

# Intensificar el papel de la Auditoría en el sector público: una oportunidad para reforzar la eficiencia de las organizaciones

## 1. Introducción

En los últimos años en la mayoría de los países de la OCDE se ha puesto en práctica un programa que incluye reformas, y que pretende introducir mejoras en los servicios prestados por las administraciones públicas, intentado cubrir sus necesidades y asegurar la eficiencia y la calidad de esos servicios, sin descuidar la aproximación a los ciudadanos.

Esta nueva postura de la Administración, junto con la de los ciudadanos, es conocida como Nueva Gestión Pública (New Public Management) y pretende evaluar la gestión desde un nuevo punto de vista, regido por la introducción de modelos de gestión utilizados en el sector privado.

Por otro lado, los recientes fraudes de contabilidad de las grandes empresas americanas provocaron, junto con los usuarios (consumidores, inversores, “stakeholders”<sup>1</sup>, etc.), la desconfianza en la mayoría de los organismos de control.

El transcurso de estos episodios, de graves consecuencias económicas, se ha convertido en un vehículo privilegiado para que la auditoría llegue a conquistar un espacio de merecida respetabilidad. En este contexto también la auditoría pública ve aumentado su papel, en la medida en que asegura el interés colectivo.

Este trabajo encuadra y desarrolla las últimas tendencias en materia de auditoría pública y enfatiza el papel que la misma puede desempeñar en las organizaciones estatales.



<sup>1</sup> Partes interesadas en las demostraciones financieras.



**Intensificar el papel de la Auditoría  
en el sector público: una oportunidad  
para reforzar la eficiencia  
de las organizaciones**

## 1. Control y Sector Público

### 1.1 Control externo y control interno

En un Estado de Derecho todas las estructuras organizadoras actuales sean del Estado y de todos sus Órganos, sean de los particulares, deben cumplir las normas jurídicas existentes en ese momento determinado.

Siendo así, la administración y el manejo de los bienes y de los fondos públicos han de regirse por el riguroso cumplimiento de los requisitos legales necesarios, incumbiendo también a los organismos de control esa verificación. La prolongación y el ámbito de las competencias de estos organismos tiene como objetivo responder a las exigencias de la sociedad moderna.

El estado, como ente jurídico y social, ha evolucionado profundamente y la actividad financiera ha adquirido un lugar relevante en las organizaciones que contribuye de forma decisiva en la formación de las instituciones.

El principio de legalidad ha tenido a lo largo de los tiempos un papel de primordial importancia, lo que hace que las organizaciones se encuentren ante la necesidad de conjugar esta vertiente tradicional con otros indicadores, indispensables en el proceso decisivo.

Se vuelve, por esto, fundamental que se complete este régimen legal con controles sobre la actuación de los gestores, para poder evaluar si la gestión económica de los recursos públicos (escasos) está siendo llevada a cabo de forma correcta y si el objeto de control es especializado. O sea, si está asegurada la gestión de esos recursos de forma eficaz, eficiente, económica, equitativa y, hoy en día, también ecológica. Es precisamente aquí donde la actuación de los órganos de fiscalización y control es imprescindible.

En **Portugal**, el sistema nacional de control de las finanzas públicas se representa de la siguiente manera:



Graf. 1 - Fuente: Tribunal de Cuentas. 1999, p. 32





El **control externo** tiene como principal característica la de ser realizado por profesionales ajenos a la institución, habilitados con capacidades técnicas y profesionales de elevado nivel para ejercer la auditoría. Está fuera de cualquier plan o nivel de gestión financiera del Sector Público y puede y debe evaluar el control interno.

El uso regular y racional de los fondos públicos constituye una condición esencial en la buena gestión de las finanzas públicas y, siendo así, de los objetivos alcanzados. De este modo, para que todo el proceso alcance la eficacia deseada, se hace indispensable que cada Estado disponga de una entidad de fiscalización superior eficaz, confiriéndole a la ley total independencia.

De acuerdo con la Constitución Portuguesa y el Tribunal de Cuentas (TC)<sup>2</sup> la entidad fundamental del sistema nacional de control financiero externo, organismo independiente que posee poderes jurisdiccionales sobre las entidades públicas, fiscaliza la legalidad y la regularidad de los ingresos y de los gastos públicos, evalúa la buena gestión financiera y tiene autoridad para determinar responsabilidades financieras.

