

AS AUDITORÍAS DE XESTIÓN NAS ADMINISTRACIÓNS PÚBLICAS

MARÍA LUZ GÓMEZ RODRÍGUEZ

Departamento de Economía Financeira e Contabilidade
Facultade de Ciencias Económicas e Empresariais
Universidade de Santiago de Compostela

Palabras clave: *Auditoría de xestión; Auditoría operativa; Auditoría de eficacia e eficiencia.*

Key words: *Value for money; Performance auditing; Governmental auditing.*

Resumo

As necesidades actuais das administracións públicas céntranse na busca de alternativas para mellora-la eficacia e a eficiencia na xestión dos recursos. Para estes efectos, as auditorías de xestión revélanse como un instrumento de grande utilidade neste proceso, pois a información que proporcionan acerca da entidade obxecto de estudo constitúe o punto de partida para propoñer liñas de acción e xestiona-los cambios que se decidan emprender.

Conceptuada a xestión como un conxunto de elementos que interactúan, as auditorías de xestión deben identificar e analizar tales elementos. Non obstante, para chegar a desvela-los puntos fortes e febles dun elemento de xestión, non abonda cunha análise individualizada do mesmo, senón que é preciso situa-la análise dentro da rede de conexións do sistema. Esta visión global e totalizadora constitúe, na nosa opinión, unha realidade primaria e, en consecuencia, a base da proposta elaborada para o desenvolvemento das auditorías de xestión.

Abstract

The current needs of the State and local governments are focused on the searching of alternatives to improve the efficiency and effectiveness in public funds management. The performance auditing has become an instrument of

great utility in that process that the information provided about the organization to be analysed constitutes the starting point to propose working guidelines and to manage the changes to be promoted.

Once we have defined the management as a set of interdependent elements, the performance auditing should identify and analyse those elements. Nevertheless, it is not possible to achieve a basic knowledge of the strengths and weaknesses of one element without taking into account the system network. This global perspective constitutes, in our opinion, the essence of the matter and consequently the basis of our proposal for the development of the performance auditing.

1. INTRODUCCIÓN

Neste século pasouse dun estado liberal —onde o gasto público era considerado como un mal necesario e, en consecuencia, debía limitarse ó máximo— a un estado do benestar —onde a participación do sector público na economía alcanzou niveis non imaxinables polos economistas do liberalismo—. É ben certo, non obstante, que mentres o contorno se mantivo relativamente estable e os recursos eran suficientes para soste-lo progresivo incremento do sector público, o problema limitábase a planifica-lo crecemento. Sen embargo, nas últimas décadas este contexto cambiou considerablemente: os

governos, no momento actual, deben atender un gran número de necesidades e responde-las demandas dun contorno cambiante dentro dunha forte limitación de recursos. Todo iso derivou nunha profunda crise do estado do benestar e deu orixe ó debate sobre a reforma do mesmo. Dado que a decisión final dunha posible redución do gasto público é, en último caso, de carácter ideolóxico, na medida en que corresponde ó plano da decisión política, orientámo-la nosa atención cara a un terreo complementario máis propiamente económico, que se centra no estudio de alternativas encamiñadas a mellora-la xestión e mailo control dos recursos para o logro eficaz e eficiente das políticas previamente definidas.

Neste contexto, as auditorías de xestión revélanse como un instrumento altamente útil para a consecución dos obxectivos expostos, pois a información que nos proporcionan acerca da entidade obxecto de estudio constitúe un valioso input para propoñer liñas de acción e xestionar os cambios que se decidan emprender.

Partindo da situación que acabamos de describir, neste traballo pretendemos analizar as causas que impoñen a crecente necesidade das auditorías de xestión no sector público e, en particular, nas administracións públicas, ás que nos referiremos de maneira prioritaria. Non obstante, dado que os conceptos de xestión e control préstanse a diversas interpretacións, segundo o contexto e os obxectivos perseguidos en cada investigación, o propio contido das auditorías de xestión non constitúe un concepto claro e ben definido para a súa posta en práctica. Esta situación obríganos a responder dúas preguntas: ¿que se entende actualmente por xestión pública? e, ¿que papel lle corresponde desempeñar ó control neste novo contexto? A resposta a estes interrogantes será o noso primeiro obxectivo para, despois, pasar a describir de maneira sucinta o marco no que, baixo o noso punto de vista, debe desenvolverse unha auditoría destas características.

2. CONCEPTO ACTUAL DE AUDITORÍA NO SECTOR PÚBLICO

Esta antiga actividade, denominada auditoría, experimentou un extraordinario desenvolvemento nas últimas décadas. Sen abandonalo obxectivo que orixinalmente se lle asignara —a

detección do fraude e a busca de erros contables—, no momento actual o seu contido desbordou amplamente estes límites.

A aplicación dos métodos tradicionais, aínda que proporciona unha seguridade razoable sobre a actuación, subministra pouca información acerca de factores tales como as condicións nas que se adquiren os recursos, o uso que se fai dos mesmos, a adecuación entre os recursos e os obxectivos e o grao de consecución de tales obxectivos.

Este estado de necesidade conduciu á meirande parte dos países desenvolvidos cara a unha reformulación das funcións atribuídas á auditoría¹. Nesta liña, a "General Accounting Office" (GAO) (1981) incorporou ó tradicional obxectivo da auditoría —a revisión do cumprimento dos aspectos legais e verificación dos estados financeiros— dous elementos adicionais: a economía e eficiencia, e a eficacia dos resultados dos programas. Así mesmo, en España, de acordo coas normas da Intervención Xeral da Administración do Estado (IXAE) (1985), o alcance da auditoría dunha entidade pública pode incluí-la análise:

- a) Do grao de cumprimento da legalidade vixente na xestión de fondos públicos.
- b) Da información financeira.
- c) Do grao de sometemento da entidade auditada ós principios de economía e eficiencia.
- d) Do grao de eficiencia alcanzado no logro dos obxectivos previstos.

