un indicador comparable con dicho índice. Por lo anterior, y con el propósito de determinar si existe relación entre dichos indicadores, en la tabla 2 y figuras 4 y 5, se muestran, por país, los valores promedio de 2010 a 2020 de la GE y del gasto de consumo final del gobierno entre la población de cada país.

Tabla 2. Costo de la eficacia del gobierno

País	Valor promedio 2010-2020. Eficacia de gobierno (1)	Posición según valor promedio 2010-2020. Eficacia de gobierno	Valor promedio 2010-2020. Gasto consumo final del gobierno / población (2)	Posición según valor promedio 2010-2020. Gasto consumo final del gobierno / población
Finlandia	99.35	1	10,520.30	8

Suiza	98.66	2	9,653.61	10
Dinamarca	98.17	3	13,404.92	3
Noruega	97.96	4	17,298.62	1
Países Bajos	96.69	5	11,503.04	6
Suecia	96.34	6	13,169.56	4
Nueva Zelanda	96.04	7	7,234.97	19
Canadá	95.65	8	9,235.18	11
Luxemburgo	95.00	9	17,111.55	2
Australia	93.52	10	11,253.12	7
Austria	92.91	11	8,803.64	12
Japón	92.44	12	6,826.85	20
Alemania	91.91	13	8,162.43	17
Reino Unido	91.82	14	8,721.91	13
Islandia	91.17	15	12,724.62	5
Estados Unidos	90.95	16	8,359.66	15
Bélgica	90.37	17	9,724.67	9
Irlanda	89.08	18	8,215.82	16
Francia	88.65	19	8,697.50	14
Israel	86.86	20	7,993.19	18
Corea del Sur	84.08	21	4,417.82	23
Chile	83.33	22	1,842.08	35
Portugal	83.18	23	3,509.73	26
Estonia	82.57	24	3,383.21	28
Eslovenia	81.91	25	4,035.58	24
España	80.77	26	5,137.68	22
República Checa	78.95	27	3,457.59	27
Lituania	78.14	28	2,436.93	32
Letonia	77.22	29	2,548.24	30
Eslovaquia	74.51	30	3,002.97	29
Polonia	71.43	31	2,305.57	33
Hungría	71.29	32	2,498.89	31
Italia	68.78	33	5,935.13	21
Costa Rica	66.42	34	1,955.31	34
Grecia	65.42	35	3,788.49	25
Turquía	59.70	36	1,555.86	36
México	56.91	37	1,193.86	37
Colombia	53.53	38	897.92	38

Nota: Elaboración propia con base a los datos publicados por Banco Mundial

1) Eficacia de gobierno considera una escala de 0 a 100

2) Las cifras del gasto en consumo final del gobierno se presentan en dólares americanos a valores constantes de 2015. La población, según los mismos datos de Banco Mundial, cuenta a todos los residentes, independientemente de su estatus legal o ciudadanía y considera valores de estimaciones a mitad de año.

Figura 4. Índice promedio de la eficacia de gobierno 2010 – 2020

EFICACIA DE GOBIERNO (ÍNDICE PROMEDIO 2010-2020)

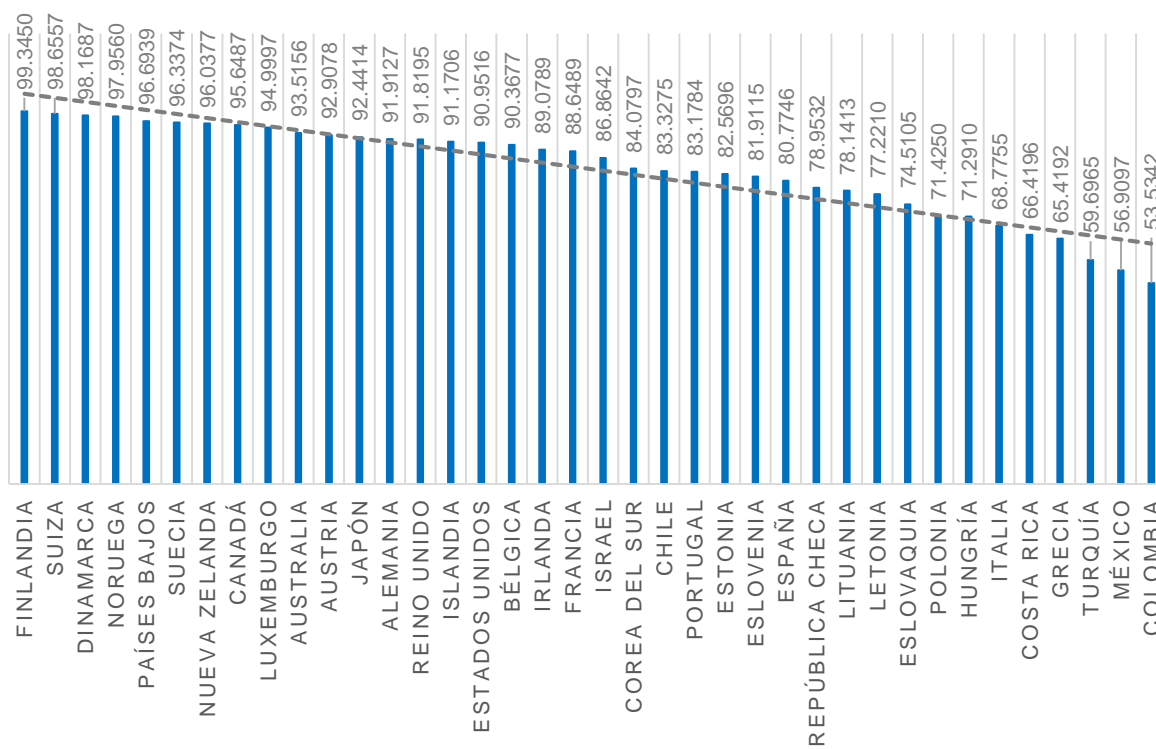
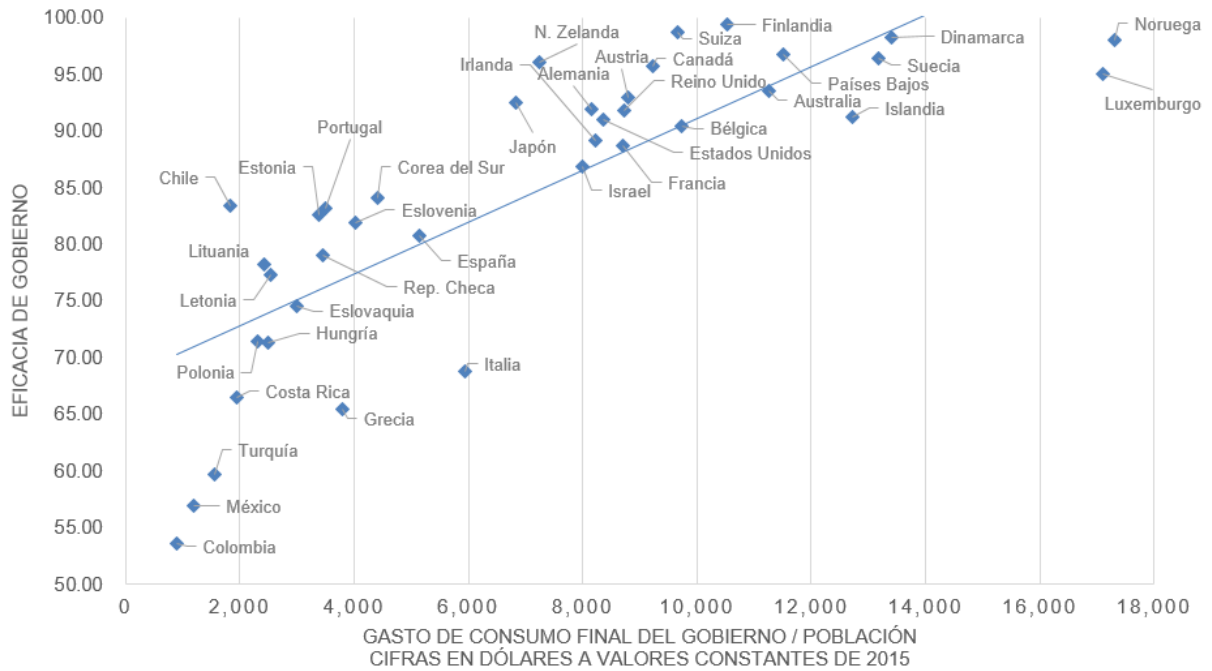


Figura 5. Costo de la eficacia del gobierno

COSTO DE LA EFICACIA DEL GOBIERNO



Nota: Elaboración propia con base a los datos publicados por Banco Mundial

Los resultados de la figura anterior indican, claramente, una correlación entre los costos de la administración pública y la eficacia del gobierno. En la mayoría de los casos, a medida que el nivel de gasto de gobierno es mayor, mejor es la eficacia gubernamental de los países.

1.2. Planteamiento del problema de investigación

1.2.1. Revisión preliminar de literatura

De manera general, la investigación acerca de la efectividad organizacional se podría conceptualizar a partir de dos enfoques: i) el desarrollo de criterios de medición o modelos de efectividad, y ii) los estudios que predicen la efectividad organizacional utilizando conjuntos de variables independientes (Campbell, 1977).

A finales del siglo XX existía una escasez de investigación entre países sobre el desempeño del gobierno; eran pocos los estudios que habían examinado los factores explicativos y las diferencias regionales entre naciones, sin embargo, con el paso de los años, varios académicos han realizado estudios empíricos y evaluado el impacto de distintas variables independientes en el desempeño del gobierno de distintos países, principalmente por dos aspectos, primero, para llenar éstos vacíos y segundo, para clasificar, en su caso, hallazgos contradictorios de investigaciones anteriores (Brewer et al., 2007).

Algunos ejemplos como determinantes del desempeño del gobierno en estudios anteriores, han sido, la estructura burocrática (Rauch & Evans, 2000), diferencias culturales y sociales, incluida la religión o la diversidad étnica (La Porta et al., 1999; Islam & Montenegro, 2002), el comercio económico entre países (Brunetti & Weder, 1999; Islam & Montenegro, 2002), el tamaño de gobierno (Islam & Montenegro, 2002; Alfonso et al., 2003; Brunetti & Weder, 1999) y las reformas administrativas implantadas (Brewer, 2004).

Además, otros estudios previos que han tratado de identificar los factores explicativos de la efectividad del gobierno, muestran que el ingreso nacional es su único determinante; sin embargo, dichas investigaciones no han tomado en cuenta que las trayectorias de reforma del sector público estén ampliamente determinadas también por las características del régimen político-administrativo (Pollitt & Bouckaert, 2004).

En ese mismo orden de ideas, García, et al. (2013), estudian la relación entre la eficacia del gobierno (GE, por sus siglas en inglés) y el bienestar de la población, y destacan que la GE se explica, principalmente, por el entorno organizacional, que se relaciona con el nivel de ingresos y desarrollo económico del país, y la educación, para países con economías en transición; además identifican que, según la distribución de

ingreso de los países, las restricciones de política y las características organizativas como la diversidad de género y el tamaño de gobierno, podrían mejorar la gobernanza.

Además, Brewer, et al. (2007), en su investigación acerca de la GE en gobiernos de Asia (a nivel regional y subregiones), demuestra que la rendición de cuentas y la corrupción influyen en la GE, y que los países con puntajes más altos en los índices de rendición de cuentas y control de la corrupción tienen una mayor GE. Además, profundizan y señalan que controlar la corrupción puede aumentar el éxito económico de un país, lo que a su vez aumenta la eficacia del gobierno. En ese mismo sentido, Peres, et al. (2014), determina que la eficiencia del gobierno se asocia positivamente con la percepción de la corrupción.

Por otra parte, existen investigaciones sobre la relación entre la democracia y el desempeño del gobierno, y los resultados muestran que la democracia está positiva y significativamente relacionada con el desempeño del gobierno. Los países más democráticos tienden a tener gobiernos más efectivos y a hacer un mejor trabajo en el control de la corrupción (Brewer et al., 2007), además de que la GE, entendida como la calidad de la formulación y aplicación de políticas, es un predictor fuerte en el apoyo a la democracia (Magalhaes, 2014).

Lee y Whitford (2009), llevan a cabo una investigación en la que buscan definir que es la eficacia del gobierno y, tomando como referencias datos del banco mundial de 1996 a 2006, comparan distintos países en términos de dicha eficacia y posibles variables que la impacten. Según los autores, una explicación importante de la eficacia del gobierno se atribuye al desarrollo económico de un país, explicado principalmente por la distribución mundial de ingreso, idea, que, según los autores, parte del argumento del BM, quien señala que la mala gobernanza contribuye a un menor crecimiento económico. El estudio, concluye que los países más ricos experimentan una mayor percepción de eficacia, mientras que los países menos ricos se perciben menos efectivos; sin embargo, y bajo esa misma postura, se identifican, en algunos

casos, países que tienen un desempeño menos bueno del que deberían, y algunos otros que se desempeñan mejor de lo esperado. Sin embargo, en un análisis más reciente se invierte la relación de causalidad, es decir, la efectividad del gobierno es la que afecta el ingreso per cápita, identificando la formulación de capital humano como el elemento clave en la GE. En el estudio se concluye que el capital humano tiene un efecto positivo y significativo en los niveles de ingreso (Adams & Lim, 2014).

Ahora bien, respecto a estudios que han considerado la relación entre la eficacia de gobierno y la fiscalización superior, elementos importantes para la presente investigación, Blume y Voigt (2011), concluyeron que, al evaluar los efectos económicos de las diferencias en el diseño organizativo de las EFS entre países, éste no pareciera tener ningún efecto en las tres variables dependientes estudiadas, entre las que destaca, como una de esas tres variables, la eficacia del gobierno y la corrupción.

Otro ejemplo, es la investigación efectuada por Ortiz (2016), quien, con el fin de determinar si existe relación entre la eficacia del gobierno y la fiscalización, llevó a cabo un estudio que busca medir si la fortaleza de la fiscalización superior incide de forma positiva en la eficacia del gobierno, identificando tres elementos que miden la fortaleza de las EFS, i) Independencia de las EFS; ii) Capacidad institucional, y iii) Participación ciudadana como elemento de gobernanza. De acuerdo a los resultados del estudio, la independencia de las EFS es la variable de mayor relevancia e incidencia dentro del procesos de fiscalización, sin embargo, de acuerdo al análisis realizado no se encontró evidencia empírica para afirmar que la independencia incide en la eficacia del gobierno. En el caso de la capacidad institucional, se concluye que impacta de forma positiva, mientras que los resultados de la variable de participación ciudadana no se muestran consistentes.

En 2016, Cordery y Hay, llevaron a cabo un análisis respecto a la creación de valor público por parte de las EFS. Los autores, ven como parte del valor público, la

eficacia y eficiencia del sector público. En su estudio, afirman que las auditorías de desempeño son un aspecto de valor, pero que, en sus informes, las EFS priorizan las críticas para aumentar la eficiencia y eficacia del sector público, más que a las políticas gubernamentales, por lo que sugieren que las EFS deben buscar desarrollar nuevas formas de demostrar su relevancia, pertinencia y la creación de valor público.

Hay y Cordery (2018), en su investigación de literatura e historia del valor de la auditoría en el sector público, concluyeron que no se encontraba lo suficientemente bien documentado cuanto varía la auditoría del sector público entre los países, y que al llevar a cabo su estudio y discutir con auditores e investigadores del sector público, se encontraron que a menudo no se apreciaba el alcance de las variaciones entre jurisdicciones, por lo que una investigación a futuro podría incluir una comparativa de las diferentes formas en que se practica la auditoría en el sector público, en los que incluyen los modelos Westminster, el modelo de corte o tribunal y de junta o consejo, y agregar otros enfoques como la contratación del número de auditores. Además, sostienen que un enfoque mucho más amplio, podría incluir que impacto tienen dichas variaciones, en la información, eficiencia y eficacia del sector público.

Posteriormente, los mismos Cordery y Hay (2021), analizaron la efectividad del gobierno considerando los tipos de auditorías realizadas, encontrando que las auditorías financieras y de desempeño están asociadas con una mayor efectividad gubernamental, mientras que las auditorías de cumplimiento parecen estar asociadas con una menor efectividad gubernamental. Además, hay quien resalta que las auditorías que llevan a cabo las EFS suelen enfocarse únicamente en aspectos de eficiencia, eficacia y economía, planteando la necesidad de que los órganos de fiscalización necesitarían agregar auditorías que contemplen aspectos de ética (Bringselius, 2018).

Otro estudio reciente que consideró variables asociadas a las EFS y su posible impacto en la sostenibilidad de las fianzas públicas medidas por el tamaño y la

dinámica del déficit público y la deuda pública bruta y en la eficacia gubernamental de los estados miembros de la unión europea, concluyó que las EFS, a través de su estructura organizativa, la naturaleza de sus actividades y el profesionalismo, pueden contribuir a la reducción del déficit público y la deuda pública bruta, lo que los autores catalogan como implícitamente una mayor eficacia de los gobiernos (Bostan et al., 2021).

En la siguiente tabla se exponen y resumen algunos de los estudios previos relacionados con la eficacia de gobierno y distintos factores explicativos:

Tabla 3. Estudios previos de eficacia de gobierno y distintas variables

Autor / año	Estructura burocrática y/o tamaño de gobierno	Sociales y culturales	Comercio económico	Reformas administrativas	Democracia y/o Régimen político	Distribución y/o ingresos del país	Corrupción	Fiscalización superior
Rauch y Evans (2000)	X							
La Porta et al. (1999)		X						
Islam y Montenegro (2002)	X	X	X					
Brunetti & Weder (1999)			X					
Alfonso et al. (2003)	X							
Brunetti y Weder (1999)	X							
Brewer (2004)				X				
Brewer et al. (2007)							X	
Brewer et al. (2007)						X		
Pollitt y Bouckaert (2004)					X			
García et al. (2013)	X					X		
Peres et al. (2014)							X	
Magalhaes (2014)					X			
Lee y Whitford (2009)						X		
Blume y Voigt (2011)								X
Ortiz (2016)								X
Cordery y Hay (2021)								X

Nota: Elaboración propia con base a la bibliografía consultada

Ahora bien, con el propósito de identificar cuáles han sido los elementos o atributos considerados y medidos como parte de la fiscalización superior y su impacto

en la eficacia del gobierno. A continuación, se muestra un resumen de los principales estudios.

Tabla 4. Elementos o atributos de fiscalización superior en estudios previos

Autor / año	Estructura organizacional / Modelo	Independencia	Capacidad institucional	Participación ciudadana	Enfoque de llevar a cabo la auditoría	Tipos de auditorías	Nivel cubierto	Staff / Profesionalismo
Almutairi (2000)					X			
Blume y Voigt (2011)	X	X						
Isaksson y Bigsten (2012)								X
Gustavson (2014)								X
Ortiz (2016)		X	X	X				
Hay y Cordery (2018)				Revisión de literatura				
Cordery y Hay (2021)						X		
Bostan et al. (2021)	X					X	X	X

Nota: Elaboración propia con base a la bibliografía consultada

1.2.2. Mapa conceptual del planteamiento del problema

Figura 6. Mapa conceptual del planteamiento del problema bajo estudio



Nota: Elaboración propia.

1.3. Pregunta de investigación

Derivado de la problemática antes descrita y de acuerdo con las diferentes teorías e investigaciones señaladas con anterioridad, en las que incluso, se han planteado conclusiones opuestas sobre el posible impacto que podría tener la fiscalización superior en la eficacia de los gobiernos, se desprende la siguiente pregunta de investigación:

Considerando el PIB per cápita como un medidor del entorno económico de los países y la organización regional que la INTOSAI hace de las EFS ¿Cuál es el impacto que tiene la fiscalización superior, medida través del modelo de las EFS, el enfoque del momento de la revisión, los tipos de auditorías, el nivel de gobierno cubierto en las auditorías efectuadas y el número de staff que labora en las EFS, en la eficacia del gobierno de los países de la OCDE?

1.4. Objetivos de la investigación

1.4.1. Objetivo general de la investigación

Considerando el PIB per cápita como un medidor del entorno económico de los países y la organización regional que la INTOSAI hace de las EFS, el objetivo general de la presente investigación es:

Determinar si la fiscalización superior, medida través del modelo de las EFS, el enfoque del momento de la revisión, los tipos de auditorías, el nivel de gobierno cubierto en las auditorías efectuadas y el número de staff que labora en las EFS, tiene un impacto en la eficacia del gobierno de los países de la OCDE.

1.4.2. Objetivos específicos de la investigación

1. Analizar los distintos modelos de fiscalización superior, identificar cuál es el modelo utilizado por cada uno de los países de la OCDE y determinar si alguno de los modelos de fiscalización superior tiene impacto en la eficacia del gobierno de los países de la OCDE.
2. Determinar si el enfoque del momento de la revisión – ex ante y ex post – tiene impacto en la eficacia del gobierno de los países de la OCDE.
3. Identificar los tipos de auditoría que llevan a cabo cada una de las EFS de los países de la OCDE y determinar si éstas impactan en la eficacia del gobierno de los países de la OCDE.
4. Determinar si el nivel de gobierno cubierto en las auditorías efectuadas por las EFS, impacta en la eficacia del gobierno de los países de la OCDE.

5. Determinar si el número de staff que labora en las EFS tiene un impacto en la eficacia del gobierno de los países de la OCDE.

1.5. Hipótesis general de la investigación

De acuerdo con el planteamiento del problema y la pregunta de investigación, y a la eficacia de gobierno, como uno de los principales componentes que integran los indicadores de gobernanza del BM y que tienen como propósito, analizar y hacer un diagnóstico de buena gobernanza, la hipótesis nula que se pretende probar es la siguiente:

H₀: La fiscalización superior, medida a través del modelo de las EFS, el enfoque del momento de la revisión, los tipos de auditorías, el nivel de gobierno cubierto en las auditorías efectuadas y el número de staff que labora en las EFS, no tiene un impacto significativo en la eficacia del gobierno de los países de la OCDE.

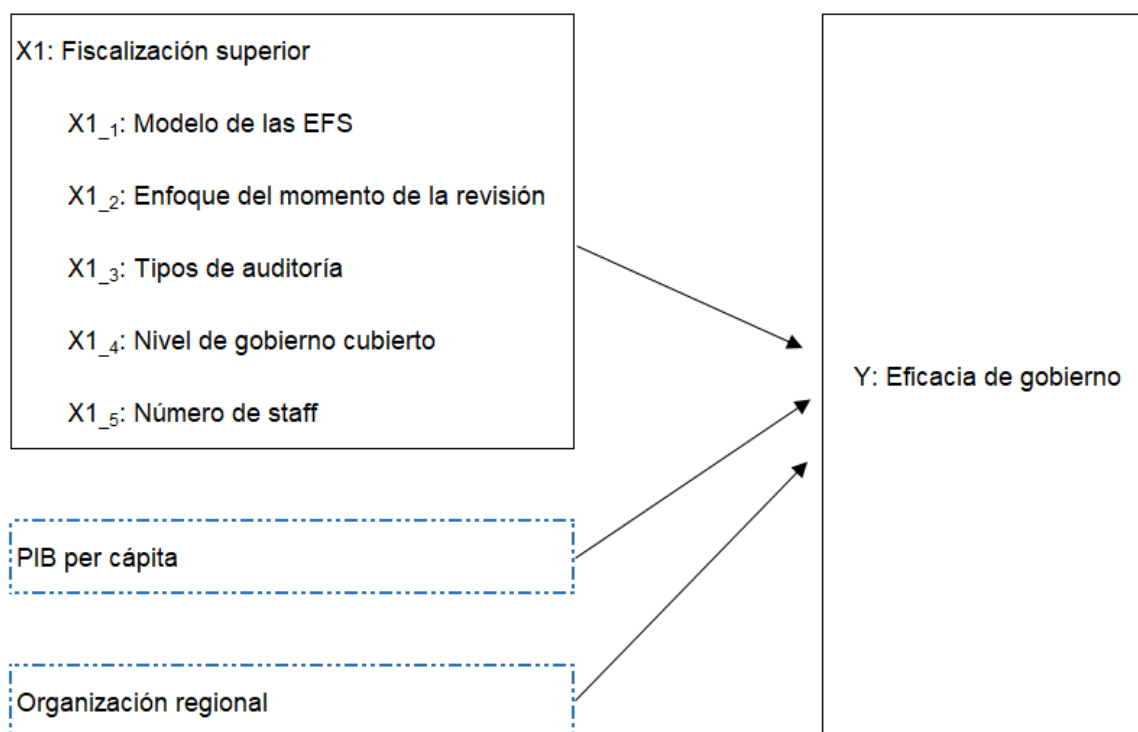
Por lo tanto, la hipótesis general será:

H₁: La fiscalización superior, medida a través del modelo de las EFS, el enfoque del momento de la revisión, los tipos de auditorías, el nivel de gobierno cubierto en las auditorías efectuadas y el número de staff que labora en las EFS, tiene un impacto significativo en la eficacia del gobierno de los países de la OCDE.

Es importante mencionar que, para los efectos de la presente investigación y con el propósito de llevar a cabo una comparación más objetiva entre países, se consideran, como variables de control, el PIB per cápita como un medidor del entorno económico y la organización regional que la INTOSAI hace de las EFS, como sectorización de las mismas.

Con base en lo anterior, la hipótesis de estudio se modela, para mayor precisión, en la figura 7.

Figura 7. Esquematización de la hipótesis de estudio



Fuente: Elaboración propia

1.6. Delimitaciones y limitaciones del estudio

El estudio se enfoca principalmente al impacto de la fiscalización superior en la eficacia del gobierno de los países de la OCDE, para lo cual, se consideran como elementos o atributos de la fiscalización superior: el modelo de las EFS, el enfoque al momento de llevar a cabo la revisión por parte de los órganos fiscalizadores, los tipos de auditorías, el nivel de gobierno cubierto y el número de staff que forma parte de las EFS. Con el fin de llevar a cabo una comparación más objetiva entre los países sujetos a estudio,

se toma en cuenta el PIB per cápita, como un medidor del entorno económico y la regionalización que lleva a cabo la INTOSAI de las distintas EFS.

La presente investigación se limita a un período de estudio de 2010 a 2020 y se aplica específicamente a aquellos países de la OCDE, adheridos a dicha organización entre 1961 y 2021. Se consideran los países de la OCDE, ya que las normas de dicha Organización son consideradas referencia a nivel mundial en aspectos como: flujos de capital, fiscalidad, combate a la corrupción y gobernanza. Además, la OCDE tiene una visión orientada a los resultados en las prácticas de gestión, transparencia y rendición de cuentas.

1.7. Importancia y justificación del estudio

Una investigación puede llegar a ser conveniente por diversos motivos: ayudar a resolver un problema, construir una nueva teoría o generar nuevas inquietudes de investigación (Hernández et al., 2010). A lo largo del tiempo, tal y como se expuso anteriormente, se han llevado a cabo diversos estudios acerca del impacto que podrían tener diversas variables o factores en la eficacia del gobierno, entre las que se han incluido distintos atributos o elementos de la fiscalización superior. No obstante, dichos estudios han sido escasos o abarcado, principalmente, países de Europa.

Incluso, Hay y Cordery (2018), en su investigación de literatura e historia del valor de la auditoría en el sector público, concluyeron que no se encontraba lo suficientemente bien documentado cuanto varía la auditoría del sector público entre los países, y sugieren que investigaciones futuras podrían incluir una comparativa de las diferentes formas en que se practica la auditoría en el sector público, en los que se incluyan los distintos modelos, y agregar otros enfoques como la contratación del número de auditores. Además, sostienen que un enfoque mucho más amplio, podría incluir que impacto tienen dichas variaciones, en la información, eficiencia y eficacia del sector público.

Lo anterior, refuerza la importancia de llevar a cabo una investigación que incluya a países de distintas regiones, así como elementos y enfoques de la fiscalización superior, que permita medir su impacto en la eficacia del sector público.

Otra consideración que genera importancia a este estudio es el hecho de que investigaciones anteriores han mostrado resultados contradictorios respecto al impacto de la fiscalización superior en la eficacia del gobierno, por lo que se pretende aportar a dicha discusión teórica.

1.8. Conclusión del capítulo

En este capítulo se presentaron los antecedentes del problema a estudiar, se llevó a cabo la revisión preliminar de literatura, lo cual permitió dar paso al planteamiento del problema y a formular la pregunta de investigación, presentar el objetivo general y específicos del estudio, plantear la hipótesis de la investigación, las delimitaciones y limitaciones del estudio, así como su importancia y justificación.

