

Apuntes para la mesa redonda
“La Práctica de la Auditoría Operativa en España”
Universidad de Verano de Maspalomas
4 de julio de 2006

Antonio Mira-Perceval Pastor
Síndico de Cuentas
Sindicatura de Comptes de la Comunidad Valenciana

1. Sector Público / Sector Privado. Realidades diferentes que requieren diferente control externo.

La mayor parte de los bienes y servicios que consumen los ciudadanos son proporcionados por empresas privadas sometidas a las leyes de la competencia: han de competir para atraer los capitales que financien sus actividades y han de competir para vender sus productos y servicios; de modo que están sometidas a una doble tensión, ya que por un lado necesitan maximizar sus beneficios para atraer los capitales y por otro, deben ofrecer una buena relación calidad/precio para atraer compradores. Esa competencia facilita una buena asignación de los recursos, retirándolos de los productos no apreciados por los consumidores para llevarlos a los productos que demandan y retirándolos de las empresas ineficientes para llevarlos a las empresas eficientes.

Una buena cuenta de resultados pone de manifiesto, en principio, que la empresa ha alcanzado un equilibrio entre esas dos tensiones ya que ha logrado retribuir adecuadamente el capital produciendo, en condiciones razonables de coste, un bien o servicio que es demandado por los consumidores.

Si la cuenta de resultados es sistemáticamente mala, no quiere decir otra cosa que el valor que el mercado otorga a lo que la empresa utiliza en su producción es superior al que otorga a aquello que produce; es decir, que la empresa en su proceso productivo, en lugar de crear valor, lo destruye. Estas empresas acaban siendo inviables y desaparecen del mercado.

Soy consciente de que estas afirmaciones hay que relativizarlas cuando estamos en presencia de mercados no competitivos, pero me parece una simplificación razonable para los fines de esta mesa redonda.

En el ámbito de la empresa privada las cuentas anuales de las empresas adquieren, por tanto, una importancia fundamental no sólo para quienes están interesados directamente en ellas sino, incluso, para la sociedad en su conjunto, ya que una empresa saneada con una cuenta de resultados positiva, está contribuyendo a mejorar el bienestar de la sociedad.

No es de extrañar, por tanto, que la sociedad de una importancia muy grande a la veracidad de las cuentas anuales de las empresas y no sólo por razones jurídicas (de protección de los derechos de accionistas, empleados, clientes, proveedores...) sino por razones económicas ya que facilitan información imprescindible para propiciar una correcta asignación de los recursos.

Las sociedades más avanzadas han normalizado la información que han de proporcionar las cuentas anuales de las empresas y, en función de la importancia y tamaño de las mismas, exigen que sean sometidas a verificación por parte de un agente independiente que debe pronunciarse acerca de si las cuentas representan o no la situación real de la empresa. El trabajo del auditor adquiere así un papel muy importante para la sociedad y no es de extrañar el reproche social hacia los auditores que no cumplen su misión.

A los auditores no se les pide más que verifiquen las cuentas. No se les pide que estudien si la empresa produce lo que interesa al mercado, ni si utiliza eficientemente sus recursos humanos, o si recluta a los mejores en el mercado de trabajo, tampoco que se pronuncien acerca de si el sistema de compras permite a la empresa obtener los mejores precios... De todo esto ya se deben ocupar los gestores si quieren que la cuenta de resultados sea positiva y la empresa permanezca en el mercado.

Por esta razón, en el ámbito de las empresas privadas, la auditoría operativa – de eficacia, eficiencia y economía- es típicamente una auditoría interna pues el directivo de la empresa busca el asesoramiento necesario para detectar ineficiencias y mejorar el funcionamiento de la misma.

Pero en las sociedades no sólo actúan las empresas privadas. La existencia de las externalidades y de lo que los economistas llamamos “fallos del mercado” hacen necesario contar con gastos de carácter público para satisfacer determinadas necesidades que jamás serían satisfechas por el sector privado, así como para modificar la asignación de recursos que resultan de mercados con externalidades o en presencia de monopolios o recursos comunes.

