



INDEPENDENCIA DE LA EFS

Documento ocasional N° 1

RESEÑA BIBLIOGRÁFICA
SOBRE LA INDEPENDENCIA
DE LA ENTIDADES

Propósito de la reseña bibliográfica sobre la independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

Universalmente, se considera a la independencia como un concepto fundamental para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). Sin embargo, esa independencia institucional no implica que la entidad se encuentre aislada. Una EFS precisa de aliados y socios, tanto en su curso hacia la independencia como en el desempeño de sus funciones. Es importante tener un panorama general del modo en que se concibe la independencia de las EFS y la forma en que ellas integran el ecosistema de las instituciones de rendición de cuentas.

El propósito de esta reseña bibliográfica es ampliar los conocimientos y la consciencia acerca de la independencia de estas entidades. En ella se sintetizan los principales conceptos sobre la independencia de las EFS contenidos en las publicaciones académicas, así como también en los documentos de trabajo de las organizaciones internacionales, donantes bilaterales y organizaciones de la sociedad civil. Lo que se procura es reflejar el modo en que la independencia de estas entidades se percibe tanto en la bibliografía académica como profesional.

Los beneficios esperados de esta reseña comprenden tres aspectos. En primer lugar, el logro de una mayor comprensión acerca del modo en que las diferentes partes interesadas consideran que la independencia de una EFS puede contribuir al aprendizaje, lo que a su vez puede derivar en una propugnación más eficaz de esta cuestión. En segundo lugar, la detección de deficiencias en materia de datos, información y comprensión puede orientar la instrumentación de proyectos a futuro. En tercer lugar, este documento tiene como fin constituir un aporte a la labor de diversos actores, quienes pueden promover la realización de investigaciones y publicaciones adicionales sobre la materia.

La reseña bibliográfica fue elaborada por Beka Feathers, una consultora independiente dedicada al área de consultoría en desarrollo político. Dado que la reseña constituye una síntesis de conceptos sobre la independencia de las EFS enunciados en la bibliografía académica y profesional, ella no refleja los puntos de vista de la INTOSAI o la IDI sobre el funcionamiento de las EFS, su alcance, y los desafíos que estas entidades y su independencia afrontan.

Reseña bibliográfica sobre la independencia de la Entidades Fiscalizadoras Superiores

Introducción

La independencia es una de las necesidades más primordiales de una Entidad Fiscalizadora Superior (EFS).¹ Una EFS que funcione correctamente deberá gozar tanto de independencia legal como fáctica, lo cual promueve la rendición de cuentas, la transparencia y otros elementos esenciales de la buena gobernanza.² En los principios y fundamentos de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), así como también en los documentos del Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial (BM), la OCDE y los bancos de desarrollo regionales, se reconoce la importancia de la independencia para las operaciones de las EFS.³ La importancia de la independencia de las EFS también ha sido ratificada por la Asamblea General de las Naciones Unidas (AG ONU).⁴

El principio de la independencia de las EFS se articuló por primera vez en la *Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización* (la “Declaración de Lima”). Allí se manifestaba que “las Entidades Fiscalizadoras Superiores solo pueden desempeñar sus tareas de forma objetiva y eficaz si guardan independencia de la entidad auditada y se encuentran protegidas de influencias externas”.⁵ La Declaración de México Sobre la Independencia de las EFS (la “Declaración de México”) siguió a la Declaración de Lima, y constituye una referencia global sobre los principios que apuntalan la independencia de las EFS.⁶

El propósito de este documento es (1) sintetizar conceptos sobre la independencia de las EFS plasmados tanto en la bibliografía académica como profesional¹ publicada durante el período 2013-2020; y (2) explorar ambos tipos de bibliografía para comprender mejor el modo en que se conceptualizan los ocho principios de la Declaración de México y en qué medida se han incorporado al diálogo internacional en torno al apoyo a las EFS y su desarrollo.

Esta reseña comenzará con un relevamiento acerca del modo en que la bibliografía académica y profesional definen y aplican conceptos asociados a la independencia de la EFS, incluidos sus desafíos. En la siguiente sección se indaga acerca del modo en que el concepto de la independencia de las EFS ha evolucionado a medida que las propias EFS han asumido nuevos roles. Por último, se incluye una sección dedicada a comentarios finales.

¹ A lo largo de este informe, la expresión “bibliografía profesional” se utilizará para hacer referencia a los recursos y documentos elaborados por organismos internacionales, organizaciones de donantes y grupos de la sociedad civil. La bibliografía profesional se distingue de la académica, que se refiere a la investigación y el conjunto de documentos elaborados por académicos para comprender mejor el modo en que las conceptualizaciones de la independencia de las EFS convergen y divergen entre las comunidades que la estudian desde una perspectiva teórica y aquellas que trabajan directa o indirectamente con las EFS.

I. Relevancia y significado de la independencia de las EFS y desafíos afrontados por ella

Relevancia de la independencia

En la bibliografía se señalan muchas formas en las que una EFS que funcione adecuadamente contribuye a la buena gobernanza, siempre y cuando la entidad disponga de independencia como piedra angular.⁷ Estos beneficios incluyen una mayor confianza pública en el gobierno, una reducción de la corrupción, mayor eficacia y eficiencia en la utilización de los recursos públicos, una mayor rendición de cuentas ante la errónea utilización o el abuso de los recursos públicos y, en última instancia, un sistema político más estable.⁸ Los académicos y profesionales esperan que estos beneficios se manifiesten en diferentes grados, según el modelo de EFS adoptado por un país, el tipo de auditorías realizadas, y el contexto político en que la entidad se desenvuelve. Sin embargo, en la bibliografía se afirma que las EFS no pueden ofrecer ninguno de estos beneficios a menos que controlen aquello que han de fiscalizar, cómo hacerlo y el momento de hacerlo –lo que constituye la esencia de la independencia; la cual no constituye un fin en sí mismo, sino un medio para lograr estos otros beneficios.⁹

Antes de continuar, es importante remarcar que los beneficios potenciales de la independencia de las EFS señalados por muchos académicos y profesionales se basan en la aplicación de sus propios marcos conceptuales o teóricos. La bibliografía contiene algunos ejemplos de análisis experimental o cuantitativo. Esto se verifica especialmente en las EFS que no pertenecen a países de la OCDE.