Cando o alcance da auditoría abrangue tódolos puntos denomínase auditoría integral, onde os puntos a) e b) corresponden á auditoría de regularidade, mentres que os puntos c) e d) corresponden á auditoría de xestión.

Auditoría integral	Auditoría de regularidade	Auditoría de cumprimento
		Auditoría financeira
	Auditoría de xestión	Auditoría de eficiencia e economía
		Auditoría de resultado de programas

Aínda que as devanditas auditorías poden realizarse de forma independente unha da outra, ámbalas dúas presentan un carácter complementario e, en ningún caso, substitutivo. A este respecto, cómpre precisarmos que, a pesar de que a realización dunha auditoría de xestión non require necesariamente que con carácter previo se efectuase unha auditoría de regularidade, normalmente, cando se dispón da segunda, teremos dado un importante paso no camiño da primeira (Suárez Suárez, 1990). É máis, a auditoría de regularidade constitúe unha premisa ineludible para que as auditorías de xestión poidan levarse a cabo razoablemente (García García, 1983).

En liña co exposto anteriormente, a auditoría de regularidade comprende a auditoría de cumprimento e, por extensión desta, a auditoría financeira.

A auditoría de cumprimento, ou tamén chamada de legalidade, ten como obxectivo principal verificar que os responsables dunha determinada institución pública axustaron a súa actuación ó cumprimento das leis, regulamentos e demais normas específicas que lles afectan. Polo tanto, o informe de auditoría debe indicar:

— As infraccións legais e os danos causados ó interese público.

— A adecuación da normativa vixente á realidade cambiante, sobre todo no aspecto económico. Para estes efectos, se o auditor detecta que a lexislación vixente afecta de xeito negativo ó desenvolvemento dunha xestión eficaz e eficiente, debe facelo constar no informe e propoñe-la súa modificación.

Por outra parte, as auditorías financeiras, mediante as cales se examinan as contas anuais, perseguen a consecución dos seguintes obxectivos:

— Verificar que as contas anuais foron elaboradas conforme ós principios de contabilidade xeralmente aceptados.

— Verifícalo grao no que ditas contas anuais son representativas da realidade económico-financeira da entidade.

En definitiva, como indicabamos ó principio, esta auditoría constitúe unha parte da ante-

rior, na medida en que verifica o cumprimento das normas contables.

Como é propio nun estado de dereito, o desenvolvemento destas auditorías ten unha total vixencia no momento actual. Non obstante, as conclusións que das mesmas se poden obter resultan insuficientes, entre outras, polas seguintes razóns:

— *Políticas*: Nun sistema democrático, o pobo elixe os seus representantes coa esperanza de que estes satisfagan as súas necesidades. No seu desexo de permanencia, o goberno desenvolverá sistemas de xestión con capacidade para adaptarse ás demandas dos cidadáns. Todo iso determinou unha crecente necesidade dunha auditoría que, ademais de controla-lo cumprimento da legalidade, axude no proceso de formulación de políticas.

— *Xurídicas*: A lectura dos textos legais aprobados nas dúas últimas décadas confirma a crecente preocupación polo aproveitamento dos recursos dispoñibles. Aínda que de maneira un pouco confusa, os principios de economía, eficacia e eficiencia, aparecen recollidos por primeira vez de forma explícita na Constitución española de 1978 e na Lei Orgánica do Tribunal de Contas (LOTC) (Lei 2/1982, de 12 de maio). Concretamente, o art. 31.2 da Constitución establece que "o gasto público realizará unha asignación equitativa dos recursos públicos e a súa programación e execución responderán ós criterios de eficiencia e economía". Igualmente, o art. 9.1 da LOTC, ó desenvolve-lo art. 136 da Constitución, sinala que "a función fiscalizadora do Tribunal de Contas referirase ó sometemento da actividade económico-financeira do sector público ós principios de legalidade, eficiencia e economía". Desta forma, séntanse as bases para introducir nas administracións públicas grandes cambios, reformas e modernizacións xerenciais.

— *Sociais*: O crecente intervencionismo dos poderes públicos na actividade económica xerou unha conciencia social que demanda máis e mellores servizos. Paralelamente a este fenómeno e, sobre todo, dende a crise económica de comezos dos setenta, desenvolveuse na opinión pública un sentimento de ineficiencia en canto á utilización dos recursos por parte dos gobernos. É a partir deste momento cando adquire un

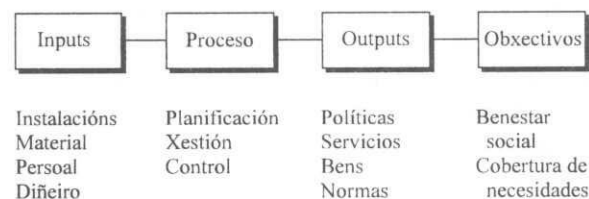
carácter prioritario a demanda social dunha maior racionalidade na xestión pública, ó tempo que esixe unha maior transparencia informativa, por entender que o logro dos intereses particulares está fortemente condicionado polas decisións do goberno.

— *Económicas*: A crecente escaseza relativa de recursos, consecuencia tanto do elevado número de funcións asumidas polos gobernos actuais como polos negativos efectos dunha excesiva presión fiscal, obrigou ós responsables públicos a dirixi-la súa atención cara a unha mellor asignación e xestión dos cativos recursos dispoñibles.

