

Nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas

Vicente Montesinos Julve

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad
Universitat de València

1. LOS NUEVOS ESCENARIOS DE ACTUACIÓN DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS. CARACTERÍSTICAS DE LA NUEVA GESTIÓN PÚBLICA

Las circunstancias económicas actuales exigen una nueva concepción de la gestión pública, basada a nuestro juicio en *tres parámetros* fundamentales: *equilibrio financiero estable, calidad y eficiencia en los servicios públicos y transparencia*. El objetivo de este trabajo se centrará sobre la incidencia del nuevo modelo de gestión pública y del entorno actual sobre el control a llevar de la actividad de las entidades públicas y la forma en que emplean los recursos económicos que les son asignados.

Conseguir el equilibrio financiero significa lograr el cumplimiento de las condiciones de un escenario financiero estable, que en el caso de la UE se concretan en los conocidos cuatro principios rectores de precios estables, finanzas públicas, condiciones monetarias sólidas y balanza de pagos estable (art. 3A.3 del Tratado). Centrándonos en las condiciones de estabilidad de las finanzas públicas, se observa la preocupación de la UE por garantizar el cumplimiento de los indicadores de déficit y endeudamiento públicos. Estas variables sitúan el énfasis en la estabilidad financiera del Sector público, que inevitablemente supone un estancamiento, cuando no una reducción, de sus dimensiones (*vid.* Fuentes, 1997; Barea, 1997a, 1997b).

La contención del crecimiento del gasto público plantea la necesidad de adoptar decisiones inaplazables en cuanto a qué partidas re-

ducir: una solución fácil e irracional será acudir a recortes lineales y no meditados, pero la alternativa racional y lógica, aunque más difícil, será la reforma y reestructuración del Sector público. Esta reforma se viene acometiendo en los países occidentales bajo el prisma de la búsqueda de la calidad y la eficiencia en los servicios públicos y en la gestión a partir de una profunda reflexión acerca del papel y del funcionamiento del Sector público tradicional, que ha venido plasmandose en nuevas propuestas y modelos, recogidos bajo el rótulo genérico de la Nueva Gestión Pública (New Public Management, NPM), a la que más adelante nos referiremos. El parámetro de la calidad vamos a entenderlo en este punto como eficacia en la consecución de los objetivos, de forma eficiente y económica, respetando los principios éticos de la equidad y las exigencias de la conservación del medio ambiente. En definitiva, el respeto a las cinco «Es» tradicionalmente mencionadas como paradigma rector de una gestión pública de calidad, aunque escasamente concretadas en términos operativos en la mayor parte de las ocasiones (*vid.* Benito y Hernández, 1995). En el escenario actual de la economía internacional, caracterizado por la globalización, calidad en los servicios ha de significar también competitividad del Sector público, lo que supone que la gestión pública ha de ser lo suficientemente sólida para resistir su comparabilidad con los resultados conseguidos por otros agentes económicos que llevan a cabo actuaciones iguales o similares a las desarrolladas por un ente público determinado, lo que modernamente se ha instrumentado a través de la técnica del *benchmarking*.

Es evidente que la reforma y racionalización de la gestión pública planteará nuevos requerimientos informativos para la adopción de las decisiones, al tiempo que su orientación hacia el ciudadano exige un nuevo concepto de rendición de cuentas, con mayores y más desarrolladas necesidades de información, tanto económico-financiera como social y medioambiental. En definitiva, se hace imprescindible una superior transparencia de las entidades públicas.

En la Administración Pública tradicional, el sistema organizativo ha permitido y estimulado el desarrollo de una cultura de la gestión basada en la rutina y la inercia, donde las nuevas iniciativas y la innovación han encontrado, por lo general, todo tipo de dificultades y bastantes riesgos para su diseño y puesta en práctica. Esta situación es difícilmente compatible con un Sector público importante, garantía de los más débiles y que funcione de acuerdo con los requerimientos de equilibrio financiero, calidad y transparencia señalados con anterioridad. Un funcionamiento egoísta de los *insiders* ha contribuido a alimentar y prolongar esta situación, radicalmente incom-