Se espera que las EFS mejoren la confianza pública en los gobiernos mediante un incremento de la transparencia respecto al modo en que ellos utilizan los recursos públicos y el destino que les dan,¹⁰ la provisión a los ciudadanos de la información que ellos precisan para tomar decisiones electorales informadas¹¹ y, en algunos casos, la formulación de propuestas de reforma para mejorar la gestión de las finanzas públicas.¹² Esto, a su vez, contribuye a un uso más eficaz y eficiente de los recursos públicos mediante la racionalización de los presupuestos, la reducción de la deuda, y la optimización de las prácticas de compras y contrataciones.¹³ También se espera que las EFS reduzcan la corrupción, o que al menos tengan un impacto favorable en las percepciones acerca de ella mediante la exposición de determinados abusos, la identificación de vacíos en la gestión de las finanzas públicas y la formulación de recomendaciones sobre el modo de solucionarlos.¹⁴ En algunos casos, las EFS también pueden iniciar procedimientos sancionatorios contra aquellos que cometen actos de corrupción pública.¹⁵ También se espera que, mediante las auditorías, las propuestas de reformas y la lucha contra la corrupción, las EFS fortalezcan las normas de rendición de cuentas, un elemento clave en las sociedades democráticas.¹⁶

Definición y conceptualización de la independencia de las EFS

Se considera a la independencia de las EFS como un concepto fundamental de estas entidades; para lo cual tanto académicos como profesionales recurren con asiduidad a las Declaraciones de

Lima y México. Aunque todos concuerdan en cuanto al significado amplio del concepto de independencia, los autores académicos y profesionales a menudo aplican la definición de maneras diferentes. Lo que es especialmente destacable en este aspecto es que la bibliografía académica define a la independencia en relación con los resultados que la EFS puede generar, mientras que los autores profesionales la definen en relación con los desafíos internos y externos que una EFS probablemente afronte.

La independencia de las EFS en la bibliografía académica

Un punto de partida útil para las conceptualizaciones académicas de la independencia de las EFS es la definición utilizada por Pierre y Licht: la capacidad de una EFS de traducir sus propias preferencias en acciones revestidas de autoridad sin restricciones externas.¹⁷ Pierre y Licht coinciden con otros autores académicos en la aplicación de condiciones más concretas, extraídas de documentos orientativos internacionales, a su concepto de independencia.¹⁸ No se ha alcanzado en la bibliografía académica un consenso acerca de un conjunto común de factores que definan la independencia de las EFS, o en función de los cuales pueda medirse su grado de independencia. Sin embargo, existe un nivel importante de superposición respecto a los factores que los académicos consideran importantes.

Entre los criterios académicos relativos a la independencia existen cuatro que aparecen constantemente:¹⁹

- una garantía de independencia codificada ya sea en la Constitución o en legislación posterior;²⁰
- la facultad de escoger qué auditar, cómo hacerlo, y cuándo hacerlo;²¹
- recursos financieros adecuados para que la EFS cumpla con su mandato;²² y
- un proceso de designación y remoción de funcionarios superiores de la EFS que garantice su independencia de las entidades auditadas.²³

Estos elementos son congruentes con los criterios de independencia establecidos en la Declaración de Lima, dado que constituyen el segundo nivel de factores que se observan con periodicidad, pero no uniformemente. Algunos de estos factores de segundo nivel zanján algunas de las brechas existentes entre la Declaración de Lima y los principios de la Declaración de México:

- articulación del mandato de la EFS ya sea en la constitución nacional o en legislación posterior;²⁴
- un período definido en su cargo para los funcionarios superiores, que no se superponga con el calendario electoral;²⁵
- control sobre los recursos humanos de la EFS;²⁶
- la facultad de decidir cómo gastar el presupuesto de la EFS; y la autoridad para publicar los informes de auditoría.²⁷

Aunque estos factores abarcan la mayoría de los criterios de independencia establecidos en la Declaración de México, existen algunas divergencias notorias. En la bibliografía académica rara vez se hace referencia al acceso irrestricto a la información.²⁸ Asimismo, en la bibliografía académica se tiende a considerar que las obligaciones de la EFS de informar acerca de su labor son una demostración de que las propias EFS se adhieren a normas de rendición de cuentas, en lugar de un indicador de independencia. Algunos académicos han señalado la escasez de investigación comparativa en cuanto a la capacidad de las EFS de utilizar mecanismos de seguimiento para asegurarse de que sus recomendaciones se implementen, o comprobar que se las ha implementado. Sin embargo, consideran esto como una limitación relativa a la evaluación de la eficacia de la EFS, no como una cuestión de independencia.

En la bibliografía académica se considera que otras instituciones –especialmente las legislaturas, los medios y las organizaciones de la sociedad civil– son esenciales para preservar la independencia de las EFS. Las legislaturas son especialmente importantes para la independencia de las EFS en países que siguen los modelos legislativo o de consejo, donde las comisiones legislativas forman parte del proceso de auditoría. Las legislaturas también controlan si las EFS disponen de presupuestos adecuados y, en muchos casos, tienen facultades para realizar un seguimiento de las recomendaciones de las que las propias EFS carecen.²⁹ En la bibliografía académica se considera a la independencia de las EFS como un elemento interdependiente respecto a la capacidad y fortaleza del Poder Legislativo en relación con el Ejecutivo –si los legisladores no comprenden suficientemente el proceso de auditoría para desempeñar su rol, o si no cuentan con la facultades para lograr que se actúe en función de los hallazgos relativos a las entidades auditadas, no están en condiciones de ser los socios que las EFS necesitan.³⁰ De forma similar, los medios pueden ser socios esenciales para la difusión de los hallazgos de auditoría de una forma accesible y dotar de transparencia al seguimiento; pero solo si los propios medios comprenden lo que las EFS hacen y cuentan con la libertad suficiente para informar acerca de sus actividades.³¹ En cuanto a las organizaciones de la sociedad civil, se las considera de vital importancia tanto para la difusión de los informes de la EFS como para lograr que los contenidos de esos informes resulten asequibles al ciudadano común.³²

Conceptualización de la independencia por parte de los profesionales

La bibliografía profesional concuerda con la académica en cuanto a los elementos básicos de la independencia de las EFS, particularmente en cuanto a la necesidad de codificar tanto la garantía de independencia como el mandato de estas entidades. En los recursos de carácter profesional y académico también se señala la facultad de determinar qué auditar, además de cómo y cuándo hacerlo, como un elemento crítico para una EFS verdaderamente independiente.³³ Donde las bibliografías académica y profesional divergen es en lo relativo a las definiciones, lo que mayormente obedece a una cuestión de énfasis, en lugar de a diferentes conceptualizaciones de la independencia.

Los profesionales se centran en las restricciones externas que las EFS pueden experimentar al cumplir con sus mandatos: la facultad de llevar a cabo investigaciones y tener acceso a la

información necesaria, la facultad de publicar hallazgos, y las garantías que permitan asegurarse de que el personal de estas entidades no tema represalias a raíz de sus informes.³⁴ En otros términos, las bibliografías académica y profesional han adoptado conceptualizaciones similarmente amplias de la independencia, que se inspiran en las Declaraciones de Lima y México, cuando no acuden explícitamente de ellas. En lo que difieren es en el énfasis puesto en diferentes componentes de la independencia operativa: la bibliografía académica se centra más en el control de la EFS sobre sus decisiones relativas a su presupuesto y su personal, mientras que la bibliografía profesional se centra en elementos externos que podrían impedir a las EFS realizar investigaciones y difundir hallazgos.

Con frecuencia, aunque no exclusivamente, la bibliografía profesional evalúa la independencia de la EFS desde la óptica de su rol como integrantes de una red de instituciones de supervisión.³⁵ Esto difiere de la bibliografía académica, que se inclina más por centrarse en las relaciones formales con la legislatura y las instituciones auditadas. Por el contrario, los profesionales consideran a las EFS como un elemento integrante de un ecosistema de rendición de cuentas y supervisión que incluye al Poder Legislativo, el Poder Judicial, las comisiones anticorrupción, las comisiones de derechos humanos, y las instituciones no gubernamentales, como los medios y la sociedad civil.³⁶ Este marco para la evaluación de la independencia de las EFS se tratará con mayor detalle a continuación.