Neste contexto, podemos concluír que tan importante como saber canto se gasta e se ese gasto se realiza dentro da máis estricte legalidade, é tratar de busca-la forma de mellora-la utilización que se dea ós fondos públicos.

A xestión pública debe guiarse polos principios de economía, eficacia e eficiencia. De aí que ás auditorías de xestión tamén se lles denomine auditorías de eficacia e eficiencia. A fin de concreta-lo obxectivo último destas auditorías, consideramos necesario definir con carácter previo estes principios, o contido da xestión e o control.

Para iso, imos apoiarnos no seguinte esquema onde, de maneira sintética, se recolle o proceso de transformación dos medios en fins:



Ó referírmonos ó termo economía, estamos facendo fincapé nas condicións nas que se adquiren os inputs. Para estes efectos, unha operación realizárase de acordo co principio de economía cando os recursos necesarios para levar a cabo unha actividade foran adquiridos na contía precisa, coa calidade desexada e ó prezo máis baixo.

Pola súa parte, o concepto de eficiencia está vinculado á utilización que unha entidade fai dos

inputs dispoñibles. Relaciona os outputs producidos cos medios utilizados. En concreto, unha actividade realizárase de acordo co principio de eficiencia cando para un nivel dado de outputs se minimice o consumo de inputs, ou ben cando cun nivel constante de inputs se obteña o maior volume de outputs.

Por último, o termo eficacia relaciona os outputs producidos cos obxectivos desexados. Refírese ó grao no que a organización realiza a misión que se lle encomendou. Un programa ou un servizo é eficaz cando se alcanzan os obxectivos previstos.

Non obstante, con respecto ó concepto de eficacia, é preciso distinguir entre eficacia interna dunha entidade e eficacia social. Cando nos referimos ó primeiro termo, estamos proxectando o estudo unicamente sobre obxectivos parciais, ou subobxectivos, mentres que co segundo, e máis importante, facemos referencia ó impacto social dos resultados alcanzados; isto é, infórmanos en termos de cobertura de necesidades. A este respecto, consideramos ilustrativo un exemplo exposto por Termes Anglés (1991, pp. 7-68) referente a un plan destinado a preparar, no prazo dun ano, solo urbanizable con destino a un polígono industrial para empregar nel a 14 empresas que van ocupar a 2.000 persoas, co obxectivo de palia-lo paro nunha zona deprimida. Os resultados foron os seguintes:

— No prazo de 8 meses preparouse o solo urbanizable en condicións aceptables: eficacia interna = 125%.

— No polígono ocupáronse as 14 empresas previstas e empregáronse 2.000 persoas: eficacia interna = 100%.

— Pero, debido ó carácter altamente técnico das empresas instaladas, foi preciso traer man de obra especializada doutras zonas, cubrindo unicamente 200 postos con persoas da contorna onde se pretendía reduci-lo paro: eficacia social=10%.

Finalmente, convén precisa-lo feito de que estes tres principios, aínda que poden ser estudados por separado, están fortemente interrelacionados, tal e como se ilustra na figura 1 (Bedard e Ferland, 1989, p. 40).

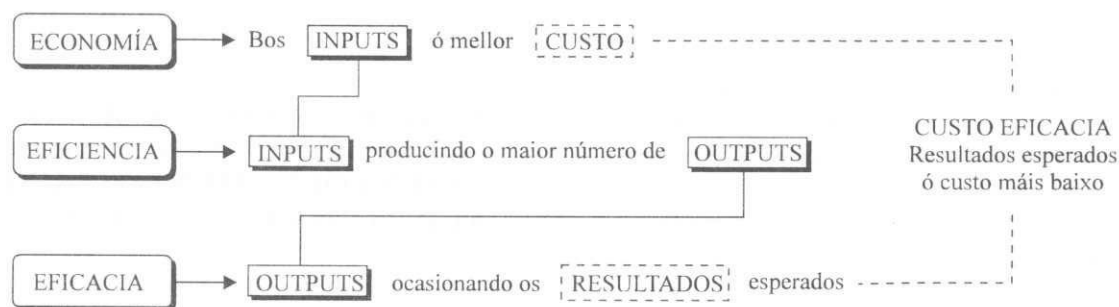


Figura 1.- Relacións entre "os tres E"

No conxunto das actividades desenvolvidas polas administracións públicas, como calquera outra organización social, podemos identificar dúas grandes funcións: por un lado, a función de xestión, onde a partir duns medios se persegue a obtención duns fins e, por outro, a función de control, que se centra en apoiar a xestión para o maior aproveitamento dos recursos.

O concepto de xestión, tal e como o entendemos neste traballo, encádrase no pensamento de "*management*". A xestión pública consiste, sobre todo, no goberno dunha pluralidade de diversas organizacións onde se levan a cabo actividades, algunhas moi similares e outras moi diferentes. Polo tanto, é importante que se dea prioridade ás relacións inter-organizacionais e se fomente a coordinación e cooperación entre as partes.

A fixación de metas constitúe o punto de partida para a definición dos obxectivos específicos que guiarán as operacións diarias dunha entidade. O proceso a través do que se distribúen tarefas entre os distintos departamentos crea o que podería denominarse, en palabras de Raia (1989, p. 21): "unha xerarquía de obxectivos e subobxectivos". Desta forma, cada subobxectivo contribúe ó logro do obxectivo da entidade á que pertence.

En consecuencia, a xestión pública debe ser entendida como un proceso onde a actividade global da Administración é consecuencia, intencionada ou non, da interacción entre as diferentes entidades que a compoñen. Moitos dos servizos prestados son resultado dunha interrelación entre distintos departamentos e, incluso, entre distintas organizacións.