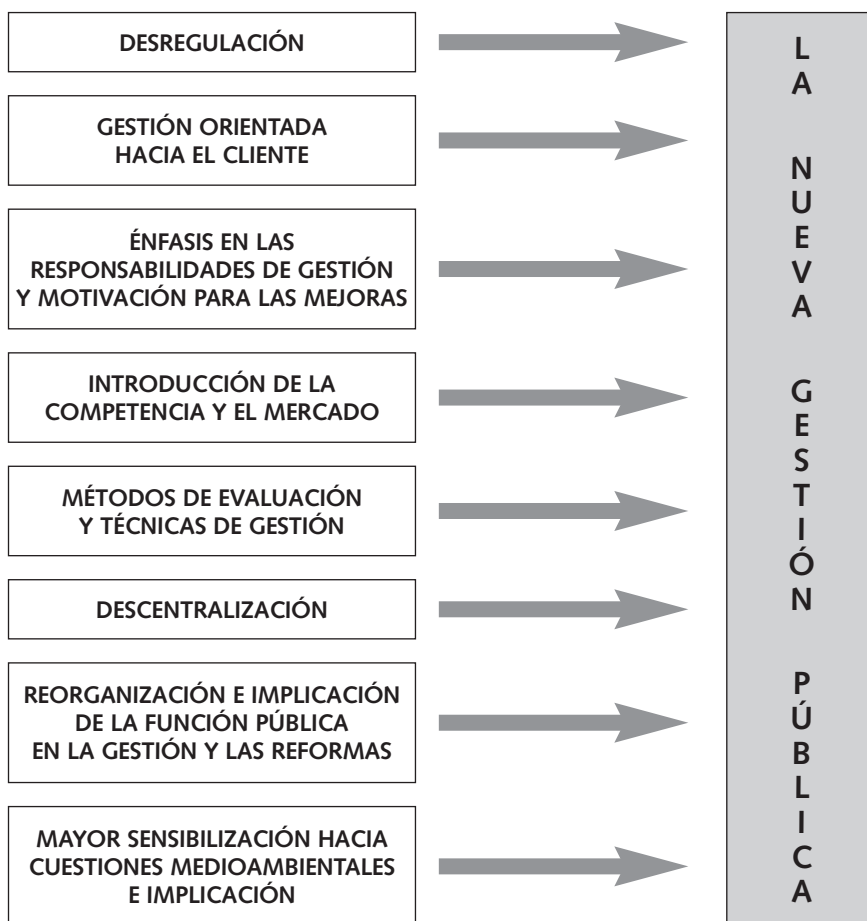
patible con las exigencias de un Estado moderno en el mundo occidental.

Esta situación ha puesto así de manifiesto la necesidad urgente de una reforma de la gestión pública, dentro del marco de una nueva cultura política, social y administrativa, que cuente con el apoyo de los diferentes agentes implicados, y en especial de los propios empleados públicos. Ante la crisis evidente del modelo burocrático de gestión pública (*vid.* Adamaschek, 1998; Barea, 1997a; Barea y Gómez, 1994; Jenkins, Caines y Jackson, 1989; McCulloch y Ball, 1992; Budäus y Buchholtz, 1996; Schedler, 1996) se han desarrollado unas líneas maestras para su reforma que parten de la teoría del Public Choice y que han dado lugar a lo que se conoce internacionalmente como New Public Management (NPM). La descripción de estas líneas maestras la centraremos en los aspectos que comentamos a continuación (Fig. 1):

a) Desregulación.—El exceso de normas, que aspiran a cubrir todos los aspectos de la actividad económico-financiera a un nivel de detalle excesivo, constituyen sin duda un aspecto paralizante para la buena gestión. Es refugio de burócratas y mecanismo obstruccionista de primer orden en manos de personas con conocimiento de los entresijos de las normas y empeñadas en paralizar cualquier reforma. Se buscará, pues, al igual que en el sector empresarial, menos reglas y normas y mayor énfasis en el establecimiento de objetivos bien concretos y determinados, cuantificados razonablemente y aptos para llevar a cabo un seguimiento de su grado de consecución. Por supuesto que esta característica no supone en absoluto la ausencia de normas, sino establecimiento de las mismas de modo racional, respondiendo a un planteamiento estratégico de la gestión y permitiendo su aplicación flexible, ya que difícilmente podrían preverse todas las circunstancias impuestas por la realidad cotidiana, por muy prolijas y detallistas que resulten.