En resumen, este primer capítulo permitió identificar, de acuerdo a distintos autores, que la gestión del desempeño se ha convertido en una importante preocupación de la gestión pública y que, en distintas naciones, la administración pública de los gobiernos ha sido motivo de críticas, en aspectos como la gestión administrativa, el manejo financiero y la elaboración de programas y políticas públicas; además de confirmar que, en el ámbito gubernamental, la relación entre la eficacia del sector público y el bienestar de la población ha generado un creciente interés por los factores explicativos de la calidad de la gobernanza.

Por lo anterior, a continuación, se presenta el marco teórico en el cual se sustenta la presente investigación.

2. MARCO TEÓRICO

En este capítulo se presenta el marco teórico de la variable dependiente eficacia de gobierno, sus teorías, definiciones, estudios, así como aspectos relacionados con su forma de medición. Además, se describe el marco teórico de la variable independiente fiscalización superior y los elementos que componen dicho concepto y que son relevantes para la presente investigación: i) Modelo de las EFS; ii) Enfoque del momento de la revisión; iii) Tipos de auditoría; iv) Nivel de gobierno cubierto al llevar a cabo una auditoría, y v) Número de personal que labora en los órganos de fiscalización superior.

2.1. Marco teórico de la variable eficacia del gobierno

Respecto a la variable eficacia del gobierno, se inicia con una breve descripción del origen, concepto, principales teorías, distintos enfoques, doctrinas y líneas de estudio de la NGP, ya que, de acuerdo a la literatura, se considera como el principal movimiento que, entre distintos conceptos, resaltó la necesidad implementar mejoras en el desempeño del sector público que resultaran en una mayor eficacia en los gobiernos de los países. Posteriormente, se plantea y profundiza respecto a la etapa denominada post nueva gestión pública, en el que, entre otros aspectos, se cuestionan limitaciones conceptuales de la NGP. Además, al ser la eficacia de gobierno uno de los principales elementos de la denominada nueva gobernanza en el sector público, se plasman distintas definiciones y componentes de dicho concepto. Por último, se plantean definiciones de distintos autores y organizaciones respecto a la eficacia del gobierno, así como una recopilación de distintos estudios y formas de medición.

2.1.1. La Nueva Gestión Pública

A lo largo del tiempo, especialmente desde finales del siglo XX, la literatura respecto a la gestión pública y las reformas administrativas ha venido en aumento y se ha hecho énfasis en conceptos como la mejora de gestión, reformas estructurales, eficacia, eficiencia, control, coordinación gestión del rendimiento y liderazgo, por mencionar algunos. En ese sentido, el movimiento denominado Nueva Gestión Pública (NGP), ha sido un modelo que ha pretendido ser una alternativa a la gestión tradicional de administración pública.

En sus inicios, la NGP fue una ideología y forma de gestión que buscaba dar respuesta a la crisis de un modelo de administración pública antiguo, conceptualizado, por un lado, bajo la corriente de pensamiento burocrático weberiano, criticado por distintos autores que señalan que, aunque por muchos años, dicha forma de administración fue considerada positiva, a finales del siglo XX fue muy cuestionada, principalmente, por la administración burocrática de los recursos financieros (Osborne & Gaebler, 1992), el tratamiento impersonal e inflexible (Hood, 1996), la centralización del control y la economía, así como la preferencia de las reglas y los procedimientos en lugar de la eficiencia, la calidad y la creación de valor (Barzelay, 1998).

Otra corriente de pensamiento, planteada por distintos autores, es que la NGP no substituyó al modelo weberiano, sino al modelo de Administración Pública Progresista (PPA, por sus siglas en inglés), (Aucoin, 1990; Pollitt, 1993; Hood, 1995), caracterizado por el control jerárquico y una gestión basada en el proceso (Miller, 1994), las ineficiencias en la utilización de los recursos y la falta de transparencia y rendición de cuentas (Gray & Jenkins, 1995); además de que el modelo PPA no había dado cuenta de la forma en que las instituciones del gobierno se desempeñaban de acuerdo con los presupuestos, los recursos bajo su control y las reclamaciones contra estos recursos (Bruce & Warren, 2018).

En común, tanto el modelo weberiano y el modelo de PPA, planteaban una estructura estandarizada y rígida, dando como resultado que el trato y la prestación de

servicios fuera ineficiente. Según diversos estudios, aunque la denominada antigua administración pública (AAP), mostraba diferencias entre países, sus características principales eran las siguientes (Osborne, 2006; Pollitt et al., 2007).

Tabla 5. Elementos clave y principios de la antigua administración pública

Elementos clave de la antigua administración pública	Principios de la antigua administración pública
1. El predominio del estado de derecho	1. Jerarquía y reglas
2. Enfoque en la administración de reglas y directrices, en lugar de la eficiencia, calidad y creación de valor	2. Permanencia y estabilidad
3. Papel centrado en la burocracia en la formulación y aplicación de políticas	3. Administración pública institucionalizada
4. Administración pública dividida dentro de las organizaciones del sector público	4. Regulación interna
5. Hegemonía burocrática en la prestación de servicios	5. Igualdad

Nota: Elaboración propia con base a Barzelay, 1998; Osborne, 2006; Pollitt, Van Thiel, & Homburg, 2007

Es así como, durante los años setenta, derivado de las llamadas crisis fiscal del Estado (O'Connor, 1973), la supuesta quiebra del sistema de bienestar (Offe, 1991), problemas como inflación, desempleo, crisis energética (Hood, 1991), déficit fiscal y efectos de políticas económicas erróneas (Serna, 2010), se originaron cuestionamientos al modelo administrativo tradicional del sector público, por lo que los gobiernos de países como Australia, América del Norte, Reino Unido y Nueva Zelanda (Barzelay, 2003), iniciaron la búsqueda de nuevas respuestas que cambiaran la sustancia y el entorno ideológico de la administración pública, enfoque que con el paso del tiempo, a principios de la década de 1980 se denominó NGP (Bryson et al., 2014; Hood, 1991, 2001).

La OCDE (2009), ha definido a la NGP como la modernización del sector público mediante la introducción de mecanismos basados en el mercado que conducirían a una mayor rentabilidad, lo cual implicaba, enfocarse en varios aspectos,

tales como, centrarse en términos de eficiencia y eficacia organizacional, en los ciudadanos como clientes y una mayor autonomía de gestión y desagregación de las funciones gubernamentales.

Es importante mencionar que, un elemento fundamental para el surgimiento de la NGP, fueron los cambios en la contabilidad del sector público en varios países de la OCDE, que, entre otros aspectos, buscaban fortalecer la rendición de cuentas y adoptar mejores prácticas organizativas (Hood, 1995), que coadyuvaran a mejorar la eficiencia, eficacia y economía de dicho sector (Leeuw, 1996). En ese sentido, muchos países crearon y desarrollaron EFS y ampliaron el rol de los auditores como controladores externos de la administración pública (Put & Bouckaert, 2011; White & Hollingsworth, 1999). Con el paso de los años, esas EFS han asumido el mandato de evaluar si la administración pública funciona de manera económica, eficiente, eficaz y transparente, y en ocasiones, su labor ha sido guía para la implementación de mejoras en el sector público (Pollitt et al., 1999).

Cabe destacar que una de las ideas más generalizadas de esta nueva forma de gestión pública se basaba en la premisa y necesidad de reinventar el gobierno burocrático en gobiernos empresariales productivos y eficientes, apoyado en principios de calidad total, reingeniería de procesos y cultura organizacional (Osborne & Gaebler, 1992); sin embargo, hay quienes han cuestionado las limitaciones conceptuales y metodológicas de dichos principios, señalando que en realidad no constituyen o reinventan una teoría de gobierno, sino que son conceptos y técnicas de la gerencia moderna, aplicados al sector público en búsqueda de eficiencia y la mejora de las instituciones, pero no constituye o reinventa una teoría de gobierno (Santana & Negrón, 1996). Además, hay quien señala que la NGP se centra únicamente en aspectos como la economía, la eficiencia y la eficacia de los sistemas administrativos, y, por lo tanto, descuida variables como la integridad, igualdad, orientación al proceso y la rendición de cuentas (Gregory, 2002).

A principios de la década de 1990, en función de que eran muchos los autores que enfatizaban diferentes enfoques y doctrinas de la NGP, Hood (1991), llevó a cabo un importante análisis en el que identifica, hasta ese momento, siete interesantes aspectos que cataloga como “superpuestos” de la NGP:

1. Énfasis en la gestión profesional y práctica en el sector público;
2. Establecer claramente normas y medidas de desempeño;
3. Mayor énfasis en los controles de salida;
4. Desagregación de las unidades administrativas del sector público;
5. Fomentar una mayor competencia en el sector público;
6. Hacer hincapié en los estilos de gestión del sector público, y
7. Énfasis en una mayor disciplina y parsimonia en el uso de los recursos públicos.

En ese mismo sentido, pero soportado por un estudio de la OCDE (1995), la organización reconoce el surgimiento de un nuevo paradigma para la gestión pública, orientada al rendimiento en el sector público, caracterizado por nueve tendencias principales:

1. Delegación de autoridad, aportando flexibilidad;
2. Garantizar el desempeño, el control y la rendición de cuentas;
3. Desarrollar mecanismos de competencia y elección de tipo mercado;
4. Proporcionar servicios receptivos (orientación al cliente);
5. Mejorar la gestión de los recursos humanos;
6. Optimizar la tecnología de la información
7. Mejorar la calidad regulatoria
8. Fortalecimiento de las funciones de dirección, y
9. Gestión al estilo del sector privado.

Cabe destacar que, a través del tiempo, y de manera constante, la NGP ha

sido motivo de diversos estudios en los que se han profundizado distintas formas de conceptualizarlo. Por ejemplo, hay quien señala que la NGP se concentra, principalmente, en dos escuelas de pensamiento: la teoría de la elección pública (public choice), acompañada del nuevo institucionalismo económico, y el gerencialismo (managerialism). La primera teoría centra a la NGP como un modelo escéptico de las herramientas de gestión tradicionales, y da entrada a mecanismos que fomenten la competencia y las medidas de contrapeso a tendencias concentradoras. Por su parte, del gerencialismo, la NGP aboga por la necesidad de una mayor libertad de gestión administrativa, posicionando al gobierno para realizar más funciones administrativas y centrándose en la calidad, la orientación al cliente, la medición del desempeño y la creación de valor social. (Cejudo, 2011). Por otra parte, hay quien ve, en la NGP, cuatro distintos modelos de gobernar, el modelo de mercado, el Estado siendo partícipe en el empoderamiento de los ciudadanos, el gobierno flexible (descentralizado y adaptable de procesos), y el gobierno desregulado (Peters, 1996).

Hay otros que conceptualizan a la NGP como una reforma administrativa del Estado, que lleva implícita una re-conceptualización de la conducción gubernativa en las sociedades contemporáneas (Serna, 2010), un cambio de gobierno ex ante a uno ex post (Lane, 2000), o bien, como una forma de gestión que busca denotar decisiones y prácticas administrativas destinadas a ajustar estructuras y procedimientos, introduciendo una mayor competencia en el sector público, con el objetivo principal de mejorar los resultados de las acciones de gobierno (Cejudo, 2011), además, la NGP ha sido catalogada como un conjunto de iniciativas de reforma para mejorar el funcionamiento del sector público, entre las que destaca, la aplicación de tecnologías, la racionalización de estructuras y procedimientos y el incremento de la productividad (López, 2003).

Otros enfoques y líneas de estudio de la NGP han tenido que ver con la necesidad de implantar políticas públicas que resulten en un cambio en el ejercicio del

gobierno (Barzelay, 2003), la disminución de costos a través de la evaluación y medición del desempeño y la eficiencia (Aucoin, 1996), la gestión basada en un modelo de creación de valor público, fundamentado en que los recursos públicos deben ser ejercidos para incrementar el valor en el sector público (Moore, 1995), de gestión por procesos, basado en un nuevo proceso directivo de la sociedad y el gobierno (Aguilar, 2006), de gestión por resultados, que permita analizar y evaluar la capacidad de las instituciones en la definición de políticas públicas (BID-CLAD, 2007) y la implantación del presupuesto basado en resultados y el fortalecimiento de la rendición de cuentas, aspectos considerados como herramientas útiles en el proceso de asegurar una buena gobernanza (Franciskovic, 2013). Por su parte, Leeuw (1996), resume que la NGP busca y se enfoca en aplicar los conceptos de eficacia y eficiencia a las organizaciones que conforman el sector público, sin embargo, Lorenz (2012), agrega a dichos conceptos la calidad, transparencia, rendición de cuentas y flexibilidad, como aspectos importantes de la NGP.

Otro resumen interesante de los aspectos más importantes que busca adoptar la NGP en la práctica, es el que llevan a cabo Dent y Barry (2004), a través de la definición de los siguientes procesos: i) aumentar la división de las organizaciones del sector público en unidades administradas por separado; ii) aumento de la competencia para utilizar técnicas de gestión del sector privado; iii) mayor énfasis en la disciplina y el uso moderado de recursos; iv) más gestión práctica; v) introducción de indicadores de resultados; y, vi) uso de normas predeterminadas para medir la producción.

Tal y como se ha plasmado, es mucha la literatura y autores que a lo largo del tiempo han abordado el concepto de la NGP, y aunque son muchos enfoques, doctrinas y líneas de estudio, se podría conceptualizar que uno de los supuestos o ideas centrales de la NGP, era que las prácticas empresariales o la forma de gestión del sector privado, mejorarían la eficiencia y eficacia de las organizaciones públicas (Alford & Huhges, 2008), principalmente por la necesidad de reducir el gasto público, como respuesta al déficit y a la deuda pública presentada en la década de 1980. Y

aunque en la actualidad, pareciera que la NGP parece haber perdido el entusiasmo inicial, dicho movimiento sigue siendo una fuerza fuerte para el cambio en la mayoría de las administraciones públicas (Osborne et al., 2013), además, de que, sin importar el alcance de las reformas específicas de la NGP, el desempeño en el sector público se ve hoy, de manera universal, como producto y resultado, en lugar de insumo y proceso (Andersen et al., 2016).

En la tabla 6 se presentan los distintos enfoques, doctrinas y líneas de estudio que diversos autores dieron a la NGP a través del tiempo.

Tabla 6. Enfoques de la Nueva Gestión Pública, según autores

Autor / Año	Enfoque
Hood (1991)	Gestión profesional y práctica en el sector público, desagregación del sector público, mayor competencia, disciplina en el uso de los recursos públicos
Osborne & Gaebler (1992)	Reinvención del gobierno
Hood (1995)	Adopción de mejores prácticas organizativas que coadyuven a una mejor rendición de cuentas
Moore (1995)	Modelo de creación de valor público
Santana & Negrón (1996)	Mejoramiento de las instituciones
Aucoin (1996)	Diminución de costos a través de la medición del desempeño
Leeuw (1996)	Eficacia y eficiencia a las organizaciones que conforman el sector público
Barzelay (2003)	Políticas públicas que impacten en el ejercicio del gobierno
Aguilar (2006)	Gestión por procesos basado en un proceso directivo (sociedad – gobierno)
BID-CLAD (2007)	Gestión por resultados e implantación de políticas públicas en las instituciones
OCDE (2009)	Modernización del sector público mediante la introducción de mecanismos basados en el mercado que conducirían a una mayor rentabilidad
Cejudo (2011)	Competencia en el sector público, con el objetivo principal de mejorar los resultados de las acciones de gobierno
Franciskovic (2013)	Presupuesto por resultados y rendición de cuentas

Nota: Elaboración propia con base a la bibliografía consultada.

Como se ha plasmado en párrafos anteriores, durante mucho tiempo, la NGP fue el concepto más popular para la reforma del sector público, sin embargo, tal y como en su momento se cuestionó a la AAP, diversas investigaciones académicas han planteado y cuestionado a la NGP, por ejemplo, por sus limitaciones conceptuales y metodológicas (Santana & Negrón, 1996), por la preocupación respecto al descuido de aspectos como la integridad, igualdad y orientación al proceso (Gregory, 2002), por su enfoque intraorganizacional (Osborne, 2010), o bien, que la descentralización que promovió la NGP, dio lugar a una proliferación de agencias, falta de coordinación y, en algunos casos, inconsistencia, incoherencia y hasta fragmentación entre los programas de políticas públicas (Dunleavy et al., 2005).

Por todo lo anterior, se han planteado distintas ideas respecto a la vigencia o consumación de la NGP. Por ejemplo, hay quien asegura que dicho movimiento ha muerto (Dunleavy et al., 2005), otros ven dicha muerte como algo exagerado, ya que muchos de sus principios persisten en los sistemas de servicio público y en las agendas de reformas a dicho sector (Lodge & Gill, 2011), mientras que otros, consideran que dicho modelo ha quedado obsoleto, lo cual ha impulsado una nueva tendencia denominada post nueva gestión pública (Reiter & Klenk, 2019). Por lo que, a continuación, se plantean aspectos importantes respecto a la etapa posterior a la NGP.

2.1.2. Post Nueva Gestión Pública

Según diversos autores, no existe una definición exacta respecto a lo que se ha denominado como post - NGP, sin embargo, coinciden que, aunque dicho movimiento sigue en la búsqueda de la mejora del desempeño del sector público (Ferlie et al., 2003; Kinder, 2012), la post-NGP ha surgido, principalmente, por las críticas y limitaciones conceptuales identificadas a la NGP, especialmente, respecto a la fuerte fragmentación ocasionada en el sector público que se creó derivado de las reformas

de la NGP (Anttiroiko & Valkama, 2016; Zafra et al., 2012). Otros más, ven dichas críticas fundadas en que los principios de gestión del sector privado, que eran una de las ideas centrales de las reformas de la NGP para el sector público, son contrarios a la tradición y los valores de dicho sector, y que éstos son aceptados sin ser debidamente cuestionados, es decir se ignoran las diferencias entre los sectores público y privado (Colak, 2019).

En ese mismo sentido, se ha planteado que, otras consecuencias de la NGP han sido la expansión de organizaciones con propósito único y especialización vertical, el descuido de la cooperación entre agencias y/o organismos, la excesiva autonomía de gestión, así como el debilitamiento del control político, la generación de desconfianza y la ambigüedad de roles (Jun, 2009). Además, hay quien señala que la NGP prioriza los valores económicos en las organizaciones públicas y les da prioridad sobre otros valores, lo que lleva a la exclusión de principios como la igualdad, equidad, la participación y la ciudadanía (Balfour & Grubbs, 2000).

Otros autores han planteado ideas que critican a la NGP como un tipo de reforma muy cambiante. Fountain (2001), describe a este movimiento como una colección suelta de iniciativas políticas y de gestión; Christensen, et al. (2007), argumentan que es un concepto bastante vago que abarca varias doctrinas administrativas diferentes y contradictorias; mientras que Pollitt, et al. (2007), concluyen que la NGP es como un camaleón, que cambia constantemente su apariencia para mezclarse con el contexto local y que tal adaptabilidad es posible, porque dicho movimiento no es conjunto coherente de ideas y herramientas.

Otro aspecto importante que se destaca como crítica a la NGP, se deriva de su definición de ciudadano. El ciudadano en la NGP se formula como un cliente, que se centra en sus preferencias y derechos individuales que son vistos como consumidores individuales que están satisfechos con ser representados por órganos administrativos o sus representantes (Aberbach & Christensen, 2005), en lugar de

formar parte de un colectivo, que, entre distintos aspectos, enfatizan el bien común y las acciones colectivas (Clark, 2009). Lorenz (2012), por su parte, señala que la NGP redefine conceptos como calidad, responsabilidad, transparencia y profesionalismo, sin embargo, los transforma a la inversa.

En la búsqueda de abordar dichas consecuencias, se han identificado elementos que coadyuven a una mejor gestión pública, por ejemplo, para superar la fragmentación, se ha buscado una recentralización e integración funcional (Anttiroiko & Valkama, 2016; Zafra et al., 2012); además, se reconocen aspectos como la mejora en la coordinación del sector público, en la capacidad de dirección político-administrativa, la gestión de redes de los administradores públicos, así como el fortalecimiento de la capacidad de respuesta y la rendición de cuentas democrática de las organizaciones del sector público (Christensen & Laegreid, 2007; Lodge & Gill, 2011).

Un aspecto fundamental y de coincidencia de distintos autores, es respecto a determinar si el movimiento post-NGP se ha institucionalizado, es decir, si es ampliamente aceptado como un nuevo modelo de administración pública entre académicos y profesionales, o se trata únicamente de una crítica al modelo de NGP (Abrahamson, 1996; Powell & Bromley, 2015; Reiter & Klenk, 2019). En ese sentido, de acuerdo a la revisión sistemática de la literatura llevada a cabo por Reiter y Klenk (2019), acerca de los múltiples significados de la post-NGP, plantean que la institucionalización de dicho concepto se enfoca en ideas sobre distintas dimensiones: i) el orden organizacional (funcional y territorial), de la administración pública como base estructural para la gobernanza de las relaciones entre las organizaciones que integran la propia administración pública, además de la interacción de esas organizaciones con el sector externo; ii) el control político de las organizaciones del sector público; iii) la relación de las organizaciones del sector público con los usuarios de los servicios y los ciudadanos, y iv) el desempeño del sector público, en el que

siguen identificado a la eficacia, eficiencia, productividad y rendición de cuentas, como aspectos importantes.

Como resultado de ese estudio de institucionalización, Reiter y Klenk (2019), afirman que el grado de arraigo de la denominada post-NGP, se encuentra entre bajo y medio, ya que, según su caso de estudio, el trabajo académico llevado a cabo ha contribuido más a deslegitimar el concepto de la NGP, al señalar sus deficiencias como modelo de reforma, sin embargo, la literatura indica una continuidad de algunos criterios típicos de dicho movimiento, puntualmente, a la hora de evaluar el desempeño, al no descuidar, como aspecto principal, los objetivos de eficacia en el sector público.

En la tabla 7, se presenta un resumen de algunas de las críticas y limitaciones conceptuales que fueron abordadas por distintos autores en el reconocimiento de la etapa post-NP.

Tabla 7. Críticas y limitaciones conceptuales abordadas en la etapa de la post-NGP, según autores

Autor / Año	Crítica y/o limitación conceptual
Anttiroiko & Valkama (2016) y Zafra et al. (2012)	Fuerte fragmentación ocasionada en el sector público
Colak (2019)	Falta de cuestionamiento en la aplicación de los valores del sector privado en el sector público.
Jun (2009)	Excesiva autonomía de gestión, debilitamiento del control político, generación de desconfianza y ambigüedad de roles
Christensen, et al. (2007)	Concepto vago que abarca varias doctrinas administrativas diferentes y contradictorias
Pollitt, et al. (2007)	El movimiento de la NGP no es conjunto coherente de ideas y herramientas.
Balfour & Grubbs (2000)	Exclusión de principios como la igualdad, equidad, la participación y la ciudadanía
Aberbach y Christensen (2005)	La forma en que se define o es visto al ciudadano –cliente individual- y no como parte de un colectivo

Por lo que, teniendo en cuenta las limitaciones conceptuales planteadas a la NGP, y la falta de institucionalización de la denominada post-NGP, los estudios sobre administración pública plantearon la necesidad de un nuevo modelo de administración pública, que integre diferentes tipos de valores, distintos tipos de procesos en la formulación de políticas y diferentes tipos de organización y partes interesadas, por lo que surgió la denominada nueva gobernanza pública (Bovaird, 2005).

2.1.3. Nueva Gobernanza Pública

El concepto de nueva gobernanza pública (NPG, por sus siglas en inglés), fue propuesto en 2006 por Osborne, principalmente, como un tipo de administración que, entre distintos aspectos, se enfocara en la gestión de un buen gobierno, basado en el diseño de una estructura que facilitara la coordinación de los distintos sectores. En este modelo de gestión, Osborne (2006, 2010), plantea un punto de partida muy diferente al de los modelos de la AAP y la NGP. Por ejemplo, en contraste con la AAP respecto al énfasis en la jerarquía burocrática y el interés administrativo como las características principales de ese tipo de gestión, y con relación a la NGP, en virtud de la discrecionalidad gerencial que caracterizó a dicho movimiento

La gobernanza es una forma de gestión, que se ha arraigado en la administración pública moderna, originado principalmente, por las limitaciones identificadas en estudios sobre administración pública, en los que se plantea la necesidad de un nuevo modelo de administración pública, ocasionado por las diferencias en los tipos de valores, tipos de procesos en la formulación de políticas y diferentes tipos de organización y partes interesadas (Bovaird, 2005). El pensamiento de que los aspectos de índole público y la prestación de servicios públicos, son únicamente responsabilidad del Estado, sin la participación de la sociedad civil, es una

idea cada vez más obsoleta, particularmente en países donde existen problemáticas que atentan y son serias amenazas para la gobernabilidad (Guajardo, 2013).

La definición de gobernanza puede ser vista desde distintos enfoques y conceptualizaciones. De manera general, la gobernanza es la forma de gobernar y de gestionar, principalmente si es eficaz y adecuada a los logros que se persiguen (RAE, 2021); es un término que se refiere a arreglos y acuerdos formales e informales que determinan cómo se toman e implementan las decisiones públicas, de acuerdo con los valores constitucionales de una nación (OECD, 2011). O bien, como el proceso de ejercicio de poder y autoridad por parte de la sociedad, sobre las decisiones relativas a la vida pública y al desarrollo económico y social (GWGIIAS, 1996).

En este mismo sentido, distintos autores se han aproximado al concepto de gobernanza. Kooiman (1993, 2003), basa su definición en el cambio del modelo de gestión tradicional de gobernar, de un proceso unidireccional, a otro multidireccional, en el que la sociedad influye en las decisiones del gobierno, por lo que define a la gobernanza como el proceso de dirección sociopolítica que incrementa las interacciones de la sociedad con el gobierno. De igual manera, Peters y Pierre (2003), afirman que se refiere al proceso de dar rumbo a la sociedad, pero profundizan aún más y aseguran que éste, debe llevarse a cabo en un contexto de objetivos comunes claramente definidos, pero trazados de forma independiente, y con la participación de la sociedad en el logro de los mismos. Además, hay quien lo relaciona con ejercer el poder en la gestión de la asignación de recursos públicos a través de instituciones formales e informales (Huther & Shah, 1998).

En ese mismo orden de ideas, el Banco Mundial define a la gobernanza como el proceso mediante el cual los gobiernos y los grupos no gubernamentales interactúan para desarrollar e implementar políticas que operan dentro de un conjunto de reglas formales e informales creadas por el poder (BM, s.f.), mientras que la OCDE (2005), plantea que, se trata de aquellos arreglos formales e informales que determinan cómo

se toman las decisiones públicas y cómo se llevan a cabo las acciones de índole público, desde la perspectiva de mantener los valores constitucionales de un país frente a problemas, actores y entornos cambiantes.

La buena gobernanza debe ser transparente, responsable, eficaz y equitativa, asegurando que las prioridades económicas, sociales y políticas se basen en un amplio consenso. Para aplicar la gobernanza, que ofrece teorías de organización, se deben especificar los objetivos de la gobernanza, que incluyen, entre otros, el valor resultante de los ciudadanos, el cumplimiento de las normas, tener plenamente identificado la misión, y los clientes, crear responsabilidad, separar el servicio del control y ampliar la elección del cliente (Ewalt, 2001)

Diversos estudios muestran que, una mejor gobernanza conduce a mejores resultados de desarrollo como, entre otras variables, el crecimiento económico, la inversión pública, la inversión extranjera directa y la infraestructura social (Gupta et al., 1998; Mauro, 1998; Boswell & Richardson, 2003; McKinney & Moore, 2008), la reducción de la mortalidad infantil (Gupta et al., 1999; Kaufmann et al., 1999, 2004), dado que países con altos niveles de corrupción invierten más en vivienda y capital físico que en salud y educación (De la Croix & Delavallade, 2006; Rajkumar & Swaroop, 2008).

Por su parte, la OCDE identifica como principales elementos y estrategias de una buena gobernanza en el sector público, la eficacia y eficiencia, la rendición de cuentas, la transparencia, capacidad de respuesta, visión prospectiva y estado de derecho. La misma organización señala que, los gobiernos deben trabajar dentro de un marco regulatorio, lineamientos y reglas que permitan coadyuvar, a través de los elementos antes mencionados, a una buena gobernanza. Otro aspecto que buscan las estrategias de gobernanza pública es que los gobiernos hagan más con menos, por lo que los países se han visto obligados a realizar análisis introspectivos de los procesos gubernamentales y sus resultados. Las EFS y otras instituciones nacionales e

internacionales tienen un potencial no utilizado para ayudar a los gobiernos a hacer frente a estos desafíos y pueden proporcionar pruebas clave relacionadas con lo que funciona o no en la gobernanza pública (OECD, 211, 2016; Dobrowolski & Sulkowski, 2020).