Ademais, dadas as características do contor-

no actual, a xestión non pode identificarse como unha función executiva onde se supón unha clara definición de obxectivos e políticas ben definidas, nin tampouco como un simple proceso de control e supervisión de tarefas rutinarias. O xestor, no exercicio da súa función, considerará os problemas de adapta-las políticas e a organización ás fluctuacións do contorno, o que esixe constantes revisións e axustes.

Por conseguinte, a xestión é un proceso dinámico que inclúe o cambio. Para iso, necesítase un sistema de control que de maneira continua examine o uso que se está facendo dos recursos dispoñibles (eficiencia) e o nivel de adecuación dos outputs ás necesidades do contorno externo (eficacia). Desta forma, o control actúa como un elemento de retroalimentación, proporcionando información que permita unha continua readaptación do proceso mediante os axustes necesarios para obter o nivel desexado das saídas, de forma que estas alcancen os obxectivos.

Neste novo contexto organizativo, a función do control é triple (Ortigueira Bouzada, 1988):

— *Función informativa*: Ocúpase de recoller as informacións das entradas e das saídas da unidade de xestión, ben sexa de maneira continua ou ben intermitente.

— *Función de decisión*: Atendendo ás posibles desviacións entre o previsto e o realizado, determina as variables que permitan a aproximación ó desexado.

— *Función adaptativa*: Pon en marcha as variables de control previamente determinadas e que representan unha posible acción sobre a función de xestión.

A auditoría como instrumento de control, entendido este nos termos expostos anteriormente, debe analizar cada unha das etapas a través das cales os medios se transforman en fins, proporcionando información para o coñecemento da entidade obxecto de estudo e, consecuentemente, propoñer medidas tendentes a melloralo nivel de eficacia e eficiencia do mesmo.

Ó referirmonos á auditoría de eficiencia, estamos agregando dentro do mesmo termo os contidos dos principios de economía e eficiencia. Por conseguinte, o desenvolvemento desta auditoría ten como obxectivos principais:

- a) Verificar que se definiron de forma apropiada as necesidades de recursos, en canto a calidade e cantidade, para o logro dos obxectivos.
- b) Verificar que, despois de estudia-las distintas alternativas, os recursos foron adquiridos ó mínimo prezo.
- c) Analiza-lo proceso de xestión e control interno co fin de detecta-las causas que poidan estar provocando unha deficiente utilización dos recursos e efectuar recomendacións ó respecto.

Por outra parte, a auditoría de eficacia centra a súa atención sobre os outputs e os obxectivos. Consecuentemente, unha condición necesaria para estudia-la eficacia dunha entidade é que esta teña coñecemento sobre o que se espera dela, tanto no ámbito interno da organización como no exterior. Significa isto que unha auditoría de eficacia debe realizarse dende un punto de vista aberto e global, examinando os obxectivos da entidade en relación co fin superior común.

Finalmente, convén precisar que as auditorías de eficacia e eficiencia son interdependentes e non deben tratarse individualmente. Unha auditoría que só recolla aspectos de economía e eficiencia pode ser moi proveitosa, pero resulta incompleta. De pouco serve que os outputs se elaboren de maneira moi eficiente se estes non alcanzan os obxectivos desexados.

En definitiva, todo isto podería resumirse do modo seguinte: as auditorías de eficacia e eficiencia teñen como obxectivo principal identificar os puntos fortes e febles do sistema de xestión e control, a fin de propoñer recomendacións que axuden ós responsables no proceso de toma

de decisións, tanto a nivel estratéxico como operativo, para melloralos resultados da entidade.

3. TRAZOS XERAIS DA METODOLOGÍA PROPOSTA PARA O DESENVOLVEMENTO DUNHA AUDITORÍA DE XESTIÓN

Nas administracións públicas desenvólvense un gran número de actividades nun ambiente moi complexo. Polo tanto, o seu estudio require un enfoque que teña en conta estes aspectos e axude ó analista a identifica-los problemas existentes e a deseñar estratexias que ofrezan solucións. Ó contrario do que ocorre coas auditorías financeiras, onde se conta con normas e procedementos claramente definidos e normalizados, tanto no ámbito nacional como no internacional², as auditorías de eficacia e eficiencia caracterízanse pola ausencia de normas e procedementos suficientemente consolidados e aceptados (Montesinos Julve, 1987). Neste contexto, o auditor deberá deseña-la metodoloxía que debe seguir, de acordo cos obxectivos previamente establecidos.

Conceptuada a xestión como unha tarefa de dirección e goberno, o seu estudio debe orientarse dende unha perspectiva totalizadora e global, desvelando as interrelacións das partes que a compoñen. Neste contexto, o enfoque desenvolvido na teoría dos sistemas responde claramente á formulación exposta. Como orixinalmente escribiu Bertalanffy (1976, p. XIII), "nas súas diversas disciplinas, a ciencia clásica procuraba illa-los elementos do universo, observando coa esperanza de que ó volvelos xuntar conceptual ou experimentalmente, resultaría o sistema ou totalidade e sería intelixible. Agora aprendemos que para comprender non se requiren só os elementos, senón as relacións entre eles". Dende esta perspectiva, o auditor pode modela-las situacións á luz dos obxectivos perseguidos. A visión que pode obter co seu estudio variará segundo a perspectiva de análise que adopte.

Así, por exemplo, resulta de grande interese o traballo descrito por Renz (1988), no que se recolle a estratexia desenvolvida polo Departamento de Traballo e Industria do Estado de Minnesota, co obxectivo de transforma-la burocracia ríxida e atrincheirada deste estado nunha

axencia capaz de enfrontarse e responde-las demandas do contorno. Con este propósito, identificáronse como elementos máis importantes para o cambio que se pretendía os seguintes subsistemas: organización formal, produción, política sociocultural, persoal e ambiente.