La ley n.º 98/97, del 26 de Agosto – ley de organización y proceso del Tribunal de Cuentas – concede a este organismo la facultad de ejercer el control financiero dentro del ámbito de orden jurídico portugués, tanto en el territorio nacional como en el extranjero. Los poderes de jurisdicción y de control financiero del TC incluyen también al Estado, las Regiones Autónomas, las Autarquías Locales, los Institutos Públicos y las instituciones de la Seguridad Social. Entidades de naturaleza pública o privada, principalmente financiadas por el Presupuesto del Estado o en las que se verifica la existencia de capital público, que también están sujetas a los poderes del control financiero del TC.

El **control interno** es un plan de organización de empresas que incorpora un conjunto de métodos y procedimientos que aseguran la protección de los activos y de los registros contables fiables y que la actividad se desenvuelva de forma eficiente y eficaz según los objetivos de la administración (Marques de Almeida, 1998 d, p. 202).

Dependiendo de la dimensión de la organización, también del control interno, puede asumir mayor o menor relevancia. Y también en las grandes organizaciones el cumplimiento de un sistema de control interno y absolutamente imprescindible para garantizar el cumplimiento de los objetivos pre-establecidos.

En Portugal, en los últimos años, se ha venido haciendo un esfuerzo significativo en materia de control interno, dado que hasta 1995 poco o nada se había proyectado sobre este asunto.

Así con el Decreto-Ley n.º 166/98, del 25 de Junio, el Gobierno creó el Sistema de Control Interno de la Administración Financiera del Estado (SCI), donde se destaca la importancia dada por el Gobierno a la función controladora, intentado promover la difusión de una “cultura de control” en todos los niveles de la Administración Financiera del Estado. Con la institucionalización de la Inspección General de la Administración Pública (IGAP), a través del Decreto-Ley n.º 220/98, del 17 de Julio, como inspección de alto nivel, con poderes y competencias de control estratégico y con el propósito de que, al controlar la gestión de recursos humanos y la modernización administrativa se está controlando una gran parte del Presupuesto del Estado, se dio un paso significativo y de gran alcance.

La tan proclamada modernidad de la Administración implica que se evalúen las instituciones y a los propios agentes implicados, asegurando un modelo de responsabilidad y de indicadores de actuación de cada uno de los que intervienen en la Administración Pública. El IGAP puede ser de gran ayuda para que se puedan cumplir los objetivos desde la responsabilidad de los agentes y la valoración de los resultados obtenidos.

## **1.2. Alcance y efectos del control**

Las entidades de control no pueden quedarse únicamente en el control del cumplimiento de la legalidad descrito por parte de las administraciones públicas, debe haber una tendencia cada vez mayor al control de la gestión, en el cual se evalúe el cumplimiento de metas y objetivos. Esto significa que, al controlarse la gestión de un determinado organismo público, debe evaluarse la economía, la eficiencia y la eficacia de su actuación – la auditoría de las tres “E” – , ya que sólo de este modo se puede confirmar si se cumplieron los programas y se alcanzaron las metas y los objetivos en condiciones adecuadas al tiempo y al coste.

Esta tendencia es de tal manera importante que hoy en día se ha vuelto normal que sean los propios usuarios los que quieran saber si los recursos públicos se utilizaron y si se invirtieron de una forma eficaz teniendo en cuenta la satisfacción de las necesidades colectivas. Según la AECA (2001, p. 36), con el con-

<sup>2</sup>En el artículo 216.º de La Constitución de la República Portuguesa, se dice que “El Tribunal de Cuentas es el órgano supremo de fiscalización de la legalidad y los gastos públicos y de decisión sobre las cuentas a las que la ley le somete.....”



**Intensificar el papel de la Auditoría en el sector público: una oportunidad para reforzar la eficiencia de las organizaciones**



trol se pretende conseguir una eficaz y apropiada utilización de los fondos públicos, acentuando la búsqueda de una gestión rigurosa y la regularidad en la acción administrativa e información.

### **1.3. Modalidades de control**

El control ejercido por el TC puede ser **previo, concomitante y sucesivo**. El control previo se destina a verificar si los instrumentos que generan los gastos o que representan las responsabilidades financieras directas o indirectas, se encuentran en conformidad con la ley y tienen cabida presupuestaria.

El control "a posteriori" o sucesivo tiene como objetivo el análisis y la apreciación del cumplimiento del Presupuesto del Estado (OE) y de los presupuestos de las regiones autónomas, para la emisión de pareceres sobre las cuentas y la evaluación de los sistemas de control interno, así como el proceder a la auditoría de cuentas.

El control concomitante de la actividad financiera pública, igualmente previsto en la ley de organización y proceso del TC (Ley nº 98/97), es aquél que se efectúa a lo largo de la gestión, además, se trata de una medida cada vez más utilizada por el Tribunal.

<sup>3</sup> Definición dada posteriormente

<sup>4</sup> Idem.