Ahora bien, a continuación, se abordan algunos aspectos teóricos y estudios relevantes respecto a la eficacia de gobierno, considerado un elemento clave de la gobernanza pública y, además, variable de estudio de la presente investigación.

2.1.4. Eficacia de gobierno en el sector público

Antes de plantear el concepto de eficacia en el gobierno, es importante destacar que la eficacia como tal, parte de la teoría de eficacia organizacional, concepto central en la literatura sobre organizaciones y administración debido a su importancia para la investigación de estructuras, procesos y productos organizacionales (Cameron & Whetten, 1981).

En ese sentido, el reconocido gurú y autor Peter Drucker (1963), distingue, como principal punto de partida, la diferencia entre eficiencia y eficacia. A la primera, la define como hacer las cosas bien, mientras que, a la segunda, la cataloga como hacer lo correcto, asegurando que, seguramente no hay nada tan inútil como hacer con gran eficiencia lo que no debería de hacerse en absoluto. Martz (2008), va más allá, y además de la distinción entre eficiencia y eficacia, asegura deben considerarse las diferencias organizacionales y la complejidad de las mismas, como aspectos para una definición de dicho concepto.

En ese orden de ideas, a través del tiempo, se ha buscado comprender y profundizar acerca de lo que constituye el concepto de eficacia (Steers, 1975). Por ejemplo, hay quien asegura que una acción organizacional es eficaz cuando se alcanza un fin deseado específico (Barnard, 1938); Osborne y Gaebler (1992), ven la

eficacia como una medida de la calidad de la producción, respondiendo a la pregunta ¿qué tan bien logró el resultado deseado? Algunos otros la conceptualizan como una dimensión del desempeño general y del rendimiento que tiene una organización (Nord, 1983; Lee & Whitford, 2009; Walker & Boyne, 2006; Brewer & Selden, 2000), o la capacidad de una organización para elegir objetivos adecuados o llevar a cabo y cumplir con su visión y objetivos previamente planteados (Moenir, 2006; Xu et al., 2022).

Ahora bien, en la gestión del sector público, uno de los principales cuestionamientos es como los funcionarios públicos miden el logro de sus agencias (Behn, 1995), más aún, cuando no existe un consenso en cuanto al significado de la eficacia en dicho sector. Hay quien asegura que prácticamente toda la gestión pública y las organizaciones se preocupan por el desempeño y la efectividad, al menos implícitamente, porque la efectividad, en la búsqueda de sus objetivos, influye en la calidad de nuestras vidas e incluso en nuestra capacidad para sobrevivir (Rainey, 2003).

Otras posturas señalan que, la efectividad de un gobierno se refiere a si la administración pública hace bien lo que se supone que debe hacer, si las acciones y procedimientos de las organizaciones públicas y sus miembros ayudan a alcanzar los objetivos y, en última instancia, si realmente logran su misión (Rainey & Steinbauer, 1999), o bien, que la eficacia del gobierno debe estar encaminada a que los servicios ofrecidos por gobierno y las necesidades de los ciudadanos sean más coincidentes, que exista mayor cercanía entre los gobiernos y la sociedad, que se traduzca en una mejor rendición de cuentas (Huther & Shah, 1998), e incluso, hay quien ve a la eficacia de gobierno como un componente del concepto de calidad de gobierno y valor público (Rodríguez & Di Cataldo, 2014; Cordery & Hay, 2016) o bien, que la eficacia no se trata de un elemento de dichos conceptos, sino más bien, un efecto de las dinámicas de las instituciones y organizaciones al interior del sector público (Cejudo & Zabaleta, 2009).

Ortiz (2016), por su parte, señala que la eficacia de un gobierno cobra importancia por el efecto e impacto que tiene la implementación de políticas y programas públicos sobre la actividad económica y social, además, agrega que dichas políticas y programas públicos, son un proceso de intervención del gobierno, que buscan, en gran medida, resolver problemas legítimos sociales y lograr un mayor bienestar para la sociedad en su conjunto, sin embargo, dicha implementación, en ocasiones, puede generar conflictos sociales al favorecer a algunos sectores a expensas de otros.

La OCDE, por su parte, define que un gobierno es eficaz si los resultados cumplen con los objetivos deseados, y, además, es eficiente si genera dichos resultados al menor costo posible, utilizando los menores recursos de la sociedad, especialmente de los contribuyentes (OECD, 2011). Además, la propia organización, en conjunto con otros autores, han identificado, a través del tiempo y estudios previos, algunas reformas que podrían coadyuvar a aumentar la eficacia de los gobiernos, entre las que ha destacado el proceso presupuestario, prácticas de gestión, incluido el fortalecimiento de los procesos de auditoría y fiscalización y la evaluación del desempeño, así como el uso de mecanismos de mercado en la prestación de servicios (Joumard et al., 2004).

La eficacia del gobierno, según García, et al. (2013), puede ser vista a través de un marco de efectividad que clasifican y vinculan con tres tipos de entornos: i) entorno organizacional; ii) características organizativas, y iii) características políticas. El entorno organizacional se refiere a la presión ciudadana por la demanda de una mejor efectividad gubernamental (Moon & Norris, 2005). Las características organizativas comprenden el tamaño del país, ya que éste se relaciona con el nivel de recursos y servicios públicos del gobierno. Los países más grandes tienen más y mejor personal capacitado, un presupuesto más grande y departamentos bien establecidos (Moon & Norris, 2005), y la diversidad de género (Rodríguez et al., 2010). Por último,

el entorno político, ya que son los políticos, los principales actores en la toma de decisiones sobre la evolución y rumbo de la administración pública (García et al., 2013).

Además, la eficacia del gobierno puede evaluarse a partir de la legitimidad como principal criterio para evaluar el accionar público en un Estado de derecho. Para asegurar la legitimidad de las acciones gubernamentales, se requieren mecanismos de control que coadyuven a una toma de decisiones adecuada y efectiva, sistemas de información que permitan medir, comparar y verificar los resultados con base a los objetivos planteados en el desarrollo de políticas públicas y programas de gobierno, donde además se permita decidir acerca de acciones de tipo correctivo, respecto al ejercicio y actuar del gobierno. (Ortiz, 2016).

En resumen, la eficacia de un gobierno se podría conceptualizar como aquella capacidad de las autoridades gubernamentales para diseñar e implementar políticas y programas que logren los objetivos deseados de manera eficiente, transparente y sostenible. Esto incluye la capacidad de gestionar efectivamente los recursos públicos, promover el crecimiento económico, garantizar la estabilidad financiera, y proporcionar servicios públicos de calidad a los ciudadanos.

2.1.4.1. Medición de la eficacia del gobierno

El indicador de eficacia gubernamental del Banco Mundial capta la capacidad del Estado para aplicar políticas sólidas midiendo la calidad de los servicios públicos, la calidad de la administración pública y el grado de su independencia de las presiones políticas, la calidad de la formulación y aplicación de políticas y la credibilidad del compromiso del gobierno con esas políticas. Este indicador mide las percepciones subjetivas con respecto a la efectividad del gobierno en diferentes países. Según Kaufmann, et al. (1999), estos datos provienen de dos tipos de fuentes: encuestas de expertos, que reflejan las calificaciones de los países producidas por las agencias de

calificación de riesgos comerciales y otras organizaciones, y encuestas entre países de residentes realizadas por organizaciones internacionales y otras organizaciones no gubernamentales. Las encuestas de expertos recogen las percepciones de los analistas de los países en los principales organismos multilaterales de desarrollo (como el Banco Europeo de Reconstrucción y Fomento, el Banco Africano de Desarrollo, el Banco Asiático de Desarrollo y el Banco Mundial), lo que refleja la profunda experiencia de estas personas trabajando en los países que evalúan (Kaufmann et al., 2007).

Las encuestas de residentes son encuestas de individuos o empresas nacionales (como las encuestas sobre el entorno empresarial del Banco Mundial y el Informe de Competitividad Global del Foro Económico Mundial 14), con conocimiento de primera mano de la situación de la gobernanza en el país.

Respecto a la medición subjetiva de la calidad de la gobernanza, es importante destacar que Kaufmann, et al. (1999) señala que dicha medición puede ser útil debido a que, a menudo, es difícil obtener datos objetivos para muchas cuestiones; las percepciones frecuentemente pueden ser tan importantes como las diferencias objetivas en las instituciones entre los países; y, otros trabajos muestran que las percepciones subjetivas tienen un poder explicativo significativo para los resultados económicos futuros, por ejemplo, a través de las expectativas de los consumidores y los inversores.

En el siguiente apartado se presenta el marco teórico de la variable fiscalización superior y sus elementos, que son relevantes para el presente estudio: i) modelo de las EFS; ii) enfoque del momento de la revisión; iii) tipos de auditoría; iv) nivel de gobierno cubierto al llevar a cabo una auditoría, y v) el número de staff que labora en los órganos de fiscalización superior.

2.2. Marco teórico de la variable fiscalización superior

Una vez que en el capítulo anterior se presentó el marco teórico de la variable dependiente (GE), en este apartado se presenta la variable fiscalización superior como posible variable de impacto a la eficacia del gobierno.

2.2.1. La Fiscalización Superior y la auditoría en el sector público

2.2.1.1. La Fiscalización Superior

A lo largo de la historia, el concepto de fiscalización superior ha evolucionado y ha sido objeto de diversos estudios, desde la interacción y relación entre la mencionada labor y las distintas normas, actores, instituciones y procedimientos asociados a ella, hasta con distintos enfoques y prácticas para su fortalecimiento. Un ejemplo de lo anterior, es que, en ocasiones, es común encontrar en la literatura conceptos que se relacionan con la fiscalización superior, como son, auditoría, vigilancia, transparencia y rendición de cuentas, por mencionar algunos.

La fiscalización superior es el proceso de evaluación y verificación del accionar del gobierno respecto a la veracidad, eficacia, eficiencia y cumplimiento de las leyes, es una labor mundialmente reconocida como aquella acción que examina, revisa y evalúa los resultados de la gestión pública y que, en otros aspectos, tiene como finalidad, vigilar el buen uso de los recursos públicos. Ésta labor es llevada a cabo y encomendada a organismos especializados que dependen, por lo general, del Poder Legislativo (Congresos, Parlamentos o Asambleas). En la mayoría de los casos, ejercen dicho control en la última instancia, es decir posterior a la conclusión de la gestión de recursos públicos (Manjarrez, 2002).

Arteaga (2003), por su parte, señala que la fiscalización superior es el proceso por el cual los órganos encargados de la fiscalización superior vigilan el uso adecuado

de los recursos públicos, pudiendo ser éstos financieros, humanos o materiales, además, señala que dicha labor busca evaluar la autenticidad, racionalidad y legalidad de la acción gubernamental, así como verificar el funcionamiento de la planeación, administración y ejecución de la administración pública.

En ese mismo sentido, Ríos y Pardiñas (2008), definen a la fiscalización superior como aquella evaluación que se lleva a cabo a los recursos públicos que son ejercidos por un ente público, que, entre otros aspectos, incluye la inspección del gasto gubernamental, las actividades que realizan los organismos encargados de la utilización de dichos recursos, bajo los principios de legalidad, eficiencia, eficacia y economía.

De acuerdo con Rivas y Ocampo (2010), la fiscalización es un proceso de control, inspección y evaluación exhaustiva a la gestión pública, a los recursos públicos que son recibidos, administrados y ejercidos por las entidades públicas o privadas, los cuales deben ser aplicados conforme a las leyes, planes, programas y políticas públicas vigentes.

Villanueva (2014), sostiene que la fiscalización superior es la fase en la que el poder legislativo, a través de un órgano de fiscalización, realiza el seguimiento y evaluación del gasto público de las entidades del sector público, que incluye, entre otros aspectos la planeación, el desempeño y el uso adecuado de los recursos públicos.

Figuroa (2007), señala que el ejercicio de fiscalización es un tema sensible y delicado para quienes están sujetos a él, es una herramienta de gran utilidad para que los gobiernos y los funcionarios hagan un mejor uso de los recursos públicos. Además, asegura que la fiscalización es de utilidad para todos, es una inversión con alto impacto y rendimiento para la sociedad, que coadyuva a erradicar la corrupción, causada principalmente por la discrecionalidad en el ejercicio público.

Ahora bien, en ocasiones control y fiscalización son conceptos que se utilizan como sinónimos de rendición de cuentas, sin embargo, el control y fiscalización son mecanismos que permiten vigilar el accionar de la gestión pública, mientras que el término de rendición de cuentas, se relaciona con la obligación de informar acerca de las acciones realizadas y el uso y destino que se da a los recursos públicos. Por ello, el control y la fiscalización son instrumentos de un sistema global de rendición de cuentas, el cual comprende, además, otras herramientas como la transparencia y los informes periódicos que los entes públicos deben emitir para la rendición de cuentas a los ciudadanos.

Para efectos de la presente investigación se define a la fiscalización superior desde dos enfoques: el primero de ellos, como una herramienta de un sistema global de rendición de cuentas que tiene como propósito principal la revisión y evaluación de los resultados de la gestión financiera y el uso de recursos públicos de los entes públicos y sus servidores públicos, y el segundo, como un instrumento que puede y debe contribuir a la eficacia de los gobiernos y sus instituciones.

En la tabla 8 se muestran algunas definiciones de diversos autores del concepto de fiscalización superior.

Tabla 8. Definición de fiscalización superior

Autor/año	Definición
Manjarrez (2002)	Proceso de evaluación y verificación del accionar del gobierno respecto a la veracidad, eficacia, eficiencia y cumplimiento de las leyes, además establece que la labor de fiscalización superior es mundialmente reconocida como aquella acción que examina, revisa y evalúa los resultados de la gestión pública.
Arteaga (2003)	Proceso por el cual los órganos de fiscalización superior vigilan el uso adecuado de los recursos públicos, pudiendo ser éstos financieros, humanos o materiales, además, señala que dicha labor busca evaluar la autenticidad, racionalidad y legalidad de la acción gubernamental, así como verificar el funcionamiento de la planeación, organización y ejecución de la administración pública.
Ríos y Pardinás (2008)	Evaluación que se lleva a cabo a los recursos públicos que son ejercidos por un ente público, que, entre otros aspectos, incluye la inspección del gasto gubernamental, las actividades que realizan los organismos

	encargados de la utilización de dichos recursos, bajo los principios de legalidad, eficiencia, eficacia y economía.
Rivas y Ocampo (2010)	Proceso de control, inspección y evaluación exhaustiva a la gestión pública, a los recursos públicos que son recibidos, administrados y ejercidos por las entidades públicas o privadas, los cuales deben ser aplicados conforme a las leyes, planes, programas y políticas públicas vigentes.
Villanueva (2014)	Fase en la que el poder legislativo, a través de un órgano de fiscalización, realiza el seguimiento y evaluación del gasto público de las entidades del sector público, que incluye, entre otros aspectos la planeación, el desempeño y el uso adecuado de los recursos públicos.
Aportación personal	La fiscalización superior puede ser vista desde dos enfoques: el primero de ellos, como una herramienta de un sistema global de rendición de cuentas que tiene como propósito principal la revisión y evaluación de los resultados de la gestión financiera y el uso de recursos públicos de los entes públicos y sus servidores públicos, y el segundo, como un instrumento que puede y debe contribuir a la eficacia de los gobiernos y sus instituciones.

Nota: Elaboración propia con base a la bibliografía consultada.

2.2.1.2. La auditoría en el sector público

Tal y como se mencionó anteriormente, la labor de fiscalización superior es llevada a cabo, principalmente, a través de auditorías. Según Power (1994, 1999), desde las décadas de 1980 y 1990, la auditoría ha sido un componente clave que busca contribuir a la mejora de la gestión pública e impulsar reformas administrativas. En dichas décadas, según el propio autor, se dio lo que denominó como la “explosión de auditoría”, un aumento de las auditorías en gran parte de la esfera pública, con lo que se desafiaban los mecanismos convencionales de control administrativo y de rendición de cuentas. Dicha “explosión”, trajo consigo una transformación en la manera de llevar a cabo el ejercicio de auditoría, de un modo pasivo y reactivo, a un control más proactivo y prescriptivo sobre los actores del sector público; lo que ocasionó que las entidades públicas se ajustaran para poder cumplir con los requisitos de las auditorías (Brusca et al., 2018).

En el sector público, la auditoría se podría conceptualizar como aquella actividad de evaluación a la que se someten los gobiernos y las entidades que lo conforman, respecto a la recepción de recursos públicos que provienen de la

tributación y otras fuentes de ingreso, así como de la administración y ejercicio de los mismos.

Las auditorías en el sector público coadyuvan a crear las condiciones adecuadas y fortalecen la expectativa de que las instituciones del sector público y los empleados que las conforman, desempeñan sus funciones de acuerdo con las leyes y reglamentos aplicables, de manera eficaz, eficiente y bajos principios de ética. Según la ISSAI 100: Principios fundamentales de auditoría del sector público, la auditoría en dicho sector puede describirse como aquel proceso de recopilación y evaluación objetiva de la evidencia obtenida para determinar si la información o los hechos cumplen con los criterios establecidos. Además, proporciona a los diversos usuarios (órganos legislativos, de supervisión y ciudadanos), información y evaluaciones independientes y objetivas, respecto a la administración, desempeño y gestión de las políticas públicas, programas de gobierno y recursos públicos (INTOSAI, 2019).

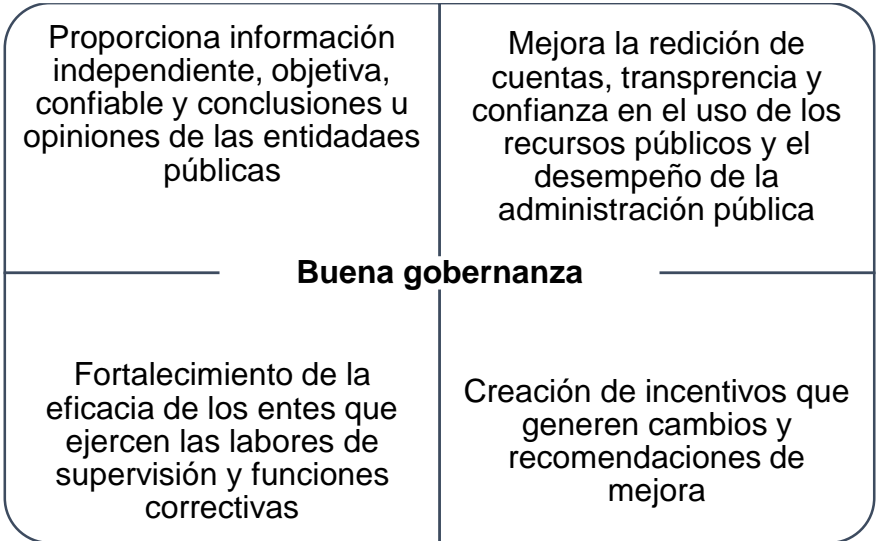
La auditoría del sector público es una herramienta que se considera indispensable para la administración pública, ya que la gestión, administración y ejercicio de los recursos públicos es un asunto de confianza, y la responsabilidad del uso adecuado de los mismos se confía a una entidad o persona, comúnmente llamado servidor público. Las auditorías en el mencionado sector, involucran al menos tres elementos importantes: el auditor, la parte responsable y los usuarios previstos (INTOSAI, 2019).

La figura de auditor del sector público está a cargo del titular de la EFS y de las personas a las que se les encomienda la tarea de realizar la labor de fiscalización superior. Las distintas partes responsables en la auditoría del sector público se originan y se plasman, generalmente, por acuerdo constitucional o legislativo, mientras que los usuarios previstos son aquellos distintos actores para quienes las EFS elaboran los informes de auditoría (INTOSAI, 2019).

Es de destacar que, a lo largo del tiempo, la auditoría del sector público ha experimentado un cambio significativo, pasando de supervisar la gestión adecuada de los recursos públicos, la supervisión financiera y de cumplimiento (Guthrie, 1992), a un papel más de consultoría, en el que las cuestiones de gestión, incluidas las auditorías de relación calidad-precio y de eficiencia y eficacia, son primordiales (Monfardini & Von Maravic, 2019). Esta nueva conceptualización de la auditoría también actúa como un facilitador para implementar cambios en el sector público (Pallot, 2003). Esta transformación del rol de la auditoría (Schelker, 2012; Wilkins et al., 2017), es coherente con los principios de la NGP (Hood et al., 1998), que hacen hincapié en conceptos gerenciales como la eficiencia y la eficacia. En ese sentido, Radcliffe (1998), asegura que, de acuerdo con este enfoque, la eficiencia y eficacia puede lograrse a través del escrutinio de la auditoría

En ese sentido, cabe resaltar que las auditorías del sector público, dependiendo del tipo de auditoría, pueden partir de distintos objetivos, sin embargo, todas buscan favorecer la buena gobernanza. En la figura 8 se muestran algunos de los aspectos más importantes en las que contribuyen.

Figura 8. Las auditorías y su contribución a la buena gobernanza



2.2.1.3. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadores Superiores

La INTOSAI es una organización independiente, autónoma, profesional y sin ninguna ideología política definida, que tiene como objetivo principal brindar apoyo mutuo; promover el intercambio de prácticas, conocimientos, experiencias e ideas; actuar como una voz reconocida de las EFS a nivel internacional; garantizar altos estándares de auditoría para el sector público; fomentar la buena gobernanza y promover el desarrollo de capacidades y la mejora continua del desempeño de las EFS (INTOSAI, 2022).

Tal y como se mencionó en el párrafo anterior, uno de los principales objetivos de la INTOSAI es promover la buena gobernanza al permitir que las EFS ayuden a sus respectivos gobiernos a mejorar el desempeño, fomentar la transparencia y garantizar la rendición de cuentas, conservar la credibilidad, combatir la corrupción, promover la confianza de la sociedad, y fomentar la recepción y manejo de los recursos públicos de manera eficaz y eficiente en beneficio de la ciudadanía (INTOSAI, 2022).

La INTOSAI fue fundada en 1953, en aquel entonces con 34 miembros, actualmente la integran 195 miembros con derecho pleno (EFS de los países miembro de la ONU o de sus organismos especializados y EFS de organizaciones supranacionales), 5 miembros asociados (Organizaciones internacionales y profesionales que compartan las metas de fiscalización externa-pública), y 1 miembro afiliado (EFS de territorios de ultramar o dependientes que cuenten con cierto nivel de autonomía), los cuales se encuentran agrupados a través de Organizaciones Regionales.

La INTOSAI reconoce a las Organizaciones regionales como entidades relacionadas, establecidas principalmente, con el objetivo de promover y fomentar la cooperación técnica y profesional de sus miembros regionales (INTOSAI, 2022). La

junta directiva de la INTOSAI, integrado por 25 miembros, ha reconocido siete organizaciones regionales: AFROSAI; ARABOSAI; ASOSAI; CAROSAI; EUROSAI, OLACEFS y PASAI.

En general, las organizaciones regionales tienen objetivos similares, por ejemplo, fomentar el intercambio de ideas, estudios e investigaciones científicas, promover la colaboración profesional entre las EFS, creación de cátedras universitarias y promover el análisis de la fiscalización en el sector público. (INTOSAI, 2022).

En la tabla 9 se muestran los datos generales de las Organizaciones Regionales de la INTOSAI.

Tabla 9. Organizaciones Regionales de la INTOSAI

Región	Año de creación	EFS miembros	Sitio web
Entidades Fiscalizadoras Superiores de África – AFROSAI	1976	23	https://afrosai.org
Entidades Fiscalizadoras Superiores DE Arabia – ARABOSAI	1976	22	http://www.arabosai.org
Entidades Fiscalizadoras Superiores de Asia – ASOSAI	1979	46	http://www.asosai.org
Entidades Fiscalizadoras Superiores del Caribe – CAROSAI	1988	23	http://www.carosai.org
Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa – EUROSAI	1990	50	http://www.eurosai.org
Entidades Fiscalizadoras Superiores de Latinoamérica y el Caribe – OLACEFS	1963	22	http://www.olacefs.com
Entidades Fiscalizadoras Superiores del Pacífico – PASAI	1987	27	http://www.pasai.org

Nota: Elaboración propia con base a información de la INTOSAI.

2.2.1.4. Entidades de Fiscalización Superior

En una era en la que enfatiza hacer más con menos, los gobiernos son responsables no solo de la ejecución del presupuesto público, sino también del uso efectivo, eficiente y económico del dinero de los contribuyentes. A través de su papel tradicional en la supervisión externa de las cuentas gubernamentales, las EFS son las entidades

responsables de auditar las actividades gubernamentales (Hay & Cordery, 2018), y forman un eslabón crítico en la cadena de rendición de cuentas de un país y en el uso eficaz y eficiente de los recursos públicos por parte de los gobiernos (OECD, 2016)

En ese sentido, algunos autores han señalado que las EFS son una parte importante en la estructura de gestión de las finanzas públicas, y son responsables, entre otros aspectos, de promover y mejorar la gobernanza, de ayudar a su gobierno a mejorar la eficiencia, garantizar la rendición de cuentas, mejorar la transparencia y la apertura de las operaciones gubernamentales, combatir la corrupción, promover la confianza pública, preservar la integridad, promover el uso eficiente de los recursos públicos en beneficio de la gente y contribuir a un mayor y mejor desempeño gubernamental (Dye & Stapenhurst, 1998; Kayrak, 2008).

De acuerdo con el artículo 2 de los estatutos de la INTOSAI, aprobados en octubre de 1992 por el XIV Congreso Internacional de Entidades de Fiscalización Superior, una EFS es ... “aquella institución pública de un Estado que ejerce, de acuerdo con las leyes, la máxima función de control financiero de dicho Estado, sea cual fuese su denominación, modalidad de constitución u organización” (INTOSAI, 2022).

La OCDE, por su parte, señala que una entidad fiscalizadora superior es la encargada de realizar funciones independientes y técnicas de control externo en el sector público, las cuales suelen estar definidas en el marco de la constitución de un país o del máximo órgano legislativo. Las EFS, junto con legisladores y otros organismos reguladores, son responsables de monitorear y responsabilizar a los gobiernos por el uso adecuado de los recursos públicos (OECD, 2017).

Es importante destacar que, respecto a la independencia de las EFS, elemento clave para un correcto funcionamiento del órgano de fiscalización, la supremacía se funda, en la mayoría de los casos, en las circunstancias siguientes: i) Se encuentra

prevista expresamente en la Constitución o en la legislación aplicable que otorga a la EFS la autonomía, independencia y facultades que requiere para el cumplimiento de la labor de fiscalización, y ii) Las atribuciones de fiscalización de la EFS se ejercen en nombre o en apoyo del Poder Legislativo, que es el órgano de representación del pueblo (Manjarrez, 2002).

En ese sentido, y al ser la independencia y autonomía, dos de los elementos clave para la correcta función de una EFS, es importante recordar que un importante avance en la definición de líneas básicas de fiscalización, se dio durante el mes de octubre de 1977, año en que se celebró el IX congreso de la INCOSAI en Lima, Perú, lugar donde se aprobó la Declaración de Lima, documento con el cual surgieron grandes esperanzas de que los criterios sobre las normas de auditoría y líneas básicas de la fiscalización, llegarían aplicarse en todo el mundo.

El principal objetivo de la Declaración de Lima consiste en defender la independencia de las auditorías respecto de la administración pública y es una guía para los derechos nacionales de una EFS. La entidad de fiscalización superior que no pueda cumplir las exigencias de la Declaración, no se ajusta a las normas. Los considerandos para la promulgación de la Declaración fueron:

1. El uso regular y racional de los recursos públicos debe ser una de las condiciones necesarias para asegurar la buena gestión de las finanzas públicas y la eficacia de las decisiones de las autoridades competentes.
2. Para lograr este objetivo, cada país debe contar con una entidad fiscalizadora superior eficaz, cuya independencia esté garantizada por la ley.
3. Que uno de los principales objetivos de la fiscalización es el correcto y eficaz uso de los recursos públicos, la búsqueda de una gestión estricta, la regularidad en el actuar administrativo y la generación de información, para su posterior publicación que permita a los poderes públicos y al país, conocer la estabilidad y el desarrollo de los Estados.

Además de la defensa de independencia y autonomía en la labor de fiscalización, la Declaración de Lima, procura sentar las bases de aspectos de control, la relación entre el gobierno y los órganos de fiscalización superior, las facultades de los mismos, métodos de control, manuales e intercambio de ideas y prácticas a nivel internacional y rendición de informes.

Posteriormente, en el año 2007, durante el marco de la XIX de la INCOSAI, y tomando en consideración que la Declaración de Lima establece que las entidades fiscalizadoras superiores solo pueden cumplir su mandato si gozan de independencia funcional y organizacionalmente, además de estar protegidas contra influencias externas, se adoptó la Declaración de México sobre la independencia de las EFS, que considera ocho pilares básicos para la independencia de las EFS.