Nesta liña, Tomkins (1986), baseándose nas experiencias dunha firma de contables profesionais en auditorías de actividades locais en Gran Bretaña, identifica e describe as seguintes áreas de investigación potencial no desenvolvemento dunha auditoría destas características:

- a) O que está buscando a entidade (visión);
- b) como pode levarse a cabo o anterior (estrategia);
- c) como se organiza para desenvolve-la estrategia (estructura);
- d) como os seus membros planifican, deciden, controlan e seguen as accións tanto a longo como a curto prazo (sistemas);
- e) como se motiva e recompensa ó persoal (habilidades) e
- f) o modo de face-las cousas e como os membros e empregados se relacionan (estilo).

En efecto, cando falamos de xestión, estamos afrontando un conxunto de elementos que, aínda que susceptibles dunha análise individualizada, están intimamente relacionados, de tal maneira que un cambio nalgún deles repercute inevitablemente nos outros. A realización destas auditorías contén un gran número de variables que non poden ser recollidas na súa totalidade dentro dun modelo. A análise dos diversos elementos que han de ser obxecto de estudio pode abordarse dende ópticas diferentes.

3.1. DESCOMPOSICIÓN DO CONTO RNO INTERNO DO SISTEMA "ADMINISTRACIÓN"

A perspectiva da Administración como unha entidade global que interacciona co seu contorno é importante pero non suficiente. Convén penetrar no seu contorno interno para desvela-la natureza e funcións dos elementos que a constitúen. Para iso, procederemos a descompoñer-lo sistema "administración" noutros subsistemas, os cales manteñen as mesmas características có

primeiro. Este proceso divisorio pódese realizar seguindo diversos criterios, a teor dos fins perseguidos polo auditor. Á súa vez, cada un destes subsistemas pode descompoñerse novamente noutros subsistemas e así sucesivamente.

Para estes efectos, se atendemos a aspectos de natureza espacial, temos que salienta-lo feito de que unha auditoría destas características para unha Administración na súa totalidade só sería posible para aquelas de tamaño reducido. En administracións medianas ou grandes, a súa posta en práctica esixe que, con carácter previo, se acoute o campo de estudio que pode recaer sobre un departamento, un servizo ou un programa. Non obstante, este acoutamento obedece unicamente a razóns de tipo operativo e en ningún caso xustifica a omisión dunha visión global do conxunto e o obxectivo último da Administración: o interese xeral.

Por todo iso, o estudio dunha unidade particular do gran sistema "administración" realizárase dentro do marco dun fin superior, con especial énfase na análise das interrelacións entre as distintas unidades do sistema. Isto require necesariamente unha investigación por parte do auditor acerca da estrutura de obxectivos, das distintas unidades que interveñen no seu logro, como interactúan entre elas e en que medida o obxectivo da unidade obxecto de estudio é coherente co obxectivo último.

De acordo con isto, unha auditoría de eficacia e eficiencia, a pesar de que poida centrarse nun departamento ou servizo particular, presenta os problemas habituais dunha análise de sistemas. O estudio de actividades e obxectivos dun departamento ou programa só ten sentido na medida en que estas unidades contribúen ó logro do obxectivo último e, con iso, á eficacia e eficiencia global do sistema "administración".

Por outra parte, se nos adentramos no contorno interno do sistema obxecto de estudio, habémonos atopar con que a transformación de inputs en outputs se desenvolve nun contexto onde existe un código de valores establecido, conflitos latentes ou manifestos, estruturas formalmente establecidas, procedementos, etc. que poden facilitar ou entorpece-lo logro da eficiencia e da eficacia do sistema.

Baixo esta perspectiva, concibímo-la Administración como un gran sistema cun problema

específico, mellora-la xestión dos recursos, e identificamos cinco grandes elementos de deste problema que, na nosa opinión, deben ser analizados con carácter prioritario e que pasamos a describir brevemente:

— *Subsistema cultural*: Recolle o conxunto de crenzas, valores e normas que inflúen no comportamento da organización e son compartidas por tódolos seus membros.

— *Subsistema de clima social*: Representa as conductas, motivacións e características do conxunto de persoas que compoñen a organización.

— *Subsistema de estrutura organizativa*: Recolle a forma na que unha entidade combinou os recursos dispoñibles, delegación de autoridade e asignación de responsabilidades.

— *Subsistema presupostario*: Representa o conxunto de métodos e técnicas coas que se definen os obxectivos e se asignan, xestionan e controlan os recursos.

— *Subsistema de información contable*: Recolle o conxunto de información de carácter económico-financeira que serve de base ós responsables no proceso de toma de decisións.

A auditoría de cada un destes subsistemas suscita problemas que lle son propios e o seu estudio require estratexias e intervencións diferentes. Agora ben, a fin de levar a bo termo o seu traballo, o auditor non pode obviar en ningún momento a interdependencia á que nos referiamos anteriormente. Diso derívase a necesidade de coordinar tales auditorías, xa que os resultados obtidos en cada unha delas van proporcionar un valioso input para as outras. En concreto, antes de proceder á análise dun elemento de xestión, o auditor ten que desvela-las conexións deste cos outros elementos do sistema. Por exemplo, tomando como referencia o sistema de información contable, imos describir moi brevemente as relacións do devandito sistema cos descritos anteriormente.

O subsistema de información contable está intimamente relacionado coa cultura e co clima social. A contabilidade como sistema de información leva implícito o exercicio d'o poder na medida en que constitúe a base para a toma de

decisións e a esixencia de responsabilidades. Polo tanto, o éxito dun sistema de información contable está fortemente condicionado polo grao de aceptación e compromiso que co mesmo adquiriran tanto os que o desenvolvan como aqueles a quen vaia dirixida a información. En efecto, o desenvolvemento dun sistema contable debe contar co apoio activo da dirección, de maneira que sexa considerado por toda a entidade como un elemento substancial no proceso de xestión.

