

# Conclusiones

## III Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público

Una vez concluido el III Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público, celebrado en Pamplona los días 1 y 2 de octubre de 2008, el Comité Organizador del mismo ha aprobado las siguientes conclusiones, teniendo en cuenta tanto las conferencias y ponencias presentadas como las opiniones vertidas por los asistentes al mismo en los distintos coloquios, asistentes procedentes fundamentalmente de los órganos públicos de control interno y externo, gestores públicos, profesores de universidad y auditores privados especializados en el sector público.

### CONCLUSIONES

1ª. La mejora en la práctica de la auditoría en el sector público español conduce a una mayor transparencia en la gestión pública. Transparencia exigida y demandada por los ciudadanos y que se constituye en el indicador más representativo del grado de madurez democrática de las sociedades modernas.

2ª. La amplia relación de principios que caracterizan la actividad económico-financiera del sector público puede sintetizarse en el principio de transparencia, ya que su implantación puede evaluarse como la condición necesaria y, en muchas ocasiones, suficiente de que dicha actividad se ha sometido a los principios de legalidad, eficiencia, economía y eficacia identificativos de una buena gestión.

3ª. Si bien las instituciones de control y demás ejercientes en la fiscalización pública contribuyen con sus informes a la transparencia en la gestión pública, este principio ha de constituirse también en la referencia y guía fundamental de su propio funcionamiento y actividad. Para ello, sus informes, sin merma del rigor técnico exigible, deben estar redactados con un lenguaje claro, conciso e incluso ameno. Con ello se logrará dar una respuesta efectiva a la demanda social de una mejor gestión de los recursos públicos.

4ª. La necesidad de disponer de una Ley de Transparencia para el Sector Público como instrumento eficaz para regular el acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos y otras informaciones no protegidas por el secreto o derecho a la intimidad. Este acceso completaría el control sobre las Ad-



ministraciones Públicas y sus entes dependientes, favoreciendo, en definitiva, el control social sobre la gestión pública, es decir, el control ejercido directamente por todos los ciudadanos.

5ª. Dentro del proceso de mejora en la práctica de la auditoría pública en España, el III Congreso asume como suyas las siguientes reflexiones:

- Reclamar que los poderes públicos apuesten por la investigación, creando un caldo de cultivo para que florezca la ciencia y dejando espacio a la creatividad intelectual. Todo ello orientado, en el campo de la auditoría pública, a aplicar el conocimiento científico derivado de la fiscalización a mejorar la calidad de vida de los ciudadanos.
- La auditoría pública no puede abstraerse de la problemática del cambio climático. Para ello, las instituciones y empresas responsables de la auditoría pública deben implantar medidas de ahorro energético en su propia actividad y colaborar con las entidades públicas fiscalizadas en la adopción y aplicación de medidas efectivas contra el cambio climático.

**A. Mesa Redonda I: “EL NUEVO PLAN CONTABLE Y SU REPERCUSIÓN EN LA CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO”**

1ª. El nuevo plan contable para las empresas españolas implica un cambio de la cultura contable en nuestro país. Así, el sistema contable diseñado en el mismo se orienta más a la predicción que al control, más a la información dirigida a los inver-

sionistas y analistas que a los propietarios y acreedores, y más a evaluar la situación presente y futura de la empresa que a la rendición de cuentas.

Con su aplicación, igualmente, el conjunto de normas mercantiles españolas se encuentran ante el reto de conseguir un difícil equilibrio: potenciar la vertiente informativa de las cuentas anuales y, a la vez, mantener la necesaria protección patrimonial.

2ª. Los motivos que exigen una reforma en profundidad de la contabilidad pública proceden de:

- La armonización contable exterior, en concreto, con las normas internacionales de contabilidad para el sector público.
- La armonización contable interior, es decir, con el nuevo plan de las empresas españolas.
- La exigencia de una mayor aproximación de los distintos subsistemas contables públicos: presupuestario, económico-patrimonial y de contabilidad nacional.
- La necesidad de regular operaciones no contempladas en la normativa contable anterior.
- La mejora de la información ofrecida en las cuentas anuales.