b) Orientación hacia el cliente.—Frente a una función pública orientada hacia dentro se impone una atención a los clientes de las entidades públicas. Estos clientes son diversos, pero en último lugar siempre están los ciudadanos, que son los principales destinatarios de los servicios públicos, ante los cuales convendría introducir la filosofía de la calidad total y la prestación de servicios sin dilaciones innecesarios en el tiempo oportuno. Además de clientes, los ciudadanos son los «principales» de una relación de agencia, por razones democráticas y por razones financiero-patrimoniales, en tanto que financiadores de los servicios a través de impuestos, tasas y precios públi-

FIGURA I
LA NUEVA GESTIÓN PÚBLICA



cos y depositarios últimos de la soberanía popular. Sobre esta relación hablaremos más adelante en este mismo trabajo.

c) *Énfasis en las responsabilidades de gestión y motivación para las mejoras.*—En el modelo tradicional existen responsabilidades penales, civiles y administrativas de los gestores públicos, tanto funcionarios como electos y otros funcionarios que de forma directa o indirecta gestionen recursos públicos. Sin embargo, en la mayor parte de los casos no existen propiamente responsabilidades de gestión ante la ausencia de objetivos y delimitación de funciones y responsables. Se trata, pues, de definir adecuadamente los objetivos, diseñar los procesos de gestión y asignar responsabilidades en los diferentes niveles.

Sólo a partir de un sistema diseñado por responsabilidades podremos hablar propiamente de establecimiento de incentivos que sirvan de manera efectiva para la mejora de la gestión, más bien desmotivada o desincentivada en los esquemas burocráticos tradicionales.

d) Introducción de la competencia y el mercado.—La ausencia de competencia se considera una de las causas fundamentales de las deficiencias de los servicios y comportamientos públicos. En consecuencia, la introducción de los mecanismos de mercado constituyen una preocupación central en el marco de la nueva gestión pública no solamente en el caso de servicios asumibles por la iniciativa privada, sino también como referencia para el caso de servicios públicos puros. Del lado de la demanda, conectaremos con la orientación hacia el cliente, y cuánto puede, debe o está dispuesto a pagar por unos servicios. Del lado de la oferta, los entes públicos no funcionan en un mundo distinto y aislado de los competidores privados, con los cuales deberá coexistir sin privilegios especiales, excepción hecha de razones estratégicas especiales. Cuando los mercados existan, sean reales, la regla será utilizarlos y competir; cuando no existan o no funcionen, la regla será imitarlos, crear mercados virtuales o de referencia: en este sentido la técnica del *benchmarking* está resultando de gran utilidad.

e) Métodos de evaluación y técnicas de gestión.—La evaluación debe estar presente a todos los niveles de la gestión pública: evaluación de políticas, funcionamiento de sistemas, desempeño de los responsables, impacto de las medidas en los ciudadanos, eficiencia en el empleo de los recursos, etc. Para ello hay que acudir a cuantificaciones, financieras o no, de magnitudes que puedan ser representativas de aquellos aspectos que se pretende evaluar. Las nuevas técnicas de *management*, desarrolladas en las últimas décadas en el campo empresarial, deben introducirse igualmente en el nuevo marco de la gestión pública. Para ello será necesario reformar estructuras legales, actualizar la cultura de gestión, interesar a los funcionarios de forma activa e introducir los recursos humanos y materiales necesarios, en especial en materia de tecnología de la información.

f) Descentralización.—A lo largo de los años ochenta se desarrolla en el Reino Unido el proyecto Next Steps, inspirado en la filosofía de la mejora de la Administración Pública a través de la utilización de los recursos disponibles en la prestación de servicios de más calidad. Así, frente, a la idea de una gran organización dirigida desde el centro, se opta unidades de gestión más pequeñas y discretas, una estructura más «federal» (Phippard, 1994). En esta línea, la descentralización supone asignar objetivos más concretos, con una perspectiva más ope-

rativa, y poder así llevar a cabo su seguimiento con mayor efectividad. La creación de agencias o entidades públicas más reducidas, con más flexibilidad en la normativa a aplicar y sometidas a la lógica del mercado, sería el instrumento adecuado para llevar adelante la descentralización. Es cierto, sin embargo, que en muchas ocasiones nuestra experiencia ha sido la de creación de empresas públicas que homologan sus sueldos a las privadas, pero que en realidad siguen sin la debida eficiencia, al abrigo de los auténticos mecanismos competitivos del mercado (*vid.* Gimeno, 1997).