Un subconjunto importante de la bibliografía profesional se ocupa de la serie de herramientas destinadas a evaluar el desempeño de las EFS. Algunas de estas herramientas han sido desarrolladas por bancos regionales, organizaciones internacionales, y organismos de ayuda exterior de carácter estatal. En gran medida, su propósito es evaluar si una EFS desempeña un rol eficaz en el sistema de finanzas públicas nacionales y rendición de cuentas, lo cual contribuye a la toma de decisiones relativas a la forma de canalización de la ayuda en un determinado país asociado.³⁷

El Marco para la Medición del Desempeño de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (el MMD-EFS), aprobado por la INTOSAI en 2013, es una de esas herramientas. Esta herramienta permite a las entidades fiscalizadoras superiores medir sus fortalezas y debilidad mediante evaluaciones basadas en evidencia de los fundamentos y las prácticas de las instituciones examinadas. Sus criterios se basan en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores formuladas por la INTOSAI. Este marco abarca seis ámbitos considerados fundamentales para las operaciones de las EFS, lo que incluye la evaluación de la independencia y el marco legal de estas entidades. Actualmente, se han finalizado 77 evaluaciones y 15 de ellas se han publicado.

Entre otras herramientas para evaluar el desempeño de una EFS, la independencia a menudo se incluye como un elemento a considerar, aunque su inclusión no siempre abarca todos los principios internacionalmente reconocidos. Por ejemplo, en la Matriz de Evaluación de las EFS del Banco Africano de Desarrollo se señalan siete elementos clave para el correcto funcionamiento de una EFS.³⁸ Uno de ellos es la independencia, que el marco define mediante los tres criterios de la Declaración de Lima, los cuales consisten en una garantía codificada de la independencia, el proceso de designación de la dirección superior de la EFS, y la independencia

financiera.³⁹ Otros indicadores que en la Declaración de México se consideran esenciales para la independencia –acceso a la información, una adecuada dotación de personal y otros recursos, y publicación de los hallazgos– se categorizan bajo diferentes elementos básicos de la capacidad de la EFS.⁴⁰ De un modo similar, el Banco Interamericano de Desarrollo, al describir los elementos esenciales para el adecuado funcionamiento de una EFS, hace referencia a la “independencia funcional, organizacional y financiera” como un factor separado de un basamento constitucional, un mandato claro, y un mecanismo de seguimiento eficaz.⁴¹ El Índice de Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (InSAI) del Banco Mundial, una herramienta más reciente, centrada exclusivamente en la independencia de las EFS, consta de diez indicadores que miden aspectos críticos de dicho factor y que, en general, concuerdan con los principios de la Declaración de México.⁴²

La conclusión que puede extraerse de estos ejemplos es que, mientras que los criterios en estas herramientas de evaluación son compatibles con principios reconocidos internacionalmente, muchas herramientas no necesariamente conectan todos estos criterios con la independencia. Incluso cuando se evalúa la independencia, estos marcos de evaluación no necesariamente examinan los mismos criterios. Asimismo, también es posible que los marcos para la evaluación de las capacidades de las EFS tengan que ajustarse para incluir los cambios estructurales en los entornos de trabajo de estas entidades, provocados por la situación asociada a la COVID-19.

Las instituciones donantes, incluidos los organismos de ayuda al exterior de carácter estatal y las organizaciones internacionales, han elaborado otro subconjunto de piezas bibliográficas en el que se sintetizan las lecciones aprendidas en cuanto al apoyo de los donantes para la independencia de las EFS. Esta bibliografía se diferencia de otra bibliografía profesional por dos motivos. Primero, alienta a los donantes a extender la mirada más allá de la formulación de programas centrada exclusivamente en las EFS y sus contrapartes directas en las legislaturas o las entidades auditadas.⁴³ El Banco Mundial recomienda que los donantes trabajen para comprender el entorno político en el que una EFS beneficiaria se desenvuelve; este enfoque permitirá arrojar luz sobre restricciones a la independencia que de otro modo podrían soslayarse.⁴⁴ La OCDE respalda la inclusión del personal de las EFS en conferencias, capacitaciones y talleres, tanto para entablar relaciones con el personal de estas entidades como para superar los desafíos relacionados con el acceso a la información.⁴⁵ El Centro Anticorrupción U4 se hace eco de esta recomendación y da un paso más al alentar a los donantes a incluir a personal de las EFS en programas de rendición de cuentas sobre el presupuesto, dirigidos al poder legislativo o a beneficiarios de la sociedad civil.⁴⁶

La bibliografía relacionada con las lecciones aprendidas por los donantes también es digna de mención, debido a que su público destinatario incluye representantes de los donantes que no participan exclusivamente en el apoyo a las EFS. Estos incluyen embajadores, representantes nacionales para la asistencia exterior, y visitantes de alto nivel. En esta bibliografía se reconoce que los administradores y diplomáticos extranjeros superiores pueden, mediante sus declaraciones públicas e interacciones con funcionarios gubernamentales locales, brindar apoyo a las EFS y elevar el perfil de ellas.⁴⁷ De este modo, la recomendaciones para respaldar la independencia de las EFS se centran en demostrar que los funcionarios extranjeros superiores

toman con seriedad la labor de la EFS, están interesados en sus hallazgos y utilizarán su posición para realizar un seguimiento de tales hallazgos en sus vínculos con funcionarios gubernamentales superiores.⁴⁸

Desafíos que afronta la independencia de las EFS

Tanto en la bibliografía académica como en la de carácter profesional se reconoce que algunos desafíos a la independencia de las EFS provienen de factores externos y otros, de factores internos. Otros derivan de debilidades generales en la capacidad de los gobiernos, que impiden que las EFS cumplan con su mandato. Estos desafíos son de carácter institucional, técnico y político.⁴⁹ Ellos exigen respuestas diferentes y no todos pueden abordarse mediante la modificación de la legislación o la elaboración de programas financiados por donantes.