Esta reforma, en definitiva, constituye un estímulo para la actualización y mejora de la contabilidad pública y permitirá una mayor transparencia en la gestión pública.

3ª. Además del proceso de armonización, dentro de la reforma de la contabilidad pública destacan como retos pendientes la definición de los cri-

terios y reglas de consolidación contable de los distintos entes que integran el sector público y la elaboración de indicadores de gestión. Aspectos éstos de especial relevancia para la práctica de la auditoría pública y con una fuerte incidencia sobre el principio de transparencia.

4ª. La implantación de un nuevo modelo contable público exigirá una planificación adecuada, tanto de las acciones formativas pertinentes para los gestores y auditores públicos como del equipamiento informático preciso. Desde la óptica del trabajo de auditoría pública, demandará, al menos en los primeros años, una mayor dedicación de recursos fundamentalmente en la fase de planificación del trabajo; sin olvidar que a las empresas y fundaciones públicas ya se les aplica desde 2008 el nuevo plan contable privado.

**B. Mesa Redonda II: “LA COLABORACIÓN DE LAS FIRMAS PRIVADAS EN LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO: REQUISITOS DE ESPECIALIZACIÓN, MARCO REGULADOR, ALCANCE Y DIRECCIÓN DE LOS TRABAJOS Y DELIMITACIÓN DE RESPONSABILIDADES”**

1ª. La colaboración de firmas privadas de auditoría en el sector público puede estar justificada en las siguientes razones:

- Por la demanda social de una mayor transparencia en la gestión pública.
- Por el continuo crecimiento del número de entes que integran el sector público y la necesidad de ampliar las actuaciones de control.
- Insuficiencia de medios propios en los órganos de control de las Administraciones Públicas.
- Por razones económicas y de eficiencia en la gestión de los propios órganos de control.

2ª. Ahora bien, en el marco jurídico que regula estos órganos de control observamos con relación a esa colaboración:

- Órganos de Control Externo: Recoge la posibilidad de recurrir, excepcionalmente, a la colaboración de expertos externos para la realización de trabajos concretos de apoyo a la fiscalización. El resultado de estos trabajos se

plasmará en un informe que no tendrá la naturaleza de informe de auditoría.

- Órganos de Control Interno: Se contempla la habilitación legal expresa para la contratación de firmas privadas de auditoría, justificándose en la insuficiencia de medios propios disponibles.

3ª. La competencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en relación con los trabajos realizados por auditores privados o firmas de auditoría en el entorno de las Administraciones Públicas, se establece en función de si dichos trabajos puedan considerarse como auditorías de cuentas de acuerdo con la definición contemplada en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Así, si tanto la dirección como la planificación, supervisión y elaboración del informe de fiscalización es efectuado por los órganos de control público, este tipo de actuaciones no son objeto de supervisión por el ICAC; si dicha colaboración se plantea dentro del ámbito de la citada ley 19/1988, estas actuaciones sí estarán sujetas a la supervisión del ICAC, dado que la responsabilidad de la dirección y emisión del informe recae sobre el auditor privado.

4ª. En su colaboración, los auditores privados deben tener en consideración el especial régimen de las administraciones públicas: regulación legal de su funcionamiento, objetivos, régimen presupuestario, sistema de contabilidad pública, contratación administrativa... Ello demanda una formación y especialización continua de su personal en aspectos específicos del sector público y que esta circunstancia quede perfectamente acreditada cuando se realice el encargo de colaboración.

5ª. La experiencia práctica observada en nuestro país se resume en la existencia de un número limitado de actuaciones de colaboración con firmas privadas de auditoría, centrándose fundamentalmente en auditorías de regularidad de las entidades locales y en controles financieros de subvenciones. Una mayor especialización de los auditores privados, una ampliación del campo de su ac-

tuación especialmente en la auditoría operativa y una mayor exigencia social de control sobre los entes públicos pueden incrementar –de manera satisfactoria para ambas partes– la colaboración público-privado en el ámbito de la fiscalización.