g) Reorganización e implicación de la función pública en la gestión y las reformas.—La función pública tradicional, al abrigo de los mecanismos de reclutamiento, formación continuada y actualización, reestructuración y despido propios de las empresas y sin los mecanismos de responsabilidad y motivación señalados, puede ser un freno importante para cualquier reforma. Parece necesario, imprescindible, implicar a los servidores públicos en la reforma de gestión pública, ya que son, al menos en el caso de la administración, los principales inputs y los directos prestadores de los servicios públicos a los ciudadanos. Difícilmente puede pensarse en el éxito de cualquier reforma, aunque sea discreto, al margen de esta función pública. El equilibrio entre la debida independencia y profesionalidad de estos funcionarios y la consecución de los objetivos estratégicos de las organizaciones constituye así el gran reto que éstas tienen planteado en la actualidad.

h) Mayor sensibilidad hacia cuestiones medioambientales e implicación ciudadana en programas de solidaridad social.—Junto con los parámetros anteriores, que suponen en gran medida una importación al Sector público de las exigencias del mercado y la cultura de la calidad en la gestión, las entidades públicas tienen que tomar nota de un cambio cualitativo en la apreciación de los ciudadanos en cuestiones medioambientales y programas de solidaridad social, entendida dentro del marco de la globalización no sólo económica, sino también humanitaria. Las proporciones de los presupuestos dedicadas a estos fines son cada día más significativas, y no ha crecido de forma pareja la eficacia de los mecanismos de control, por lo que se trata de un ámbito especialmente sensible desde el punto de vista de la fiscalización y la auditoría de la gestión pública y la asignación de sus recursos.

Por encima de los aspectos particulares descritos se sitúa la perspectiva estratégica en la gestión de las entidades públicas, traducida en el establecimiento claro de unos objetivos, de una cultura gerencial y de una identificación de todos los miembros de la organización con esos objetivos y esa cultura. La consecución de esta reforma, hasta su mismo planteamiento, requiere, sin duda, de una voluntad po-

lítica decidida y clara. Es necesario el convencimiento de que cualquier recorte en el Sector público llevado a cabo de forma simplista y lineal, sin considerar su reestructuración y la mejor atención al ciudadano, será injusto y se traducirá en un retroceso de las conquistas y prestaciones sociales, porque la asignación de recursos no será la adecuada. Todo lo que no sea partir de esta premisa y asumir los costes políticos que inevitablemente conlleva será una operación de «maquillaje» que sólo generará frustración, desprestigio para las reformas y, en definitiva, mayor injusticia. La existencia de experiencias de éxito en estas materias es, sin duda, una inyección de optimismo y una exigencia moral para su consecución. La red de ciudades seleccionada y estructurada por la Fundación Bertelsmann para experimentar y estimular la implantación de mejoras en la gestión municipal constituye, sin duda, una referencia importante y de gran utilidad en el ámbito local (Adamaschek, 1998; Pröhl, 1997).

En nuestro país, la Constitución consagra el Estado social y democrático de Derecho, en el que la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político son los valores superiores en los que se fundamenta (art. 1). Por otra parte, el artículo 31.2 de nuestra Carta Magna establece que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, sujetándose en su programación y ejecución a los criterios de eficiencia y economía.

En términos más concretos y próximos a la concepción de la gestión pública descrita en párrafos anteriores se manifiesta la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), que recoge los criterios inspiradores de la gestión pública en los términos siguientes:

– En lo relativo a la desregulación, y salvado en cualquier caso el principio de legalidad, se plantea desde la propia exposición de motivos la necesidad de acometer procesos de supresión y simplificación administrativa, objetivo que liga con el mejor servicio a los ciudadanos, dentro del principio de simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos (art. 3). La racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión es un principio de funcionamiento que conecta igualmente con la simplificación normativa y el énfasis en los objetivos al que más adelante nos referiremos.

– La orientación hacia el cliente se plasma en el principio de servicio a los ciudadanos, que propugna la efectividad de sus derechos con relación a la Administración, haciendo referencia a la mejora de los procedimientos, servicios y prestaciones públicas, así como el establecimiento de estándares de calidad (arts. 3 y 4).

– En cuanto al énfasis en las responsabilidades de gestión y motivación para las mejoras, se habla del principio de jerarquía entre los principios de organización y del principio de responsabilidad por la gestión pública entre los principios de organización (art.3). Estos principios no encuentran, sin embargo, un desarrollo ulterior que suponga un camino efectivo para la mejora de la gestión.