Algunos de los desafíos externos para la independencia de las EFS señalados en la bibliografía son la vaguedad o inexistencia de garantías de independencia; la interferencia por parte del Poder Ejecutivo en las operaciones o procesos de auditoría individuales de la entidad; la interferencia de la legislatura, especialmente cuando ella controla el modo en que las EFS gastan sus presupuestos, o cuando pueden exigir a las EFS que se ocupen de determinadas auditorías; la existencia de entidades auditadas que no cooperan con las auditorías o hacen caso omiso de sus hallazgos con impunidad;⁵⁰ y procedimientos sesgados para la designación y desafectación de auditores.⁵¹ Los desafíos internos para la independencia de la EFS incluyen el efecto de esta clase de procedimientos de designación que dan como resultado la presencia de líderes comprometidos con el Poder Ejecutivo o transitando el final de sus carreras políticas; limitaciones en cuanto a la capacidad técnica del personal de la EFS, en particular, un conocimiento limitado acerca del modo de realizar auditorías de desempeño o la forma en que la tecnología ha modificado los procesos financieros; sobrevaloración de las relaciones con las entidades auditadas; acceso insuficiente a la tecnología y el equipamiento necesarios para realizar las auditorías; insuficiencia de personal; y falta de financiamiento.⁵²

La independencia de las EFS también puede verse perjudicada por limitaciones en la capacidad general del gobierno. También es posible que las entidades auditadas carezcan de personal, fondos o recursos suficientes, lo que significa que tal vez no estén en condiciones de recopilar sistemáticamente los datos que las EFS precisan para la elaboración de las auditorías o asistir eficazmente al personal de las EFS. A resultas de ello, es posible que las EFS se vean obligadas a limitar sus auditorías a entidades que sí llevan registros financieros, impidiéndoles comprender de forma completa el modo en que los gobiernos gestionan los recursos públicos. Asimismo, las EFS con frecuencia dependen de que otras instituciones gubernamentales realicen un seguimiento de sus recomendaciones, particularmente las legislaturas, los tribunales y las comisiones anticorrupción. Si estas entidades careciesen de autoridad en relación con el Poder Ejecutivo, se encontrasen expuestas a manipulaciones políticas, o no dispusiesen de capacidad interna para comprender los informes de auditoría, las recomendaciones de la EFS languidecerán y la entidad correrá el riesgo de perder credibilidad como institución independiente al servicio de la rendición de cuentas.

Los diferentes modelos de EFS también afrontan sus propios desafíos específicos. Es poco lo que pueden hacer las EFS que responden al modelo legislativo sin una legislatura fuerte y dispuesta a apoyarlas.⁵³ Hay casos en los que el Auditor General es designado por el Poder Ejecutivo y responde a este, incluso cuando, técnicamente, la EFS responde a la Legislatura.⁵⁴ El modelo judicial tiende a seguir procesos muy formales, cuyos resultados son difíciles de comunicar al público en un formato asequible a este.⁵⁵ Las EFS que funcionan bien en el modelo judicial también requieren un tipo diferente de capacidades y formación técnica que otros modelos, lo cual puede resultar particularmente dificultoso para países cuyos gobiernos son generalizadamente deficitarios en materia de recursos.⁵⁶ Los países africanos que heredaron el modelo judicial de las ex administraciones coloniales francesas afrontan un desafío adicional, puesto que muchos de estos países tienen tanto un Tribunal de Cuentas, que forma parte del Poder Judicial, como una Inspección General, que se encuentra subordinada al Poder Ejecutivo. A menudo, este sistema dual deriva en que el Tribunal de Cuentas resulte marginado en favor de la Inspección General, a la que se controla con mayor facilidad.⁵⁷ La bibliografía académica contiene análisis sobre el funcionamiento del modelo de consejo en algunos países, sin distinguir todos los matices que, en la práctica, este modelo puede tener.⁵⁸

II. Mandatos más amplios, nuevas prioridades e independencia de las EFS

La independencia de las EFS como un concepto en evolución

Como se demuestra a partir del examen de las perspectivas académica y profesional, la independencia de las EFS es un concepto en evolución. Específicamente, el rol percibido de las EFS ha variado con el transcurso del tiempo, dejando estas de ser entidades puramente técnicas, encargadas de confirmar que los recursos financieros se han utilizado adecuadamente, para convertirse en actores esenciales en el ecosistema de la rendición de cuentas, responsables por vigilar el uso de los recursos públicos e investigar si los gobiernos están logrando los objetivos planteados en sus políticas.⁵⁹ Estos cambios fueron motivados por el surgimiento de normas internacionales, particularmente aquellas elaboradas por la INTOSAI, y la intensificación del enfoque del público en los resultados, además de la eficacia y el cumplimiento.⁶⁰

La existencia de mandatos más amplios también ha generado tensión entre el mantenimiento de buenas relaciones laborales con las entidades auditadas y la preservación de una posición neutral e independiente.⁶¹ La mayor importancia de las auditorías de desempeño implica que se espera que las EFS realicen auditorías relevantes además de precisas y oportunas.⁶² Es necesario que la EFS colabore estrechamente con las entidades auditadas para comprender cómo lograr que los hallazgos y las recomendaciones puedan llevarse a la práctica, pero el establecimiento de este tipo de relación cercana puede dificultar el hecho de que el personal de la EFS mantenga su objetividad al realizar sus investigaciones.⁶³ Además, la ejecución de auditorías de desempeño conlleva riesgos para la independencia al examinar las políticas públicas. Una EFS involucrada en la realización de auditorías de desempeño corre el riesgo de tornarse vulnerable a acusaciones vinculadas con una difuminación de la línea entre su rol de revisor objetivo y formulador de

políticas.⁶⁴ De estudios acerca del modo en que la auditoría de desempeño ha influido en la independencia de las EFS, realizados en Dinamarca y otras naciones del norte de Europa, surge que las EFS tienden a centrarse más en la detección de errores pasados que en la recomendación de cambios futuros.⁶⁵

Las EFS en el sistema de rendición de cuentas y ecosistema de vigilancia

Una de las evoluciones conceptuales más significativas que impactan en la independencia de las EFS es el cambio de perspectiva por el que deja de considerarse a la EFS como una entidad tecnocrática singular para pasar a considerársela como un actor esencial en un entramado interdependiente de instituciones dedicadas a la rendición de cuentas y la supervisión. Este ecosistema de rendición de cuentas y supervisión incluye instituciones gubernamentales fundamentales, como el Poder Legislativo y el Poder Judicial. También incluye instituciones independientes con un mandato más acotado en lo relativo a la rendición de cuentas y la supervisión, entre ellas, EFS, defensorías del pueblo, comisiones anticorrupción y comisiones de derechos humanos.⁶⁶ Las entidades de supervisión no gubernamentales, como los medios, la sociedad civil, y el sector privado, también forman parte de este ecosistema.⁶⁷ Además de los actores físicos, el ecosistema de rendición de cuentas y supervisión abarca elementos intangibles, como la voluntad política.⁶⁸ El rol de las EFS dentro del ecosistema de rendición de cuentas y supervisión es extremadamente dependiente del contexto; cada país tiene su propia infraestructura de rendición de cuentas. Una de las dimensiones del ecosistema en el que las EFS tienen un impacto significativo es la del proceso presupuestario. En este sentido, la International Budget Partnership (IBP) y la IDI elaboraron una publicación conjunta, en la que se destacan los desafíos a la independencia que han de abordarse para que las EFS desempeñen debidamente su rol en la supervisión del ciclo presupuestario nacional, en particular, en épocas de emergencia.⁶⁹

Las EFS tienen necesidades similares a las de otras instituciones de rendición de cuentas en lo relacionado con la independencia: fundamentos constitucionales, mandatos claros, presupuestos adecuados controlados por ellas, procesos transparentes para la designación de sus directivos que mitiguen sesgos políticos, la facultad de publicar y difundir sus hallazgos, y recursos humanos y de otra índole suficientes para llevar a cabo su misión.⁷⁰ Esto incide en el modo en que la bibliografía, en especial la de carácter profesional, enfoca la independencia de las EFS. Es posible que aquellos que propugnan la rendición de cuentas y los donantes que apoyan las reformas consideren más eficiente abordar algunas de estas cuestiones de forma colectiva, en lugar de apuntar al logro de una independencia plena institución por institución.