#### C. Grupo de Trabajo A.1: “AUDITORÍA EXTERNA E INTERNA DE LA GESTIÓN URBANÍSTICA LOCAL”

1ª. La proliferación de denuncias y delitos urbanísticos prueba que existen indicios racionales de una importante corrupción en este campo de la gestión pública. Esta situación exige, además de medidas normativas específicas, la necesidad de potenciar el control sobre esta área de gestión local, tanto desde la óptica interna como externa. En esta línea, las auditorías urbanísticas constituyen una herramienta eficaz para garantizar tanto el cumplimiento de legalidad como la transparencia de la gestión urbanística.

2ª. La Ley 8/2007, de 28 de mayo, de Suelo y su texto refundido, introducen expresamente el principio de transparencia en las políticas sobre suelo, mediante la fijación de técnicas dirigidas a:

- La garantía de la efectividad del derecho de participación de los ciudadanos.
- La efectiva concurrencia en el ejercicio de la iniciativa privada.
- La adecuada motivación de las decisiones discrecionales de acuerdo con el principio de desarrollo sostenible.
- El control de los mercados de suelo, asegurando la percepción de las plusvalías por la comunidad, evitando la especulación mediante nuevos criterios de valoración del suelo y regulando los patrimonios públicos de suelo para asegurar el adecuado cumplimiento de sus finalidades.

En estos términos, el control de la gestión urbanística garantiza su transparencia y contribuye al cumplimiento de los principios constitucionales de eficiencia, eficacia, objetividad y legalidad.

3ª. La política urbanística presenta una incidencia muy relevante en la gestión pública local, afectando básicamente a:

- El crecimiento de municipio
- La política de vivienda
- La protección de medio ambiente
- La asignación de recursos económicos, tanto públicos como privados
- La configuración de los patrimonios públicos de suelo
- La evolución de la hacienda municipal

La alta discrecionalidad observada en dicha gestión, los controles insuficientes sobre la misma y su importancia económica, permiten catalogar esta área de la gestión local, a efectos de su fiscalización, como de riesgo.

4ª. La auditoría interna de la gestión urbanística se centrará fundamentalmente en la revisión de los siguientes aspectos: organización de los servicios urbanísticos, procedimiento administrativo general, ordenación urbanística y formación del planeamiento, clasificación del suelo, ejecución del planeamiento, licencias urbanísticas y disciplina urbanística, convenios urbanísticos, formación y seguimiento del patrimonio municipal de suelo, valoraciones urbanísticas, fiscalidad de las operaciones, presupuestos y contabilidad de las operaciones y registro del patrimonio.

5ª. La auditoría externa de la gestión urbanística tendrá como objetivos básicos los siguientes: verificar el cumplimiento de legalidad, la adecuada contabilización y reflejo de las operaciones urbanísticas en las cuentas generales de la entidad, el análisis de los procedimientos de control interno aplicados y la evaluación de los objetivos del planeamiento o de la oportunidad y eficacia de las actuaciones municipales realizadas para satisfacer la demanda de los ciudadanos. En estos trabajos se incidirá fundamentalmente, entre otros aspectos, en la revisión de:

- Las modificaciones del planeamiento.
- El planeamiento complementario y de desarrollo.
- La ejecución del planeamiento.

- Los convenios urbanísticos.
- El control, protección y disciplina urbanística.
- Suelos dotacionales.
- Los patrimonios municipales: configuración, seguimiento y aplicación.

6ª. La colaboración y coordinación entre los controles internos y externos constituye un mecanismo eficaz para lograr una adecuada y completa revisión de la gestión urbanística local, garantizándose con ello la verificación estricta del cumplimiento de los principios que informan la gestión pública. Con este mismo fin, el sistema contable de la entidad deberá ser capaz de aportar información suficiente sobre la gestión urbanística desarrollada.

**D. Grupo de Trabajo A.2: “AUDITORÍA DE SERVICIOS PÚBLICOS GESTIONADOS A TRAVÉS DE ENTES INSTRUMENTALES EMPRESAS, FUNDACIONES, ETC. Y DE CONCESIONARIOS”**

1ª. El sector público español muestra, en los últimos años, una tendencia creciente a aumentar el número de entidades con distintas formas jurídicas para la prestación de los servicios públicos. La justificación del anterior proceso se fundamenta en la presumible mayor eficacia gestora de dichos entes como consecuencia del mayor grado de autonomía y flexibilidad que su respectiva normativa de creación otorga a sus órganos de gobierno y de gestión. Sin embargo, un sector mayoritario de la doctrina califica este proceso como una “huida”

del ordenamiento jurídico público hacia el ámbito del derecho privado, con la finalidad de eludir los procedimientos y control a los que obliga dicho ordenamiento.