– La introducción de la competencia y el mercado no se contempla explícitamente en el texto legal, pero sí se mencionan con insistencia de los criterios de economía y eficiencia: economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales, así como eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos (art. 3).

– El énfasis en los objetivos y su nivel de cumplimiento está recogido en los principios de eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados y el de programación y desarrollo de objetivos y control de la gestión y de los resultados (art. 3). No se aborda, sin embargo, ni siquiera en términos programáticos, el desarrollo de técnicas de evaluación de la gestión.

– La descentralización es uno de los aspectos en los que se hace más énfasis en la LOFAGE, estableciendo los principios de descentralización funcional y desconcentración funcional y territorial, complementados con los principios de coordinación y cooperación y coordinación con las otras Administraciones Públicas. El desarrollo incide especialmente en la organización territorial y servicios periféricos del Estado, más que en el desarrollo de la cultura y los métodos de descentralización en la gestión (art. 3, junto con los capítulos II y III).

– No se aborda la implicación de la función pública en la gestión de la reforma y su reorganización, salvo la profesionalización de los órganos directivos, cuyos titulares deberán designarse atendiendo a criterios de competencia profesional y experiencia.

– Es importante el énfasis en la objetividad y transparencia de la actuación administrativa (art. 3), que en la exposición de motivos se concibe no sólo como una garantía para los ciudadanos, sino también como un criterio de actuación general del aparato público.

La información sobre la gestión, su seguimiento y su control no se encuentran, sin embargo, desarrolladas. La reciente reforma de la Ley General Presupuestaria no ha pasado de ser un ajuste técnico de la misma a la LOFAGE y a las sucesivas Leyes de Presupuestos, quedando pospuesta su reforma en profundidad, en la que se aborde una revisión de alcance de los objetivos y contenido de la información pública y la rendición de cuentas, con inclusión en la misma de aspectos no financieros, relativos a la gestión y su calidad, al cumpli-

miento de los objetivos, a los costes de los servicios públicos y la eficiencia productiva de los entes públicos, entre otros aspectos necesarios para evaluar y controlar la gestión de los recursos económicos por parte de las entidades públicas.

En definitiva, en nuestro país nos encontramos en los inicios del proceso. En la fase de los principios generales, sin que se haya iniciado propiamente la fase de las reformas reales y la introducción de la nueva cultura de la gestión y la transparencia en la información. Quizá lo más negativo sea que se ha hablado demasiado de la información y el control de la eficacia, la eficiencia y la economía, sin una contrapartida consistente en la realidad. Con ello puede haberse creado un clima de complacencia y estancamiento en unos casos, de escepticismo e incredulidad en otros, y de frustración y desánimo entre quienes han dedicado esfuerzo e ilusión a tal proyecto. En cualquier caso, las reformas son imprescindibles y el reto es hacerlas de manera adecuada, lejos de los reajustes y recortes improvisados e irracionales, cuyo mal diseño y ejecución siempre acabará pasando factura, de forma inmediata, a los funcionarios más honestos y competentes, y al final del proceso, a los ciudadanos.

2. ENTORNO Y ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LOS ENTES PÚBLICOS

El análisis de la actuación de las entidades públicas se efectúa tomando en consideración dos tipos de variables: las variables relativas al entorno en el que llevan a cabo su actuación, así como el impacto de la misma sobre aquél, y las variables relativas al funcionamiento interno y organización de las propias entidades. Tanto unas como otras variables son de tipo financiero y no financiero. La tradicional exclusión de variables de carácter no financiero de los sistemas de información estructurados por las entidades está haciendo crisis rápidamente, dada la insuficiencia de las variables financieras para adoptar correctamente las decisiones y posibilitar un adecuado control de la gestión.

- En cuanto al entorno en el que desarrollan su actuación las entidades públicas, las variables que las definen y caracterizan son de índole diversa, incluyendo variables socio-políticas, económico-financieras y medioambientales. Estas variables supondrán información relevante para la toma de decisiones de las entidades públicas e incorporarán igualmente el impacto de su actuación. En consecuencia, existirá información referente al entorno en sí de las entidades e información referente al impacto de su gestión sobre los escenarios socio-económicos en los que actúan. La información sobre este im-

pacto será la que deberán analizar los evaluadores y auditores, considerando al propio tiempo los condicionantes que el propio entorno impone a la gestión.