Ante las funciones desempeñadas y los mecanismos existentes, lo que se espera es que la función fiscalizadora resulte cada vez más útil y especializada, contribuyendo, de esta manera, a la mejoría de la gestión pública.

## **2. La auditoría del Sector Público**

### **2.1. Encuadramiento**

Para la IFAC<sup>3</sup> la "Auditoría es una verificación o examen hecho por un auditor de los documentos de prestación de cuentas con el objetivo de habilitarlo para expresar una opinión sobre los referidos documentos, de modo que se de a los mismos la mayor credibilidad posible -" (TC, 1999, p. 30).

La definición dada por la INTOSAI<sup>4</sup>, según la misma fuente, se dirige más a las finanzas públicas "auditoría es el examen de las operaciones, actividades y sistemas de determinada entidad, con la intención de verificar si son ejecutados o funcionan según determinados objetivos, presupuestos, reglas y normas". Como se hace constar, existen aspectos comunes en ambas definiciones.

Sobre las auditorías en el sector público, puede decirse que están todavía lejos de lo que se hace en el sector privado. Para las empresas se hace cada vez más importante que las demostraciones financieras transmitan una imagen verdadera y apropiada de la situación financiera, de los resultados y también de los movimientos de caja. Para las entidades públicas lo que interesa, sobre todo, es que la gestión de los fondos públicos haya sido adecuada y que se haya regido por criterios de legalidad; además de esto una vertiente tradicional del control público.

Con todo, actualmente, nuevas formas de gestión se van adoptando- la Nueva Gestión Pública [*New Public Management* (NPM)] - las cuales son cruciales para la relevancia y la transparencia de la información, así como para el control. El ciudadano adquiere una nueva función y se convierte en un elemento fundamental para la gestión pública, ya que es a él a quien la información se dirige.

El modelo de prestación de cuentas se ha ido alterando, precisamente porque son los ciudadanos quienes, a través de los impuestos, financian la actividad





pública, de ahí que deba tener acceso a la información financiera pública. Es en este punto en el que el control externo o la auditoría externa asumen un gran papel, pues la fiabilidad de las cuentas puede no ser garantía si no aparece acompañada de un informe de auditoría. No podemos dejar de señalar cómo es imprescindible la realización de auditorías públicas y de informes sobre las mismas.

La auditoría operativa o de economía, eficiente y eficaz, tiene un papel destacado en los nuevos contornos de la NPM por el hecho de introducir mejoras en la eficiencia y el control del **output** y en la gestión por objetivos.

Sin duda que la contabilidad pública es una pieza esencial en el proceso de reformas que se están haciendo en el sector público, por esto se hace cada vez más imperiosa la necesidad de reforzar la práctica regular de la auditoría pública y que se atienda a las nuevas metas que puedan valorar la correcta aplicación de los fondos públicos. (Torres, 2002).

Mientras que en las empresas es la situación económica - financiera<sup>5</sup> el punto de mayor interés, en las administraciones públicas lo que revela la verificación

de una buena gestión financiera y de los recursos de la entidad. La auditoría es uno de los medios que el Tribunal de cuentas portugués utiliza para efectuar el control financiero de las entidades públicas que están bajo su jurisdicción y, dadas sus amplias competencias y poderes de control, cada vez más la auditoría, más allá de los aspectos financieros, tiene como fin también los aspectos de gestión, ambientales, de utilidad social, etc. (TC, 1999, p. 30).

## 2.2. Las Normas internacionales de auditoría en el Sector Público

Desde finales del siglo XIX los especialistas en contabilidad y auditoría, en mayor medida los de los países más avanzados, buscan reglamentar su profesión y armonizar y homogeneizar las normas, prácticas e informes. El sector público ha estado presente prácticamente desde el principio, lo que indica el grado de importancia que representa este sector para la profesión de auditoría.

El gráfico siguiente nos da una idea de los **organismos internacionales** que emiten normas de auditoría:

CUADRO 1

ORGANISMO	COMPETENCIAS	DESTINATARIOS
INTOSAI- International Organization of Supreme Audit Institutions	Agrupación de las entidades fiscalizadoras superiores (órganos de control externo de los Estados miembros).	Las normas aprobadas en octubre de 1991 constituyen una referencia para la auditoría del sector público.
International Federation of Accountants (IFAC)	Constituida en 1977, heredera y aglutinadora de diferentes organizaciones internacionales de profesionales en contabilidad y auditoría.	Desarrolló normas completas de auditoría, que son una referencia para la profesión en todo el mundo. En una fase posterior se añaden cada una de las normas, comentarios sobre la aplicabilidad a la auditoría del sector público
IGAE – Intervención General de la Administración del Estado	Las normas dadas por la IGAE se aplican a todas las auditorías que se realizan en el ámbito del sector público estatal español.	Las normas deben ser observadas por los OCEX <sup>6</sup> , por los auditores privados que trabajan para el sector público.