2ª. La utilización de estos entes instrumentales, especialmente cuando gestionan servicios públicos, no debe implicar en ningún caso una disminución de la transparencia y control de la gestión pública. Por ello, debe implantarse un eficaz sistema de control sobre su actividad, tanto desde el ámbito interno de la administración que lo crea, como del ámbito externo. Este control debe ejercerse desde el mismo proceso de autorización de constitución del ente, verificando la idoneidad y suficiencia de la memoria administrativa y económica que lo justifica.

3ª. Con carácter general, el control más apropiado sobre estos entes instrumentales será a través de las auditorías integradas, es decir, por una lado, verificar la adecuada presentación de la información financiera y el cumplimiento de la legislación vigente; y, por otro, contrastar el grado de consecución de los objetivos previstos y si éstos se han alcanzado con la máxima eficiencia y economía.

4ª. En las auditorías de las concesiones de servicios públicos, debe establecerse, como uno de los objetivos básicos, verificar si el sector público ha obtenido una mayor relación calidad-precio (value for money) para el contribuyente en la oferta



de los propios servicios públicos. Por otra parte, los objetivos tradicionales de auditoría se centrarán en la revisión de las siguientes fases: preparación del contrato, licitación, ejecución y finalización del mismo; igualmente resulta imprescindible revisar el precio o tarifa cobrada por el concesionario, tanto para comprobar el mantenimiento del equilibrio financiero del contrato como para garantizar el acceso del usuario al servicio.

5ª. Parece conveniente efectuar una revisión de la actual organización administrativa del Sector Público Español tendente a limitar y simplificar las múltiples tipologías existentes y a establecer una correspondencia lógica entre la forma jurídica empleada, la normativa general y contable aplicable y la actividad realizada.

#### **E. Grupo de Trabajo B.1: “MÁS ALLÁ DE LA AUDITORÍA DE REGULARIDAD DE LA CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA. REVISIÓN DE ASPECTOS DE GESTIÓN Y TÉCNICOS”**

1ª. Partiendo de la importancia cuantitativa –en volumen de gasto público– y cualitativa –libre mercado, reglas de competencia, creación de empleo, etc.– de la contratación administrativa y de su consideración como área de riesgo de corrupción, es necesario incrementar su control y transparencia, renovando las perspectivas y procedimientos de dicho control. En este contexto, la fiscalización de regularidad es imprescindible pero insuficiente para evaluar adecuadamente el sistema de control interno y los aspectos técnicos y de gestión de la misma.

2ª. El propio concepto de control interno ha evolucionado significativamente en los últimos años vinculado a los principios de la nueva gestión pública, constituyendo la herramienta administrativa que garantiza los objetivos de la entidad y comprendiendo tanto controles administrativos, de gestión como contables.

3ª. Si bien en la auditoría de regularidad de contratación se analiza y evalúa el control interno de la entidad en diversos aspectos organizativos y de gestión –fundamentalmente destinado a verificar

el cumplimiento de la normativa aplicable y su reflejo contable–, en una auditoría operativa de dicha área verificaremos, además, si el conjunto de sistemas y procedimientos establecidos en los órganos de contratación de la entidad proporcionan una garantía razonable de que los contratos celebrados se ajustan a los principios de una correcta gestión, orientada a conseguir la eficacia, eficiencia y economía, a la luz de los principios informadores de la contratación del sector público: determinación precisa de las necesidades que se quieren satisfacer y del importe de licitación, libertad de acceso a las licitaciones, publicidad y transparencia de todo el proceso, no discriminación e igualdad de trato, selección de la oferta económicamente más ventajosa, adecuación del precio al valor de mercado, etc.

4ª. Ante la creciente utilización por las administraciones de los sistemas de colaboración entre el sector público y el sector privado para la construcción y financiación de infraestructuras, la auditoría operativa constituye una herramienta eficaz para obtener conclusiones sobre la rentabilidad social y la viabilidad técnica y económica de esos contratos.