Paralelamente, a información proporcionada pola contabilidade actúa como un elemento de motivación ó permitir-lles ós xestores coñecer-las logros alcanzados e avalía-la súa propia actuación, á vez que contribúe a orienta-la cultura organizativa cara á eficacia e a eficiencia. Pero se o sistema de valores e expectativas dos contables e os xestores non están en concordancia e prevalece a sospeita, a desconfianza e un ambiente defensivo, o poder da información contable para tomar decisións redúcese considerablemente, ben porque os cambios non son percibidos, ben porque o medo paraliza a iniciativa. En tanto non se produza un cambio neste campo, calquera esforzo encamiñando a mellora-lo sistema contable será inútil.

Outro factor importante no desenvolvemento do sistema contable constitúe o deseño da estrutura organizativa. En efecto, un bo sistema contable contribúe de maneira decisiva á autonomía da xestión pero o seu desenvolvemento está moi condicionado polo deseño da estrutura organizativa. Certamente, a información contable representa un elemento de primeira orde para coordina-la xestión operativa coa planificación estratéxica. Para iso, é preciso que a estrutura organizativa estableza os medios para facilita-la comunicación da información tanto en sentido vertical como horizontal.

Así mesmo, o xestor responsable necesita discrecionalidade no exercicio da autoridade que lle foi delegada. Este é un vello problema da Administración: evita-lo abuso do poder, á vez que se promove o uso eficaz e eficiente dos recursos. Non obstante, na nosa opinión, ámbolos dous obxectivos non son incompatibles. Pola contra, un deseño claro de responsabilidades, acompañado dun bo sistema contable que informe acerca de custos, gastos e resultados, resolvería, en gran parte, o problema suscitado.

Na mesma liña de razoamento, o sistema contable non pode manterse á marxe do proceso presupostario. Esta relación maniféstase amplamente tanto na fase previa de elaboración do presuposto como durante a execución do mesmo. Comezando por esta última, o sistema contable debe proporcionar información financeira que lles permita ós xestores verificalo seguimento do gasto, xa que estes, no exercicio da súa función, se adaptarán necesariamente ós límites establecidos no documento presupostario. Igualmente, o presuposto nas Administracións constitúe o principal instrumento para fixar políticas, definir obxectivos e relaciona-los recursos dispoñibles cos resultados desexados. En consecuencia, o sistema contable, ademais de proporcionar información sobre gastos, subministrará datos sobre custos e resultados que contribúan ó proceso de planificación.

Todo canto precede trata de salienta-la importancia da análise dun elemento de xestión dentro da rede de conexións do sistema. Para estes efectos, no caso que nos ocupa, o auditor, ó detecta-los puntos febles do sistema contable, poderá diferenciar entre aqueles que teñen a súa orixe en limitacións impostas por outros elementos de xestión e aqueles derivados do propio sistema contable.

3.2. OS INDICADORES: UN ELEMENTO CLAVE NO DESENVOLVEMENTO DA AUDITORÍA

O auditor, para elaborar un diagnóstico sobre cada un dos subsistemas vistos anteriormente, necesita identificar e cuantificar as distintas magnitudes asociadas a cada unha das áreas obxecto de estudo. Para estes efectos, os indicadores, como instrumentos de medida de tales magnitudes, representan un papel esencial no desenvolvemento da auditoría xa que proporcionan información que permite identificar os problemas de cada subsistema e efectúa-las recomendacións oportunas.

Nesta liña, Ortigueira Bouzada (1984, p. 57) define os indicadores como "unha magnitude asociada a un sistema ou fenómeno que pode desempeñar unha función descritiva (coñecemento do estado e da evolución dun sistema), ou ben un papel valorativo (apreciación dos efectos dunha acción sobre un sistema)".

Dada a transcendencia dos indicadores, a súa

definición e posterior elaboración require que se teñan en conta os seguintes aspectos:

a) Os indicadores representarán as magnitudes máis importantes do sistema e responderán a calquera variación da magnitude que representan, por mínima que esta sexa. De aí que, en función das características propias de cada sistema e os obxectivos perseguidos, poidan establecerse diversas familias de indicadores.

b) Debe procurarse que a información proporcionada sexa obxectiva. A este respecto é necesario precisar que mentres nalgúns campos é posible a obtención de datos cuantitativos que nos permitan elaborar diagnósticos fundados en bases obxectivas, noutros ese rigor non é posible. No primeiro caso, o auditor intervén simplemente como receptor da información (número de expedientes tramitados, alumnos matriculados, número de empregados...); sen embargo, no segundo caso, os datos proceden dunha interpretación do analista sobre os fenómenos organizacionais, existindo lóxicamente unha maior posibilidade de parcialidade na información. Neste sentido, o auditor deberá basearse en informacións tomadas tanto de fontes obxectivas como subxectivas, asegurándose de que a recompilación de datos se realiza ó mínimo custo.

c) Con respecto ós métodos de medida, estes deberán ser sistemáticos, isto é, as medidas dun mesmo indicador en diferentes momentos deberán realizarse polos mesmos procedementos, as mesmas ou equivalentes fontes e con idéntica periodicidade, de modo que se evite no posible a influencia de factores aleatorios ou subxectivos. No caso de indicadores dificilmente cuantificables, como poden ser aqueles que informan de aspectos cualitativos, procurarase elaboralos con métodos estimativos fiables (enquisas, entrevistas, estatísticas...) e usar en tódolos casos o mesmo método de estimación. Ademais, co obxecto de non subestimar nin sobreestimar a medida, deberán analizarse as relacións de mutua influencia entre os distintos indicadores seleccionados dentro dun mesmo sistema (Guillén Zanón e Ramírez Núñez de Prado, 1990, p. 185).