En la bibliografía se observa que las EFS ocupan un lugar especial en el ecosistema de rendición de cuentas y supervisión. En la mayoría de los países, ellas se encuentran entre las instituciones de rendición de cuentas de más larga data, o directamente son las más antiguas en este rubro.⁷¹ A menudo están menos condicionadas que otras instituciones de rendición de cuentas con un perfil más politizado, como las comisiones anticorrupción o de derechos humanos. A menudo, las EFS tienen la facultad de solicitar información e interactuar con entidades de todos los sectores gubernamentales, lo que tal vez no sucede, por ejemplo, con las defensorías del pueblo. Además, con frecuencia están mejor provistas de personal y recursos que otras instituciones de

rendición de cuentas, incluso cuando sus niveles de dotación de personal y recursos sean inferiores a los necesarios para desempeñar su mandato. Por consiguiente, una EFS independiente puede funcionar, además de como un modelo aspiracional para otras entidades de rendición de cuentas, como un socio esencial para la adquisición y difusión de información.

El concepto en evolución de las EFS como parte de un ecosistema de rendición de cuentas y supervisión les provee de herramientas para superar algunos de los desafíos vinculados con la independencia.⁷² Por ejemplo, ellas pueden transmitir sus hallazgos a comisiones anticorrupción, que también pueden disponer de facultades de ejecución de las que las EFS carecen.⁷³ Incluso si el mandato de una EFS no previese dar cuenta de actos de corrupción individuales,ⁱⁱ puede ayudar a detectar debilidades o vacíos en los mecanismos de control interno, que una comisión anticorrupción o una defensoría podrían procurar remediar.⁷⁴

El ecosistema de rendición de cuentas y supervisión comprende marcos legales, normas y diseños institucionales. En tal sentido, podrían surgir diversos interrogantes sobre el impacto del modelo de EFS en tal ecosistema. La bibliografía académica contiene diferentes interpretaciones de esta cuestión. Por ejemplo, sobre la base de un análisis plurinacional que abarcó 53 países, Blume y Voigt destacan que la percepción de corrupción podría ser más elevada en aquellos países cuyas EFS forman parte del Poder Judicial o simplemente poseen facultades jurisdiccionales, dado que sus informes se confeccionan en un lenguaje más formal y resultan menos asequibles al público en comparación con los de otros modelos de EFS.⁷⁵ Esto, a su vez, puede llevar a que perciba a la EFS como una institución menos transparente.⁷⁶ Por el contrario, en un estudio de caso llevado a cabo por Carlos Santiso en tres países de la OLACEFS, se señalaba que, si bien la elección de modelo de EFS es importante, en última instancia su impacto está condicionado por factores de economía política. Asimismo, la independencia de la EFS y la eficacia de sus vinculaciones funcionales con las legislaturas y los tribunales son elementos determinantes clave de su nivel real de efectividad.⁷⁷

Estos resultados ponen de relieve la importancia de la conformación de sociedades que permitan a las EFS contrarrestar percepciones negativas. En particular, una EFS que actúe dentro del ecosistema de rendición de cuentas y supervisión puede asociarse con los medios y organizaciones de la sociedad civil para difundir sus hallazgos con mayor amplitud y traducirlos a un formato asequible al público. En la bibliografía profesional se refleja un particular optimismo acerca del potencial de las EFS de asociarse con la sociedad civil para proteger su independencia y legitimidad.⁷⁸ De hecho, existen algunos casos exitosos, como el del Sistema de solicitud de auditorías por parte de los ciudadanos implementado en Corea, que les permite formular peticiones para la realización de auditorías específicas; una iniciativa implementada en 2012 por la Contraloría General de Chile, mediante la que se creó un sitio web para que los

ⁱⁱ En general, las EFS no pueden denunciar actos de corrupción porque la corrupción constituye un delito con un proceso de determinación legal. En la práctica, las EFS habitualmente tienen la potestad de informar sobre sospechas de corrupción a los organismos de investigación competentes.

ciudadanos formulen denuncias y realicen un seguimiento posterior de su situación; y consultas públicas sobre el plan de auditoría anual realizadas por las EFS de Argentina y Paraguay.⁷⁹

Aquellas EFS que asuman su posición dentro del ecosistema, posiblemente deban redefinir sus concepciones internas acerca de la independencia, por un lado, y ser más asertivas en la promoción de su labor y hallazgos, por el otro.⁸⁰ La reconceptualización de la independencia no implica ceder en lo relacionado con los preceptos de la Declaración de Lima o los ocho principios. Por el contrario, ello conlleva la necesidad de que las EFS consideren la conformación de relaciones que les permitan concebir el modo de construir y mantener relaciones productivas con los medios, la sociedad civil, otras instituciones de rendición de cuentas, el Poder Judicial, la legislatura, e incluso donantes, en pro del intercambio de información y el aprendizaje recíproco.⁸¹ También significa que, cuando ello sea posible, las EFS pueden y deben utilizar toda la gama de opciones a su disposición en procura de que se realice un seguimiento de sus recomendaciones.

Seguimiento de las recomendaciones

En la bibliografía se reconoce que el cumplimiento en su totalidad de los ocho principios sigue siendo cuestión aspiracional para muchas EFS, especialmente para aquellas pertenecientes a países en vías de desarrollo. Hay un principio en particular cuya aplicación es dispareja, aun en aquellos casos en los que la EFS dispone de autoridad o de la debida dotación de recursos. El Principio Siete versa sobre los “mecanismos de seguimiento eficaces de las recomendaciones formuladas por las EFS”, lo que puede incluir acciones de parte de la legislatura, una comisión o una entidad auditada, además de los mecanismos de seguimiento internos utilizados por la entidad fiscalizadora para asegurarse de que sus hallazgos se hayan atendido adecuadamente.⁸² Cuando el rol de las EFS es evaluar los resultados de la aplicación de políticas, la presencia de mecanismos de seguimiento eficaces se torna indispensable. En la bibliografía se reconoce que las recomendaciones de auditoría pueden verse obstaculizadas por circunstancias emergentes de la voluntad política, la capacidad institucional, la experiencia técnica y, tal vez, la presencia de lagunas jurídicas.⁸³

Según el modelo adoptado por cada país, es posible que una EFS haya delineado determinados caminos para el seguimiento de las recomendaciones o la aplicación de sanciones. En los modelos legislativo y de consejo, por ejemplo, una comisión parlamentaria puede formular recomendaciones a partir del informe de la EFS, e imponer sanciones si la entidad auditada no las implementase.⁸⁴ En el modelo jurisdiccional, las EFS normalmente disponen de facultades sancionatorias propias, pero pueden limitarse a la aplicación de punitivas a personas específicas, sin estar en condiciones de proponer reformas para subsanar lagunas jurídicas o modificar procedimientos. Si la legislatura se rehusase a actuar de forma asertiva frente a los hallazgos de auditoría, o si el poder judicial no pudiese aplicar las sanciones recomendadas, las EFS disponen de un número limitado de vías formales para contribuir al escrutinio público y el debate.⁸⁵

III. Comentarios finales

Este estudio, además de recopilar la bibliografía principal existente sobre la independencia de las EFS, brinda una reseña de la forma en que este tema se conceptualiza, percibe y valora desde diferentes ópticas de análisis. La divergencia en las perspectivas de académicos y profesionales demuestra que la independencia de las EFS debería considerarse como una cuestión dinámica y multifactorial, con públicos y expectativas diversos.