1. Un marco constitucional, reglamentario o legal adecuado y efectivo, así como las disposiciones para la aplicación de dicho marco;
2. Una autoridad superior de las EFS con plena independencia, así como las de sus integrantes (para instituciones de tipo colegiado);
3. Facultades suficientemente amplias y plena libertad de acción en el desempeño de sus funciones;
4. Acceso absoluto a la información;
5. El derecho y la obligación de informar sobre la labor realizada;
6. Libertad de decisión en el contenido y oportunidad para la elaboración de los informes de auditoría, así como su publicación y divulgación;
7. Contar con mecanismos eficaces de seguimiento de las recomendaciones efectuadas por las EFS, y
8. Autonomía financiera y administrativa, así como los recursos humanos, materiales y económicos para el desarrollo de sus funciones.

Ahora bien, a nivel mundial, existen casi 200 EFS con diferentes estructuras y responsabilidades que funcionan bajo diferentes contextos políticos y económicos, y cuyos objetivos generales incluyen: i) uso preciso y eficiente de los fondos públicos; ii) desarrollo de una buena gestión financiera; iii) la realización precisa de las tareas administrativas, y iv) suministro de información al público en general y a las autoridades. A través de estos objetivos, las EFS contribuyen al crecimiento de la responsabilidad, la transparencia y la integridad en el sector público, condiciones necesarias para la estabilidad y el desarrollo de los estados (INTOSAI, 2017), sin embargo, hay quien señala que la ética debería ser considerado como uno de los objetivos, que, junto con la eficiencia, eficacia y economía, debería ser tomado en cuenta por las EFS. (Bringselius, 2018).

Tal y como se mencionó anteriormente, como su función principal, una EFS cumple la labor de auditoría externa independiente y técnica del sector público, que generalmente se establece en la constitución de un país o en el órgano legislativo supremo. Una EFS es responsable, junto con la legislatura u otros órganos de supervisión, de vigilar, supervisar y hacer que el gobierno rinda cuentas por el uso de los recursos públicos. En los casos en que hay más de un organismo que cumple la función de auditoría externa del sector público, la EFS generalmente se distingue por poseer las garantías constitucionales de independencia más sólidas (OECD, 2011).

En ese mismo sentido, la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadores Superiores (OLACEFS), señala que las EFS son agencias de vigilancia y son instituciones que ocupan un lugar relevante en el sector público, dado que su misión principal es velar por el manejo responsable de las finanzas públicas; lo cual constituye uno de los pilares de un sistema de integridad de Estado (OLACEFS, 2021), e incluso, que en ciertos casos, un mayor y mejor desempeño de las EFS podría conducir a una reducción del gasto público, una gestión más eficiente y generar mayor confianza, transparencia y responsabilidad (Nagy, 2012; Caldeira, 2012; Bergman et al., 2016).

Por su parte, la Organización de las Naciones Unidas (ONU), en la Asamblea General de las Naciones Unidas, resaltó, que además de su labor de vigilancia, las EFS pueden contribuir y dar un valor añadido, promoviendo y fomentando la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia de la administración pública, lo que contribuye a la consecución de objetivos y prioridades de desarrollo nacionales, así como de los objetivos de desarrollo convenidos internacionalmente (ONU, 2014).

Es importante destacar, que de acuerdo con la OCDE (2011), algunas de las áreas clave que puede diferenciar el trabajo de una EFS son: el momento en que se lleva la auditoría, el tipo de sanciones, inmunidad legal por parte de los titulares de las EFS, la relación con los parlamentos u órganos legislativos, cobertura y nivel de gobierno que pueden auditar, tipos de auditorías y personal.

2.2.1.5. Modelos de fiscalización de las Entidades de Fiscalización Superior

En la actualidad, la mayoría de los países cuentan con EFS, que a su vez cuentan con esquemas de control externo y llevan a cabo acciones de vigilancia a los entes públicos que manejan recursos públicos. En cuanto a los tipos de EFS y sus actividades en diferentes estados del mundo, la clasificación del Banco Mundial ha sido la más utilizada y estipula que hay tres modelos distintos: i) Monocrático o parlamentario (westminster); ii) De junta o consejo, y iii) De corte o tribunal (judicial); (Stapenhurst & Titsworth, 2001; Santiso, 2007).

Santiso (2006), resume que las diferencias más importantes entre estos modelos, incluyen: el momento del control (ex – ante o ex – post), su naturaleza, sus efectos (seguimiento de recomendaciones), así como su estatus (la situación legal de las resoluciones).

Los diferentes modelos de fiscalización tienen sus fortalezas y debilidades y pueden distinguirse, al menos teóricamente, en términos de centralización o descentralización de la autoridad, susceptibilidad a la influencia política, apertura y transparencia y capacidad para hacer cumplir los hallazgos de auditoría. Éstos aspectos distintivos (liderazgo, independencia, rendición de cuentas y efectividad), se reconocen como los principios fundamentales de la auditoría en el sector público. Cabe mencionar que, si bien la efectividad de una EFS depende en gran medida de su independencia operativa y financiera, también está influenciada por el modelo de auditoría externa que siguen (BM, 2020)

A continuación, se presenta una breve descripción de las características principales de cada modelo.

2.2.1.5.1. Modelo Monocrático o Westminster

El modelo monocrático se caracteriza por la interacción y relación de la EFS con el parlamento o el órgano legislativo. La EFS es considerada un elemento central de la supervisión parlamentaria y existe una estrecha relación con la Comisión de Cuentas Públicas, quienes son los encargados de revisar los informes de auditoría. Bajo este modelo, la estructura organizacional de la EFS es encabezado por un auditor general y actúa como una institución auxiliar de la legislatura o parlamento, aunque con amplia autonomía, la cual es considerada una de sus principales fortalezas, además, opera bajo una plena capacidad para nombrar personal propio y decidir sobre su programa o plan de trabajo, el control de su presupuesto y la rendición de cuentas al legislativo o parlamento. Éste tipo de modelo se centra, principalmente, en un tipo de auditoría ex post, en lugar del control ex ante, y enfatizan la auditoría financiera y de desempeño, sobre el control de cumplimiento. (Santiso, 2007; Wang & Rakner, 2005).

Para que este modelo funcione de manera efectiva, la EFS necesita del apoyo del poder legislativo o parlamento para hacer que el gobierno, las dependencias y

entidades que lo conforman, rindan cuentas, por lo que el trabajo del órgano de fiscalización tendrá un mayor impacto cuando el legislativo o parlamento se interese de manera activa en el trabajo realizado por la EFS, de lo contrario, la rendición de cuentas respecto al uso de los recursos públicos puede verse socavada y el impacto de la labor de la EFS limitado (Brétéché & Swarbrick, 2017).

Es importante mencionar que, así como cuenta con importantes fortalezas, existe un riesgo de abuso de poder, ya que al operar y estar estructurado de manera monocrática, la reputación de la institución depende, en gran medida, de las capacidades técnicas, morales y éticas de su titular.

Este modelo es adoptado por países como EE. UU., Reino Unido, Suiza, Dinamarca, Nueva Zelanda, Canadá, algunos países de América Latina, entre ellos México y algunos de África.

2.2.1.5.2. Modelo de Junta o Consejo

En el modelo de junta o consejo las decisiones son tomadas de manera colegiada, similar al modelo de corteo tribunal, pero sin autoridad judicial. Los miembros de dicho órgano colegiado tienen plena libertad para decidir sobre la metodología de trabajo y enfoques de auditoría, y al igual que en el modelo monocrático, la entidad de fiscalización superior es considerada un órgano supervisor del poder legislativo o parlamento y no tiene facultad para imponer recomendaciones directamente al poder ejecutivo (Santiso, 2007; Wang & Rakner, 2005).

En este modelo, se plantea un sistema de auditoría equilibrado e inclusivo, los miembros de la junta tienen la facultad de decidir libremente sobre los métodos de trabajo y contar con múltiples puntos de vista, por lo que las decisiones se alcanzan por consenso, ofreciendo así controles y equilibrios que evitan el uso indebido de autoridad por parte de los miembros de la junta. Sin embargo, en ocasiones, el proceso

de toma de decisiones puede ser lento, ya que los miembros de la junta o consejo deben llegar a un acuerdo, además, dado que los integrantes de la junta comparten responsabilidades de gestión y pueden llegar a tener distintos enfoques de auditoría, las relaciones con los entes auditados pueden llegar a ser difíciles y generar preocupación e inquietudes respecto a la calidad del trabajo.

Además, en algunos casos existen riesgos de susceptibilidad de interferencia política indebida, sobre todo, cuando el mandato de los miembros de la junta o consejo, coincide con período de elecciones, ya que si un partido político ocupa una posición dominante en el parlamento, podría influir respecto a quién es nombrado como miembro de la junta de la EFS.

Este modelo es adoptado por países como Países Bajos, Alemania, Corea del Sur y Argentina (Santiso, 2007).

2.2.1.5.3. Modelo de Corte o Tribunal (judicial)

En el modelo de corte o tribunal, que cuenta con poderes cuasi-judiciales en asuntos administrativos, no existe tanto vínculo con el legislativo, al contrario, es completamente independiente de los poderes Ejecutivo y Legislativo. Éste modelo es un sistema de tipo colegiado, que está encabezado por un presidente, quien es designado por los mismos magistrados que conforman el tribunal; todos sus integrantes cuentan con un alto nivel de independencia y autonomía constitucional. La EFS funciona como un tribunal judicial en el que sus miembros son jueces con un estatuto similar al de los jueces de otros tribunales y puede emitir resoluciones de tipo judicial respecto al cumplimiento de las operaciones y regulaciones del gobierno (TCE, 2019).

El trabajo de auditoría que se lleva a cabo bajo este modelo se ha enfocado, principalmente, en verificar y juzgar la legalidad de las transacciones, por lo que

privilegian el cumplimiento legal y financiero sobre la auditoría de desempeño, sin embargo, recientemente, algunos de los países que operan bajo este modelo, han incluido auditorías de éste tipo. Respecto a la forma de rendición de cuentas, las EFS que siguen el modelo judicial, lo hacen a través de la emisión de decisiones jurídicamente vinculantes, como sanciones o recomendaciones obligatorias (Reed, 2013).

En general, la EFS de tipo judicial proporciona al poder legislativo o parlamento, un informe respecto cada período presupuestario, sobre el cual el parlamento puede otorgar al gobierno la exención de algún tipo de responsabilidad si está satisfecho con la gestión de los fondos públicos (Brétéché & Swarbrick, 2017). Francia, Italia, España y Brasil, son ejemplos de países con un modelo de corte o tribunal (Santiso, 2007).

Ahora bien, una vez que se plantearon las características de cada uno de los modelos de fiscalización superior, en la tabla 10 se resumen algunos de los aspectos más importantes de cada modelo.

Tabla 10. Modelos de las EFS

Modelo de la EFS	Monocrático	Junta o Consejo	Corte o Tribunal
Titular	Auditor General o Contralor General	Presidente	Presidente / Primer presidente
Estructura organizacional	<p>Monocrática</p> <ul style="list-style-type: none"> - Todos los derechos, poderes y responsabilidades se basan en el Auditor General / Contralor General. - Estructura jerárquica. 	<ul style="list-style-type: none"> - Miembros independientes con libertad para elegir metodologías de trabajo y enfoques de auditoría. - Las decisiones son tomadas por los órganos colegiados, una junta de miembros, o ambas cosas. 	<ul style="list-style-type: none"> - Los miembros independientes también son jueces que pueden imponer sanciones. - Comúnmente, cada juez es responsable de órganos auditados específicos, ya que las responsabilidades de auditoría están menos centralizadas.

	Parlamentario	Parlamentario	Judicial
Rendición de cuentas	- La EFS es auxiliar del parlamento o legislativo y no tiene facultad para imponer recomendaciones de auditoría directamente al ejecutivo.	- La EFS es auxiliar del parlamento o legislativo y no tiene facultad para imponer recomendaciones de auditoría directamente al ejecutivo.	- La EFS es un tribunal de justicia dotado de poderes cuasi judiciales en materia administrativa, lo que le permite imponer sanciones o recomendaciones a los funcionarios auditados.
Principales Tipos de auditoría	- Auditorías financieras de desempeño (VFM) - Auditorías de cumplimiento	- Auditorías financieras de desempeño (VFM) - Auditorías de cumplimiento	- Auditorías de cumplimiento, con sanciones - Auditorías legales - Auditorías de desempeño, sin facultades de enjuiciamiento
Tipos de personal	Financiero – contadores y auditores	Variable	Jurídico - abogados
Fortalezas	Fuertes salvaguardias para garantizar la independencia del Auditor General / Contralor General: no se eliminan fácilmente (la destitución requiere una ley del parlamento, a menudo de ambas cámaras), capacidad para nombrar personal propio y decidir sobre el programa de trabajo; presenta el presupuesto e informa directamente al parlamento.	- Sistema de auditoría equilibrado e inclusivo en el que las EFS reflejan múltiples puntos de vista y las decisiones se alcanzan por consenso, ofreciendo así controles y equilibrios que evitan el uso indebido de autoridad por parte de los miembros de la junta.	- Fuertes salvaguardias para garantizar la independencia de los miembros del tribunal: son nombrados por un período no limitado en el tiempo (edad de jubilación fija) y son independientes del poder legislativo.

Nota: Elaboración propia con información base a la bibliografía consultada.

Ahora bien, con el fin de identificar cuál es el modelo con el que cuenta cada una de las EFS de los países que integran la OCDE, en la tabla 11 se presenta una clasificación por tipo de modelo de fiscalización superior.

Tabla 11. Clasificación de modelos de las EFS países de la OCDE

Monocrático			Corte o Tribunal	Junta o Consejo	
Australia	Estados Unidos	México	Bélgica	Alemania	Países Bajos
Austria	Estonia	Nueva Zelanda	España	Corea del Sur	República Checa
Canadá	Finlandia	Polonia	Francia	Eslovenia	
Chile	Hungría	Reino Unido	Grecia	Japón	
Colombia	Irlanda	Suecia	Italia	Letonia	
Costa Rica	Islandia	Suiza	Portugal	Luxemburgo	
Dinamarca	Israel		Turquía	Noruega	
Eslovaquia	Lituania				

Nota: Elaboración propia con base a la bibliografía consultada.

2.2.1.6. Jurisdicción y nivel de gobierno cubierto por las EFS

Dependiendo del contexto de cada país, las EFS suelen operar, tal y como ya se ha mencionado, de acuerdo con los marcos legales y constitucionales específicos aplicables, sin embargo, a nivel general, las EFS suelen tener la responsabilidad de supervisar y auditar las finanzas y operaciones del gobierno a múltiples niveles, incluyendo:

1. Nivel Central o Federal: Las EFS suelen estar encargadas de fiscalizar las actividades financieras y operativas del gobierno central o federal, incluyendo ministerios, agencias gubernamentales y programas a nivel nacional.
2. Nivel Estatal o Regional: En aquellos países que cuentan con una estructura descentralizada, las EFS pueden tener competencias para supervisar las finanzas y operaciones de los gobiernos estatales o provinciales, así como de las entidades descentralizadas que operan a este nivel.

3. Nivel Local o Municipal: Algunas EFS también tienen la capacidad de fiscalizar las finanzas y operaciones de los gobiernos locales, municipales y otras entidades subnacionales, dependiendo de la legislación y el marco normativo específico de cada país.

Además de las clasificaciones antes mencionadas, algunos países también llevan a cabo auditorías a ministerios o agencias, organismos públicos, empresas de participación estatal y organismos privados que reciben fondos públicos.

2.2.1.7. Enfoque del momento de la revisión

En el sector público, la labor de fiscalización superior o control que ejercen las EFS puede adoptar diversas modalidades, una de las más importantes se refiere al momento en que se lleva a cabo dicho control o revisión.

De acuerdo a la Declaración de Lima de 1977, el control no es un fin en sí mismo, sino una parte importante de un mecanismo regulatorio que debe observar de manera oportuna los incumplimientos legales, normativos y de uso de recursos públicos, con los propósitos, entre otros, de adoptar medidas correctivas y determinar responsabilidades (INTOSAI, 1977).

En ese sentido, los tipos de control que puede ejercer una EFS pueden ser realizados en dos diferentes momentos, se trata de un control previo cuando éste se realiza antes de que se efectúen las operaciones financieras o administrativas (ex ante), en caso contrario, si la labor de fiscalización superior se lleva a cabo una vez que las acciones han sido realizadas, se refiere a un control posterior (ex post); (INTOSAI, 1988; García, 2013).

La INTOSAI establece que un control previo eficaz, resulta trascendental en la gestión financiera de recursos públicos, y resalta que, si bien es cierto puede ser

llevado a cabo por distintas instituciones, al ser ejercido por una EFS, implica la ventaja de impedir un perjuicio antes de que se efectúe, pero la desventaja de un trabajo excesivo, además de la falta de claridad en la responsabilidad del derecho público, caso contrario del control posterior, en el que de manera clara se responsabiliza al órgano culpable y en el que se busca evitar, entre otros aspectos, la repetición de faltas o infracciones (INTOSAI, 1988). Éste tipo de control, según la DFID (2005), se trata principalmente, de una forma de control interno más que de auditoría, y las EFS han tendido a alejarse del trabajo previo a la auditoría con el tiempo; o reducir la importancia de esta parte de su mandato, en comparación con el trabajo posterior a la auditoría. Sin embargo, el desarrollo histórico a este respecto no es difícil y rápido y algunas EFS continúan llevando a cabo funciones previas a la auditoría.

Es importante mencionar que, para que una EFS lleve a cabo actividades de control previo, depende, en gran medida, de la situación legal y de las características de cada país. La auditoría ex ante, en general, es mayormente llevada a cabo en aquellos órganos de fiscalización de modelo jurisdiccional que, tradicionalmente se centran en el cumplimiento de normas y reglamentos detallados para garantizar que el recurso público sea ejercido adecuadamente (Blume & Voigt, 2011), o bien, desde la formulación de observaciones sobre los presupuestos nacionales antes de que éstos sean aprobados (OECD, 2011).

Por su parte, el enfoque del momento ex post se refiere a aquel que tiene lugar después de haber ocurrido el evento y es una tarea indispensable de toda EFS, independientemente de si también realiza o no auditorías previas (INTOSAI, 1988). Como la mayoría de las EFS auditan el comportamiento de las entidades de gobierno, únicamente bajo la función ex post, Blume y Voigt (2011), plantean la cuestión de si los órganos de fiscalización superior tienen algún incentivo para cambiar su comportamiento en períodos futuros, como consecuencia de los informes de auditoría.

Un aspecto que vale la pena distinguir es la forma de rendición de cuentas ex – ante y ex – post, ya que éstas difieren en su enfoque relativo a la prevención o corrección, incluido el castigo. Algunos estudiosos ven la rendición de cuentas esencialmente como un fenómeno ex post, mientras que otros argumentan que, para ser significativa, debe ocurrir antes, durante y después del ejercicio de la autoridad pública (Elster 1999; Schmitter 1999).

Ahora bien, respecto a estudios previos acerca del momento de llevar a cabo las revisiones, son pocos estudios relevantes sobre su utilidad en la literatura. Almutairi (2000), concluyó que la introducción de la auditoría ex ante, mejoró, aunque no en gran medida, el cumplimiento de las entidades públicas en Kuwait de manera justa a moderada. Además, como otra forma de evaluación ex ante, en Suiza, Schelker y Eichenberger (2010), propusieron la extensión del mandato de las EFS a la auditoría del anteproyecto del presupuesto. Kontogeorga (2018), asegura que, en Grecia, la EFS sigue realizando, aunque con algunos cambios debido a las reformas, auditorías de las transacciones de las entidades públicas antes de la ejecución del pago, pero después de la firma el contrato. En caso de que se encuentren irregularidades durante la auditoría, se cancela el pago del gasto, pero la reclamación de la persona contra el Estado sigue existiendo. Además, el mismo estudio que analiza puntualmente los enfoques ex – ante y ex – post en Grecia, plantea que el órgano de fiscalización superior, tiene la autoridad para auditar contratos de alto valor, antes de su firma, lo que representa, al igual que antes de la ejecución del pago, otra forma del control ex – ante y en el caso de que se encuentren irregularidades, se anula la firma del contrato. Su estudio concluye que, el 87.7% de los encuestados, considera que las auditorías precontractuales son el tipo de auditoría más eficaz en Grecia.

En resumen, se podría decir que, aunque en la práctica es menos utilizada que la auditoría ex – post, la ex ante es una herramienta importante en el ámbito de la fiscalización superior. Se refiere, primordialmente, a la evaluación y revisión de proyectos, programas o políticas públicas antes de su implementación, con el fin de

identificar posibles riesgos, deficiencias o áreas de mejora. Esta práctica puede ayudar a prevenir problemas potenciales y a optimizar la efectividad de las iniciativas gubernamentales desde una etapa temprana.

2.2.1.8. Tipos de auditorías en el sector público

Tal y como se mencionó anteriormente, en el sector público, la labor de fiscalización superior es llevada a cabo través de auditorías, como aquella actividad que permite evaluar a los gobiernos y entidades públicas, respecto a la recepción, administración y ejercicio de recursos públicos que provienen de la tributación y otras fuentes de ingreso.

Según las Normas Internacionales de las Entidades de Fiscalización Superior (ISSAI, por sus siglas en inglés), la auditoría en dicho sector puede describirse como aquel proceso de recopilación y evaluación objetiva de la evidencia obtenida para determinar si la información o los hechos cumplen con los criterios establecidos. Además, proporciona a los diversos usuarios (órganos legislativos, de supervisión y ciudadanos), información y evaluaciones independientes y objetivas, respecto a la administración, desempeño y gestión de las políticas públicas, programas de gobierno y recursos públicos (INTOSAI, 2019).

Cabe resaltar que las auditorías del sector público, dependiendo del tipo de auditoría, pueden partir de distintos objetivos, sin embargo, todas buscan favorecer la buena gobernanza y suelen clasificarse en tres grandes grupos: auditorías financieras, auditorías de cumplimiento y auditorías de desempeño (Cordery & Hyay, 2021). La auditoría financiera busca, principalmente, verificar la exactitud de los datos y cifras que integran los estados financieros e informes. El objetivo es asegurar que la información financiera presentada por el gobierno sea confiable, particularmente, a su actividad y la condición de la entidad (Wang & Rakner, 2005). En la auditoría de cumplimiento se busca proporcionar garantías sobre si la entidad responsable se ha

apegado a las leyes y reglamentos, políticas, códigos y términos que rigen sus operaciones (Wang & Rakner, 2005; Ferry et al., 2022). Por su parte, la auditoría del desempeño se desarrolló, en parte, en respuesta a una demanda de las legislaturas o parlamentos sobre cómo aumentar la eficiencia del gobierno y así obtener un mejor valor por el dinero del contribuyente. En este tipo de auditoría, se aplica una perspectiva holística y se examina una entidad, programa o actividad en un esfuerzo por asegurarse de que los procedimientos administrativos se adhieran a los criterios gerenciales. Por lo tanto, la auditoría de desempeño está estrechamente ligada a la tradición de la NGP y requiere habilidades diferentes a las de los métodos tradicionales de auditoría (Wang & Rakner, 2005).

De acuerdo a las normas emitidas por la INTOSAI, como parte del marco de pronunciamientos profesionales, la auditoría financiera implica recopilar evidencia de auditoría para determinar si la información financiera y los estados financieros de un ente público se presentan de acuerdo con el marco regulatorio y normatividad aplicable. Respecto a la presentación razonable de la información, el auditor evalúa si ésta se presenta de manera justa, mientras que, en los casos de marcos de cumplimiento, se evalúa en qué medida fueron logrados. El propósito de la auditoría financiera es efectuar pruebas de auditoría que brinde a los distintos usuarios una seguridad razonable de que la información financiera se presenta de acuerdo a la realidad del ente público y en todos los aspectos significativos, cumple con el marco normativo y financiero aplicable (INTOSAI, 2020).

En ese mismo orden de ideas, según el TCE, quien funge como auditor externo independiente de la Unión Europea, una auditoría financiera, incluye el examen de documentos, informes, sistemas de control interno y auditoría interna, procedimientos contables y financieros y otros registros, para verificar que los estados financieros presentan una posición financiera verdadera y justa y que los resultados de las actividades financieras están en línea con las normas y principios contables aceptados (TCE, 2019).

Por otra parte, las auditorías de cumplimiento verifican si la gestión económica y financiera de la entidad, actividad o programa auditado cumple con las disposiciones legales y reglamentarias aplicables (TCE, 2019).

Ahora bien, según la literatura, el surgimiento y evolución de la auditoría de desempeño se relacionó con el creciente interés en la medición y gestión del desempeño en la mayoría de los países occidentales como parte del impulso de reforma de la NGP, principalmente, por la exigencia de la sociedad a los gobiernos de que los recursos públicos fueran ejercidos de manera responsable, y que los resultados fueran eficaces y eficientes, buscando continuamente reducir el costo de los servicios públicos (Romzek, 2000).

Respecto al estudio del surgimiento de este tipo de auditorías, Glynn (1985), llevó a cabo una primera revisión y comparación internacional de las auditorías de desempeño en seis países, e identificó que Canadá fue uno de los primeros países en llevar a cabo éste tipo de auditorías en la década de 1970, mientras que Suecia, se convirtió en el primer país europeo en adoptar formalmente las auditorías de desempeño, sin embargo, en ese momento había poca actividad relacionada con ese tipo de auditorías en los países miembros de la CEE (Garrett, 1986).

A lo largo del tiempo, han existido opiniones contradictorias respecto al valor de éste tipo de auditorías (Barret, 2012). Por ejemplo, hay quien señala que éste tipo de auditoría se ha convertido en un “actor” central en la medición del desempeño en las administraciones públicas (Benish & Levi-Faur. 2012; Christensen et al., 2002; Johnsen et al., 2001; Ling, 2007), ya que abarca operaciones financieras específicas y todas las actividades gubernamentales, incluidos los sistemas administrativos y organizacionales (INTOSAI, 1997). Power (1997), por su parte, plantea que la auditoría de desempeño se ha convertido en una herramienta importante en la reinención de las organizaciones del sector público. Además, argumentó que las EFS han fortalecido su influencia sobre las administraciones públicas y, en consecuencia, las

administraciones públicas están produciendo medidas de actividad para ser más responsables, sin embargo, enfatizó en la necesidad de mayor investigación empírica para fortalecer dichas afirmaciones.

En contra parte, hay quien señala que dichas auditorías podrían catalogarse como problemáticas, porque, en algunos casos, dependen de que los auditores utilicen información que puede no ser confiable, de que los auditores conozcan las mejores prácticas, y lo más importante, que se hagan juicios de valor sobre cuestiones que no necesariamente se encuentran reflejadas por valores monetarios (Lapsley & Pong, 2000). O bien, que las auditorías de desempeño adolecen de una falta de estándares claros e intereses profesionales difusos (Schwarz & Mayne, 2005), y que conceptualmente, denominarla de esa manera (de desempeño), es inapropiado para una clase de actividades de revisión principalmente evaluativas (Barzelay, 1997).

Las auditorías de desempeño, también conocidas como auditorías de relación calidad-precio (value for money), implican examinar los programas, operaciones, sistemas de gestión y procedimientos utilizados por los órganos e instituciones que gestionan los recursos, para evaluar el uso económico, eficiente y eficaz de esos recursos (TCE, 2019).

Algunos de los principales elementos de una auditoría de desempeño efectuada por un órgano de fiscalización externo son: el análisis del entorno externo; la evaluación del desempeño pasado y las actividades presentes; así como la identificación de oportunidades y amenazas futuras. Éste tipo de auditoría, pretende, principalmente, evaluar el desempeño de los gobiernos respecto a criterios de economía, eficiencia y eficacia (Jackson & Palmer, 1992; Gray et al., 1993), y verificar que se esté adoptando una metodología de medición adecuada y que ésta se esté llevando a cabo correctamente, por lo que, una auditoría de desempeño efectuada por una EFS, es una garantía de validez y fiabilidad de medición (Glynn et al., 1992; OCDE-PUMA, 1993), sin embargo, varios autores sostienen que el alcance de la

auditoría de desempeño debería ampliarse a otras “e”, como la ética, (Bringselius, 2018), el medio ambiente (Irawan & McIntyre-Mills, 2016), y la equidad (Everett, 2003; Johnsen et al., 2019; Reichborn-Kjennerud, 2013), o bien, que el alcance de la auditoría de desempeño también incluye auditorías de cumplimiento y políticas públicas (Grönlund et al., 2011; Pollitt et al., 1999).