Finalmente, no caso de que o auditor, por diversas razóns, desexa comparar ou agregar indicadores, deberá ter en conta (Ortigueira Bouzada, 1987, pp. 127-130):

— A comparación dun indicador con respecto a dous sistemas da mesma familia só será posible se este indicador toma idéntica significación para ámbolos dous sistemas.

— A posibilidade de agregación, ben entre distintos indicadores definidos dentro dun mesmo sistema ou ben un indicador definido sobre varios sistemas, require que as magnitudes elementais representadas por cada un deles estean asociadas a unha escala de medida por intervalos.

3.3. ASPECTOS BÁSICOS QUE CÓMPRE TER EN CONTA NO DESENVOLVEMENTO DA AUDITORÍA

En España, as auditorías de xestión poden ser desenvolvidas ben por profesionais independentes ou ben polo Tribunal de Contas que, por prescripción legal, teñen asignado este cometido. Tanto nun caso como noutro estaríamos ante unha auditoría externa e, polo tanto, con carácter independente dende o punto de vista da entidade auditada.

En calquera caso, e á marxe de quen realice a auditoría, é moi importante que se teñan en conta os seguintes aspectos:

— O desenvolvemento dunha auditoría de xestión na súa totalidade para a Administración pública é practicamente imposible. Polo tanto, será preciso, en primeiro lugar, identificala unidade que vai ser obxecto de estudo (Jadallah, 1982). Esta pode ser un programa, unha entidade da Administración, unha actividade ou unha función.

— Para levar a cabo unha auditoría de xestión, tal e como a formulamos, é preciso analizar un elevado número de elementos diferentes e con características moi diversas, necesitando para iso unha gran cantidade de información e a colaboración de persoal con distinta formación. Loxicamente, todo iso leva implícito un elevado custo que deberá ser tido en conta pola entidade antes de decidir levar a cabo a devandita auditoría.

— Antes de inicialo seu traballo e, por suposto, durante a realización do mesmo, o auditor debe ser consciente da realidade que caracteriza á Administración pública. Mentres as

empresas buscan a obtención do beneficio, as administracións públicas teñen como obxectivo xenérico a cobertura de necesidades. Para lograr tal obxectivo é preciso o establecemento de diferentes subobxectivos que deberán ser realizados por diversas unidades da Administración. A Administración pública non é unha empresa e, polo tanto, non pode ser dirixida como tal, aínda que é ben certo que cabe a posibilidade de aplicar algunhas técnicas do sector privado, pero sempre previa adaptación das mesmas ó contexto público. O xestor público no exercicio da súa función debe axustarse necesariamente ás normas reguladoras dos diversos campos de actuación, o que obriga ó auditor ó coñecemento do conxunto normativo e á súa consideración á hora de valoralo funcionamento da entidade e formulalas recomendacións. O auditor non pode obviar en ningún momento estes detalles, sen risco de compromete-lo traballo que hai que realizar (Lopes de Sa, 1989).

— A fin de logra-lo seu obxectivo, esta auditoría debe incidir na área de desenvolvemento do persoal. Por esta razón, a clave para a realización da mesma está en que o auditor, ademais de ter acceso a toda a documentación necesaria, poida manter un contacto directo coas persoas que traballan na devandita entidade. Diso derívase a necesidade de contar co apoio político e a colaboración dos funcionarios. Nesta liña, o auditor debe esforzarse, dende o primeiro momento, en crear un clima de participación e colaboración, expoñendo claramente os obxectivos da auditoría, calendario, métodos... É máis, na medida do posible o auditor deberá incorporar no seu traballo as demandas dos responsables e as súas preocupacións.

— As conclusións recollidas no informe deben ser expresadas de forma clara e coherente, evitando a crítica persoal ó pór de manifesto os puntos débiles da xestión. O obxectivo desta auditoría non é a busca de erros nin de culpables senón que se ha de centrar na detección de problemas e no ofrecemento de recomendacións que poidan servir de axuda para melloralos resultados da entidade obxecto de estudo.

— Con respecto ás recomendacións, o auditor deberá ter en conta (Buttery e Simpson, 1989, p. 40): en primeiro lugar, os medios dispoñibles pola entidade para levalas a cabo e,

en segundo lugar, que o seu labor se limita a indica-lo que debe facerse, correspondendo ós xestores responsables toma-la decisión de emprender calquera acción.

— Por último, convén precisar que non corresponde ó auditor emiti-la súa opinión sobre as decisións políticas, xa que este labor compete unicamente ás cámaras lexislativas. O auditor non debe sinalar se a política é ou non acertada; o que vai tratar de reflectir é o custo dunhas políticas específicas a través dos programas avaliados e se estes serviron para logra-los obxectivos previstos (Ruíz-Ayucar de Merlo, 1987).

4. CONCLUSIÓNS

A formulación e posterior implantación dunha estratexia encamiñada a mellora-la eficacia e a eficiencia na xestión pública require, con carácter previo, o coñecemento da realidade existente e, posteriormente, o coidadoso seguimento dos cambios que se decidan emprender. Sen o primeiro, non cabería a posibilidade de elaborar propostas de reforma e, sen o segundo, dificilmente poderían conseguirse resultados. Sería un erro pensar que nada serve e que todo debe ser cambiado ou que os problemas se resolven implantando medidas e técnicas que tiveran éxito nas Administracións doutros países ou no sector privado. Obviamente, as experiencias noutros contextos sociais deben ser tidas en conta, pero cada Administración presenta unhas características propias que é preciso considerar antes de iniciar calquera proceso de cambio.