Los trabajos académicos citados con frecuencia en esta reseña (Blume y Voigt; Cordery y Hay) reconocen limitaciones en lo relativo a la cuantía, el tipo y la calidad de los datos al realizar sus análisis, sean ellos cualitativos o cuantitativos. Blume y Voigt en particular resaltan la carencia de fuentes de información confiables para determinar las condiciones de independencia fáctica de las EFS.

Esta reseña nos permite señalar aquellas áreas en las que futuros análisis podrían respaldar una mejora en la propugnación de las EFS y el apoyo a estas. Una de esas áreas podría ser la relación entre la independencia de las EFS y las nuevas circunstancias derivadas de los efectos de la COVID-19. Otra podría ser un examen integral de los matices y rasgos característicos de todos modelos de EFS en su manifestación práctica, lo que incluye el modo en que estos matices influyen en la independencia funcional y operativa de estas entidades. Los estudios académicos también podrían abordar amenazas específicas a la independencia, lo que incluye quiebres de las relaciones entre las EFS y los marcos institucionales nacionales. La correlación entre el nivel de independencia de la EFS y la presencia de determinados actores, como organizaciones activas de la sociedad civil, también podría ser un tema por desarrollar en el futuro.

Por último, la independencia de las EFS podría analizarse como una variable explicada a través de otras variables del contexto nacional pertinentes al marco de gobernanza de cada país. Este enfoque serviría para sustentar con rigor académico la idea de que los entornos institucionales y políticos se encuentran en un estado de flujo constante, y una diversidad de condiciones pueden amenazar y alterar la independencia tanto fáctica como jurídica de las EFS.

Notas

¹ Carolyn J. Cordery and David Hay, “[Supreme Audit Institutions and Public Value: Demonstrating Relevance](#),” *Financial Accountability & Management* 35, no. 2 (May 2019): 128–42, <https://doi.org/10.1111/faam.12185>; “[Supreme Audit Institutions and Stakeholder Engagement Practices: A Stocktaking Report](#)” (Effective Institutions Platform, September 2014); Kenneth M Dye and Rick Stapenhurst, “[Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption](#),” n.d., 34., “[The Role of SAIs and Means of Implementation for Sustainable Development](#),” in *24th UN/INTOSAI Symposium on Digitalization, Open Data and Data Mining: Relevance and Implications for SAIs’ Audit Work and for Enhancing Their Contributions to the Follow-Up and Review of the SDGs* (Vienna, Austria: INTOSAI, 2017)

² “[The Role of SAIs and Means of Implementation for Sustainable Development](#),” para. 8.

³ “[Lima Declaration](#),” 1977; “[Mexico Declaration on SAI Independence](#),” 2007; “[Good Practices in Supporting Supreme Audit Institutions](#)” (OECD, 2011); Lewis Kabyiza Murara, “[Budget Oversight: The Challenges of Establishing an Independent Supreme Audit Institution in Developing Countries](#),” Blog, *Public Financial Management Blog* (blog), November 11, 2011; Stefano Migliorsi and Clay Wescott, “[A Review of World Bank Support for Accountability Institutions in the Context of Governance and Anticorruption](#)” (World Bank Independence Evaluation Group, May 2011), <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/26685>; “[Strengthening Country External Audit Systems in Africa: A Joint Strategy of the Africa Development Bank and the World Bank](#)” (World Bank Group, February 2010).

⁴ “[Promoting the Efficiency, Accountability, Effectiveness and Transparency of Public Administration by Strengthening Supreme Audit Institutions](#)” (UN General Assembly, March 15, 2012); “[Promoting and Fostering the Efficiency, Accountability, Effectiveness and Transparency of Public Administration by Strengthening Supreme Audit Institutions](#)” (UN General Assembly, January 28, 2015).

⁵ “[INTOSAI-P 1](#).”

⁶ “[INTOSAI-P 10](#).”

⁷ “[Working with Supreme Audit Institutions](#)” (DfID, July 2005).

⁸ Cordery and Hay, “[Supreme Audit Institutions and Public Value](#)”; Joachim Zuckarelli, “[Do Independence and Strong Mandates Matter for the Impact of Supreme Audit Institutions?](#)” (Unpublished, July 2, 2017), https://www.zuckarelli.de/files/supremeaudit_zuckarelli.pdf; Lorenz Blume and Stefan Voigt, “[Does Organizational Design of Supreme Audit Institutions Matter? A Cross-Country Assessment](#),” *European Journal of Political Economy* 27, no. 2 (June 2011): 215–29, <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2010.07.001>; Robson Zucolotto and Marco A. C. Teixeira, “[Budgetary Transparency and Democracy: The Effectiveness of Control Institutions](#),” *International Business Research* 7, no. 6 (May 27, 2014): p83, <https://doi.org/10.5539/ibr.v7n6p83>; “[A/RES/66/209](#).”; Carolina Cornejo and Marcos Mendiburu, “[Does Collaboration with Civil Society Strengthen Accountability Institutions? An Exploration](#)” (Global Partnership for Social Accountability, May 2015); Vivek Ramkumar, “[How Can Government Audits Drive Accountability?](#)” *International Budget Partnership*, November 7, 2016.

⁹ Andy Wynne, “[The General State Inspectorate - Independent or Under the Executive - How Does It Compare with the Court of Accounts in Sub-Saharan Africa?](#)” *Institutions & Transition Economics: Firm Governance EJournal*, 2011, 61.

¹⁰ Georgia Kontogeorga, “[Adapting Business Practices to the SAI’s Environment: Towards a New Performance Measurement Framework](#),” SSRN Scholarly Paper (Rochester, NY: Social Science Research Network, May 1, 2013), 1, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2427389>; Zucolotto and Teixeira, “[Budgetary Transparency and Democracy](#),” 86–87.

¹¹ Zuckarelli, “[Do Independence and Strong Mandates Matter for the Impact of Supreme Audit Institutions?](#),” 9; Zucolotto and Teixeira, “[Budgetary Transparency and Democracy](#),” 83.