Fuente: elaboración propia, basada en AECA, p. 95/97

<sup>5</sup> En la perspectiva de obtención de lucro.

<sup>6</sup> Órgano de Control Externo de las comunidades autónomas.



**Intensificar el papel de la Auditoría en el sector público: una oportunidad para reforzar la eficiencia de las organizaciones**



### 2.3. Tipos de auditoría del Sector Público

Como resultado de la Declaración de LIMA sobre las líneas de fiscalización, aprobadas en el IX Congreso de INTOSAI, se definió la necesidad de una relación entre el control y la economía financiera pública (AECA, 2001, p. 101), convirtiéndose en un mecanismo regulador de la legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, hasta el punto de ser tomadas medidas correctivas. En

consecuencia, la auditoría es una técnica al servicio del control necesario, pero no debe considerarse como un fin en sí misma.

Resulta que las técnicas y procedimientos de auditoría no pueden ser los mismos para todos los objetivos de control, ya que alguno de ellos debería adaptarse a los fines pretendidos. Por tanto, pueden definirse diferentes tipos de auditoría, en función de los objetivos presentados:

CUADRO 2

#### TIPOS DE AUDITORÍA

Auditoría financiera	Auditoría de regularidad	Auditoría integrada
Auditoría de cumplimiento de la legalidad		
Auditoría de Eficacia o de Programas	Auditoría operativa	
Auditoría de Economía y Eficiencia		
Auditoría de Sistemas y Procedimientos		

Fuente: AECA, 2001, p. 102





Pina, V. y Torres, L. (2001) organizan el control y la auditoría en el sector público de la siguiente manera:

CUADRO 3

CONTROL Y AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO

En función de la dependencia del Órgano Auditor	Control interno Control externo
En función de su objetivo	Control o auditoría de legalidad Auditoría financiera o de contabilidad Auditoría operativa o de gestión auditoría integrada
En función de su alcance	Parcial o limitada Auditoría completa
En función de su periodicidad	Continua Periodicidad anual Esporádica
En función del momento	Previo o <i>a priori</i> Simultáneo <i>a posteriori</i>

Fuente: Pina, V. y Torres, L. (2001)

La auditoría financiera tiene como objetivo conseguir una seguridad razonable en las cuentas y verificar si las demostraciones financieras analizadas expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado de la gestión, de acuerdo con los principios de contabilidad aceptados. En Portugal se le denomina Certificación Legal de las Cuentas<sup>7</sup>.

**Auditoría del cumplimiento de la legalidad:** se relaciona con la importancia dada al cumplimiento de las normas legales en el ámbito del sector público. El no-cumplimiento acarrea mayores consecuencias a las organizaciones públicas que a las privadas. Por tanto, si entre los objetivos de la auditoría se encuentra la verificación de los aspectos legales, estamos ante una modalidad de auditoría conocida como de cumplimiento.

**Auditoría de regularidad:** constituye la mayoría de las auditorías del sector público. Así pues, se incluye en una misma auditoría la auditoría financiera y la auditoría de cumplimiento.

**Auditoría de eficacia o de programas:** tiene como objetivo verificar en qué medida se alcanzaron los resultados y los objetivos predefinidos por la entidad,

denominados programas, servicios, actividades y funciones para auditar.

**Auditoría de economía y eficiencia:** está relacionada con la forma de dirigir los recursos humanos y materiales de la entidad; es decir, se tienen en cuenta los de economía, lo que significa adquirir al menor coste y de forma eficiente, esto es, adquirir de forma productiva.

**Auditoría de sistemas y de procedimientos:** esta modalidad de auditoría fue concebida más para el sector público. Antes de aparecer sus objetivos o no se encuadraban en el ámbito de la auditoría o eran incluidos o en la auditoría de eficacia o en la auditoría de economía y eficiencia. Se adecua a instituciones que tengan que cumplir normas relacionadas con el Derecho Administrativo y se preocupa por la comprobación de su cumplimiento, y detección de posibles ineficacias.

**Auditoría operativa:** resulta de la combinación de las modalidades anteriores. La auditoría operativa o auditoría de economía eficiente y eficaz asume un papel relevante en el contexto de la nueva gestión pública, puesto que toda la atención se dirige a una mejora de la eficacia, en el control del output y en la gestión por objetivos.

<sup>7</sup>Efectuada en Portugal por Revisiones Oficiales de Cuentas.