Como se puxo de manifesto ó comezo deste traballo, as auditorías de xestión constitúen un instrumento de grande utilidade para detecta-las carencias e debilidades, á vez que sentan as bases para propoñer cambios e comprobar que estes evolucionan na dirección desexada. É máis, cando estas auditorías se utilizan para xestionar-lo cambio convértense no vehículo que lles permite ós responsables públicos enfrontarse cun grao maior de éxito á dinámica dun contorno turbulento.

Polo tanto, estas auditorías teñen como obxectivo principal identifica-los puntos fortes e febles do sistema de xestión, a fin de propoñer recomendacións que axuden ós responsables no

proceso de toma de decisións tanto no ámbito estratéxico como no operativo.

Conceptuada a xestión como un proceso no que interveñen diversos elementos intimamente relacionados, de forma que un cambio nalgún deles repercute inevitablemente sobre os outros, a auditoría de xestión presenta os problemas habituais dunha análise de sistemas. Nesta liña, aínda que a auditoría se pode centrar unicamente no estudio dun elemento de xestión, con carácter previo, o auditor ten que desvela-la rede de conexións deste elemento cos outros do sistema, co obxecto de poder identifica-la orixe das causas que poden favorecer ou entorpece-lo óptimo desenvolvemento deste e efectua-las correspondentes recomendacións.

Con todo isto, e tendo en conta as diferenzas existentes entre as distintas entidades públicas e o obxectivo destas auditorías, a busca da eficacia e a eficiencia debe realizarse baixo un enfoque adaptativo. En consecuencia, as auditorías de xestión serán tanto máis eficaces canto máis se axusten ás necesidades e características propias da entidade sobre a que recae a análise.

NOTAS

1. Vid. Chan e Jones, 1983; Glynn, 1985.
2. Vid. IXAE, 1985; International Federation of Accountants (IFAC), 1991.

BIBLIOGRAFÍA

- BEDARD, G.; FERLAND, J. (1989): *Curso de desenvolvemento profesional. El control de economía, eficacia y eficiencia*. Le Vérificateur Général du Québec. Sindicatura de Comptes. Generalitat Valenciana.
- BERTALANFFY, L. (1976): *Teoría general de los sistemas*. Madrid: Fondo de Cultura Económica.
- BROWN, R.E.; WILLIAMS, M.; GALLAGHER, T.P. (1976): *Auditing Performance in Government*. New York: John Wiley & Sons.
- BUTTERY, R.; SIMPSON, R.K. (1989): *Audit in the Public Sector*. New York: Woodhead-Faulkner.
- CHAN, J.L.; JONES, R.H. [ed.] (1988): *Governmental Accounting and Auditing: International Comparisons*. London: Routledge.
- GARCÍA GARCÍA, M. (1983): "La inspección financiera en el contexto del sistema de la gestión econó-

- mica del sector público", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XII, N. 42, (set.-dec., 1983), pp. 117-133.
- GAO (1981): *Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities, and Functions*. Washington.
- GLYNN, J.J. (1985): "Value for Money Auditing. An International Review and Comparison", *Financial Accountability and Management*, Vol. 1, N. 2, pp. 113-128.
- GUILLÉN ZANÓN, A.; RAMÍREZ NÚÑEZ DE PRADO, E. (1990): "Administración por objetivos", *Documentación Administrativa*, N. 223, (xul.-set., 1990), pp. 139-203.
- IFAC (1992): "Applicability of International Standards on Auditing to the Audit of Financial Statements of Governments and Other Non-Business Public Sector Entities", *IFAC International Public Sector Guideline*, N. 3, (feb., 1992).
- IXAE (1985): *Normas de auditoría do sector público*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.
- ESPAÑA [Ley del Tribunal de Cuentas]. Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTIC). *BOE*, N. 121, de 21 de mayo.
- LÓPEZ DE SA, A. (1989): "Fundamentos conceptuales y metodologías de la auditoría del sector público en Brasil, para una evaluación de su eficacia", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XVIII, N. 61, pp. 1001-1036.
- MONTESINOS JULVE, V. (1987): "La auditoría en el sector público y los órganos de control externo", *Cuadernos Aragoneses de Economía*, N. 11, pp. 21-40.
- ORTIGUEIRA BOUZADA, M. (1984): *La corporación cibernética*. Granada: Publicaciones del CUR.
- ORTIGUEIRA BOUZADA, M. (1988): "Imagen actual del control financiero en el marco internacional", *Curso sobre el control de la actividad económico-financiera del sector público*. Poio: Universidad Internacional del Atlántico.
- ORTIGUEIRA BOUZADA, M. (1987): *Administraciones públicas: Teoría básica de las auditorías de gestión*. Granada: Publicaciones del CUR.
- RAIA, A.P. (1989): *Administración por objetivos*. México: Trillas.
- RENZ, D.O. (1988): "The Transformation of a Public Sector Bureaucracy", en R.H. Kilman e outros: *Corporate Transformation*, pp. 470-496. Jossey Bass.
- RUÍZ-AYUCAR DE MERLO, J. (1987): *La auditoría y el control interno del sector público*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. (Monografía N. 57).
- SUÁREZ SUÁREZ, A. (1990): *La moderna auditoría. Un análisis conceptual y metodológico*. Madrid: McGraw Hill.
- TERMES ANGLES, F. (1991): *La auditoría de performance en el sector público*. Madrid: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.
- TOMKINS, C. (1986): "Local Authority Audit Under the Audit Commission and What it Means to One Private Sector Professional Firm", *Financial Accounting and Management*, Vol. 2, N. 1, pp. 35-51.