5ª. En definitiva, una auditoría operativa o de gestión sobre la contratación administrativa nos permitirá alcanzar una respuesta, al menos, a las siguientes cuestiones:

- **Economía:** Cuánto ha costado realmente el objeto de contrato y su comparación con las previsiones iniciales. Este análisis incluirá no sólo la comparación entre el presupuesto estimado y el precio final total abonado al adjudicatario, sino también el análisis del proceso inicial de fijación del precio al objeto de verificar que el mismo se ha establecido conforme a los precios normales de mercado.
- **Eficiencia:** ¿cómo se han transformado los recursos utilizados en realizaciones y resultados y/o impacto? Esta relación permitirá conocer ineficiencias derivadas, por ejemplo, de la falta de rigor en el

proceso de fijación de precio inicial así como contratos modificados o de revisiones de precios por causas imputadas a la administración.

- Eficacia: ¿cuál ha sido la contribución del contrato a la consecución de los objetivos globales y específicos de la entidad? Es decir, analizando el fin público que se pretendía cubrir con el procedimiento de contratación para posteriormente valorar si la determinación del objeto del contrato es exacta y concordaba con la planificación inicial y si la ejecución se ha desarrollado conforme a los pliegos y a la propuesta presentada por el adjudicatario.
- Pertinencia: ¿en qué medida los objetivos del procedimiento de licitación son pertinentes en relación con la evolución de las necesidades y las distintas prioridades?
- Utilidad: ¿qué impacto ha tenido el proceso en la satisfacción de las necesidades de la población a la que se dirigía?

#### **F. Grupo de Trabajo B.2: "AUDITORÍA OPERATIVA DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS"**

1ª. Tradicionalmente el tratamiento otorgado por los órganos públicos de control a la fiscalización de los ingresos tributarios ha sido desigual e insuficiente frente a la prevalencia del control sobre el gasto público. Este diferente tratamiento procede de:

- El carácter limitativo de los gastos frente al estimativo de los ingresos.
- La complejidad de los propios procedimientos tributarios y su tratamiento administrativo-contable.
- La mínima atención al control de los ingresos que contiene el marco regulador de la Hacienda Pública y los desarrollos normativos de los propios órganos de control.
- Una parte sustancial de los ingresos tributarios se cobran directamente mediante autoliquidación.
- La escasa relevancia de las auditorías operativas dentro de los planes de trabajo de los órganos de control.

2ª. La exigencia social de transparencia y eficacia en la acción administrativa junto con una mayor concienciación de los órganos públicos de control ha posibilitado, en los últimos años, una mayor presencia de las actuaciones fiscalizadoras sobre la gestión tributaria. A ello se han unido, entre otros, los siguientes factores:

- El control sobre los ingresos públicos como herramienta para la política de contención del déficit y del endeudamiento público.
- El control de los ingresos como instrumento para la lucha contra el fraude fiscal.
- Mayor concienciación social sobre la aplicación del principio de solidaridad y de equidad a la contribución del gasto público.
- Las repercusiones de los informes de los órganos de control externo sobre la gestión tributaria, trabajos que cada vez adquieren más notoriedad.

3ª. En el control de los ingresos tributarios, la auditoría financiera y de cumplimiento de legalidad, con ser necesaria, resulta claramente insuficiente, por lo que deberá completarse con una mayor presencia de las auditorías operativas al objeto de evaluar si la exacción de los tributos se realiza de manera adecuada y eficaz.

4ª. Como aspectos que pueden condicionar los trabajos de auditoría operativa sobre ingresos tributarios destacamos:

- Los complejos sistemas informáticos que gestionan el tratamiento de los ingresos tributarios que, con carácter general, no contemplan las necesidades de los órganos de control.
- La permanente actualización de las bases de datos de dichos ingresos, que dificulta la obtención de datos históricos.
- El desfase entre el ciclo tributario y el presupuestario.
- La distinta naturaleza y gestión de las diversas figuras impositivas que afecta especialmente a la determinación del hecho imponible y de la cuota tributaria.
- La cambiante legislación fiscal.