- ¹² Cordery and Hay, “Supreme Audit Institutions and Public Value,” 1.
- ¹³ Bruno W. Speck, “Auditing Institutions,” in *Corruption and Democracy in Brazil: The Struggle for Accountability* (University of Notre Dame Press, 2011).
- ¹⁴ CSO Participation 34, What Works 7 Charmaine Rodrigues, “[Civil Society Participation, Public Accountability and the UN Convention Against Corruption](#)” (Transparency International, 2015), 34; Matthew Jenkins, “[What Works in Anti-Corruption Programming: Lessons from the Middle East and North Africa \(MENA\) Region](#)” (U4 Anti-Corruption Resource Centre, June 27, 2019), 7.
- ¹⁵ Cordery and Hay, “Supreme Audit Institutions and Public Value,” 5.
- ¹⁶ Zucolotto and Teixeira, “Budgetary Transparency and Democracy.”
- ¹⁷ *Citando a Magetti*, Jon Pierre and Jenny de Fine Licht, “[How Do Supreme Audit Institutions Manage Their Autonomy and Impact? A Comparative Analysis](#),” *Journal of European Public Policy* 26, no. 2 (November 27, 2017): 2.
- ¹⁸ En su evaluación de la independencia, Pierre y Licht incluyen la facultad de decidir qué auditar, cuándo hacerlo, y el grado de influencia que otras entidades tienen en esa decisión . (Pierre y Licht 2017, pág. 5).
- ¹⁹ Además de los factores señalados previamente, los siguientes criterios se utilizaron en por lo menos una oportunidad para definir o examinar la independencia en las fuentes académicas consultadas para elaborar este informe: restricciones para que los funcionarios superiores de la EFS ocupen determinados puestos, antes, durante o después de su desempeño en la entidad; restricciones para que funcionarios superiores de la EFS integren partidos políticos; mandatos que otorguen autoridad de fiscalización tanto *ex ante* como *ex post*; facultades para imponer sanciones a personas que, según lo determinado, hayan hecho un uso indebido de recursos públicos; facultades para que la EFS solicite la información necesaria para la realización de auditorías; recursos financieros suficientes para mantener personal de auditoría idóneo; un monopolio en lo atinente al ejercicio de la función de fiscalización; protección contra represalias tanto para los directivos como para el personal de la EFS; y la existencia de instituciones complementarias, tanto gubernamentales como de la sociedad civil.
- ²⁰ Carolyn Cordery, David Hay, and Kevin Simpkins, “[How Do SAIs Deliver Value? A Review of Literature and SAIs’ Reports](#),” Value of the Public Audit Project (Centre for Accounting, Governance, and Taxation Research, University of Wellington, n.d.), 8; Peter Triantafillou, “[Playing a Zero-sum Game? The Pursuit of Independence and Relevance in Performance Auditing](#),” *Public Administration* 98, no. 1 (March 2020): 112, <https://doi.org/10.1111/padm.12377>.
- ²¹ Zuckarelli, “Do Independence and Strong Mandates Matter for the Impact of Supreme Audit Institutions?,” 20; Cordery, Hay and Simpkins, “How Do SAIs Deliver Value? A Review of Literature and SAIs’ Reports,” 8; Triantafillou, “Playing a Zero-sum Game?,” 112.
- ²² Blume and Voigt, “Does Organizational Design of Supreme Audit Institutions Matter?,” 219; Triantafillou, “Playing a Zero-sum Game?,” 112.
- ²³ Zuckarelli, “Do Independence and Strong Mandates Matter for the Impact of Supreme Audit Institutions?,” 20–21; Blume and Voigt, “Does Organizational Design of Supreme Audit Institutions Matter?,” 219.
- ²⁴ Blume and Voigt, “Does Organizational Design of Supreme Audit Institutions Matter?,” 219; Hairul Nizam Yusoff, Ahmad Fariz Mohamed, and Abdul Samad Hadi, “[Sustainable Development: What Is The Role Of Audit?](#),” *Sustainable Development* 11 (n.d.): 100.
- ²⁵ Zuckarelli, “Do Independence and Strong Mandates Matter for the Impact of Supreme Audit Institutions?,” 20.

- ²⁶ Cordery and Hay, “Supreme Audit Institutions and Public Value,” 4.
- ²⁷ Speck, “Auditing Institutions,” 133.
- ²⁸ “INTOSAI-P 10.”
- ²⁹ Speck, “Auditing Institutions,” 132.
- ³⁰ Zuckarelli, “Do Independence and Strong Mandates Matter for the Impact of Supreme Audit Institutions?,” 39.
- ³¹ Zuckarelli, 11; Zucolotto and Teixeira, “Budgetary Transparency and Democracy,” 83.
- ³² Blume and Voigt, 219
- ³³ Dye and Stapenhurst, “Pillars of Integrity” 9.
- ³⁴ Dye and Stapenhurst, 9; Jonathan Murphy and Franklin De Vrieze, “[Parliaments and Independent Oversight Institutions](#)” (Westminster Foundation for Democracy, 2020), 19.
- ³⁵ Musa Kayrak, “[Evolving Challenges for Supreme Audit Institutions in Struggling with Corruption](#),” *Journal of Financial Crime* 15, no. 1 (January 4, 2008): 61, <https://doi.org/10.1108/13590790810841707>; “Supreme Audit Institutions and Stakeholder Engagement Practices: A Stocktaking Report,” 6; Migliorsi and Wescott, “A Review of World Bank Support for Accountability Institutions in the Context of Governance and Anticorruption,” 1; Cornejo and Mendiburu, “Does Collaboration with Civil Society Strengthen Accountability Institutions? An Exploration,” 2; Albert van Zyl, Ramkumar, Vivek, and Paolo de Renzio, “[Responding to Challenges of Supreme Audit Institutions: Can Legislatures and Civil Society Help](#),” U4 Issue (U4 Anti-Corruption Resource Centre, 2001), 21; Aranzazu Guillan Montero and David Le Blanc, “[The Role of External Audits in Enhancing Transparency and Accountability for the Sustainable Development Goals](#),” UN Department of Economic and Social Affairs (DESA) Working Papers, vol. 157, UN Department of Economic and Social Affairs (DESA) Working Papers, February 28, 2019, 19, <https://doi.org/10.18356/3fe94447-en>.
- ³⁶ Kayrak, “Evolving Challenges for Supreme Audit Institutions in Struggling with Corruption,” 61; Rodrigues, “Civil Society Participation, Public Accountability and the UN Convention Against Corruption,” 34.
- ³⁷ “Good Practices in Supporting Supreme Audit Institutions,” 29.
- ³⁸ “Strengthening Country External Audit Systems in Africa: A Joint Strategy of the Africa Development Bank and the World Bank,” 15.
- ³⁹ “Strengthening Country External Audit Systems in Africa: A Joint Strategy of the Africa Development Bank and the World Bank,” 15.
- ⁴⁰ “Strengthening Country External Audit Systems in Africa: A Joint Strategy of the Africa Development Bank and the World Bank,” 15.
- ⁴¹ Jorge Kaufmann, Mario Sangines, and Mauricio Garcia Moreno, *Building Effective Governments: Achievements and Challenges for Results-Based Public Administration in Latin America and the Caribbean* (Inter-American Development Bank, 2015), 154.
- ⁴² World Bank. *Supreme Audit Institutions Independence Index 2021 Global Synthesis Report*. EFI Insight-Governance. (Washington, DC: World Bank 2021).
- ⁴³ Migliorsi and Wescott, “A Review of World Bank Support for Accountability Institutions in the Context of Governance and Anticorruption,” 32–33.