2.3. Estudios e investigaciones previas

A lo largo del tiempo, algunos autores han llevado a cabo estudios relacionados con la eficacia de los gobiernos y la fiscalización superior y la actuación de las EFS; sin embargo, es poca la literatura que discute los resultados desde una perspectiva cuantitativa (Bonollo, 2019). Un estudio relevante es el de Blume y Voigt (2011), que al analizar los distintos modelos de una EFS señalan que la manera en cómo está organizada una EFS, la independencia y el mandato institucional, no parece tener ningún efecto en ninguna de las tres variables que estudian: i) política fiscal; ii) la eficacia del gobierno y la corrupción y iii) la productividad, sin embargo, evidenciaron que los países con un modelo de tipo corte o tribunal parecen tener un nivel más alto de corrupción; concepto que consideran un aspecto de la efectividad del gobierno, sin que se señale de forma clara la relación de causa y efecto, en cuanto a, sí hay más corrupción en el modelo de corte, o si los países con más corrupción eligieron este modelo como una solución a este problema.

Otros estudios empíricos demostraron que el profesionalismo del personal de las EFS contribuye a la eficacia gubernamental (Gustavson, 2014; Isaksson & Bigsten, 2012), algunos más, han correlacionado a las EFS con la efectividad gubernamental, la eficiencia del gobierno y la corrupción, demostrando que la existencia de EFS tiene un impacto positivo en la eficacia y eficiencia del gobierno y una influencia negativa en la percepción de la corrupción (Peres et al., 2014; Tara et al., 2016; Gherai & Tara 2016). Además, otros estudios sugieren que una EFS que funcione correctamente es

un componente necesario de la buena gestión financiera del gobierno (Stuiveling & Turksema, 2005; PEFA, 2019).

Por otra parte, es importante destacar el estudio realizado acerca del *“Impacto de la fiscalización superior en la eficacia del gobierno”* (Ortiz, 2016), en el que se plantea si la fortaleza de la fiscalización superior impacta de forma positiva en la eficacia del gobierno, identificando tres elementos para medirla: i) el nivel de independencia de las EFS; ii) capacidad institucional, y iii) participación ciudadana como elemento de gobernanza. El autor analiza empíricamente la información a través de la aplicación de método de datos panel. De acuerdo a la hipótesis específica planteada, la independencia de las EFS es la variable de mayor relevancia e incidencia dentro del procesos de fiscalización, sin embargo, de acuerdo al análisis realizado no se encontró evidencia empírica para afirmar que la independencia incide en la eficacia del gobierno. En el caso de la capacidad institucional, se concluye que impacta de forma positiva, mientras que los resultados de la variable de participación ciudadana no se muestran consistentes.

Otro estudio que se ha relacionado con la eficacia y eficiencia del sector público, es el llevado a cabo por Cordery y Hay (2016), quienes relacionan dichos conceptos de manera integral, y lo denominan valor público. En su estudio, llevan a cabo un análisis sobre la forma en que las EFS informan sobre el valor público que, como “guardianes de valor público” (watchdogs of public value), (Moore & Gates, 1987), tienen la responsabilidad de entregar. En su estudio, afirman que las auditorías de desempeño son un aspecto reportable y de valor, sin embargo, plantean que existe una falta de deseo de participar en el debate político y que no existe evidencia de que las EFS utilicen su independencia para criticar y construir equidad y justicia. Por último, concluyen que los informes de las EFS priorizan las críticas para aumentar la eficiencia y eficacia del sector público, más que a las políticas gubernamentales, y generalmente no analizan las consecuencias negativas de su trabajo, por lo que sugieren que las EFS deben buscar desarrollar nuevas formas de demostrar su relevancia, pertinencia y la creación de valor público.

En 2019, (Gutiérrez y Jiménez), llevaron a cabo un estudio acerca del impacto de la fiscalización superior en la lucha contra la corrupción en México, evaluando los resultados derivados de la fiscalización superior a cargo de la ASF. Durante la investigación se encontraron discrepancias que han existido en los informes de auditoría de las cuentas públicas de 2011 a 2017. Los autores parten del hecho de que las acciones emitidas por la ASF están estrechamente relacionadas con el nivel de corrupción en el país, es decir, cuanto mayor es el nivel de corrupción, más sanciones son promovidas por la ASF y viceversa. El estudio concluye que la fiscalización superior es una herramienta importante para detectar y evidenciar prácticas corruptas, y propone la creación de un modelo de evaluación que permita determinar el desempeño de los organismos de fiscalización en el combate a la corrupción, con el propósito de proporcionar un seguimiento a las acciones derivadas de la fiscalización.

Otro estudio es el realizado por Bostan, et al. (2021), que en su análisis respecto a si las EFS pueden contribuir al crecimiento de la eficiencia gubernamental, por medio de su estructura organizativa, concluye que el modelo de la EFS sí tiene influencia en la eficacia del gobierno. El mismo estudio coincide con los resultados de Cordery y Hay (2021), respecto a que los tipos de auditorías sí tiene un impacto en la eficacia de gobierno; además, van más allá y concluyen que, partiendo de la suposición de la alta profesionalidad del personal de las EFS, aspecto esencial para poder realizar las auditorías, ésta impacta en la eficacia de los gobiernos, por lo que estaría en línea con los estudios de Gustavson (2014) e Isaksson y Bigsten (2012).

Aunque en menor medida, otro aspecto de la fiscalización superior que ha sido estudiado es con respecto al momento en llevar a cabo una auditoría, pudiendo ser ésta de tipo ex – ante o ex – post. Almutairi (2000), concluyó que la introducción de la auditoría ex ante, mejoró, aunque no en gran medida, el cumplimiento de las entidades públicas en Kuwait de manera justa a moderada. Además, como otra forma de evaluación ex ante, en Suiza, Schelker y Eichenberger (2010), propusieron la extensión del mandato de las EFS a la auditoría del anteproyecto del presupuesto.

Respecto a investigaciones previas relacionadas con los tipos de auditorías efectuadas por las EFS, Johnsen, et al. (2019), llevaron a cabo un estudio comparativo sobre el impacto de la auditoría de desempeño realizadas por las EFS en la administración pública en cuatro países nórdicos (Dinamarca, Finlandia, Noruega y Suecia), resultando que las auditorías de desempeño, según los funcionarios públicos que han experimentado las auditorías de desempeño, tienen impactos positivos en la administración pública, sin embargo, para ser concluyente, resaltan la conveniencia de llevar a cabo futuras investigaciones desarrollando otros tipos de análisis y método de recolección de datos (encuestas a funcionarios públicos de las entidades auditadas), así como ampliar la comparación con países, que no tengan contextos relativamente homogéneos como los nórdicos. Lo anterior, según los autores, permitirá explorar los efectos de la auditoría de desempeño en otros contextos.

En el siguiente capítulo se presenta la metodología de la presente investigación, que entre distintos aspectos incluye el tipo y diseño de la misma, el método de recolección de los datos que serán incluidos en el modelo econométrico, la población e integración de los países muestra.

3. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

En este capítulo se presenta el tipo de investigación, explicando a detalle la metodología a seguir en el presente estudio. Se relacionan las etapas conceptuales de la investigación como la formulación del problema, la hipótesis y el marco teórico, que se encuentran relacionadas a las variables de investigación. Además, se presentan el método de recolección de datos, la población y composición de la muestra del estudio, así como la operacionalización tanto de la variable dependiente, eficacia de gobierno, y la variable independiente, fiscalización superior, que es medida a través del modelo de las EFS, el enfoque del momento de la revisión, los tipos de auditoría, el nivel de gobierno cubierto y el número de staff que labora en las EFS. Así mismo,

se especifican las variables de control, PIB per cápita y la regionalización o sectorización que lleva a cabo la INTOSAI de las EFS. Por último, se define el método estadístico que será utilizado para el análisis de los datos.

3.1. Tipo y diseño de la investigación

La presente investigación se sitúa dentro de la rama de las ciencias sociales y tiene un enfoque cuantitativo y cualitativo. Para determinar la relación de variables en la investigación, se utiliza la estadística inferencial. Asimismo, la presente investigación se considera descriptiva, ya que busca especificar las características que servirán para precisar la dimensión del fenómeno bajo estudio. Del mismo modo, se considera una investigación no experimental, debido a que la variable independiente no se manipulará para observar los efectos sobre la variable dependiente, sino que únicamente se limitará a observar el fenómeno y es también de tipo correlacional, ya que busca identificar el grado de asociación o relación que existe entre la variable dependiente, eficacia de gobierno, y la variable independiente, fiscalización superior, que es medida a través del modelo de las EFS, el enfoque del momento de la revisión, los tipos de auditoría, el nivel de gobierno cubierto y el número de staff que labora en las EFS.

Además, el diseño de la investigación está orientado a responder las preguntas de investigación, cumplir con el objetivo general y específicos del estudio y someter la hipótesis a prueba. El método que se utiliza es el hipotético-deductivo, ya que parte de las afirmaciones en calidad de hipótesis y buscar refutar tal hipótesis, deduciendo de ellas conclusiones que deben confrontarse con los hechos. Al aceptar o rechazar la hipótesis de la presente investigación, se obtienen conclusiones sobre los resultados.

El presente estudio es de tipo longitudinal y de corte transversal, dado que se consideran datos de los treinta y ocho países miembros de la OCDE, adheridos a dicha

organización hasta el año 2021, y un período de análisis de once años, que comprende de 2010 a 2020. Por tal motivo, es que la metodología utilizada para la presente investigación es de datos panel, bajo la técnica de regresión cuantil.

3.2. Hipótesis general de la investigación

Tomando en cuenta la pregunta de investigación previamente planteada, y a la eficacia de gobierno como uno de los principales componentes que integran los indicadores de gobernanza del BM y que tienen como propósito, analizar y hacer un diagnóstico de buena gobernanza de los países, la hipótesis nula que se pretende probar es la siguiente:

H₀: La fiscalización superior, medida a través del modelo de las EFS, el enfoque del momento de la revisión, los tipos de auditorías, el nivel de gobierno cubierto en las auditorías efectuadas y el número de staff que labora en las EFS, no tiene un impacto significativo en la eficacia del gobierno de los países de la OCDE.

Por lo tanto, la hipótesis general de la presente investigación será:

H₁: La fiscalización superior, medida a través del modelo de las EFS, el enfoque del momento de la revisión, los tipos de auditorías, el nivel de gobierno cubierto en las auditorías efectuadas y el número de staff que labora en las EFS, tiene un impacto significativo en la eficacia del gobierno de los países de la OCDE.

Considerando las variables de control de PIB per cápita por países y la organización regional que la INTOSAI hace de las EFS, como sectorización de las mismas, la hipótesis objeto de la presente investigación se expresa a través de la siguiente fórmula:

Eficacia del gobierno = f(fiscalización superior, PIB per cápita, organización regional EFS)

Es importante mencionar y resaltar que, para los efectos de la presente investigación, la fiscalización superior se mide a través de los siguientes elementos: i) modelo de las EFS; ii) el enfoque del momento de la revisión; iii) los tipos de auditorías; iv) el nivel de gobierno cubierto en las auditorías efectuadas, y v) el número de staff que labora en las EFS.

3.2.1. Operacionalización de la hipótesis

Tomando en cuenta la hipótesis de la presente investigación, en la tabla 12 se presenta la operacionalización de la misma, en la que se indican la naturaleza, unidad de medición y fuente de información de las variables dependiente e independiente de la presente investigación.

Tabla 12. Operacionalización de la hipótesis

Variables	Naturaleza	Unidad de medición	Fuente
Variable dependiente			
Y: Eficacia del gobierno	Cuantitativa	Valor numérico, de 0 a 100	Banco Mundial
Variable independiente			
X: Fiscalización superior			
X1_1: Modelo de las EFS	Cualitativa	Dicotómica, 0 y 1	INTOSAI, OCDE y páginas web de las EFS de cada país que integran la OCDE.
X1_2: Enfoque del momento de la revisión	Cualitativa	Dicotómica, 0 y 1	INTOSAI, OCDE y páginas web de las EFS de cada país que integran la OCDE.
X1_3: Tipos de auditoría	Cualitativa	Dicotómica, 0 y 1	Páginas web de las EFS de cada país integrante de la OCDE y reportes anuales de auditoría.
X1_4: Nivel de gobierno cubierto	Cualitativa	Dicotómica, 0 y 1	Páginas web de las EFS de cada país integrante de la OCDE y reportes anuales de auditoría.
X1_5: Número de staff	Cuantitativa	Valor numérico	Reportes anuales de auditoría de cada EFS.
PIB per cápita (VC)	Cuantitativa y de control	Valor numérico	Banco Mundial

Ahora bien, es importante definir los resultados que se esperan obtener una vez que la hipótesis haya sido sometida a prueba bajo los métodos estadísticos, para lo cual, se lleva a cabo una desagregación de cada uno de los elementos que conforman la hipótesis de la presente investigación:

Tabla 13. Relación de la hipótesis y signo esperado

Variable	Descripción	Signo esperado
X: Fiscalización superior		
X1_1: Modelo de las EFS	Los modelos de consejo y monocrático impactan positiva y significativamente en la eficacia de gobierno	+
X1_2: Enfoque del momento de la revisión	El enfoque ex – ante impacta positiva y significativamente en la eficacia de gobierno	+
X1_3: Tipos de auditoría	La auditoría de desempeño es el tipo de auditoría que mayor impacta positiva y significativamente en la eficacia de gobierno	+
X1_4: Nivel de gobierno cubierto	Un mayor nivel de gobierno cubierto por las EFS impacta positiva y significativamente en la eficacia de gobierno	+
X1_5: Número de staff	El staff de las EFS impacta positiva y significativamente en la eficacia de gobierno	+

VC: Variable de control
 Nota: Elaboración propia con base en la hipótesis planteada

3.3. Población y muestra de la investigación

3.3.1. Población de la investigación

La población de la presente investigación se compone por los ciento noventa y cinco países y regiones miembros de pleno derecho que integran la INTOSAI. La INTOSAI es una organización independiente, autónoma, profesional y sin ninguna ideología

política definida, que busca promover el apoyo mutuo a las EFS, actuar como portavoz reconocido globalmente de las EFS dentro de la comunidad internacional, elaborar normas de auditoría para el sector público y promover la buena gobernanza (INTOSAI, 2019).

En la tabla 14 se muestran los países que integran la población de la presente investigación.

Tabla 14. Población de la investigación

Países / Regiones						
Afganistán	Brunei Daussalam	España	Irlanda	Maldivas	Panamá	Somalia
Albania	Bulgaria	Estados Unidos de América	Islandia	Malí	Papua Nueva Guinea	Sri Lanka
Alemania	Burkina Fasso	Estonia	Islas Cook	Malta	Paraguay	Sudán
Andorra	Burundi	Eswatini	Islas Marshall	Marruecos	Perú	Sudán del Sur
Angola	Cabo Verde	Etiopía	Islas Salomón	Mauricio	Polonia	Suecia
Antigua y Barbuda	Camboya	F. de Rusia	Israel	Mauritania	Portugal	Suiza
Antillas Holandesas	Camerún	Fiji	Italia	México	Puerto Rico	Suriname
Arabia Saudita	Canadá	Filipinas	Jamaica	Micronesia	Qatar	Tailandia
Argelia	Chad	Finlandia	Japón	Moldavia	Reino Unido	Tanzania
Argentina	Chile	Francia	Jordania	Mónaco	República Árabe Siria	Tayikistán
Armenia	China	Gabón	Kazajstán	Mongolia	República Centroafrican a	Timor- Leste
Australia	Chipre	Gambia	Kenia	Montenegro	República Checa	Togo
Austria	Colombia	Georgia	Kirguistán	Mozambique	República de Corea	Tonga
Azerbaiyán	Congo	Ghana	Kiribati	Myanmar	Rep. Democrática Popular Lao	Trinidad y Tobago
África del Sur	República Democrática del Congo	Granada	Kosovo	Namibia	Rep. Dominicana	Túnez
Bahamas	Costa Rica	Grecia	Kuwait	Nauru	Rumania	Turquía
Bahrein	Costa de Marfil	Guatemala	Lesotho	Nepal	Rwanda	Tuvalu
Bangladesh	Croacia	Guinea	Letonia	Nicaragua	Saint Kitss y Nevis	Ucrania
Barbados	Cuba	Guinea Bissau	Líbano	Níger	Samoa	Uganda

Belarús	Dinamarca	Guinea Ecuatorial	Liberia	Nigeria	San Vicente y las Granadinas	Uruguay
Bélgica	Dominica	Guyana	Libia	Noruega	Santa Lucía	Vanuatu
Belice	Ecuador	Haití	Liechtenstein	Nueva Zelandia	Santa Sede / Vaticano	Venezuela
Benin	Egipto	Honduras	Lituania	Omán	Santo Tomé y Príncipe	Vietnam
Bhután	El Salvador	Hungría	Luxemburgo	Ouzbékistan	Senegal	Yemen
Bolivia	Emiratos Árabes Unidos	India	Macedonia	Países Bajos	Serbia	Yibuti
Bosnia - Herzegovina	Eritrea	Indonesia	Madagascar	Pakistán	Seychelles	Zambia
Botswana	Eslovaquia	Irán	Malasia	Palau	Sierra Leona	Zimbabwe
Brasil	Eslovenia	Iraq	Malawi	Palestina	Singapur	

Nota: Elaboración propia con base a la información consultada de la INTOSAI.

3.3.2. Muestra de la investigación

La muestra de la presente investigación se integra por los treinta y ocho países miembros de la OCDE, adheridos a dicha organización entre 1961 y 2021.

La OCDE es una organización internacional en la que los gobiernos trabajan juntos para construir mejores políticas en la búsqueda de una vida mejor. Tiene como objetivo principal dar forma a políticas que fomenten la prosperidad, la igualdad, las oportunidades y el bienestar para todos. En sus más de 60 años de existencia, la OCDE ha coadyuvado, con sus países miembros, como con los que no lo son, a fomentar la buena gobernanza y a informar, reformar y mejorar sus políticas públicas. Además, ha buscado, en el marco de su mandato y de acuerdo a las normas de la propia Organización, fortalecer el orden internacional y promover el bienestar para todos (OECD, 2021).

Es importante resaltar que, las normas de la OCDE son consideradas referencia a nivel mundial en aspectos, como: flujos de capital, fiscalidad, combate a la corrupción y gobernanza, por mencionar algunos. La OCDE tiene como visión para la siguiente década operar como una organización orientada a los resultados y basada en la evidencia, a la vanguardia en las prácticas de gestión, transparencia y rendición

de cuentas. La OCDE buscará mejorar continuamente su propia eficiencia y eficacia para servir de pionero a sus países miembros y al mundo a la hora de hacer frente desafíos comunes (OECD, 2021).

Ahora bien, desde el punto de vista económico y respecto al motivo de elegir a los treinta y ocho países de la OCDE, es importante considerar que, de acuerdo a las cifras publicadas por el Banco Mundial, respecto al PIB en 2020, dicho indicador ascendió a 85.11 trillones de dólares; los 38 países integrantes de la OCDE concentran el 61.7% de dicha cifra, mientras que, respecto a los 195 países miembros de la INTOSAI, población de la presente investigación, los países de la OCDE representan el 62.8%.

En la tabla 15 se muestran los treinta y ocho países miembros de la OCDE y algunos datos y cifras relevantes, respecto a la concentración que tienen respecto al PIB mundial y del PIB de los 195 miembros de la INTOSAI.

Tabla 15. Muestra de la investigación

País	Año adhesión OCDE	ORI	PIB 2020	% PIB INTOSAI	% PIB mundial	PIB per cápita 2020	Población 2020
Alemania	1961	Eurosai	3.89	4.7	4.6	41,259.18	83,240.5
Australia	1971	Asosai	1.33	1.6	1.6	58,043.58	25,687.0
Austria	1961	Eurosai	0.44	0.5	0.5	43,327.35	8,917.2
Bélgica	1961	Eurosai	0.53	0.6	0.6	40,381.54	11,556.0
Canadá	1961	NR	1.65	2.0	1.9	42,294.23	38,005.2
Chile	2010	Olacefs	0.25	0.3	0.3	12,954.41	19,116.2
Colombia	2020	Olacefs	0.27	0.3	0.3	5,892.48	50,882.9
Corea del Sur	1996	Asosai	1.64	2.0	1.9	31,361.08	51,780.6
Costa Rica	2021	Olacefs	0.06	0.1	0.1	12,105.93	5,094.1
Dinamarca	1961	Eurosai	0.36	0.4	0.4	56,202.17	5,831.4
Eslovaquia	2000	Eurosai	0.11	0.1	0.1	17,353.73	5,458.8
Eslovenia	2010	Eurosai	0.05	0.1	0.1	22,915.15	2,100.1
España	1961	Eurosai	1.28	1.5	1.5	24,935.40	47,351.6
Estados Unidos	1961	NR	21.06	25.2	24.7	58,559.67	329,484.1
Estonia	2010	Eurosai	0.03	0.0	0.0	19,735.70	1,331.1
Finlandia	1969	Eurosai	0.27	0.3	0.3	44,751.34	5,530.7
Francia	1961	Eurosai	2.64	3.2	3.1	35,765.38	67,391.6
Grecia	1961	Eurosai	0.19	0.2	0.2	17,292.63	10,715.5
Hungría	1996	Eurosai	0.16	0.2	0.2	14,369.26	9,749.8
Irlanda	1961	Eurosai	0.43	0.5	0.5	78,558.30	4,994.7
Islandia	1961	Eurosai	0.02	0.0	0.0	53,193.56	366.4
Israel	2010	Asosai	0.41	0.5	0.5	37,481.13	9,216.9

Italia	1962	Eurosai	1.90	2.3	2.2	29,296.63	59,554.0
Japón	1964	Asosai	5.04	6.0	5.9	34,813.22	125,836.0
Letonia	2016	Eurosai	0.03	0.0	0.0	15,568.66	1,901.5
Lituania	2018	Eurosai	0.06	0.1	0.1	17,208.03	2,794.7
Luxemburgo	1961	Eurosai	0.07	0.1	0.1	104,529.34	632.3
México	1994	Olacefs	1.09	1.3	1.3	8,909.68	128,932.8
Noruega	1961	Eurosai	0.36	0.4	0.4	75,017.16	5,379.5
Nueva Zelanda	1973	Asosai	0.21	0.3	0.2	40,218.39	5,084.3
Países Bajos	1961	Eurosai	0.91	1.1	1.1	46,327.67	17,441.1
Polonia	1996	Eurosai	0.60	0.7	0.7	14,640.81	37,950.8
Portugal	1961	Eurosai	0.23	0.3	0.3	19,747.36	10,305.6
Reino Unido	1961	Eurosai	2.70	3.2	3.2	43,020.20	67,215.3
República Checa	1995	Eurosai	0.25	0.3	0.3	18,982.80	10,698.9
Suecia	1961	Eurosai	0.55	0.7	0.6	51,539.56	10,353.4
Suiza	1961	Eurosai	0.74	0.9	0.9	85,681.97	8,636.9
Turquía	1961	Asosai	0.72	0.9	0.8	12,038.63	84,339.1

ORI: Se refiere a la Organización Regional de la INTOSAI. Eurosai: 26 países; Asosai: 6 países; Olacefs: 4 países; NR: 2 países.

PIB 2020: Cifras tomadas de la base de datos indicadores de desarrollo mundial del Banco Mundial, expresadas en trillones de dólares americanos. Fecha de consulta: 03 de febrero de 2023.

% PIB INTOSAI: Se refiere al porcentaje de cada país en relación del total del PIB de los 195 países de la INTOSAI que asciende a 83.61 trillones de dólares americanos.

% PIB mundial: Se refiere al porcentaje de cada país en relación del total del PIB mundial que asciende a 85.11 trillones de dólares americanos.

PIB per cápita: Cifras tomadas de la base de datos indicadores de desarrollo mundial del Banco Mundial, expresadas en dólares americanos a precios constantes de 2010. Fecha de consulta: 15 de febrero de 2022.

Población: Cifras tomadas de la base de indicadores de desarrollo mundial del Banco Mundial, expresadas en miles de habitantes. Fecha de consulta: 28 de octubre 2021.

Nota: Elaboración propia con base en información consultada de la OCDE y Banco Mundial.

3.4. Métodos de recolección de datos

Tal y como se mencionó anteriormente, el presente estudio es una investigación de tipo mixto, es decir, aborda los enfoques cuantitativo y cualitativo. La investigación lleva a cabo la recolección de datos en un período de tiempo que comprende los años 2010 a 2020. Este estudio utilizó fuentes secundarias para la obtención de la información, principalmente de bases de datos publicadas por el Banco Mundial, la OCDE, INTOSAI, el Tribunal de Cuentas Europeo y los reportes anuales de auditoría de las EFS.

A continuación, se presenta una breve descripción del método de recolección de datos de cada de unas las variables:

Eficacia del gobierno (GE): considera el indicador de buen gobierno publicado por el BM. Éste indicador busca captar las percepciones de la calidad de los servicios públicos, la calidad de la administración pública y el grado de su independencia de las presiones políticas, la calidad de la formulación y aplicación de políticas y la credibilidad del compromiso del gobierno con esas políticas. El rango de percentil indica el rango del país entre todos los países cubiertos por el indicador agregado, con 0 correspondiente al rango más bajo y 100 al rango más alto.

Modelo de la EFS: tomando en consideración los tres tipos de modelos de una EFS (monocrático, corte o tribunal y junta o consejo), a través de una variable de tipo dicotómica, distingue cuál de los modelos tiene cada una de la EFS de los países de la OCDE. Los datos respecto al tipo de modelo que sigue cada país fueron recolectados, principalmente, de información publicada por la INTOSAI, la OCDE, BM, el Tribunal de Cuentas Europeo y las páginas de internet de las distintas EFS.

Enfoque del momento de la revisión: tomando en cuenta los dos tipos de enfoques de auditoría – ex ante y ex post – a través de una variable de tipo dicotómica, distingue cuál de las EFS adopta los dos enfoques o únicamente el ex post. Los datos respecto a los enfoques utilizados por los órganos de fiscalización de cada país, fueron obtenidos, principalmente, de información y reportes publicados por la OCDE, el Tribunal de Cuentas Europeo, la INTOSAI y reportes anuales de auditorías de las EFS.

Tipos de auditoría: La información fue recolectada, principalmente, de las páginas de internet de las EFS, la INTOSAI, EUROSAI, ASOSAI, OLACEFS y el TCE.

Nivel de gobierno cubierto: La información se obtuvo, principalmente, de las páginas de internet de las EFS, la INTOSAI, EUROSAI, ASOSAI, OLACEFS y el TCE.

Número de staff: considera el número de empleados que trabajan en la EFS de cada país. Los datos fueron recolectados de los reportes anuales de auditoría de 2010 a 2020 que las EFS publicaron en sus páginas de internet.

Población: los datos corresponden a la información publicada por el BM y considera a todos los residentes independientemente de su estatus legal o ciudadanía. Los valores mostrados son estimaciones de mitad de año. Para la elaboración del modelo se aplicó el logaritmo natural.

PIB per cápita (PIBpercap): los datos corresponden al PIB per cápita en precios constantes de 2010, en dólares americanos publicado por el BM. Para la elaboración del modelo se aplicó el logaritmo natural.

Organización regional INTOSAI: se refiere a la clasificación de países que hace la INTOSAI, en cada una de las siete organizaciones regionales; la información se obtuvo de la página de internet de dicha organización internacional. Cabe destacar que Estados Unidos y Canadá, aún y que sí pertenecen a la INTOSAI, no se encuentran regionalizados, por lo que se consideran como tal.

3.5. Método estadístico del estudio

Tal y como se expuso anteriormente, la metodología utilizada en la presente investigación es la de datos panel, bajo la técnica de regresión cuantil. La metodología de datos panel son medidos u observados en todos los tiempos o momentos y tienen como ventaja que, además de conocer los cambios grupales, se identifican los cambios individuales. Este tipo de investigaciones sirven para analizar poblaciones específicas y relativamente estáticas (Hernández et al., 2010).

La econometría del panel surge a mediados del siglo XX con la consolidación de la econometría como disciplina. Hildreth (1950), propuso el uso simultáneo de series de tiempo y de datos de corte transversal para analizar sistemas económicos y el uso de técnicas con efectos fijos y aleatorios, la importancia de éstas propuestas se asocia a los hallazgos de Marschak y Andrews (1944), quienes se consideran pioneros de la econometría del panel, fueron ellos quienes evidenciaron algunos problemas de

identificación y estimación econométricos cuando solo se usaban datos de corte transversal. Esta metodología permite combinar datos con dimensión temporal y estructural, es decir, lleva a cabo al mismo tiempo un análisis de corte transversal y uno longitudinal, obteniendo con ello una muestra de datos más amplia.