**Intensificar el papel de la Auditoría  
en el sector público: una oportunidad  
para reforzar la eficiencia  
de las organizaciones**

Según Gauthier (citado por Pradas, 2002) “junto con el sistema contable tradicional, que enfatiza el cumplimiento de la legalidad, fue surgiendo un consenso sobre las necesidades de introducir en la información ofrecida por las administraciones públicas un componente operativo que diese cuenta del cumplimiento de los objetivos desde una perspectiva de eficacia y de eficiencia”. Norman, 1995 (citado por Pradas, 2002) dice que la contabilidad pública es “un elemento esencial de las reformas del sector público”. Por otro lado, Pallot, citado por la misma autora, refiere que “o quid pro quo del aumento de la autonomía de los gestores está en incrementar la prestación de cuentas por resultados y en aumentar las prácticas contables.”.

#### **2.4. Principios y normas de auditoría en el Sector Público**

Pina, V. y Torres, L. (2001) afirman que las dificultades para establecer normas técnicas de auditoría que garanticen la calidad del trabajo, han dado lugar a la reflexión sobre los principios y procedimientos básicos del trabajo en la auditoría, que han sido aceptados, por lo general, en toda la profesión y se les denomina **normas de auditoría generalmente aceptadas**.

En este campo ha sido notable el empeño de INTOSAI que ha elaborado Normas de Fiscalización o Auditoría aplicadas por las Entidades Fiscalizadoras Superiores de carácter orientativo. Hay que señalar que, tanto las normas de auditoría para el sector privado como las del sector público, se refieren a las características personales del auditor y a la realización del trabajo y del parecer de auditoría.

Sobre las características profesionales del auditor las normas destacan aspectos como la formación técnica, la independencia y la responsabilidad profesional adecuada. En España los “Principios y normas de Auditoría del Sector Público” exigen del auditor las siguientes características: formación técnica y capacidad profesional, independencia, diligencia profesional, responsabilidad y secreto profesional. En Portugal el TC, en los “Principios aplicables a los auditores”, incluye la independencia, la competencia y la diligencia, en cuyo ámbito ya están incluidas las características exigidas por las normas españolas.

El trabajo que está por hacer, según las normas, debe tener una planificación adecuada y su respectiva supervisión, el análisis del sistema de control interno

de la entidad y determinar el alcance de los procedimientos de auditoría que se van a aplicar, con el objetivo de conseguir los elementos destinados a la elaboración de un juicio válido y suficiente, como soporte a las opiniones y conclusiones.

De esta manera, en el documento que se ha de elaborar es fundamental seguir determinados principios para la realización del trabajo de auditoría, desarrollados según las normas:

**CUADRO 4**

- |   |   |
|---|---|
| 1 | Planificación                                 |
| 2 | Supervisión                                   |
| 3 | Control interno                               |
| 4 | Evidencia                                     |
| 5 | Revisión de las normas legales                |
| 6 | Importancia relativa y riesgo en la auditoría |

*Elaboración propia, basada en V. y Torres, L. (2001)*

### **3. Los Informes de auditoría externa del sector público**

#### **3.1. Características y especificidades**

La importancia de los informes de auditoría en el sector público es diferente a la de los del sector privado, lo que se debe, en gran medida, a los siguientes factores:

- El abanico de los usuarios de la información financiera del sector público es mucho más amplio.
- Las administraciones públicas deben dar cuenta de lo que hacen a todos los ciudadanos.

Las informaciones exigidas por los usuarios externos son diferentes, no obstante existen puntos comunes, como el conocimiento de una buena gestión de los recursos públicos y lo que se espera que hagan en el presente y en el futuro. De igual modo, también exigen que la información financiera sea relevante y fiable, o que se consigan, a través de auditorías, las demostraciones financieras, realizadas por profesionales independientes y con experiencia.

Los ciudadanos pretenden tener acceso a la información sobre los actos de los responsables polí-





ticos que han elegido, para poder hacer juicios y actuar en consecuencia, en caso necesario.

Simplemente con una adecuada divulgación de la información financiera pública, que pueda estar disponible para todos los interesados, sea objeto o no de auditoría, se consigue una mayor transparencia de la gestión en el sector público. Este objetivo se basa en una nueva filosofía de prestación de cuentas, de las que hace parte el informe de auditoría.

Es cierto que este tipo de cultura de prestación de cuentas no forma parte de los países de Europa Continental, pero sí forma parte de las reglas de los países anglosajones.

Aunque hayan sido auditas las demostraciones financieras han de ser divulgadas, lo que hace disminuir su utilidad cuando no se hace.