Aquí la situación es distinta: las cuentas pueden poner de manifiesto la situación económica de la Administración pero, al faltar el filtro del mercado, el resultado económico-patrimonial puede no aportar información relevante acerca de si el comportamiento de la Administración es eficiente. Es posible que la Administración no haga lo que necesitan los ciudadanos o es posible que lo haga despilfarrando los recursos que se ponen a su disposición; o ambas cosas a la vez.

Quienes hemos pasado una parte de nuestra vida profesional al servicio de la Administración y otra parte en el sector privado, hemos reflexionado alguna vez acerca de la paradoja de que, lo que en aquella es siempre símbolo de

eficacia, en éste puede ser símbolo de ineficiencia. Hablo de la ejecución del presupuesto de gastos: un alto grado de ejecución y cumplimiento son, en la Administración, sinónimo de una buena gestión, mientras que en el sector privado se lucha denodadamente para, cumpliendo la previsión de ingresos, gastar lo menos posible del presupuesto de gastos.

El problema es que, en la Administración, es muy fácil confundir los medios con los fines o, digámoslo de otro modo, ante las dificultades para medir y homogeneizar los bienes y servicios que proporciona la Administración, nos conformamos con un sucedáneo: medimos el gasto como si cada euro gastado satisficiera con el más alto nivel de eficacia y eficiencia las necesidades de los ciudadanos. Este es un error contra el que es necesario hacer pedagogía, aún siendo conscientes de la complejidad de la tarea¹, con el objeto de crear un estado de opinión que propicie el establecimiento de indicadores objetivos de la satisfacción de las necesidades públicas.

El problema aquí descrito no es sólo de la Administración como tal, sino que es extensible a los entes dependientes de la misma, aunque adopten la forma de sociedades mercantiles, ya que no obedece a la forma jurídica en que se proveen los bienes y servicios, sino a la naturaleza de los mismos y a la ausencia de competencia en la captación de capitales o, incluso, de usuarios.

Tengamos en cuenta que un balance o cuenta de resultados saneados de una empresa pública no quiere decir necesariamente que esté proporcionando bienes y servicios que interesan a los ciudadanos, ya que podrían estar en esas condiciones gracias a las subvenciones corrientes o de capital que la Administración transfiera. Por el contrario, una cuenta de resultados deficitaria no quiere decir necesariamente que se provean bienes o servicios socialmente inútiles, ya que en lo que los economistas denominamos “bienes públicos” los precios no constituyen el mejor indicador para asignar los recursos. Es decir, para comprobar si los tributos que se obtienen de los ciudadanos se dirigen realmente a satisfacer sus necesidades tendremos que utilizar algún medio que va más allá del análisis de las cuentas, ya sean estrictamente financieras o presupuestarias.

Esta realidad es la que ha llevado a distintos países a publicar guías de indicadores, cuya adopción y difusión se ha convertido en obligatoria para la Administración; y es que el hecho de que haya actividades públicas de difícil medición no debe impedir el establecimiento de indicadores en las que es relativamente sencillo hacerlo.

¹ De lo hondo que ha calado esta forma de medir la satisfacción de las necesidades públicas da idea un titular que hace años pude leer en un diario de gran difusión de la Comunidad Autónoma Valenciana: era algo así como “el gobierno gastará el próximo año en carreteras *equis* veces más en Castilla la Mancha que en la Comunidad Valenciana”. Resultaba irrelevante que el gasto en Castilla la Mancha se produjera en acabar la Autopista que conectaba Valencia con Madrid que, claro, pasa por Castilla la Mancha.

2. La auditoría operativa. Instrumento imprescindible del control externo público.

Por las razones recogidas en el punto anterior, en el ámbito del Sector Público, resulta insuficiente la fiscalización limitada a la denominada “auditoría financiera”, es decir, a tratar de verificar que los estados contables del organismo auditado se presentan adecuadamente según los principios de contabilidad que le son aplicables; siendo preciso extenderla a la denominada “auditoría de cumplimiento de la legalidad”, con la intención de verificar que el organismo auditado cumple con la legalidad vigente en la gestión de los recursos públicos.