Por su parte, la regresión cuantil (Koenker & Basset, 1978), busca modelar la relación que existe entre “x” y “y” para distintos cuantiles de la distribución de la variable dependiente “y” (Galindo et al., 2017). Además, éste tipo de regresión tiene como objetivo minimizar una suma de errores absolutos ponderados con pesos asimétricos, por lo que utiliza los cuantiles como estimadores (López & Mora, 2007) y no requiere fuertes supuestos de distribución, ya que ofrece un método distribucionalmente robusto de modelar estas relaciones. Además, presenta la ventaja de que, ante la existencia de valores atípicos, la estimación que ofrece la regresión cuantil no se ve alterada por valores extremos, ya que “penaliza” los errores de forma lineal (Vicéns & Sánchez, 2012).

Los cuantiles son los valores que dividen un conjunto de datos ordenados en partes porcentualmente iguales, comúnmente se identifican como Q1, Q2 y Q3. El cuartil uno (Q1), es el valor en el cual el 25% de los datos es menor que o igual a este valor, de todos los valores del conjunto de datos; El segundo cuartil (Q2), es la mediana, es decir el 50% de los datos es menor que o igual a este valor; mientras que el cuartil tres (Q3), es el valor donde las tres cuartas partes (75%), de los datos están en ese valor o por debajo de él.

De acuerdo a los índices de GE de los años 2010 a 2020, de los 38 países miembros de la OCDE, los valores máximos que comprende cada cuartil son los siguientes:

Tabla 16. Valores de los cuantiles

Cuartil 1 (Q1)	Cuartil 2 (Q2)	Cuartil 3 (Q3)
75.655905	87.351895	94.23077

Con el propósito de identificar la composición de los cuartiles por país, en la tabla 17 se muestra, de acuerdo al índice de GE de cada año y a los valores de los cuartiles que se muestran en la tabla 16, el porcentaje en que cada uno de los países participa en cada uno de los cuartiles.

Tabla 17. Composición de cuartiles por porcentaje

Cuartil 1		Cuartil 2		Cuartil 3	
País	%	País	%	País	%
Colombia	100.0	República Checa	100.0	Alemania	100.0
México	100.0	España	100.0	Islandia	100.0
Turquía	100.0	Eslovenia	100.0	Estados Unidos	90.9
Grecia	100.0	Chile	100.0	Francia	90.9
Costa Rica	100.0	Estonia	90.9	Reino Unido	90.9
Italia	100.0	Portugal	90.9	Japón	81.8
Hungría	100.0	Corea del Sur	81.8	Austria	81.8
Polonia	100.0	Letonia	72.7	Irlanda	63.6
Eslovaquia	81.8	Israel	54.5	Australia	63.6
Lituania	45.5	Lituania	54.5	Bélgica	45.5
Letonia	27.3	Irlanda	36.4	Israel	45.5
		Bélgica	27.3	Luxemburgo	36.4
		Eslovaquia	18.2	Nueva Zelanda	27.3
		Estados Unidos	9.1	Corea del Sur	18.2
		Francia	9.1	Suecia	18.2
				Canadá	9.1
				Estonia	9.1
				Portugal	9.1

Nota: Elaboración propia con base a los datos publicados por el BM.

Una vez que se ha establecido de forma clara la hipótesis de la investigación, la población y muestra de la misma, así como la metodología para la recolección de datos, a continuación, se presentan los modelos de estudio que pretenden medir el impacto de la fiscalización superior en la GE. Debido a la particularidad de cada elemento o atributo, se lleva a cabo un modelo para cada uno de ellos.

Modelo 1: Modelo de las EFS

$$GE_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Consejo}_{it} + \beta_2 \text{Monocrático}_t + \beta_3 \text{LNPIBpercap}_{it} + \beta_4 \text{EUROSAL}_{it} + \beta_5 \text{ASOSAL}_{it} + \beta_6 \text{OLACEFS}_{it} + e_{it}$$

Modelo 2: Enfoque del momento de la revisión

$$GE_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{EXAyEXP}_{it} + \beta_2 \text{LNPIBpercap}_{it} + \beta_3 \text{EUROSAL}_{it} + \beta_4 \text{ASOSAL}_{it} + \beta_5 \text{OLACEFS}_{it} + e_{it}$$

Modelo 3: Tipos de auditoría

$$GE_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{AD}_{it} + \beta_2 \text{AC}_{it} + \beta_3 \text{AJ}_{it} + \beta_4 \text{AL}_{it} + \beta_5 \text{APF}_{it} + \beta_6 \text{AS}_{it} + \beta_7 \text{AFOR}_{it} + \beta_8 \text{AGC}_{it} + \beta_9 \text{LNPIBpercap}_{it} + \beta_{10} \text{EUROSAL}_{it} + \beta_{11} \text{ASOSAL}_{it} + \beta_{12} \text{OLACEFS}_{it} + e_{it}$$

Modelo 4: Nivel de gobierno cubierto

$$GE_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{NGC}_{it} + \beta_2 \text{LNPIBpercap}_{it} + \beta_3 \text{EUROSAL}_{it} + \beta_4 \text{ASOSAL}_{it} + \beta_5 \text{OLACEFS}_{it} + e_{it}$$

Modelo 5: Número de staff

$$GE_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Staff}_{it} + \beta_2 \text{LNPIBpercap}_{it} + \beta_3 \text{EUROSAL}_{it} + \beta_4 \text{ASOSAL}_{it} + \beta_5 \text{OLACEFS}_{it} + e_{it}$$

Donde i = treinta y ocho países (corte transversal) y t = once años, de 2010 a 2020 (longitudinal).

GE_{it} = Índice de eficacia de gobierno del país i en el período t .

Consejo_{it} = Variable de tipo dicotómica acerca del tipo de modelo de consejo de la entidad de fiscalización superior del país i en el período t .

$Monocrático_{it}$ = Variable de tipo dicotómica acerca del tipo de modelo monocrático de la entidad de fiscalización superior del país i en el período t.

$EXAyEXP_{it}$ = Variable de tipo dicotómica acerca del momento en que se lleva a cabo la revisión, ex - ante y ex - post, o únicamente ex - post, de la entidad de fiscalización superior del país i en el período t.

AD_{it} = Variable de tipo dicotómica acerca del tipo de auditoría de desempeño de la EFS del país i en el período t.

AC_{it} = Variable de tipo dicotómica acerca del tipo de auditoría de cumplimiento de la EFS del país i en el período t.

AJ_{it} = Variable de tipo dicotómica acerca del tipo de auditoría judicial de la EFS del país i en el período t.

AL_{it} = Variable de tipo dicotómica acerca del tipo de auditoría de legalidad de la EFS del país i en el período t.

APF_{it} = Variable de tipo dicotómica acerca del tipo de auditoría de política fiscal de la EFS del país i en el período t.

AS_{it} = Variable de tipo dicotómica acerca del tipo de auditoría de sistemas de la EFS del país i en el período t.

$AFOR_{it}$ = Variable de tipo dicotómica acerca del tipo de auditoría forense de la EFS del país i en el período t.

AGC_{it} = Variable de tipo dicotómica acerca del tipo de auditoría garantía de la calidad de la EFS del país i en el período t.

NGC_{it} = Variable de tipo dicotómica acerca del nivel de gobierno cubierto (gobierno central, regional, local, municipal, empresas estatales, organismos públicos u otros), de la EFS del país i en el período t . Se otorga un valor de uno por cada nivel que cubra la EFS, pudiendo ser el valor máximo siete y mínimo uno.

$Staff_{it}$ = Representado por el número de staff o empleados de la EFS del país i en el período t .

$LNPIBpercap_{it}$ = Representado por el logaritmo natural del PIB per cápita del país i en el período t .

$EUROSAl_{it}$ = Agrupa a los 26 países miembros de la OCDE que pertenecen a la EUROSAl: Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suecia y Suiza.

$ASOSAl_{it}$ = Agrupa a los 6 países miembros de la OCDE que pertenecen a la ASOSAl: Australia, Corea del Sur, Israel, Japón, Nueva Zelanda y Turquía.

$OLACFES_{it}$ = Agrupa a los 4 países miembros de la OCDE que pertenecen a la OLACEFS: Chile, Colombia, Costa Rica y México.

3.5.1. Correlación de variables

El análisis de correlación se define como el grupo de técnicas para medir la asociación que existe entre dos variables, dicho nivel de correlación se mide a través de un coeficiente de correlación (Pearson, 1900), conocido como r de Pearson, que describe la fuerza de la relación entre dos conjuntos de variables (Lind et al., 2012).

Un coeficiente de correlación puede tomar valores de -1.00 hasta 1.00. Un valor de -1.00 o 1.00 indica una correlación perfecta, cuando los valores van de -0.51 a -1.00, se dice que existe una correlación negativa de moderada a fuerte, por el contrario, una correlación positiva moderada a fuerte va de los valores 0.51 a 1.00 (Lind et al., 2012).

En la tabla 18 se muestra la correlación entre las variables que son consideradas en la presente investigación.

Tabla 18. Correlación de variables

Variable	EFS Consejo	EFS Monocrático	EXA y EXP	AJ	AC	AD	AL
EFS Consejo	1.0000	-0.3661	-0.2812	-0.1848	0.1103	0.1499	-0.0345
EFS Monocrático	-0.3661	1.0000	-0.1150	-0.4398	-0.0276	-0.2177	0.0451
EXA y EXP	-0.2812	-0.1150	1.0000	0.5171	-0.1841	-0.0306	-0.0383
AJ	-0.1848	-0.4398	0.5171	1.0000	-0.1848	0.1171	-0.0198
AC	0.1103	-0.0276	-0.1841	-0.1848	1.0000	0.0183	-0.0444
AD	0.1499	-0.2177	-0.0306	0.1171	0.0183	1.0000	0.0219
AL	-0.0345	0.0451	-0.0383	-0.0198	-0.0444	0.0219	1.0000
APF	-0.1167	0.1523	-0.1296	-0.0670	0.2822	0.0739	-0.0125
AS	0.0854	-0.0876	-0.1291	-0.1192	-0.0264	0.1315	-0.0223
AFOR	-0.0854	0.1114	-0.0948	-0.0490	0.2065	0.0541	-0.0092
AGC	-0.1221	0.1594	-0.1356	-0.0701	-0.1569	0.0774	0.2827
NGC	0.0953	-0.2332	-0.1860	0.2979	0.1935	0.1335	0.0320
STAFF	-0.2295	0.1221	0.2468	0.0721	-0.1081	-0.4191	-0.0087
LNPIBpercap	0.0716	0.0075	-0.1501	-0.0400	-0.5486	0.1580	0.0182

Continuación tabla 18 de correlación de variables

Variable	APF	AS	AFOR	AGC	NGC	STAFF	LNPIBpercap
EFS Consejo	-0.1167	0.0854	-0.0854	-0.1221	0.0953	-0.2295	0.0716
EFS Monocrático	0.1523	-0.0876	0.1114	0.1594	-0.2332	0.1221	0.0075
EXA y EXP	-0.1296	-0.1291	-0.0948	-0.1356	-0.1860	0.2468	-0.1501
AJ	-0.0670	-0.1192	-0.0490	-0.0701	0.2979	0.0721	-0.0400
AC	0.2822	-0.0264	0.2065	-0.1569	0.1935	-0.1081	-0.5486
AD	0.0739	0.1315	0.0541	0.0774	0.1335	-0.4191	0.1580
AL	-0.0125	-0.0223	-0.0092	0.2827	0.0320	-0.0087	0.0182

APF	1.0000	-0.0753	-0.0310	-0.0443	-0.0652	-0.1341	0.1100
AS	-0.0753	1.0000	0.4112	-0.0788	-0.0486	-0.0890	-0.0429
AFOR	-0.0310	0.4112	1.0000	-0.0324	-0.0477	-0.0679	-0.1373
AGC	-0.0443	-0.0788	-0.0324	1.0000	-0.2194	-0.0816	0.1813
NGC	-0.0652	-0.0486	-0.0477	-0.2194	1.0000	-0.0350	-0.4432
STAFF	-0.1341	-0.0890	-0.0679	-0.0816	-0.0350	1.0000	-0.2257
LNPIBpercap	0.1100	-0.0429	-0.1373	0.1813	-0.4432	-0.2257	1.0000

Nota: Elaboración propia con base en resultados del software EViews 7

De acuerdo a los resultados del análisis de correlación se puede observar una correlación negativa fuerte, entre la auditoría de cumplimiento y el logaritmo natural del PIB per cápita por -0.5486. Además, se aprecia una correlación positiva fuerte entre el enfoque ex-ante y ex-post y el tipo de auditoría judicial de 0.5171.

Respecto a la correlación entre la auditoría de cumplimiento AC y el logaritmo natural del PIB per cápita (LNPIBpercap), nos apoyamos en el dicho de que no toda correlación implica una causalidad (Roy et al., 2020). Para el caso de la correlación entre el enfoque del momento de la revisión ex – ante y ex – post (EXA y EXP), y la auditoría de tipo judicial (AJ), podría atribuirse a que, en muchos de los casos, las auditorías de tipo judicial son llevadas a cabo bajo el enfoque ex – ante o ex – post, es decir, en cualquiera de los dos momentos, sin embargo, no se considera una problemática para el presente estudio, ya que éstas no serán utilizadas en conjunto al momento de procesar los datos.

Ahora bien, en el presente capítulo se plantearon los aspectos que dan pie a la metodología de la presente investigación, se enmarcó el tipo y diseño de la misma, la hipótesis que se pretende probar, así como la población y muestra del estudio (treinta y ocho países de la OCDE). Además, se precisó cuál fue el método para la obtención de los datos y los modelos estadísticos que buscan medir el impacto de la fiscalización superior en la GE. En el siguiente capítulo se muestran los resultados de dichos modelos.

4. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

En este capítulo se plasman y analizan los resultados de la estadística descriptiva de la variable dependiente e independiente, se da respuesta a la pregunta de investigación al presentar y discutir los resultados de los distintos modelos planteados, los cuales sirven como fundamento para aceptar o rechazar la hipótesis planteada en este estudio.

4.1. Análisis de estadística descriptiva

Con el propósito de conocer las características de la muestra, se obtienen para las variables de GE y de fiscalización superior y sus elementos, los principales estimadores descriptivos: media, desviación estándar, asimetría y curtosis, entre otros.

En la tabla 19 se presentan los resultados de los indicadores antes descritos. De manera general, se muestra que tanto la variable de eficacia de gobierno, como los elementos atribuibles a la fiscalización superior presentan una distribución leptocúrtica, es decir, los datos se encuentran concentrados en el medio de la curva ($g_2 > 0$).

Tabla 19. Resultados de estadística descriptiva

Variable	Mínimo	Mediana	Máximo	Promedio	Desviación estándar	Curtosis	Coefficiente de asimetría
Eficacia del gobierno (GE)	45.67	87.35	100.00	83.99	12.61	2.96	-0.86
EFS consejo	0.00	0.00	1.00	0.23	0.42	2.53	1.23
EFS monocrático	0.00	1.00	1.00	0.57	0.49	1.10	-0.31
EXAyEXP	0.00	0.00	1.00	0.31	0.46	1.62	0.79
AD	0.00	1.00	1.00	0.89	0.31	7.37	-2.52
AC	0.00	0.00	1.00	0.35	0.47	1.38	0.62
AJ	0.00	0.00	1.00	0.16	0.36	4.36	1.83
AL	0.00	0.00	1.00	0.02	0.16	35.02	5.83
APF	0.00	0.00	1.00	0.02	0.16	35.02	5.86
AS	0.00	0.00	1.00	0.10	0.31	7.37	2.52
AFOR	0.00	0.00	1.00	0.02	0.16	35.02	5.83

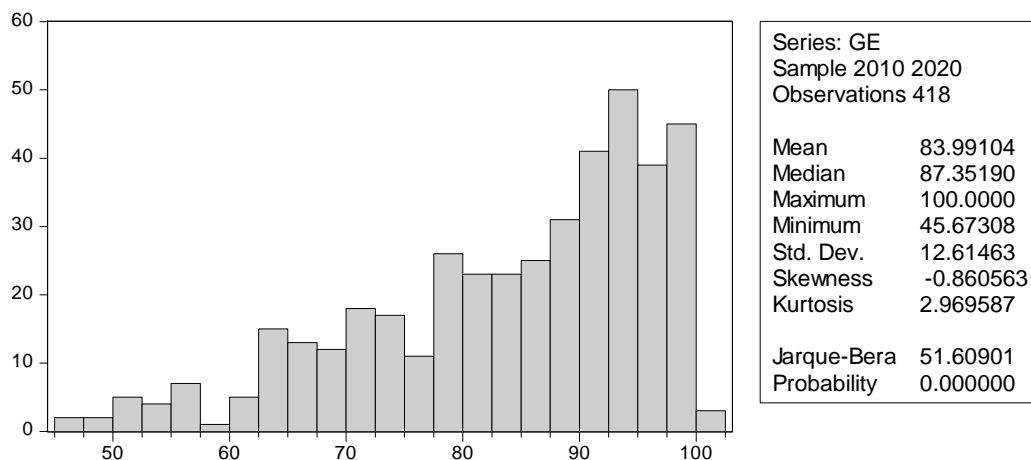
AGC	0.00	0.00	1.00	0.05	0.22	16.55	3.94
NGC	2.00	4.00	7.00	4.43	1.24	2.56	0.49
STAFF	29.00	369.50	4,057.00	641.61	762.05	7.63	2.22
LNPIBpercap	8.54	10.46	11.59	10.26	0.68	2.24	-0.28

* Variable dicotómica

Nota: Elaboración propia con base en resultados del software EViews 7

Eficacia del gobierno (GE): el valor promedio es de 83.99, mientras que los valores mínimos y máximos son 45.67 y 100.00, respectivamente. El país al que corresponde el valor mínimo es México, en el año 2019. El valor máximo pertenece a Finlandia, quien ha obtenido dicho puntaje en más ocasiones en 2010, 2011 y 2012. Los países que obtuvieron los valores más alto y bajo en 2020 fueron Suiza con 99.51 y México con 46.15, respectivamente. Respecto a la forma de la distribución de los datos, y tomando en cuenta el valor de la curtosis, la variable GE presenta una distribución leptocúrtica ($GE: 2.96 / g_2 > 0$), es decir, los datos se encuentran concentrados en el medio de la curva, además, considerando el valor de asimetría ($GE: -0.86 / CA_p < 0$), muestra una asimetría negativa, por lo que indica la presencia de valores atípicos (leptocurtosis), con mayor probabilidad de tener valores mayores a la media (asimétrica a la izquierda).

Figura 9. Histograma de la variable eficacia de gobierno



Nota: Elaboración propia con base en resultados del software EViews 7

Respecto a la distribución de los datos del modelo de las EFS (monocrático y consejo), el enfoque del momento de la revisión (EXAyEXP), los tipos de auditorías de desempeño (AD), calidad (AC), judicial (AJ), legalidad (AL), política fiscal (APF), sistemas (AS), forense (AFOR), el nivel de gobierno cubierto (NGC), el número de staff, así como del logaritmo natural del PIB per cápita, presentan una distribución leptocúrtica, es decir, los datos se encuentran concentrados en el medio de la curva.

Tal y como se expuso en el capítulo tres, la metodología utilizada en la presente investigación es de datos panel, bajo la técnica de regresión cuantil. A continuación, se muestran los resultados de los modelos econométricos planteados en la presente investigación.

4.2. Resultados de los modelos econométricos

Con base a la metodología de regresión de datos panel, bajo la técnica de regresión cuantil, se llevaron a cabo cinco modelos para analizar la eficacia de gobierno de acuerdo con cada uno de los elementos, que son considerados para la presente investigación, como atributos de la fiscalización superior: i) modelo de las EFS; ii) enfoque del momento de la revisión; iii) tipos de auditoría; iv) nivel de gobierno cubierto, y v) número de staff que labora en las EFS.

Respecto a los cinco modelos anteriores, $i = 1, 2, \dots, 38$ unidades de corte transversal (países de la OCDE), y $t = 1, 2, \dots, 11$ años (2010-2020).

A continuación, se presentan los resultados de los cinco modelos anteriormente señalados.

4.2.1. Modelo 1: Modelo de las EFS

El modelo toma en cuenta como atributo de la fiscalización superior el tipo de modelo de las EFS, además del PIB per cápita y la regionalización de EFS que lleva a cabo la INTOSAI. En la tabla 20 se muestran los resultados del modelo propuesto y las variables que resultaron significativas en cada uno de los cuartiles.

Tabla 20. Coeficientes estimados del modelo uno de datos panel bajo la técnica de regresión cuantil

Variable	Q1 (0.25)	Q2 (0.50)	Q3 (0.75)
C	-71.535 (-14.34)	-67.739 (-12.38)	-67.398 (-5.84)
EFS Consejo	13.710 (6.54)***	4.863 (3.36)***	2.939 (2.82)***
EFS Monocrático	12.663 (-6.11)***	3.846 (2.69)***	3.027 (2.93)***
LNPIBpercap	13.728 (32.27)***	14.288 (29.31)***	14.982 (14.13)***
EUROSAI	1.053 (0.96)	2.372 (1.72)*	-0.528 (-0.47)
ASOSAI	1.072 (0.91)	2.147 (1.49)	-0.754 (-0.44)
OLACEFS	-7.690 (-3.54)***	-3.852 (-2.14)**	1.072 (0.32)
Pseudo R-squared	0.614	0.564	0.462
Adjusted R-squared	0.609	0.558	0.454

Estadístico t en paréntesis. Nivel de significancia: * 0.05 < p ≤ 0.10; ** 0.01 < p ≤ 0.05; *** p ≤ 0.01

Nota: Elaboración propia con base en resultados del software EViews 7

Modelo de EFS Consejo: resultó significativo en los tres cuartiles (Q1, Q2 y Q3) al 99% ($p \leq 0.01$). En todos los cuartiles se presenta un valor de coeficiente positivo (Q1= 13.710; Q2= 4.863; Q3= 2.939), que indica que el modelo de tipo consejo impacta de forma positiva en la eficacia del gobierno de los países. De acuerdo a los mismos valores, los países en los que tiene mayor impacto son los que conforman el primer cuartil, seguido por los del cuartil dos, y en último lugar los del tercer cuartil.

Modelo de EFS Monocrático: resultó significativo en los tres cuartiles (Q1, Q2 y Q3) al 99% ($p \leq 0.01$). En todos los cuartiles se presenta un valor de coeficiente positivo (Q1= 12.663; Q2= 3.846; Q3= 3.027), que indica que los órganos de fiscalización superior de los países que adoptan el modelo de una sola persona, impacta de manera positiva a la eficacia de gobierno. De acuerdo a los mismos valores, los países en los que tiene mayor impacto son los que conforman el primer cuartil, seguido por los del cuartil dos, y en último lugar los del tercer cuartil.

LNPIBpercap: resultó significativo en los tres cuartiles (Q1, Q2 y Q3) al 99% ($p \leq 0.01$). En todos los cuartiles se presenta un valor de coeficiente positivo (Q1= 13.728; Q2= 14.288; Q3= 14.982), que muestra que dicho indicador económico impacta de forma positiva en la eficacia del gobierno de los países, en primer lugar, aquellos que integran el cuartil tres, posteriormente los países del cuartil dos, y por último los del cuartil uno.

Respecto a la regionalización que lleva a cabo la INTOSAI de las EFS, el presente modelo es significativo en aquellos pertenecientes a la OLACEFS en el Q1 al 99% ($p \leq 0.01$), Q2 al 95% ($0.01 < p \leq 0.05$), y en la EUROSAI en el Q2 al 90% ($0.05 < p \leq 0.10$).

Ahora bien, de acuerdo a los valores de la “r” cuadrada ajustada y corregida con el error estándar, se demuestra que se tiene una alta magnitud de influencia de la variable predictora para describir y explicar el modelo de las EFS (consejo y monocrático), como variable de respuesta en la eficacia del gobierno de los países la OCDE.

Cabe destacar que para este modelo no se consideró, al tratarse de una variable de tipo dicotómica, al modelo de tipo corte o tribunal, que, de acuerdo a los valores de los coeficientes en los tres cuartiles, sería el de menor impacto en la eficacia del gobierno de los países de la OCDE.

4.2.2. Modelo 2: Enfoque del momento de la revisión

El modelo toma en cuenta como atributo de la fiscalización superior el enfoque y momento en que se lleva a cabo la auditoría, ExayExp, se refiere a aquellas EFS en cuyos países se llevan a cabo los dos tipos de revisiones, previa y posterior. Además, se incluyen el PIB per cápita y la regionalización de EFS que lleva a cabo la INTOSAI.

En la tabla 21 se muestran los resultados del modelo propuesto y las variables que resultaron significativas en cada uno de los cuartiles.

Tabla 21. Coeficientes estimados del modelo dos de datos panel bajo la técnica de regresión cuantil

Variable	Q1 (0.25)	Q2 (0.50)	Q3 (0.75)
C	-63.159 (-13.66)	-67.069 (-11.47)	-69.447 (-6.11)
EXAyEXP	-5.397 (-3.400)***	-1.307 (-1.71)*	-2.261 (-2.39)**
LNPIBpercap	14.122 (34.54)***	14.580 (28.22)***	15.457 (14.50)***
EUROSAI	1.516 (1.40)	2.727 (1.95)*	-0.129 (-0.11)
ASOSAI	0.882 (0.73)	2.170 (1.49)	-0.684 (-0.46)
OLACEFS	-6.844 (-3.00)***	-2.623 (-1.34)	3.886 (0.98)
Pseudo R-squared	0.575	0.552	0.461
Adjusted R-squared	0.570	0.547	0.454

Estadístico t en paréntesis. Nivel de significancia: * 0.05 < p ≤ 0.10; ** 0.01 < p ≤ 0.05; *** p ≤ 0.01

Nota: Elaboración propia con base en resultados del software EViews 7

EXAyEXP: De manera general, el enfoque del momento de la revisión resultó significativo en los tres cuartiles. El Q1 al 99% ($p \leq 0.01$), Q2 al 90% ($0.05 < p \leq 0.10$), y Q3 al 95% ($0.01 < p \leq 0.05$), sin embargo, se presenta un coeficiente negativo (Q1= -5.397; Q2= -1.307; Q3= -2.261), en los tres cuartiles, lo que significaría, que es de mayor impacto, tratándose de la eficacia de los gobiernos de los países de la OCDE, aquellas revisiones que son llevadas a cabo ex – post, es decir, como un control posterior, respecto a las acciones que ya han sido realizadas y no de manera preventiva.

LNPIBpercap: el logaritmo natural del PIB per cápita resultó significativo en los tres cuartiles (Q1, Q2 y Q3) al 99% ($p \leq 0.01$). En todos los cuartiles se presenta un coeficiente positivo (Q1= 14.122; Q2= 14.580; Q3= 15.457), que muestra que dicho indicador económico impacta de forma positiva la eficacia de gobierno de los países de la OCDE.

Ahora bien, de acuerdo al resultado de la “r” cuadrada ajustada y corregida con el error estándar, se demuestra que se tiene una alta magnitud de influencia de la

variable predictora para describir y explicar el enfoque del momento de la revisión, como variable de respuesta en la eficacia de gobierno de los países de la OCDE.

4.2.3. Modelo 3: Tipos de auditoría

Este modelo toma en cuenta como atributo de la fiscalización los tipos de auditorías que lleva a cabo cada una de las EFS, el PIB per cápita de cada país y la regionalización de las EFS que efectúa la INTOSAI. Por tratarse de una variable de tipo dicotómica (tipos de auditorías), y en virtud de que todos los países llevan a cabo la auditoría de tipo financiera, se excluyó del presente modelo. En la tabla 22 se muestran los resultados del modelo propuesto y las variables que resultaron significativas en cada uno de los cuartiles.