### 3.2. Normas para la elaboración del informe de auditoría

Realizado el trabajo de auditoría, ha de elaborarse un informe, según se prevé en las distintas normas de auditoría. Por ejemplo, las normas INTOSAI afirman:

*”Al fin de cada fiscalización el auditor debe preparar por escrito su opinión o dar información, demostrando la forma adecuada y los hechos que han sido descubiertos; su contenido debe ser fácil de entender, estar exento de expresiones vagas o ambigüedades, incluir apenas la información debidamente documentada y, además de eso, debe ser independiente, objetivo, imparcial y constructivo”.*

Según los Órganos de Control Externo del Estado Español, se pueden establecer normas sobre los informes de auditoría, las cuales están reproducidas en el siguiente esquema:

CUADRO 5

#### ESQUEMA SOBRE NORMAS RELATIVAS AL INFORME DE AUDITORÍA

Normas sobre el informe	Presentación adecuada	Forma escrita
		Claridad y uniformidad en el lenguaje
		Concisión
		Objetividad
		Ponderación
		Soporte y fundamentos adecuados
	Entrega a los destinatarios	Oportunidad
		Destinatarios
	Preparación adecuada	Conformidad con las normas de auditoría
		Adaptación a la realidad del sector público
		Alegaciones del auditado
		Identificación de los destinatarios
		Razones, objetivos y alcance de la auditoría
		Normas de auditoría aplicadas
	Contenido mínimo del informe	Comentario sobre cuestiones e incidencias relevantes
		Opinión o conclusión
		Recomendaciones
		Fecha del informe
		Firma
	Publicidad	

Fuente AECA (2001, p. 550)



**Intensificar el papel de la Auditoría  
en el sector público: una oportunidad  
para reforzar la eficiencia  
de las organizaciones**

En cuanto a los diferentes tipos de auditoría, pueden incluirse en los informes de auditoría de una entidad pública los siguientes requisitos (Pina, V. y Torres, L. - 2001):

**3.3. Auditoría de regularidad (de contabilidad y de legalidad)**

**CUADRO 6**

**ESTRUCTURA DEL INFORME DE REGULARIDAD**

- 1 Objetivo
- 2 Alcance y limitaciones
- 3 Opinión
- 4 Demostraciones financieras auditadas
- 5 Conclusiones y recomendaciones
- 6 Anexos

*Adaptado de Pina, V. y Torres, L. (2001)*

**3.4. Auditoría de Economía, Eficiencia y Eficacia**

A pesar de las limitaciones existentes en una auditoría de esta naturaleza, los informes de una auditoría operativa incluyen informaciones relevantes sobre economía, la eficiencia y la eficacia en la gestión de los recursos públicos.

**CUADRO 7**

**ESTRUCTURA DEL INFORME DE PROGRAMAS**

- 1 Descripción del programa
- 2 Objetivo, alcance y limitaciones
- 3 Conclusiones y recomendaciones generales
- 4 Análisis de detalle o evaluación del Programa
- 5 Anexos

*Fuente Adaptada de Pina, V. y Torres, L. (2001)*

Las diferentes opiniones de las entidades públicas coinciden con la denominación y las definiciones utilizadas en el sector privado, o sea:

- Opinión sin reservas
- Opinión con reservas
- Opinión adversa
- Abstención o negativa a emitir opinión

**3.5. Necesidades de un informe de auditoría externa del sector público simple e independiente**

Sobre los contenidos de los informes de auditoría del sector público, se puede constatar la existencia de informes extensos y difíciles de entender en algunos países y de informes sintéticos en otros. Obsérvese, sin embargo, que la calidad de la información debe tener más peso que la cantidad.

Admitiendo que los informes de auditoría del sector público serían rigurosamente iguales a los del sector privado, habría ventajas para los usuarios, más si tenemos en cuenta que la familiarización constituiría un elemento a favor de los mismos.

Si embargo, las particularidades que revisten la actividad financiera pública y el distanciamiento de los ciudadanos de la administración pública, comparándolos con el accionista de una empresa, llevan a que se exija más del informe del auditor. Así pues, están en causa cuestiones como la evaluación de la gestión, la fiabilidad de la información financiera pública, y si en las empresas privadas el principal objetivo es el lucro, en las entidades públicas se pretende el abastecimiento de un abanico más amplio de información.

En Estados Unidos, el auditor emite un informe corto, que se anexa a las demostraciones financieras auditadas, de aproximadamente 15 folios. Este informe sintético de auditoría, que se anexa a las demostraciones financieras, no está exento de la emisión, de forma autónoma, de un informe analítico tanto de la auditoría financiera, como de la auditoría de legalidad y de "performance", así como de otros aspectos que el auditor considere oportunos. Las razones para la defensa de un informe simple junto a las demostraciones financieras, se propone por el hecho de que se entiende que ayuda al usuario a formular un juicio sobre la fiabilidad de las demostraciones financieras auditadas. Más tarde posiblemente necesitará profundizar en algunos aspectos, ayudándose entonces de un informe complementario.