- El escaso desarrollo de objetivos, indicadores y resultados ligados a la gestión tributaria.
- Con carácter general, la ausencia de datos comparables fiables en la gestión tributaria de distintas administraciones.
- En los municipios pequeños, las propias dificultades de la gestión tributaria y de la escasez de recurso.

5ª. El alcance en la auditoría operativa de los ingresos tributarios ha de centrarse en la evaluación de la gestión tributaria al objeto de pronunciarse sobre la ejecución económica y eficaz de la obtención de los ingresos, la fiabilidad de su funcionamiento y la suficiencia o deficiencia de la actividad desarrollada y, en la medida de lo posible, indicará las mejoras prácticas. Este alcance necesariamente abordará todas las fases de gestión del impuesto desde su presupuestación hasta su cancelación; en particular:

- Bases e hipótesis aplicadas en la presupuestación.
- Determinación del coste de los servicios para la correcta cuantificación de las tasas y precios públicos.



- Registro de contribuyentes.
- Declaraciones y grabación de las mismas.
- Ingresos y su contabilización.
- Actuaciones de revisión sobre las declaraciones y su rentabilidad.
- Agilidad en los requerimientos a los no declarantes.
- Recursos presentados y su resolución.
- Resolución de las reclamaciones.
- Seguimiento de los derechos pendientes de cobro.
- Planificación y resultados de la actividad inspectora.
- Atención al contribuyente y resolución de consultas.
- Grado de cumplimiento de objetivos de recaudación.
- Seguimiento y control de la actividad desarrollada por organismos creados para la gestión de impuestos.

6ª. Además de los aspectos anteriores propios de gestión, convendría contemplar dentro de los programas de trabajo actuaciones relacionadas con el principio de equidad de los impuestos al objeto de evaluar los efectos reales de las medidas fiscales adoptadas en los contribuyentes. En este sentido, igualmente, las administraciones deben avanzar en la presupuestación y liquidación de los beneficios fiscales y sus efectos.

#### **G. Grupo de Trabajo C.1: “EL MUESTREO Y LA EVALUACIÓN DE RIESGOS EN LA AUDITORÍA PÚBLICA”**

1ª. Para efectuar una fiscalización de las operaciones de una entidad, el auditor tiene tres posibles opciones o sistemas básicos:

- Revisar todas las operaciones.
- Revisar operaciones específicas seleccionadas de acuerdo al criterio del auditor.
- Seleccionar las operaciones a revisar mediante muestreo.

Dado que, en general, las auditorías se realizan durante un periodo de tiempo limitado y con recursos limitados, las normas técnicas de audito-

ría pública admiten, para obtener una evidencia suficiente y adecuada sobre los datos contenidos en las cuentas anuales, el muestreo como medio recomendable para formar la opinión del auditor. Incluso la Unión Europea establece la obligatoriedad de la utilización de las técnicas de muestreo estadístico en las auditorías de operaciones de los fondos cofinanciados por la propia Unión.

2ª. Para conocer los efectos prácticos de elección de los sistemas anteriores conviene definir, dentro del riesgo de la auditoría, el concepto de “riesgo del muestreo” que es aquél en el que la conclusión a la que se puede llegar, basada en la muestra seleccionada por cualquier método, pueda ser diferente a la que se llegaría si se examinara toda la población. Así:

- Con la selección de toda la población, el riesgo del muestreo es prácticamente nulo ya que se ha revisado todas las operaciones y, por tanto, población y muestra coinciden.
- A través del muestreo no estadístico o juicio del auditor, el riesgo del muestreo no se puede determinar, ya que los errores detectados en la muestra pueden coincidir o no con los de la población.
- En el muestreo estadístico, el riesgo está determinado y controlado por el auditor al fijarse previamente los parámetros estadísticos básicos –fundamentalmente, importancia relativa, niveles de confianza y error esperado– que permiten seleccionar la muestra.

3ª. La diferencia básica entre el método estadístico y el no estadístico se encuentra en que en el primero, el auditor puede controlar el nivel de riesgo y por tanto, si la muestra es representativa, permite realizar la extrapolación, es decir, elevar a la población los errores detectados en la citada muestra. Todo ello posibilita formar una opinión sobre el objetivo a fiscalizar, bien sean cuentas anuales, procedimientos, evaluaciones, etc.