Tabla 22. Coeficientes estimados del modelo tres de datos panel bajo la técnica de regresión cuantil

Variable	Q1 (0.25)	Q2 (0.50)	Q3 (0.75)
C	-5.942 (-0.29)	-52.307 (-9.687)	-39.177 (-7.36)
AD	6.915 (3.95)***	3.995 (3.43)***	6.422 (6.22)***
AC	-7.186 (-1.98)**	-3.861 (-4.14)***	-5.061 (-5.61)***
AJ	-10.981 (-2.09)**	-4.733 (-3.62)***	-5.414 (-4.74)***
AL	-2.104 (-1.48)	0.136 (0.13)	-1.155 (-1.17)
APF	15.263 (4.27)***	9.131 (9.95)***	7.887 (11.74)***
AS	-6.655 (-2.62)***	-4.328 (-5.63)***	-6.437 (-6.08)***
AFOR	5.795 (1.49)	2.482 (1.75)*	2.870 (1.83)*
AGC	-2.617 (-0.98)	-5.684 (-4.13)***	-7.693 (-6.94)***
LNPIBpercap	8.820 (4.54)***	13.222 (26.91)***	12.024 (24.96)***
EUROSAI	-4.473 (-3.86)***	0.746 (0.56)	1.243 (1.10)
ASOSAI	-2.598 (-1.01)	2.707 (1.71)*	3.458 (3.77)***
OLACEFS	-15.310 (-4.21)***	-3.238 (-1.61)	-1.395 (-1.11)
Pseudo R-squared	0.619	0.605	0.579
Adjusted R-squared	0.608	0.593	0.566

Estadístico t en paréntesis. Nivel de significancia: * 0.05 < p ≤ 0.10; ** 0.01 < p ≤ 0.05; *** p ≤ 0.01

Nota: Elaboración propia con base en resultados del software EViews 7

AD: los resultados indican que existe una relación positiva y estadísticamente significativa al 99% ($p \leq 0.01$), en los tres cuartiles. Los valores de los coeficientes de

6.915 para el Q1; 3.995 para el Q2 y 6.422 para el Q3, indican que las auditorías de desempeño efectuadas por las EFS impactan de forma positiva a la eficacia del gobierno de los países de la OCDE, en primer lugar, a los que integran el cuartil uno, seguidos por aquellos que se agrupan en el cuartil tres y por último los del cuartil dos.

AC: se muestra estadísticamente significativa al 95% ($0.01 < p \leq 0.05$), para el Q1, y al 99% ($p \leq 0.01$), para los Q2 y Q3. En los tres cuartiles se muestran valores negativos en los coeficientes que indican que las auditorías de tipo judicial afectan negativamente la eficacia del gobierno de los países de la OCDE (Q1= -10.981; Q2= -4.733; Q3= -5.414). Países de la EUROSAI que llevan a cabo este tipo de auditorías y se ubican en el Q1, donde resulta significativa al 99% ($p \leq 0.01$), son: Eslovaquia, Grecia y Lituania, mientras que, de la OLACEFS, también con un nivel de significancia del 99% ($p \leq 0.01$), Colombia, Costa Rica y México. En el Q2 y Q3, donde en países de la ASOSAI, existe un nivel de significancia del 90% ($0.05 < p \leq 0.10$), y 99% ($p \leq 0.01$), se encuentran Corea del Sur y Turquía.

AJ: se muestra estadísticamente significativa al 95% ($0.01 < p \leq 0.05$), para el Q1, y al 99% ($p \leq 0.01$), para los Q2 y Q3. En los tres cuartiles se muestran valores negativos en los coeficientes que indican que las auditorías de cumplimiento afectan negativamente la eficacia del gobierno de los países de la OCDE. Países de la EUROSAI, que llevan a cabo este tipo de auditorías y se ubican en el Q1, donde resulta significativa al 99% ($p \leq 0.01$), son: Grecia e Italia.

AL: De acuerdo a su valor de significancia, no existe evidencia suficiente que indique que éste tipo de auditorías, tenga un impacto en la GE.

APF: los resultados indican que existe una relación positiva y estadísticamente significativa al 99% ($p \leq 0.01$), en los tres cuartiles. Los valores de los coeficientes de 15.263 para el Q1; 9.131 para el Q2 y 7.887 para el Q3, indican que las auditorías de

política fiscal efectuadas por las EFS impactan de forma positiva a la GE de los países de la OCDE.

AS: los resultados indican que existe una relación negativa y estadísticamente significativa al 99% ($p \leq 0.01$), en los tres cuartiles. Los valores negativos de los coeficientes indican que las auditorías de sistemas efectuadas por las EFS impactan de forma negativa a la GE de los países de la OCDE (Q1= -6.655; Q2= -4.328; Q3= -6.437).

AFOR: los resultados indican que existe una relación positiva (Q2= 2.482; Q3= 2.870) y estadísticamente significativa en los Q2 y Q3 al 90% ($0.05 < p \leq 0.10$), de la auditoría forense en la GE, mientras que para el Q1 no existe evidencia suficiente de un posible impacto en la GE.

AGC: se muestra estadísticamente significativa al 99% ($p \leq 0.01$), para los Q2 y Q3, sin embargo, por los valores de los coeficientes estimados, pareciera no tener impacto positivo en la GE de los países de la OCDE.

LNPIBpercap: el logaritmo natural del PIB per cápita resulta significativo en los tres cuartiles (Q1, Q2 y Q3) al 99% ($p \leq 0.01$). En todos los cuartiles se presenta un coeficiente positivo (Q1= 8.820; Q2= 13.222; Q3= 12.024), que indica que dicho indicador económico impacta de forma positiva la eficacia del gobierno de los países de la OCDE.

Ahora bien, de acuerdo a los valores de la "r" cuadrada ajustada y corregida con el error estándar, se demuestra que se tiene una alta magnitud de influencia de la variable predictora para describir y explicar que los tipos de auditorías que son efectuadas por las EFS, como una variable de respuesta en la GE de los países de la OCDE.

4.2.4. Modelo 4: Nivel de gobierno cubierto

El modelo toma en cuenta como atributo de la fiscalización el nivel de gobierno cubierto al realizar las auditorías, el PIB per cápita y la regionalización de las EFS que efectúa la INTOSAI. En la tabla 23 se muestran los resultados del modelo propuesto y las variables que resultaron significativas en cada uno de los cuartiles.

Tabla 23. Coeficientes estimados del modelo cuatro de datos panel bajo la técnica de regresión cuantil

Variable	Q1 (0.25)	Q2 (0.50)	Q3 (0.75)
C	-62.789 (-7.59)	-65.134 (-8.64)	-86.552 (-4.59)
NGC	-0.925 (-1.76)*	0.195 (0.73)	1.080 (1.77)*
LNPIBpercap	14.429 (21.99)***	14.330 (23.13)***	16.654 (10.63)***
EUROSAI	0.723 (0.66)	2.240 (1.68)*	-0.924 (-0.86)
ASOSAI	-0.062 (-0.04)	2.052 (1.43)	-0.289 (-0.19)
OLACEFS	-5.185 (-2.59)***	-3.596 (-1.80)*	1.938 (0.58)
Pseudo R-squared	0.549	0.536	0.443
Adjusted R-squared	0.543	0.530	0.436

Estadístico t en paréntesis. Nivel de significancia: * $0.05 < p \leq 0.10$; ** $0.01 < p \leq 0.05$; *** $p \leq 0.01$

Nota: Elaboración propia con base en resultados del software EViews 7

NGC: se muestra estadísticamente significativa al 90% ($0.05 < p \leq 0.10$), para el Q1 y Q3, mientras que, para el Q2, no existe evidencia suficiente de que tenga un impacto en GE. En los cuartiles donde resulta significativo, los valores de los coeficientes varían, mientras que para el Q1 es negativo (-0.925), para el Q3 es positivo (1.080), por lo que, al ser contradictorio, no existe evidencia suficiente y clara para determinar si el nivel de gobierno cubierto por parte de las EFS al llevar a cabo las auditorías, impacta positivamente en la GE de los países de la OCDE.

LNPIBpercap: el logaritmo natural del PIB per cápita resulta significativo en los tres cuartiles (Q1, Q2 y Q3) al 99% ($p \leq 0.01$). En todos los cuartiles se presenta un coeficiente positivo (Q1= 14.429; Q2= 14.330; Q3= 16.654), que indica que dicho indicador económico impacta de forma positiva la eficacia de gobierno de los países.

Los resultados de la “r” cuadrada ajustada y corregida con el error estándar, demuestran que se tiene una alta magnitud de influencia de la variable predictora para describir y explicar el nivel de gobierno cubierto, como variable de respuesta en la GE de los países de la OCE.

4.2.5. Modelo 5: Número de staff

El modelo toma en cuenta como atributo de la fiscalización el número de staff que labora en la EFS, el PIB per cápita y la regionalización de las EFS que efectúa la INTOSAI. En la tabla 24 se muestran los resultados del modelo propuesto y las variables que resultaron significativas en cada uno de los cuartiles.

Tabla 24. Coeficientes estimados del modelo cinco de datos panel bajo la técnica de regresión cuantil

Variable	Q1 (0.25)	Q2 (0.50)	Q3 (0.75)
C	-24.959 (-2.72)	-36.138 (-5.23)	-42.906 (-3.63)
Staff	-0.003 (-4.83)***	-0.002 (-3.32)***	-0.002 (-3.62)***
LNPIBpercap	11.405 (13.63)***	12.359 (19.02)***	13.085 (11.29)***
EUROSAI	-8.579 (-6.09)***	-4.438 (-3.50)***	-2.428 (-2.15)**
ASOSAI	-6.498 (-3.66)***	-3.299 (-1.58)	2.435 (1.60)
OLACEFS	-14.059 (-7.46)***	-11.180 (-5.98)***	5.243 (1.92)**
Pseudo R-squared	0.607	0.557	0.455
Adjusted R-squared	0.600	0.549	0.445

Estadístico t en paréntesis. Nivel de significancia: * 0.05 < p ≤ 0.10; ** 0.01 < p ≤ 0.05; *** p ≤ 0.01

Nota: Elaboración propia con base en resultados del software EViews 7

Staff: se muestra estadísticamente significativa al 99% ($p \leq 0.01$), en los tres cuartiles, pero con un valor de coeficiente negativo.

LNPIBpercap: el logaritmo natural del PIB per cápita resultó significativo en los tres cuartiles (Q1, Q2 y Q3) al 99% ($p \leq 0.01$). En todos los cuartiles se presenta un coeficiente positivo (Q1= 14.429; Q2= 14.330; Q3= 16.654), que indica que dicho indicador económico impacta de forma positiva la eficacia de gobierno de los países.

Los resultados de la “r” cuadrada ajustada y corregida con el error estándar, demuestran que se tiene una alta magnitud de influencia de la variable predictora para describir y explicar el número de staff, como variable de respuesta en la GE de los países de la OCDE.

5. CONCLUSIONES

Tal y como se planteó en el marco teórico de la presente investigación, la eficacia, vista desde un punto de vista organizacional, puede llegar a tener distintos enfoques, uno de ellos se refiere al sector público. A lo largo del tiempo, la eficacia de un gobierno se ha asociado principalmente al crecimiento económico y social de los países, sin embargo, existen otro tipo de perspectivas, por ejemplo, en virtud de si la administración de dicho sector lleva a cabo sus labores de tal manera que logre alcanzar sus objetivos (Rainey & Steinbauer, 1999); o bien, que la oferta de servicios públicos y la manera de gestión administrativa y financiera del gobierno, vayan acorde a las demandas y necesidades de la sociedad, es decir, que sean coincidentes (Huther & Shah, 1998),

Otras posturas ven a la eficacia de gobierno como un componente del concepto de calidad de gobierno (Rodríguez & Di Cataldo, 2014) e incluso, como un efecto y consecuencia de las dinámicas de las instituciones y organizaciones al interior del sector público (Cejudo & Zabaleta, 2009), sin embargo, hay quien va más allá y asegura que la eficacia de un gobierno debe evaluarse a partir de la legitimidad, para lo cual, se requieren mecanismos de control que coadyuven a una toma de decisiones adecuada y efectiva, sistemas de información que permitan medir, comparar y verificar los resultados con base a los objetivos planteados en el desarrollo de políticas públicas y programas de gobierno, donde además, se permita decidir acerca de acciones de tipo correctivo, respecto al ejercicio y actuar del gobierno (Ortiz, 2016).

Ahora bien, ¿Por qué motivo en el sector público, existe una preocupación constante entre la labor y el desempeño de los gobiernos y la eficacia? Según Rainey (2003), se debe a una condición implícita, ya que la eficacia en el mencionado sector, afecta la calidad de la vida nacional y la capacidad de supervivencia.

Por tal motivo, diversos estudios y organizaciones han buscado mecanismos y reformas en el sector público que coadyuven a mejorar la eficacia de los gobiernos; desde reformas administrativas como la NGP, la post-NGP y la nueva gobernanza pública, hasta mecanismos y agentes de contrapeso que evalúen el actuar de los gobiernos. En ese sentido, y en los últimos años, la labor de fiscalización y de las EFS han asumido nuevas tareas y han adoptado nuevos enfoques de la auditoría en el sector público, lo que ha traído una nueva forma respecto al control de la gestión gubernamental.

En un principio, las EFS fueron establecidas con el propósito principal de cumplir únicamente con la función de auditoría financiera; es decir, de dar garantías respecto a que, la forma en que se recaudaban, administraban y ejercían los recursos públicos de un gobierno, se hiciera conforme a las leyes, reglamentos y normas aplicables; sin embargo, en los últimos veinte años, las demandas hacia las EFS se han ampliado, particularmente, respecto a sobre qué tan bien las entidades que conforman el sector público realizan su trabajo.

En esa ampliación de demandas, la labor de fiscalización superior y el actuar de las EFS han adoptado distintas finalidades y utilidades en las acciones y actores del gobierno, entre las que destaca, mejorar la gestión gubernamental y la eficacia del gobierno en la implementación de las políticas y programas públicos (Ortiz, 2016), garantizar la rendición de cuentas financiera y en general, fortalecer las instituciones públicas (Stapenhurst & Titsworth, 2001).

En ese sentido, distintos autores llevaron a cabo estudios y han concluido que son varios aspectos de la fiscalización superior y de las EFS las que pudieran contribuir e impactar de manera positiva en la eficacia de los gobiernos, por ejemplo, el profesionalismo del personal (Gustavson, 2014; Isaksson & Bigsten, 2012); su estructura organizativa (Bostan, et al., 2021), llevar a cabo distintos tipos de auditorías (Cordery & Hay, 2021), las auditorías de desempeño (Johnsen, et al., 2019).

5.1. Discusión de resultados

El presente estudio tuvo como objetivo determinar el impacto que tiene la fiscalización superior en la eficacia del gobierno de los países de la OCDE, para lo cual consideró como elementos o atributos de la fiscalización superior, el modelo de las EFS, el enfoque del momento de la revisión, los tipos de auditorías, el nivel de gobierno cubierto y el número de staff que labora en la EFS, además de agregar variables de control en cada uno de los modelos, el logaritmo natural del PIB per cápita y la regionalización efectuada por la INTOSAI de las EFS.

La pregunta de investigación que se buscó responder fue la siguiente: Considerando el PIB per cápita como un medidor del entorno económico de los países y la organización regional que la INTOSAI hace de las EFS ¿Cuál es el impacto que tiene la fiscalización superior, medida través del modelo de las EFS, el enfoque del momento de la revisión, los tipos de auditorías, el nivel de gobierno cubierto en las auditorías efectuadas y el número de staff que labora en las EFS, en la eficacia del gobierno de los países de la OCDE?

Los resultados de los modelos econométricos planteados han confirmado parcialmente la hipótesis formulada, la cual, buscó comprobar si la fiscalización superior, medida a través del modelo de las EFS, el enfoque del momento de la revisión, los tipos de auditorías, el nivel de gobierno cubierto en las auditorías efectuadas y el número de staff, tiene o no un impacto significativo en la eficacia del

gobierno de los países de la OCDE. A continuación, se presenta un resumen de los principales hallazgos.

Tabla 25. Resumen de los principales hallazgos y resultados obtenidos de los modelos econométricos

Variable	Descripción	Signo esperado	Resultado
X: Fiscalización superior			
X1_1: Modelo de las EFS	Los modelos de consejo y monocrático impactan positiva y significativamente en la eficacia de gobierno	+	Se acepta
X1_2: Enfoque del momento de la revisión	El enfoque ex – ante impacta positiva y significativamente en la eficacia de gobierno	+	Se rechaza
X1_3: Tipos de auditoría	La auditoría de desempeño es el tipo de auditoría que mayor impacta positiva y significativamente en la eficacia de gobierno	+	Se acepta parcialmente
X1_4: Nivel de gobierno cubierto	Un mayor nivel de gobierno cubierto por las EFS impacta positiva y significativamente en la eficacia de gobierno	+	Se acepta parcialmente
X1_5: Número de staff	El staff de las EFS impacta positiva y significativamente en la eficacia de gobierno	+	Se rechaza

Nota: Elaboración propia con base en la hipótesis planteada y el análisis de los resultados de los modelos econométricos planteados en el capítulo cuatro de la presente investigación.

Con base a los resultados que se muestran en la tabla 25, respecto al modelo de las EFS, el presente estudio confirma que sí existe un impacto positivo en la eficacia de los gobiernos de los países de la OCDE, en mayor medida del modelo de consejo, seguido por el monocrático y por último el de corte o tribunal. Tomando en cuenta el nivel de significancia de la regionalización de las EFS que lleva a cabo la INTOSAI, los países en los que el modelo de junta o consejo impactó en mayor medida fueron Alemania, Corea del Sur, Eslovenia, Letonia, República Checa, Estonia, Lituania y en algunos años Eslovaquia e Irlanda, mientras que para el modelo monocrático, fueron Chile y México.

En este sentido, nuestro estudio confirma y se encuentra en la misma línea que lo concluido por Bostan, et al. (2021), acerca de que la estructura organizativa y modelo de las EFS, sí tienen influencia en la eficacia del gobierno, aunque con la discrepancia de que, en dicho estudio, conceptualizan la estructura organizativa, si ésta se representa por una sola persona o un grupo de personas, mientras que en la presente investigación se hace la distinción de cada uno de tres distintos modelos que siguen las EFS. Además, nuestra conclusión confronta el estudio de Blume y Voigt (2011), que al analizar distintos modelos de EFS, señalan que la manera en cómo está organizada una EFS no parece tener ningún efecto en ninguna de las tres variables que estudian: i) política fiscal; ii) la eficacia del gobierno y la corrupción y iii) la productividad.

Respecto al enfoque del momento de la revisión, ex ante y ex post o únicamente ex post, el modelo propuesto concluye que aquellos países que llevan a cabo auditorías bajo los dos enfoques de revisión, tienen un impacto negativo en la eficacia de gobierno, contrario a las EFS que llevan a cabo únicamente auditorías ex post. Algunos ejemplos de países que llevan a cabo auditorías bajo los dos enfoques son: Bélgica, Chile, España, Francia, Grecia e Italia. Lo anterior, se contrapone, en parte, con lo concluido en el estudio llevado a cabo por Kontogeorga (2018), respecto a que al menos en Grecia, las auditorías precontractuales (ex – ante), son más eficaces. Cabe aclarar que nuestro estudio no lleva a cabo un estudio específico sobre ese país, sino de todos aquellos que integran la OCDE.

En relación a los tipos de auditorías, la auditoría de desempeño y política fiscal, fueron las que presentaron mejores resultados en cuanto al impacto en la GE de los países de la OCDE, por su parte, la auditoría forense, aunque con menor significancia, también muestra impacto en la GE de dichos países. Las auditorías de tipo judicial, legal, de cumplimiento y sistemas, presentan un impacto negativo en la GE, mientras que la auditoría de legalidad es la única que no muestra ningún tipo de impacto en la GE. Los resultados de la presente investigación coinciden con los resultados Cordery

y Hay (2016, 2021), en el sentido de que las auditorías de desempeño impactan de manera positiva a la GE, mientras que las de cumplimiento de manera negativa, sin embargo, nuestro estudio profundiza aún más y concluye que además de la auditoría de desempeño, las auditorías de política fiscal y forense, también impactan de manera positiva en la GE, mientras que, de manera negativa, además de la de cumplimiento, la auditoría judicial, legal y de sistemas, afectan negativamente a la GE.

Además, nuestro estudio también refuerza lo concluido por Johnsen, et al. (2019), respecto a que las auditorías de desempeño tienen impactos positivos en la administración pública, y atendemos a lo sugerido en el mismo estudio respecto a la conveniencia de ampliar la comparación con países, que no tengan contextos relativamente homogéneos como los nórdicos.

Referente al nivel de gobierno cubierto, los resultados son contradictorios. En el Q1 tiene un impacto negativo en la GE, mientras que para el Q3 el impacto es positivo, por lo que no se puede establecer de forma clara si abarcar más al momento de hacer las auditorías a los distintos niveles del sector público impacta de manera positiva a la GE.

Según la presente investigación, el número de staff que labora en las EFS tiene un impacto de manera negativa, lo cual se contrapone con conclusiones de investigaciones anteriores, particularmente con la de Bostan, et al. (2021), quienes afirman que el número de staff impacta positivamente en la eficacia de gobierno.

5.2. Contribuciones del estudio

La presente investigación contribuye a la generación de conocimiento sobre la eficacia de los gobiernos, por varias razones.

1. Es poca la literatura y estudios sobre el tema, por lo que, el presente estudio aporta evidencia empírica sobre algunos de los elementos de la fiscalización superior que impactan en la GE.
2. Existe un contraste de ideas y conclusiones respecto a otros estudios. La presente investigación permitió aportar a la discusión teórica, ya que confirmó y confrontó algunas teorías de estudios previos.

5.3. Limitaciones al estudio y futuras líneas de investigación

5.3.1. Limitaciones al estudio de investigación

Con relación a las limitaciones del estudio, es importante mencionar que el indicador de eficacia de gobierno publicado por BM, capta la capacidad del gobierno para aplicar políticas sólidas, en las que mide, entre distintos aspectos, la calidad de los servicios públicos, de la administración pública y la formulación y aplicación de políticas públicas, sin embargo, el mencionado indicador está construido metodológicamente con base a percepciones (encuestas), que en algunos casos, pudieran contener opiniones subjetivas con respecto a la eficacia de los gobiernos, que pudieran afectar de alguna manera la calificación del indicador.

Es importante mencionar que, en la presente investigación, únicamente se consideran el tipo de auditorías que lleva a cabo cada EFS y no el alcance y número de auditorías efectuadas por cada entidad fiscalizadora, debido que en la mayoría de los casos no se contaban con dichos datos. De igual manera, respecto al enfoque del momento de la revisión, se toma en cuenta sólo si la EFS lleva o no la auditoría ex – ante y ex – post, y no el número de ocasiones en que cada una de ellas fue aplicada. Por último, el número de staff no especifica la especialidad de las personas que laboran en las EFS.

5.3.2. Futuras líneas de investigación

Respecto a posibles futuros estudios y líneas de investigación, y tomando en consideración que, en distintas naciones la gestión pública de los gobiernos ha sido, es y seguirá siendo motivo de críticas, principalmente, en aspectos como la gestión de los procesos administrativos, la sostenibilidad financiera, la formulación de programas y políticas públicas, el proceso de prestación de servicios, corrupción y transparencia y rendición de cuentas, por mencionar algunos; continuar valorando y estudiando factores que contribuyan a mejorar la eficacia de los gobiernos es y seguirá siendo relevante en distintos ámbitos, por lo que a continuación se presentan algunas posibles futuras líneas de investigación:

1. En un sentido más amplio, y tomando en consideración que la OCDE identifica como principales elementos de la gobernanza en el sector público, además de la eficacia y eficiencia, la rendición de cuentas, transparencia, capacidad de respuesta, visión prospectiva y estado de derecho, se podría llevar a cabo un estudio que permita medir si la fiscalización superior impacta y de qué manera, en alguno de dichos conceptos de gobernanza.
2. Llevar a cabo un estudio acerca de los métodos de seguimiento, recomendaciones y acciones correctivas que ponen en práctica los órganos de fiscalización y determinar si impactan en áreas clave de la eficacia gubernamental, como la gestión financiera, la toma de decisiones o la implementación de políticas públicas.
3. Efectuar un análisis que permita identificar si la capacidad técnica, profesionalización o el grado de especialización del personal que labora en las EFS tiene un impacto en la GE.
4. Tal y como se mencionó en las limitaciones del presente estudio, únicamente se consideraron los tipos de auditoría, por lo que podría profundizarse aún más y determinar si el alcance de auditorías realizadas tiene o no un impacto en la GE.

5. En el ámbito nacional (México), se pudiera llevar a cabo un análisis por entidad federativa, acerca del impacto que tiene la fiscalización superior en indicadores que podrían tener que ver con la eficacia del gobierno, como la transparencia en el uso de los recursos públicos, la eficiencia en la prestación de servicios públicos, la reducción de la corrupción, el desarrollo económico y social, entre otros.

Referencias Bibliográficas

- Aberbach, J. & Christensen, T. (2005). Citizens and consumers: An NPM dilemma. *Public Management Review*, 7(2), 225-245.
- Abrahamson, E. (1996). Management fashion. *Academy of Management Review*, 21(1), pp. 254-285.
- Adams, J. & Lim, J. (2014). Institutional quality mediates the effect of human capital on economic performance. *World Bank Policy Research Working Paper*, (6792).
- Aguilar, L. (2006). Gobernanza y gestión pública. *Sección de obras de administración pública*, México: Fondo de Cultura Económica.
- Alford, J. & Hughes, O. (2008). Public value pragmatism as the next phase of public management. *The American Review of Public Administration*, 38, 130-148.
- Arteaga, A. (2003). La fiscalización superior en México. *Marco Teórico Metodológico*, México: Dirección General de Estudios y Relaciones Internacionales, IFAI.
- Almutairi, Y. (2000). Enforcing budgetary and legal compliance in the government sector: An assessment of preauditing in the state of Kuwait. Atlantic University, Florida.
- Anttiroiko, A-V. & Valkama, P. (2016). Post-NPM-style service integration: partnership-based brokerage in elderly care. *International Journal of Public Sector Management*, 29(7), pp. 675-689.
- Aucoin, P. (1990). Administrative Reform in Public Management: Paradigms, Principles, Paradoxes and Pendulums. *Governance*, 3, 115-137.
- Aucoin, P. (1996). Reforma administrativa en la gestión pública: Paradigmas, principios, paradojas y péndulos. En: Brugué & Subirats (comps.). *Lecturas de gestión pública*. Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid.
- Azuma, N. (2005). The role of the supreme audit institutions in new public management (NPM): the trend of continental countries. *Government Auditing Review*, vol. 12

- Balfour, D. & Grubbs, J. (2000). Character, corrosion and the civil servant: The human consequences of globalization and the new public management, *Administrative Theory & Praxis*, 22(3), 570-584.
- Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD). 2007. Modelo abierto de gestión para resultados en el sector público. Washington, D.C.: BID.
- Banco Mundial (2001). Features and functions of supreme audit institutions, Prem Notes #59.
- Banco Mundial (2020). Enhancing Government Effectiveness and Transparency. The Fight Against Corruption. Global Report 2020.
- Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo. (2007). Modelo abierto de gestión para resultados en el sector público. Washington, D.C.
- Barnard, C. (1938). The functions of the executive. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Barret, P. (2012). Performance auditing-addressing real or perceived expectation gaps in the public sector. *Public Money & Management*, 32(2), 129-136.
- Barzelay, M. (1997a). Central audit institutions and performance auditing: a comparative analyses of organizational strategies in the OECD, *Governance*, vol. 10, pp. 235-260.
- Barzelay, M. (1998b). Atravesando la burocracia. Una nueva perspectiva de la Administración Pública. Fondo de Cultura Económica.
- Barzelay, M. (2003c). La nueva gerencia pública. Un acercamiento a la investigación y al debate de las políticas públicas. México: FCE.
- Behn, R. (1995). The big questions of public management. *Public Administration Review*, vol. 55, issue 4
- Benish, A. & Levi-Faur, D. (2012). New forms of administrative law in the age of third-party Government. *Public Administration*, 90(4), 886-900.

- Bergman, U., Hutchison, M. & Hougaard, J. (2016). Promoting sustainable public finances in the European Union: The role of fiscal rules and government efficiency, *Eur J. Political Econ*, 44, pp. 1-19.
- Blume, L. & Voigt, S. (2011). Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assesment. *Eur. J. Political Econ.*, 27, 215-229.
- Bonollo, E. (2019). Measuring supreme audit institutions ´outcomes: Current literatara and future insights. *Public Money Manag*, 39, 468-477.
- Bostan, I., Tudose, M., Clipa, R., Corina, I. & Clipa, F. (2021). Supreme Audit Institutions and Sustainability of Public Finance. Links and Evidence along the Economic Cycles, *Sustainability*, 13, 9757.
- Boswell, N. & Richardson, P. (2003). Anti-corruption: Unshackling economic development: Commentary. *Economic Perspectives*, 8(2), 16-18.
- Bovaird, T. (2005). Public governance: balancing stakeholder power in a network society, *International Review of Administrative Sciences*, 71(2): pp. 217-228.
- Boyne, G., Meier, K. O´Toole, L. & Walker, R. (2006). *Public Service Performance: Perspectives on Measurement and Management*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Brétéché, B. & Swarbrick A. (2017). *Developing Effective Working Relationships Between Supreme Audit Institutions and Parliaments*, SIGMA papers, no. 54, OECD publishing, Paris.
- Brewer, G. & Selden, S. (2000). Why Elephants Gallop: Assessing and Predicting Organizational Performance in Federal Agencies. *Journal of Public Administration Research Theory*, 10 (4).
- Brewer, G. (2004). Does Administrative Reform Improve Bureaucratic Performance? A Cross-Country Empirical Analysis. *Public Finance and Management*, 4(3), 399-428.
- Brewer, G.; Choi, Y. & Walker, R. (2007). *Toward a Perfoming Public Sector. A Cross-Country Study of Democracy´s Impact on Government Performance*.
- Brewer, G.; Choi, Y. & Walker, R. (2007). Accountability, Corruption and Government Effectiveness in Asia: An Exploration of World Bank Governance Indicators, *International Public Management Review*, vol. 8, issue 2.