**3.6. Contenido del informe de auditoría**

La falta de normalización en los informes de auditoría ha llevado a que informes de auditoría de la misma naturaleza, emitidos por entidades de control distintas o por diferentes empresas de auditoría, presenten estructuras dispares, incluso llegando a diferencias de contenido.





Ahora bien, existen elementos indispensables que han de ser incluidos en el informe de auditoría, no obstante, cabe al órgano de control externo ampliar, si lo considera oportuno, el abanico de informaciones que se han de incluir en el mismo, con el objetivo de conseguir una mayor comprensión.

De este modo, los elementos base del informe de auditoría son los siguientes (Martínez y Fleixas 2002):

- Título
- Destinatarios
- Cuentas e información auditada
- Objetivos
- Responsabilidades en la elaboración de información y en la auditoría
- Descripción del alcance y del proceso de auditoría, así como las normas de auditoría aplicadas
- Referencia a las normas contables y legales que afectan a la información presentada
- Comentarios y recomendaciones más relevantes
- Control interno
- Opinión
- Fecha y datos del auditor

Conviene mencionar si la auditoría abarcó la totalidad de las demostraciones financieras o sólo parte de ellas. Por otro lado, el auditor debe emitir opinión sobre la fiabilidad de la información, la legalidad de las operaciones realizadas y, cuando se trate de una auditoría operativa, indicar sus resultados.

En cuanto a los **comentarios, sugerencias y recomendaciones**, aquellos aspectos que se entienda que se han de mencionar, por ejemplo el control interno de la entidad, deben mencionarse de forma breve, remitiendo los detalles en el informe complementario.

#### 4. Conclusiones

La concepción tradicional del control (basado en la legalidad) hace mucho tiempo que entró en crisis. Por eso Administración Pública y Gestores Públicos han buscado nuevas formas de gestión que posibilitan la prestación de mejores servicios a los ciudadanos. Parece ser también un dato adquirido que los antiguos procedimientos de fiscalización no son de ningún modo suficientes y que una nueva cultura de control es absolutamente necesaria.

En Portugal ya hubo cambios significativos en esta área, lo que puede constatarse en las reformas sucesivas del Tribunal de Cuentas, que le proporcionó una mayor adecuación a los objetivos de una institución moderna de control externo.



En finanzas públicas el control asume un papel relevante, en la medida en que garantiza el uso eficaz de fondos públicos, permite una gestión rigurosa y da lugar a medidas correctivas en la acción de los poderes públicos y de los ciudadanos, fruto de los informes que produce.

La credibilidad de un Estado Democrático, que al mismo tiempo sea eficiente y transparente para los ciudadanos, pasa también por la existencia de órganos de control independientes, dotados de profesionales de elevado perfil técnico y cualificado, de los cuales la gestión pública puede beneficiarse en gran medida. Según este punto de vista y del rumbo de las nuevas exigencias, habrá de instalar una práctica regular de auditorías en el sector público.

La función auditora, junto a las organizaciones públicas, sólo es posible si esa cultura se instala y pasa



**Intensificar el papel de la Auditoría  
en el sector público: una oportunidad  
para reforzar la eficiencia  
de las organizaciones**

a formar parte de las normas de prestación de cuentas. Entonces, estaremos ante un nuevo escenario que pasa por una nueva filosofía de responsabilidad en la gestión (“accountability”). Y que podrá contribuir en la evaluación de la eficiencia en el sector público.

A este respecto, es oportuno mencionar que la auditoría del sector público requiere profesionales con

un perfil adecuado a las necesidades específicas y las características intrínsecas de este sector, por tanto, profesionales de alta calidad. Dentro de este marco, cabe plantear si no estará aquí el principio en que se basa la creación de una área de especialización de los Revisores Oficiales de Cuentas.