Destacamos, no obstante, que en el ámbito público y especialmente en auditorías de legalidad y de gestión, no siempre resulta fácil la vinculación de

los incumplimientos a un nivel de importancia relativa y la extrapolación de los resultados al total de la población.

En la utilización del muestreo estadístico conviene precisar que no se elimina totalmente el criterio o juicio del auditor, ya que éste es determinante para valorar y ponderar los riesgos de auditoría, establecer el umbral de importancia relativa, cuantificar el error esperado, etc.

4º. La práctica de la auditoría pública se decanta, al menos para grandes poblaciones y para las áreas más relevantes, por la utilización de métodos “híbridos” para la selección de muestras, es decir, la utilización del juicio del auditor para la primera selección de operaciones a revisar –por ejemplo, las de mayor importancia cuantitativa y/o de especial riesgo– y, para la segunda selección del resto de la población, aplicar el muestreo estadístico. Este sistema híbrido también resulta aplicable al control financiero permanente desarrollado por los órganos de control interno.

5ª. Dentro de los métodos de selección no estadísticos o a juicio del auditor –que conviene recordar que es un sistema aceptado en todas las normas técnicas de auditoría pública–, los más utilizados son:

- Selección por criterio del auditor, por ejemplo, separar las partidas mayores o de más riesgo.
- Selección por cobertura de porcentaje, para llegar hasta, por ejemplo, un 50 por ciento del total de importe o del total de partidas.
- Selección causal o aleatoria.
- Selección sistemática o a partir de un punto elegido al azar y en función del número de operaciones, selecciona un intervalo.

6ª. En los métodos estadísticos, los más aplicados son:

- Muestreo de atributos o frecuencia con que determinadas características (normalmente, errores o incumplimientos) se presentan en la población.
- Muestreo de variables o error máximo en unidades que separa el valor real del esperado en la población que se revisa.

- Muestreo por unidades monetarias, ídem al anterior pero expresado en unidades monetarias.

En el ámbito público, es este último sistema el que presenta una mayor aceptación, tanto por su fácil aplicación como por el hecho de que, bajo determinadas circunstancias, de como resultado muestras más pequeñas que el resto. No obstante, hay que tener presente que para una utilización correcta del mismo, la dispersión de la población objeto de análisis podrá ser elevada pero, sin embargo, la tasa esperada de error deberá ser baja (máximo un 10 por ciento), así como tener en cuenta la existencia de saldos cero o de importe negativo.

7ª. Es recomendable que las entidades y firmas responsables de la fiscalizaciones establezcan, en su manuales de procedimientos, la política de selección de muestras que aplica la entidad en sus diversos trabajos, definiendo con carácter general los sistemas aplicados y, en el caso de muestreos estadísticos, los parámetros básicos mínimos: umbral de importancia relativa —que en el ámbito público tiende a ser bajo—, nivel de confianza y error esperado; valores que se adaptarán, de acuerdo con el juicio del auditor, a las peculiaridades de cada trabajo. Todo ello acompañando, en su caso, de la utilización de las herramientas informáticas precisas para el tratamiento masivo de datos.

#### H. Grupo de Trabajo C.2: “LOS INDICADORES COMO HERRAMIENTA DE LA AUDITORÍA SOBRE LA GESTIÓN PÚBLICA”

1ª. Los órganos de control público disponen de medios limitados para fiscalizar la totalidad de las operaciones y/o entidades integrantes del sector público. Por esta razón, deben instrumentalizar técnicas de análisis que hagan posible suministrar información relevante a los destinatarios de la información económico-financiera pública sobre la gestión pública; dentro de estos instrumentos, destaca la utilización de indicadores de gestión.

2ª. Paralelamente, la Nueva Gestión Pública es un movimiento reformador de la Administración

que se caracteriza esencialmente por la introducción de criterios de mercado y la aplicación a las entidades públicas de los principios de gestión privada adaptándolos a los condicionantes específicos de dichas entidades. Dentro de estas herramientas, destaca el uso intensivo de baterías de indicadores que reflejen los resultados de la actuación pública y de optimización de la asignación de los recursos públicos.