- ⁴⁴ Migliorsi and Wescott, 32–33.
- ⁴⁵ “Good Practices in Supporting Supreme Audit Institutions,” 58.
- ⁴⁶ van Zyl, Ramkumar, Vivek, and de Renzio, “Responding to Challenges of Supreme Audit Institutions: Can Legislatures and Civil Society Help,” 24.
- ⁴⁷ “Good Practices in Supporting Supreme Audit Institutions,” 57.
- ⁴⁸ UK National Audit Office, “[Making SAIs Count](#),” 4–5; “Good Practices in Supporting Supreme Audit Institutions,” 57–58.
- ⁴⁹ Migliorsi and Wescott, “A Review of World Bank Support for Accountability Institutions in the Context of Governance and Anticorruption,” 28.
- ⁵⁰ Ramkumar, “How Can Government Audits Drive Accountability?”; Migliorsi and Wescott, “A Review of World Bank Support for Accountability Institutions in the Context of Governance and Anticorruption,” 28–29; van Zyl, Ramkumar, Vivek, and de Renzio, “Responding to Challenges of Supreme Audit Institutions: Can Legislatures and Civil Society Help,” 12; Blume and Voigt, “Does Organizational Design of Supreme Audit Institutions Matter?,” 218.
- ⁵¹ Blume and Voigt, “Does Organizational Design of Supreme Audit Institutions Matter?,” 219.
- ⁵² van Zyl, Ramkumar, Vivek, and de Renzio, “Responding to Challenges of Supreme Audit Institutions: Can Legislatures and Civil Society Help,” 11; “How Do SAIs Deliver Value? A Review of Literature and SAIs’ Reports,” 42.
- ⁵³ “Good Practices in Supporting Supreme Audit Institutions,” 29; van Zyl, Ramkumar, Vivek, and de Renzio, “Responding to Challenges of Supreme Audit Institutions: Can Legislatures and Civil Society Help,” 14.
- ⁵⁴ Wynne, “The General State Inspectorate - Independent or Under the Executive - How Does It Compare with the Court of Accounts in Sub-Saharan Africa?,” 58.
- ⁵⁵ “How Do SAIs Deliver Value? A Review of Literature and SAIs’ Reports,” 29.
- ⁵⁶ van Zyl, Ramkumar, Vivek, and de Renzio, “Responding to Challenges of Supreme Audit Institutions: Can Legislatures and Civil Society Help,” 14–15.
- ⁵⁷ Wynne, “The General State Inspectorate - Independent or Under the Executive - How Does It Compare with the Court of Accounts in Sub-Saharan Africa?,” 60; Philippe Jacques Codjo Lassou, Trevor Hopper, and Collins G. Ntim, “Supreme Audit Institutions and Public Financial Management in Benin, a Francophone African Country: A Civic Public and Legitimacy Analysis,” *SSRN Electronic Journal*, 2019, 23–24, <https://doi.org/10.2139/ssrn.3311761>.
- ⁵⁸ van Zyl, Ramkumar, Vivek, and de Renzio, “Responding to Challenges of Supreme Audit Institutions: Can Legislatures and Civil Society Help,” 14.
- ⁵⁹ Pierre and de Fine Licht, “How Do Supreme Audit Institutions Manage Their Autonomy and Impact?,” 1; “Working with Supreme Audit Institutions,” 10.
- ⁶⁰ Pierre and de Fine Licht, “How Do Supreme Audit Institutions Manage Their Autonomy and Impact?,” 3.
- ⁶¹ “How Do SAIs Deliver Value? A Review of Literature and SAIs’ Reports,” 25.
- ⁶² Speck, “Auditing Institutions,” 129.

- ⁶³ Triantafillou, “Playing a Zero-sum Game?,” 120.
- ⁶⁴ Cordery and Hay, “Supreme Audit Institutions and Public Value,” 4.
- ⁶⁵ Triantafillou, 120.
- ⁶⁶ Kayrak, “Evolving Challenges for Supreme Audit Institutions in Struggling with Corruption,” 61.
- ⁶⁷ Kayrak, 61.
- ⁶⁸ Kayrak, 61.
- ⁶⁹ [All hands on deck: Harnessing accountability through external public audits An assessment of national oversight systems](#) (International Budget Partnership & INTOSAI Development Initiative, 2020).
- ⁷⁰ Murphy and Vrieze, “Parliaments and Independent Oversight Institutions,” 19; Cornejo and Mendiburu, “Does Collaboration with Civil Society Strengthen Accountability Institutions? An Exploration,” 2.
- ⁷¹ Murphy and Vrieze, “Parliaments and Independent Oversight Institutions,” 36.
- ⁷² Cornejo and Mendiburu, “Does Collaboration with Civil Society Strengthen Accountability Institutions? An Exploration,” 3.
- ⁷³ Kayrak, “Evolving Challenges for Supreme Audit Institutions in Struggling with Corruption,” 67–68.
- ⁷⁴ Kayrak, 64.
- ⁷⁵ Blume and Voigt, “Does Organizational Design of Supreme Audit Institutions Matter?,” 224; Zuckarelli, “Do Independence and Strong Mandates Matter for the Impact of Supreme Audit Institutions?,” 33.
- ⁷⁶ Blume and Voigt, “Does Organizational Design of Supreme Audit Institutions Matter?,” 224; Zuckarelli, “Do Independence and Strong Mandates Matter for the Impact of Supreme Audit Institutions?,” 42.
- ⁷⁷ Santiso, Carlos. 2009. *The Political Economy of Government Auditing. Financial Governance and the Rule of Law in Latin America and Beyond*. London: Routledge, 75.
- ⁷⁸ Cornejo and Mendiburu, “Does Collaboration with Civil Society Strengthen Accountability Institutions? An Exploration,” 2.
- ⁷⁹ Rodrigues, “Civil Society Participation, Public Accountability and the UN Convention Against Corruption,” 34; Cornejo and Mendiburu, “Does Collaboration with Civil Society Strengthen Accountability Institutions? An Exploration,” 4.
- ⁸⁰ van Zyl, Ramkumar, Vivek, and de Renzio, “Responding to Challenges of Supreme Audit Institutions: Can Legislatures and Civil Society Help,” 21.
- ⁸¹ Rodrigues, “Civil Society Participation, Public Accountability and the UN Convention Against Corruption,” 34; Cornejo and Mendiburu, “Does Collaboration with Civil Society Strengthen Accountability Institutions? An Exploration,” 3.
- ⁸² “INTOSAI-P 10.”
- ⁸³ Blume and Voigt, “Does Organizational Design of Supreme Audit Institutions Matter?,” 218.
- ⁸⁴ Katharina Noussi, “[How Public Accountability Is Institutionalized, The Case of External Public Auditing in Global Perspective Applying a Mixed Methods Approach](#)”, (Universität Wienne, 2012), 36-37.
- ⁸⁵ Blume and Voigt, “Does Organizational Design of Supreme Audit Institutions Matter?,” 219.

INTOSAI Development Initiative,
Stenersgata 2,
0184 Oslo, Noruega

© 2022 INTOSAI Development Initiative

Escrito por Beka Feathers
Diseño de portada por Quadrant Communications Ltd.

ISBN 978-82-692753-1-5

V0101