La gestión de los fondos públicos está sometida a un conjunto de normas que pretenden proteger los activos públicos así como no sólo evitar la malversación, sino también garantizar la objetividad en la contratación. En la medida en que la auditoría de cumplimiento de la legalidad favorezca en los organismos fiscalizados el estricto cumplimiento de la norma, se está favoreciendo un comportamiento de los gestores que tiende a evitar el despilfarro, sustituyendo, de algún modo, la presión que la competencia proporciona en el sector privado a favor de comportamientos eficientes.

No obstante, la “auditoría de regularidad”, que incluye tanto la auditoría financiera como la de legalidad, aún pudiendo proporcionar *cierta* información acerca del respeto al principio de economía (consecución de recursos con el mínimo coste), resulta insuficiente para verificar si los resultados obtenidos por el ente auditado alcanzan los objetivos previstos en sus programas de actuación, así como para verificar si la relación entre los resultados obtenidos y los recursos empleados es la adecuada.

Por ello, los órganos de control externo deben incrementar paulatinamente los recursos dedicados a la realización de auditorías operativas y la inexistencia de indicadores, aunque dificulta la tarea, no debe ser obstáculo para la misma ya que siempre será posible analizar si la entidad fiscalizada “tiene un sistema adecuado de gestión para medir, informar y evaluar la economía y la eficiencia de cada una de las actividades o programas” y “ha establecido indicadores válidos y fiables de economía y eficiencia”². El hecho de que, con los medios actuales y los nuevos sistemas de gestión, los gestores carezcan de un buen sistema de información que les permita comparar su actividad con otros gestores que hacen lo mismo es, en si mismo, expresivo de un comportamiento ineficiente.

² Torres Prada, Lourdes. *La auditoría operativa: un instrumento para la mejora de la gestión pública*. AECA, p.63

3. La auditoría operativa en España, referencia específica a la Comunidad Valenciana.

En España se ha ido abriendo camino la auditoría operativa pero aún está lejos de tener el peso que debiera, dedicando los órganos de control externo una proporción muy superior de sus recursos a la realización de auditorías de regularidad.

Quizá las principales causas que motivan el aún escaso peso relativo de las auditorías operativas se encuentran en:

- La necesidad de poseer un buen conocimiento de la actividad llevada a cabo por el centro gestor y, por consiguiente, contar con especialistas de los que, en muchos casos se carece en los órganos de control externo.
- Inexistencia de un buen conjunto de indicadores de gestión.
- Carencia de tradición y de un “cuerpo” de procedimientos y directrices comúnmente adoptado por los órganos de control externo.
- Dificultades para medir aquellos servicios que no se pueden objetivar en magnitudes tangibles o la calidad en general.

En la Comunidad Valenciana, la Sindicatura de Cuentas ha realizado en los últimos diez años ocho auditorías operativas, relativas a los siguientes programas:

- Programa 714.10 Ordenación y mejora de la producción pesquera (1995).
- Programa 458.10 Patrimonio artístico (1995).
- Programa 514.10 Infraestructura y actuaciones en la costa (1997).
- Programa 452.10 Bibliotecas, archivos y promoción editorial (1998).
- Programa 313.20 Drogodependencias y otras adicciones (1999).
- Programa 443.10 Protección de los consumidores y calidad de bienes y servicios (2000).
- Programa 442.50 Calidad ambiental (2001).
- Programa 531.20 Desarrollo rural (2004).

La lectura de estas auditorías operativas, y su comparación con las de otros OCEX, ratifica lo que afirma Lourdes Torres: “A diferencia de las auditorías de regularidad, que están sujetas a requisitos y condiciones específicos, las auditorías operativas tienen una naturaleza más amplia y están más abiertas a la crítica y a la interpretación... Como consecuencia, los informes de auditoría operativa de gestión son más variados y contienen más discusiones y debates razonados.”³, ya que la estructura de las mismas no tiene la uniformidad que muestran los informes de las fiscalizaciones de regularidad.