La utilización de estos indicadores permite, entre otras cuestiones relevantes, tanto la autoevaluación por los propios gestores como su evaluación por los órganos públicos de control interno y externo.

3ª. En nuestro país, la utilización de indicadores se ha aplicado básicamente en el seguimiento y control de programas presupuestarios, actuación que se ha visto limitada por:

- La inexistencia de instrumentos de planificación estratégica basados en técnicas que permitan establecer objetivos y planes de actuación sujetos a seguimiento.
- La deficiente fijación de objetivos, cuya formulación se realiza de manera heterogénea, difusa y no cuantificable.
- La formulación de indicadores de forma defectuosa, dado que no se han articulado de forma clara y precisa. Igualmente, se observa con frecuencia que los mismos son irrelevantes y con dudosa dependencia sobre el objetivo que pretenden ponderar.

Estas debilidades han condicionado significativamente el avance de las técnicas de presupuestación por programas y el seguimiento de objetivos, repercutiendo negativamente en la transparencia de la gestión pública.

4ª. Por otra parte, los procesos de evaluación y los mecanismos de control se han centrado tradicionalmente en los indicadores de recursos —humanos, materiales, financieros, etc.— ante la dificultad de obtener información fiable sobre los productos o servicios públicos y resultados ó impacto real

en la sociedad-. En la actualidad se reclama, sin embargo, una mayor atención a la construcción de indicadores de desempeño o impacto al objeto de fomentar la eficiencia pública y de medir o evaluar lo que resulta verdaderamente importante de la gestión pública.

Estos indicadores han de satisfacer los siguientes criterios generales de diseño y construcción: relevancia, correspondencia con objetivos, flexibilidad, simplicidad, mensurabilidad, objetividad, validez de la medida y verificabilidad. Si los indicadores aplicados reúnen los anteriores requisitos, se tendrá la seguridad de que la información sintética suministrada y revisada no es errónea ni cuenta con sesgos o distorsiones que puedan afectar a la toma de decisiones.

5ª. El control y evaluación de los anteriores indicadores permitirá no limitarse al contraste del cumplimiento de los objetivos establecidos, sino que ha de permitir alcanzar una opinión sobre el interés y la utilidad de la política pública revisada, considerando las diversas alternativas existentes y los impactos sociales y económicos producidos en la sociedad.

6ª. Los trabajos realizados mediante la técnica de indicadores por los órganos de control público en nuestro país se han centrado en analizar la evolución en el tiempo de determinados aspectos de la gestión y su comparación con entidades similares, e incluso con aquellas reconocidas como las de mejores prácticas. Normalmente esos trabajos, ante la ausencia de indicadores propios de los gestores, han contado con su participación y colaboración para consensuar el diseño de una batería normalizada de indicadores. Los resultados

de estos trabajos han prestado una importante contribución a los gestores públicos, al suministrarles información contrastada y comparada con otras entidades similares y mostrarles si sus servicios están correctamente gestionados. Incluso han puesto de relieve los puntos débiles que deben de ser mejorados para lograr una gestión más eficiente.

7ª. Como retos de futuro y al objeto de aplicar toda la potencialidad de los indicadores desde la perspectiva del control y de la transparencia en la gestión pública, los asistentes al III Congreso asumen que:

- Es necesario un cambio de cultura en todas las personas y organizaciones de la administración pública que permita avanzar hacia una auténtica gestión por objetivos, objetivos cuya definición correcta es clave para el buen fin de este proceso.
- Los sistemas específicos de seguimiento deben adecuarse a las peculiaridades de la actividad o servicio cuyo resultado se pretende medir, ligando el análisis de cumplimiento a la eficacia, eficiencia, economía y calidad de los servicios públicos.
- Hay que determinar el conjunto de indicadores que ofrezcan una utilidad real para los destinatarios sobre la realidad a medir.
- Se debe implantar una contabilidad de costes en las administraciones públicas como respuesta de la contabilidad a las exigencias de la gestión por objetivos.
- El uso de herramientas de gestión normalizadas facilitaría la comparabilidad entre las distintas administraciones.