## BIBLIOGRAFÍA

- AECA (2001). *Manual de Auditoría del Sector Público*. Volumes I e II. Faura Casas Editorial.
- Baker, C. Richard; Owsen, Dwight M. (2002). “Increasing the role of auditing in corporate governance”. *Critical Perspectives on Accounting Conference*. Baruch College. New York City.
- Bowerman, M.; Humphrey, C. and Owen, D. (2002). “Struggling for supremacy: the case of UK public audit institutions”. *Critical Perspectives on Accounting*, volume 14, issues 1-2.
- Calle, M. J. de la Fuente (2000) “La fiscalización del Sector Público Autonómico. Especial análisis de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid”. *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid*, n.º 8, Mayo / Septiembre.
- Carreras, Juan A. y José Rojas, Antonio (2002). “El papel de la auditoría forense en el saneamiento de las funciones gubernamentales”. *X Congreso venezolano de contaduría pública. Nuevas tendencias mundiales que modernizan la profesión*.
- Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español. Principios y Normas de Auditoría del Sector Público.
- Costa Marques, M. C. (2000). “O controlo económico-financeiro no Sector Público – especial referência às universidades”. *Revista FISCO*, n.ºs 90/91 – Setembro 2000, ano XI.
- Costa Marques, M. C. (2002). *A Prestação de Contas no Sector Público*. Dislivro.
- Despouy, Leandro. “Una economía sana no puede funcionar sin buenos controles”. Presidente de la Auditoría General de la Nación. [www.agn.gov.ar/opinion3.htm](http://www.agn.gov.ar/opinion3.htm).
- Hernández, Jaime A. “¿Auditoría: Profesión o Negocio?” *VIII Jornadas de actualización profesional*. Colômbia. [www.contadoresaic.org](http://www.contadoresaic.org).
- Jeff Everett (2002). “The politics of comprehensive auditing in fields of high outcome and cause uncertainty”. *Critical Perspectives on Accounting*, volume 14, issues 1-2.
- Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto – Lei do Enquadramento Orçamental.
- Malaxechevarria, Angel G. (2002). “Fortalecimiento de los Requisitos de Auditoría para Asegurar una Mayor Responsabilidad en el Financiamiento Internacional en una Época de Crisis”. *XVI Annual Conference on New Developments in Governmental Financial Management*. Miami. USA.
- Marques de Almeida, J.J. (1998). “Auditoria: Uma Abordagem Actual”. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* n.º 392 Maio/98.
- Marques de Almeida, J.J. (1998). “Auditoria: Uma Abordagem Actual”. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* n.º 393 Junho/98.
- Marques de Almeida, J.J. (1998). “Auditoria: Uma Abordagem Actual”. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* n.º 394 Julho/98.





Marques de Almeida, J.J. (1998). "Auditoria: Uma Abordagem Actual". *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* nº 395/6 Agosto/Setembro/98.

Marques de Almeida, J.J. e Matos Carvalho, J.M. (1996). "O controlo interno numa grande empresa – verificação das condições básicas". *Revista de Contabilidade e Comércio* nº 210 / Volume LIII, 2º trimestre de 1996.

Pina, V. y Torres, L. (2001). [www.ciberconta.unizar.es](http://www.ciberconta.unizar.es).

Pollitt, Christopher (2002). "Performance audit in Western Europe: trends and choices". *Critical Perspectives on Accounting*, volume 14, issues 1-2.

Principios y Normas de Auditoría del Sector Público. Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español.

Pucheta Martínez, M. Consuelo y Cortés Fleixas, J. L. (2002). "Qué son y cómo deberían ser los Informes de Auditoría de las Administraciones Publicas". *Revista AECA*, nº 58 / Abril.

Torres, Lourdes (2002). "La Auditoría operativa un instrumento para la mejora de la nueva gestión pública". *Revista AECA* nº 61, SET / DEZ 2002.

Tribunal de Contas (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, volumes I e II. Edição Tribunal de Contas.

Valiño Castro, Aurelia (2002). *Las Reformas de la Administración Pública. Documentos de Trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*. Biblioteca de La Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad Complutense de Madrid.

Vaughan S. Radcliffe (2002). *What Government Auditors Cannot Know: A Study of Public Secrecy in the Audit of the Cleveland City Schools*. *Critical Perspectives on Accounting Conference*. Baruch College. New York City.

Watanabe, Kazuo (2003). *Characteristics of Accounting Standards for Independent Administrative Institutions*. *Government Auditing Review*, Volume 9. March.

[www.sindicatura.org/cast/novetats](http://www.sindicatura.org/cast/novetats). Conclusiones dos VII Encuentros Técnicos de los Órganos de Control Externo Espanhol (2001). Noviembre.

[www.sindiclm.es/quees/organizacion/ponencias.htm](http://www.sindiclm.es/quees/organizacion/ponencias.htm). El Papel Constructivo Del Control Externo (2000). *II Encuentro sobre Gestión y Políticas Públicas*, Ávila, Mayo.

[www.sindiclm.es/quees/organizacion/pon\\_ov01.htm](http://www.sindiclm.es/quees/organizacion/pon_ov01.htm). Evolución Del Gasto En Las Comunidades Locales.

Yoshimi, Hiroshi (2003). *Governmental Audit and Administrative Evaluation: From Auditing Perspective*. *Government Auditing Review*, Volume 9. March.