Todos los informes, excepto el último de ellos, contienen un apartado dedicado a los “aspectos más significativos y recomendaciones para la mejora de la

³ Torres Prada, Lourdes. *La auditoría operativa: un instrumento para la mejora de la gestión pública*. AECA, p. 85

gestión”, pero ello no quiere decir que el último carezca de recomendaciones sino que las mismas se recogen al analizar los distintos aspectos del programa a lo largo del informe.

Las recomendaciones recogidas podrían agruparse en las siguientes áreas, ordenadas en función de la frecuencia con que han sido recogidas en los informes:

- Relativas a la organización y gestión de los medios y recursos humanos.
- Relativas a la carencia de objetivos o a su indefinición. Se reprocha en muchas ocasiones la definición en términos tan vagos que hace imposible determinar si se alcanzan o no.
- Relativas a la falta o deficiencia de indicadores que permitan realizar comparaciones con valores estándar o detectar la evolución positiva o negativa del programa analizado.
- Relativas a la ejecución presupuestaria: se suele analizar el grado de ejecución y cumplimiento de las partidas presupuestarias asociadas al programa analizado, valorando positivamente la gestión del mismo si los citados son elevados, en otro caso, se recomienda agilizar la gestión del presupuesto.
- Relativas a la contratación: se suelen analizar los procedimientos de contratación y se hacen recomendaciones en el sentido de favorecer la pública concurrencia para mejorar las condiciones en que la Administración adquiere sus bienes y servicios.
- Relativas a los procedimientos de concesión y gestión de las subvenciones, con el objeto de agilizar su gestión así como la verificación del impacto en los objetivos del programa.
- Relativas a la correcta gestión de las inversiones.
- Relativas a la gestión de los ingresos asociados al programa.
- Relativas a la conveniencia de conocer la opinión usuarios.
- Relativas a la necesidad de contar con información sobre costes.
- Relativas a la necesidad de establecer comparaciones con centros o programas análogos.

Las cuatro últimas aparecen sólo en un informe y la última de ellas no es más que otra forma de expresar la necesidad de contar con indicadores que permitan la comparabilidad con los valores alcanzados por otras entidades que se dedican a la misma actividad.

Excepto las recomendaciones relativas a los objetivos e indicadores, así como las menos frecuentes que apuntan a la conveniencia de sondear la opinión de los usuarios y conocer los costes de las distintas actividades, el resto de las recomendaciones nos las podemos encontrar con mucha frecuencia en las auditorías de regularidad que realiza la propia Sindicatura, en las que no sólo se mencionan aspectos relativos a la representatividad de las cuentas o al grado de cumplimiento de las normas de gestión de los fondos públicos, sino que

también se analizan aspectos relativos a la bondad de los procedimientos de gestión, haciéndose recomendaciones sobre los mismos aunque los existentes no supongan una infracción de la norma.

4. Algunas propuestas dirigidas a los órganos de Control Externo.

Si admitimos la necesidad de mejorar el “peso” que las auditorías operativas tienen en el conjunto de actividades que desarrollan los órganos de control externo en España, será misión de estos remover los obstáculos que estén a su alcance y, en este sentido, se puede apuntar las siguientes propuestas:

- La creación de un comité técnico en el que estén integrados todos los OCEX que promueva la aprobación de unos principios y normas específicamente aplicables a la realización de las auditorías operativas.
- Requerir, incluso en las auditorías de regularidad, información acerca de la existencia o no de indicadores, que permitan a los gestores evaluar la economía y eficiencia de sus actividades, y recoger como recomendación su implementación por el correspondiente centro gestor.

Los OCEX deben tener como objetivo que los distintos parlamentos introduzcan, en las leyes de Hacienda, la necesidad de incluir determinados indicadores entre las cuentas que la Administración y los organismos y empresas públicas rinden.

- Analizar las condiciones, circunstancias y procedimientos para contratar el asesoramiento externo necesario para analizar las actividades en las que no se cuenta con especialistas entre el personal dependiente del correspondiente órgano de control.