- Bringselius, L. (2018). Efficiency, economy and effectiveness-but what about ethics? Supreme audit institutions at a critical juncture. *Public Money & Management*, 38, 105-110.
- Bruce, V. & Warren, M. (2018). Progressive public administration and new public management in public sector accountancy. *Meditari Accountacy Research*, vol. 26, no. 1, pp. 44-69
- Brunetti, A. & Weder, B. (1999). More Open Economies Have Better Governments, *Economic Series*, 9905.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. & Manes-Rossi, F. (2018). IPSAS, EPSAS and other challenges in European public sector accounting and auditing, in Ongaro, E. & Van Thiel S. (eds). *The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe*, Palgrave, London, pp. 165-186.
- Bryson, J., Crosby, B. & Bloomberg, L. (2014). Public value governance: moving beyond traditional public administration and the new public management. *Public Administration Review*.
- Caldeira, V. (2012). Audit is vital to transparent and accountable public finances, *ICAEE, Sustainable Public Finances: Global Views*, London, UK.
- Cameron, K. & Whetten, D. (1981). Perceptions of Organizational Effectiveness Over Organizational Life Cycles. *Administrative Science Quarterly*, 26: 525-544.
- Campbell, J. (1977). On the nature of organizational effectiveness. En García, I., Cuadrado, B. & Frias, J. (Eds.) *Determinants of Government Effectiveness, International Journal of Public Administration*, 36, pp. 567-577.
- Cejudo, G. (2011). Nueva gestión pública. *Centro de Investigación y Docencias Económicas (CIDE)*. México.
- Cejudo, G. & Zabaleta, D. (2009). La calidad del gobierno: una definición basada en atributos del ejercicio del poder. *Centro de Investigación y Docencias Económicas (CIDE)*. México.
- Christensen, T., Laegreid, P. & Roness, P. (2002). Increasing parliamentary control of the executive? New instruments and emerging effects. *The Journal of Legislative Studies*, 8(1), 37-62.

- Christensen, T. & Laegreid, P. (2007). The whole of government approach to public sector reform. *Public Administration Review*, november/december: 1059-1066.
- Christensen, T., Lie, A. & Laegreid, P. (2007). Still Fragmented Government or Reassertion of the Centre?, in T. Christensen and P. Laegreid (eds) *Trascending New Public Management: The Transformation of Public Sector Reforms*, Aldershot: Ashgate.
- Clark, J. (2009). Beyond citizens and consumers? Publics and public service reform, *The NISPAcee Journal of Public Administration and Policy*, 2(2), pp. 33-44.
- Colak, C.D. (2019). Why the New Public Management is Obsolote: An analysis in the context of the post-new public management trends. *Croatian and comparative public administration*. 19(4), pp. 517-536.
- Comisión Europea (CE). (2017). Calidad de la Administración Pública, European Commission.
- Cordery, C. & Hay, D. (2016). Supreme Audit Institutions and public value: demonstrating relevance, *Financial Acc & Man*, 35, pp. 128-142.
- Cordery, C. & Hay, D. (2021). *Public Sector Audit*, 1st. ed., Routledge Taylor and Francis Group: London, UK.
- De la Croix D. & Delavallade, C. (2006). Growth, public investment and corruption with failing institutions. Working paper 2007-61. Verona, Italia: Society for the Study of Economic Inequality.
- Department for International Development (DFID). (2005). Working with Supreme Audit Institutions. Policy Division Info series. Ref no: PD info 079.
- Dent, M. & Barry, J. (2004). Public Management and the professions in the UK. Reconfiguring control?, in: Dent, M., Chandler, J. & Barry, J. (eds.), *Questioning the New Public Management*, Aldershot: Ashgate, 7-24.
- Dobrowolski, Z. & Sulkowski, L. (2020). Implementing a Sustainable Model for Anti-Money Laundering in the United Nations Development Goals, *Sustainability*, 12, 244.
- Drucker, P. (1963). Managing for Business Effectiveness. *Harvard Business Review*, pp. 53-60.

- Dunleavy, P., Margetts, H., Bastow, S. & Tinkler, J. (2005). New public management is dead – long live digital-era governance, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16(3), pp. 467-494.
- Dye, K. & Staphenurts, R. (1998). *Pilars of integrity: the importance of supreme audit institutions in curbing corruption*. Washington, DC: Economic Development Institute of the World Bank.
- Elster, J. (1999). Accountability in Athenian Politics en A. Przeworski, S. Stokes y B. Manin, eds. *Democracy, Accountability and Representation*, Cambridge University Press, 253-278.
- Everett, J. (2003). The politics of comprehensive auditing in fields of high outcome and cause uncertainty. *Critical Perspectives on Accounting*, 14, 77-104.
- Ewalt, S. (2001). Theories of governance and new public management: links to understanding welfare policy implementation.
- Ferlie, E., Hartley, J. & Martin, S. (2003). Changing public service organizations: Current perspectives and future prospects. *British Journal of Management*, 14: S1-S14.
- Ferry, L., Radcliffe, V. & Steccolini, I. (2022). The future of public audit, *Financial Accountability and Management*, 38(3), pp. 325-336.
- Figueroa, A. (2007). *La Auditoría Superior de México en el horizonte internacional de la fiscalización superior*, primera edición. ISBN-978-968-5500-12-8.
- Fountain, J. (2001). *Building the Virtual State: Information Technology and Institutional Change*, Washington, DC: The Brookings Institution.
- Franciskovic, J. (2013). Retos de la gestión pública: presupuestos por resultados y rendición de cuentas. *Journal of Economics Finance and Administrative Science*, 18 (October), pp. 28-32.
- Galindo, A., Rodríguez, M. & Cortez, K. (2017). Efecto del desempeño ambiental en el rendimiento de mercado de países latinoamericanos emergentes, *Vinculategica*,
- García, E. (2013). Control gubernamental del gasto público en el Estado constitucional: reflexiones a propósito de la aprobación de las facultades sancionatorias de la

- Contraloría General en materia de responsabilidad administrativa funcional. *Derecho PUCP* (71), 443-475.
- García, I., Cuadrado, B. & Frias, J. (2013). Determinants of Government Effectiveness, *International Journal of Public Administration*, 36, pp. 567-577.
- Garrett, J. (1986). Developing state audit in Britain. *Public Administration*, 64, 421-433.
- Gherai, D. & Tara, I. (2016). The Supreme Audit Institution Can Control the Corruption or Not. *Annals of Faculty of Economics*, vol. 1, issue 2, 465-476.
- Glynn, J. (1985). Value for money auditing – An international review and comparison. *Financial Accountability and Management*, 1, 113-128.
- Glynn, J., Gray, A. & Jenkins B. (1992). Auditing the Three Es: The Challenge of Effectiveness, *Public Policy and Administration*, 7(3).
- Gorrissen, E. (2020). The role of the INTOSAI Development Initiative (IDI) in strengthening the capacity and performance of supreme audit institutions in developing countries. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, vol. 32, no. 4, pp. 729-733.
- Guajardo, G. (2013). La autonomía y las facultades de sanción de las entidades de fiscalización superior en México en la efectividad del combate a la corrupción (Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid).
- Gray, A., Jenkins, B. & Segsworth, R. (1993). Budgeting, Auditing and Evaluation: Functions and Integration in Seven Governments, New Brunswick: Transaction.
- Gray, A. & Jenkins, B. (1995). From public administration to public management: reassessing a revolution? *Public Administration*, vol. 73, no. 1, pp. 75-99.
- Gregory, B. (2002). Governmental Corruption in New Zealand: A view through Nelson's Telescope. *Asian Journal of Political Science*, 10/1: 17-38.
- Grönlund, A., Svärdsten, F. & Öhman, P. (2011). Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden. *International Journal of Public Sector Management*, 24, 107-121.
- Gupta, S., Davoodi, H. & Alonso-Terme, R. (1998). Does Corruption Affect Income Inequality and Poverty? Working Paper 98/79. Washington, DC: International Monetary Fund.

- Gupta, S., Verhoeven, M., & Tiongson, T. (1999). Does higher government spending buy better results in education and health care? Working Paper 99/21. Washington DC: International Monetary Fund.
- Gustavson, M. (2014). Auditing Good Government in Africa: Public Sector Reform, Professional Norms and the Development Discourse, Palgrave Macmillan: Basingstoke: UK.
- Guthrie, J. (1992). Critical issues in public sector auditing. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 7, no. 4, pp. 27-32.
- Gutiérrez, J. & Jiménez, A. (2019). Impacto de la fiscalización superior en el combate a la corrupción en México. *VinculaTégica – EFAN*, vol. 5, ISSN: 2448-5101, México.
- GWIIAS (1996). Governance Working Group of the International Institute of Administrative Sciences.
- Hay, D. & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history, *Journal of Accounting Literature*, 40, 1-15.
- Hernández, R., Fernández, C. & Baptista, M. (2010). Metodología de la investigación. México, D.F., Editorial McGraw-Hill.
- Hildreth, C. (1950). Combining cross section data and time series, Yale, University of Chicago-Cowles Commission for Research in Economics, *Cowles Commission Discussion Paper Statistics 347*
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons?, *Public Administration*, vol. 69, 3-19 .
- Hood, C. (1995a). The New Public Management in the 1980s: Variations on a theme. *London School of Economics and Political Science*, vol. 20, no. 2/3, Great Britain.
- Hood, C. (1996b). Racionalismo económico en la gestión pública: ¿De la administración pública progresiva a la nueva gestión pública? Brugué & Subirats (comps.). *Lecturas de gestión pública*. Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid.
- Hood, C., James, O., Jones, G., Scott C., & Travers, T. (1998). Regulation inside government: where new public management meets the audit explosion. *Public Money and Management*, Vol. 18, no. 2, pp. 61-68.

- Hood, C. (2001c). Public Management, New. International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences. Oxford: Pergamon.
- Huther, J. & Shah, A. (1998). Applying a Simple Measure of Good Governance to the Debate on Fiscal Decentralization.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (1977a). INTOSAI-P1. La Declaración de Lima.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (1988b). ISSAI 1. La Declaración de Lima, Viena, Austria.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (1997c). Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's auditing standards and practical experience.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2017d). 40 years of Lima Declaration of INTOSAI.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2019e). Estatutos de la INTOSAI.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2019f). ISSAI 100, Principios Fundamentales de auditoría del sector público.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2020g). Gobal SAI – stocktaking report 2020. INTOSAI Development Initiative.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2022h). Estatutos de la INTOSAI, Viena, Austria.
- Irawan, A. & McIntyre-Mills, J. (2016). Application of critical systems thinking to performance auditing practice at the Indonesian Supreme Audit Institution: Issues and challenges. *Systems Research and Behavioral Science*, 33(1), 24-44.
- Isaksson, A. & Bigsten, A. (2012). Institution building with limited resources: Establishing a supreme audit institution in Rwanda, *World Development*, vol. 40, issue 9, pp. 1870-1881.
- Islam, R. & Montenegro, C. (2002). What Determines the Quality of Institutions?, Working Paper: The World Bank.

- Jackson, P. & Palmer, B. (1992). *Developing Performance Monitoring in Public Sector Organisations: A Management Guide*, Leicester: Leicester University, Management Centre.
- Johnsen, A., Meklin, P., Oulasvirta, L.O. & Vakkuri, J. (2001). Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway. *European Accounting Review*, 10, 583-599.
- Johnsen, A., Reichborn-Kjennerud, K., Carrington, T., Klarskov, K., Taro, K. & Vakkuri, J. (2019). Supreme audit institutions in a high-impact context: A comparative analysis of performance audit in four Nordic countries. *Financial Acc & Man.*, 35: 158-181.
- Joumard, I., Mathis, P., Nam, Y. & Price, R. (2004). *Enhancing the Effectiveness of Public Spending: Experience in OECD Countries*, OECD Economics Department Working Papers, no. 380, OECD Publishing, Paris.
- Jun, J. (2009). The Limits of Post-New Public Management and Beyond, *Public Administration Review*, pp. 161-165.
- Kaufmann, D., Kraay, A. & Zoido-Lobaton, P. (1999). *Governance matters*. Washington, DC: World Bank, Development Economics Research Group.
- Kaufmann, D., Kraay, A. & Mastruzzi, M. (2004). *Governance matters III: Governance indicators for 1996, 1998, 2000, & 2002*. World Bank Economic Review, 18, 253-287.
- Kaufmann, D., Kraay, A. & Mastruzzi, M. (2007). *Governance matters VI: Aggregate and Individual Governance Indicators 1996-2006*. World Bank Policy Research Working Paper, no. 4280. Washington, D.C.
- Kayrak, M. (2008). Envolving challenges for supreme audit institutions in struggling with corruption, *Journal of financial crime*.
- Kinder, T. (2012). Learning, innovating and performance in post-New Public Management of locally delivered public services. *Public Management Review*, 14(3): 403-428.
- Koenker, R. & Bassett, G. (1978). Regression Quantiles, *Econometrica*, vol. 46, no.1, pp. 33-50.

- Kontogeorga, G. (2018). Juggling between ex – ante and ex – post audit in Greece: A difficult transition to a new era, *Int J Audit*, 2019; 23, pp. 86-94.
- Kooiman, J. (1993). Social-political Governance, in J. Kooiman (ed.) *Modern Governance*, London:Sage.
- Kooiman, J. (2003). *Governing as Governance*, London: Sage.
- La Porta, R., López, F., Shieifer, A. & Vishnny, R. (1999). The Quality of Government, *The Journal of Law, Economics and Organization*, 15(1), pp. 222-279.
- Lane, J. (2000). *The public sector: Concepts, models and approaches*. 3er Edition. London, UK: SAGE Publications LTD.
- Lapsley, I. & Pong, C. (2000). Modernization versus problematization: Value-for-money audit in public services. *European Accounting Review*, 9(4), 541-567.
- Lee, S. & Wihtford, A. (2009). Government effectiveness in comparative perspective. *Journal of Comparative Policy Analysis*, 11(2), 249-281.
- Leeuw, F. (1996). Performance Auditing, New Public Managment and Performance Improvement: Question and Answers, Accounting. *Auditing & Accountability Journal*, vol. 9, núm. 2, pp. 92-102.
- Lind, D., Marchal, W. & Wathen, S. (2012). *Estadística aplicada a los negocios y la economía*. Editorial: McGraw Hill.
- Ling, T. (2007). New Wine in Old Bottles? When audit, accountability and evaluation meet. In: Bemelmans-Videc, M.L., Lonsdale, J. and Perrin, B. (eds). *Making Accountability Work: dilemas for evaluation and for audit*, Transaction Publishers, New Jersey, 127-141.
- Lodge, M. & Gill, D. (2011). Toward a new era of administrative reform? The myth of post NPM in New Zealand. *Governance* 24(1): 141-166.
- López, A. (2003). *La Nueva Gestión Pública: algunas precisiones para su abordaje conceptual*. INAP, DEI, Serie I, Doc. 68, Argentina.
- López, H. & Mora, H. (2007). Cálculo de los estimadores de regresión cuantílica lineal por medio del método ACCPM, *Revista Colombiana de Estadística*, vol. 30, no. 1, pp. 53-68.

- Lorenz, C. (2012). If you're so smart, why are you under surveillance? Universities, neoliberalism and new public management. *Critical Inquiry*, 38(3), pp. 599-629.
- Manjarrez, J. (2002). La Construcción Democrática de la Rendición de Cuentas y la Fiscalización en la Administración Pública de México: 1997-2001, México: INAP-IAP.
- Marschak, J. & Andrews, W. (1944). Random simultaneous equations and the theory of production, *Econometrica*, 12(3-4), 143-205
- Martz, W. (2008). Evaluating Organizational Effectiveness. Dissertations 793.
- Mauro, P. (1998). Corruption and composition of government expenditure. *Journal of Public Economics*, 69, 263-279.
- McKinney, J. & Moore, C. (2008). International bribery: Does a written code of ethics make a difference in perceptions of business professionals? *Journal of Business Ethics*, 79, 103-111
- Miller, H. (1994). Post-progressive public administration: lessons from policy networks. *Public Administration Review*, vol. 72, pp. 378-386.
- Moenir, H. (2006). Management of Public Services in Indonesia. Jakarta: PT. Bumi Askara.
- Monfardini, P. & Von Maravic, P. (2019). Too big to be audited? The new world of auditing in international organisations. *Financial Accountability and Management*, Vol. 35, no. 2, pp. 143-157.
- Moon, M. & Norris, D. (2005). Does managerial orientation matter? The adoption of reinventing government and e government at the municipal level. *Information System Journal*, 15, 43-60.
- Moore, M. (1995). Gestión estratégica y creación de valor en el sector público. Barcelona, España: Ediciones Paidós Ibérica.
- Nagy, S. (2012). The role of Supreme Audit Institutions in fight against the consequences of financial and economic crisis: A theoretical approach. *In Crisis Aftermath: Economic Policy Changes in the EU and Its Member States*, Conference Proceedings, pp. 270-282, University of Szeged.
- Nord, W. (1983). A Political-Economic Perspective on Organizational Effectiveness. In

- Cameron, K. and Whetten, D. (ed.) *Organizational Effectiveness: A Comparison of Multiple Models*. Academic Press: New York.
- O'Connor, J. (1973). *The fiscal crisis of the state*. Nueva York, Estados Unidos.
- OECD (1995a). *Governance in Transition. Public Management reforms in OECD Countries*, Paris, OECD.
- OECD (1997b). *The OECD report and regulatory reform, vol. II*, París.
- OECD (2001c). *Best Practices For Budget Transparency. Organization for Economic Cooperation and Development*, p.p. 1-9.
- OECD (2001d). *Best Practices For Budget Transparency. Organization for Economic Cooperation and Development*, p.p. 1-9.
- OECD (2005e). *Modernising Governance: The Way Forward*. Paris.
- OECD (2009f). *Government at a Glance 2009*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264075061-en>
- OECD (2011g). *Good practices in supporting supreme audit institutions*.
- OECD (2011h). *Hacia una gestión pública más efectiva y dinámica en México*, OECD Publishing.
- OECD (2015i). *Government at a Glance 2015*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/gov_glance-2015-en
- OECD (2016j). *Supreme Audit Institutions and Good Governance*, OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2017k). *Government at a Glance 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/gov_glance-2017-en
- OECD (2017l). *Entidades Fiscalizadores Superiores y el buen gobierno. Organization for Economic Cooperation and Development*.
- OECD (2021m). *Government at a Glance 2021*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/1c258f55-en>.
- OECD-PUMA (1993). *Performance Management in Government: Performance Measurement and Results-Oriented Management, Public Management Occasional Papers*, No. 3, Paris: OECD.
- Offe, C. (1991). *Contradicciones del Estado de bienestar*. México.

- OLACEFS (2014a). Las entidades fiscalizadoras superiores y la rendición de cuentas: Generando un terreno común para el fortalecimiento del control externo en América Latina.
- OLACEFS (2021b). Manual de buenas prácticas de lucha contra la corrupción. Grupo de Trabajo Especializado en la Lucha contra la Corrupción Transnacional (2021).
- Organización de las Naciones Unidas. (ONU). (2014). Asamblea General. Resolución aprobada por la Asamblea General el 19 de diciembre de 2014. 69/228.
- Ortiz, J. (2016). El impacto de la fiscalización superior en la eficacia del gobierno. Cámara de Diputados. D3 ediciones, México.
- Osborne, D. & Gaebler, T. (1992). La Reinención del gobierno. New York: Addison – Wesley.
- Osborne, S. (2006). The new public governance? *Public Management Review*, 8(3), pp. 377-387.
- Osborne S. (2010). The new Public governance? Emerging perspectives on the theory and practice of public governance, London: Routledge
- Osborne, S., Radnor, Z. & Nasi, G. (2013). A new theory for public service management? Toward a public service-dominant approach. *The American Review of Public Administration*, 43(2), 135-158.
- Pallot, J. (2003). A wider accountability? The audit office and New Zealand's bureaucratic Rdevelopment. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, nos 1/2, pp. 133-155.
- PEFA (2019). Framework for Assessing Public Financial Management. 2nd ed. Washington, DC.
- Peres, I., Gherai, D. & Balaciu, D. (2014). Research on the Contribution of Supreme Audit Institutions to Government Efficiency and to Corruption Perception. *Audit Financial*
- Peters, B. (1996). The Future of Governing: Four Emerging Models, Lawrence, University Press of Kansas.

- Peters, B. & Pierre, J. (2003). Introduction: The role of Public Administration in Governing, in *Handbook of public administration*, (ed), B. Guy Peters and Jon Pierre, 1-9, London: Sage.
- Pollitt, C. (1993). *Managerialism and the Public Services: The Anglo-American Experience*, 2nd Ed., Oxford.
- Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H. & Waerness, M. (1999). Performance or compliance? *Performance audit and public management in five countries*. Oxford: Oxford University Press.
- Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2004). *Public management reform: A comparative analysis*. London: Oxford University Press.
- Pollitt, C., Van Thiel, S. & Homburg, V. (2007). *New Public Management in Europe: Adaptation and Alternatives*, Basingstoke, UK: Palgrave Macmillan UK.
- Powell, W. & Bromley, P. (2015). New institutionalism in the analysis of complex organizations. In: Wright J. (ed). *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*. Amsterdam: Elsevier, pp. 764-769.
- Power, M. (1994). *The Audit Explosion*, Demos, London.
- Power, M. (1997). *The audit society: rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Power, M. (1999). *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford University Press, Oxford.
- Prorok, T. (2020). *Costs and effectiveness of public administration in Europe*. KDZ Centre for Public Administration Research, Austria.
- Put, V. & Bouckaert, G. (2011). *Managing performance and auditing performance*. In T. Christensen & P. Laegreid (Eds.) *The Ashgate research companion to new public management*, pp. 223-236.
- Radcliffe, V.S. (1998). Efficiency audit: an assembly of rationalities and programmes. *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 23, no. 4, pp. 377-410.
- Rainey, H. & Steinbauer, P. (1999). Galloping elephants: Developing elements of a theory of effective government organizations, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 9(1), 1-32.

- Rainey, H. (2003). *Understanding and managing public organizations*. 3rd ed. San Francisco: Jossey-Bass.
- Rajkumar, A.S. & Swaroop, V. (2008). Public spending and outcomes: Does governance matter? *Journal of Development Economics*, 86, pp. 96-111.
- Rauch, J. & Evans, P. (2000). Bureaucratic Structure and Bureaucratic Performance in Less Developed Countries, *Journal of Public Economics*, 75(1), pp. 49-71.
- Reed, Q. (2013). Maximising the efficiency and impact of Supreme Audit Institutions through engagement with other stakeholders, *U4 Anti-Corruption Resource Centre*. Noruega.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2013). Political accountability and performance audit: The case of the Auditor General in Norway. *Public Administration*, 91(3), 680-695.
- Reiter, R. & Klenk, T. (2019). The manifold meanings of post-New Public Management – a systematic literature review, *International Review of Administrative Sciences*, vol. 85 (1) 11-27.
- Rivas, L. & Ocampo, B. (2010). Estructuras de organización y competencias de los órganos de fiscalización en países desarrollados y su comparación con el caso de México. *Universidad & Empresa*, 8(11), 33-61
- Rodríguez, A. & Di Cataldo, M. (2014). Quality of government and innovative performance in the regions of Europe, *Journal of Economic Geography*, 15(2015), pp. 673-706.
- Rodríguez, L., Gallego, I. & García I. (2010). Explanatory factors of the relationship between gender diversity and corporate performance, *European Journal of Law and Economics*, 33(3), 603-620.
- Romzek, B. (2000). Dynamics of public sector accountability in an age of reform, *International Review of Administrative Sciences*, vol. 66, no. 1, pp. 21-44.
- Roy, I., Rivas, R., Pérez, M. & Palacios L. (2020). Correlación: no toda correlación implica causalidad. *Revista alergia México*, vol. 66, no. 3. México.
- Santana, L. & Negrón, M. (1996). *Reinventing Government: Nueva retórica, viejos problemas*.

- Santiso, C. (2006). Improving fiscal governance and curbing corruption: How relevant are autonomous audit agencies? *International Public Management Review*, 7(2), pp. 97-108.
- Santiso, C. (2007). Eyes wide shut? The politics of autonomous audit agencies in emerging economies. *CIPPEC*, Argentina.
- Schelker, M. & Eichenberger, R. (2010). Auditors and fiscal policy: Empirical evidence on a little big institution. *Journal of Comparative Economics*, 38(4), 357-380.
- Schelker, M. (2012). The influence of auditor term length and term limits on US state general obligation bond ratings. *Public Choice*, Vol. 150 nos 1/2, pp. 27-49.
- Schmitter, P. (1999). The Limits of Horizontal Accountability, en A. Schedler et al., *The Self-Restraining State*, op.cit., 59-62.
- Schwarz, R. & Mayne, J. (2005). *Quality Matters: Seeking Confidence in Evaluation, Auditing and performance reporting*, Transaction Publishers, Brunswick.
- Serna, J. (2010). El concepto de gobernanza. *Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, México.
- Stapenhurst, R. & Titsworth J. (2001). Features and functions of supreme audit institutions. *The World Bank PREMnotes public sector*, 59.
- Steers, R. (1975). Problems in the Measurement of Organizational Effectiveness. *Administrative Science Quarterly*, 20: 546-558.
- Stuiveling, S. & Turksema, R. (2005). R.W. Public expenditure control in the Netherlands. In *Public Expenditure Control in Europe. Coordinating Audit Functions in the European Union*; Crespo, M.G., Ed.; Edward Elgar Publishing Limited: Cheltenham, UK, 2005; pp. 55–78.
- Tara, I., Gherai, D., Droj, L. & Matica, D. (2016). The Social Role of the Supreme Audit Institutions to Reduce Corruption in the European Union – Empirical Study, *Revista de cercetare si interventie sociala*.
- Tribunal de Cuentas Europeo (TCE). (2019). *Public Audit in the European Union. The Handbook on Supreme Audit Institutions in the EU and its Member States*.
- Transparency International, (2019). *Corruption Perceptions Index 2019*, Berlin, Alemania.

- United Nations General Assembly (2014). Promoting and fostering the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions, Resolution A/RES/69/228.
- Vicéns, J. & Sánchez B. (2012). Regresión cuantílica: Estimación y contrastes, Instituto L.R. Klein – Centro Gauss, Universidad Autónoma de Madrid, D.T., no. 21.
- Villanueva, D. (2014). Rendición de cuentas y gobiernos locales: retos y perspectivas. En Fiscalización, Transparencia y Rendición de Cuentas. *Unidad de Evaluación y Control de la ASF*. México.
- Walker, R. & Boyne, G. (2006). Public Management Reform and Organizational Performance: An Empirical Assessment of the U.K. Labour Government's Public Service Improvement Strategy. *Journal of Policy Analysis and Management*, 25 (2): pp. 371-393.
- Wang, V. & Rakner, L. (2005). The accountability function of supreme audit institutions in Malawi, Uganda and Tanzania, *Chr Michelsen Institute*, Norway.
- Wilkins, P., Philimore, J. & Gilchrist, D. (2017). Collaboration by the public sector: findings by watchdogs in Australia and New Zealand. *Public Money and Management*, Vol. 37, pp. 217-224.
- White, F. & Hollingsworth, K. (1999). Audit, accountability and government. Oxford: Clarendon Press.
- Xu, Y., Zhao, J., Fang, Q., Wang, H., Wang, D., Zeng, B. & Wang, Y. (2022). The Theory and Method of Organizational Effectiveness Evaluation, *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, volumen 664.
- Zafra, J., Rodríguez, P. & Alcaide, L. (2012). Contrasting New Public Management (NPM) versus post-NPM through financial performance: a cross sectional analysis of Spanish local governments. *Administration & Society*, 45(6), pp. 710-747.