La información sobre el propio entorno reviste un especial interés para cualquier entidad en tanto en cuanto de ella dependerán las posibilidades de obtención de recursos financieros (a través de impuestos, tasas y precios públicos, transferencias o endeudamiento, fundamentalmente), realización de proyectos de inversión concretos o reforma de la propia estructura organizativa y filosofía de gestión de la entidad. Así, la evolución económica y social –tanto la internacional como la nacional y la más próxima geográfica y socialmente a la entidad–, los mecanismos financieros y el comportamiento de los mercados, las percepciones y aspiraciones de los ciudadanos, la evolución del marco legal y la propia cultura política son variables que necesariamente habrán de tenerse en cuenta para analizar la situación, las actuaciones y las estrategias a seguir por la entidad considerada. Especial sensibilidad ciudadana generan, sin duda, las variables de tipo medioambiental, así como la actuación solidaria y en pro de la equidad social desarrollada por las instancias públicas, ya directamente o a través de ayudas y regulación de entidades privadas, como es el caso de las organizaciones no gubernamentales.

La información referente a estas variables de entorno viene recogida:

– En los propios estados contables de las empresas y otras entidades con las que se relaciona la entidad considerada (informes de carácter microeconómico derivados de los sistemas de información contable de otras empresas y entidades).

– En las cuentas nacionales cuya información ha de resultar comparable y fácilmente reconciliable con la derivada de la contabilidad pública microeconómica (*vid.* Jones y Lüder, 1996).

– Las bases de datos, especialmente de carácter estadístico y contenidos socioeconómico y medioambiental.

– Otras fuentes de información escasamente estructuradas, como los medios de comunicación de masas, los contactos derivados de la propia actuación de la entidad, etc. (sobre relación entre contabilidad nacional y contabilidad pública).

Por lo general, los gestores públicos no utilizan suficientemente esta información sobre el entorno, en parte por la dificultad para obtenerla y en parte por las deficiencias que en muchas ocasiones presenta. Sin embargo, la ausencia de comparabilidad con otras entidades similares, la falta de realismo en las hipótesis de crecimiento de

los ingresos, el desconocimiento de la evolución de las necesidades de servicios públicos, etc., generan los más graves problemas con los que suelen encontrarse las entidades públicas en su gestión.

La otra vertiente informativa será la incidencia de la actuación de las entidades sobre este entorno. Tradicionalmente, esta incidencia o impacto sólo ha sido reconocida en sus aspectos financieros. En la actualidad nos encontramos con la necesidad de profundizar y perfeccionar, por una parte, la presentación de esa información financiera, y por otra, incorporar variables no financieras. De ello hablaremos algo más en el epígrafe dedicado a la rendición de cuentas.

- Una segunda categoría de variables es la constituida por las variables de funcionamiento interno y organización de las propias entidades. Estas variables se refieren, tanto al proceso interno de generación de valor y prestación de servicios, como a los procedimientos y controles internos que permiten otorgar seguridad en cuanto a protección de recursos, gestión de la calidad y cumplimiento de las normas.

No todas estas variables sólo se incluyen en la rendición de cuentas. Sin embargo, por la propia naturaleza del Sector público, y sus usuarios, el número de variables de funcionamiento interno y organizativas a incluir en las cuentas públicas ha de ser mucho mayor que en el caso de las empresas privadas. La descripción de los objetivos, los presupuestos de los que se parte, los costes de los servicios prestados o el impacto de los mismos son aspectos sobre los que las empresas privadas no suelen informar, entre otras razones por las de índole competitiva. Sin embargo, en las entidades públicas observamos una demanda creciente de este tipo de información, acorde con la mayor toma de conciencia sobre sus derechos por parte de los ciudadanos.

Como variables internas más relevantes podemos mencionar las siguientes (*vid.* IGAE, 1993):

- Los planes, programas y presupuestos por los que se rige la actuación de la entidad, identificando objetivos y metas, estrategias y políticas y recursos asignados.

- Las referentes a la estructura organizativa de las entidades, que informarán sobre las unidades existentes y su composición, lo que permitirá analizar su congruencia con los objetivos y metas asignados.

- La estructura funcional, con las actividades a desarrollar y las tareas que las componen, así como las cargas de trabajo y los costes.

- Los procedimientos aplicados y su relación con las funciones y tareas a desarrollar.

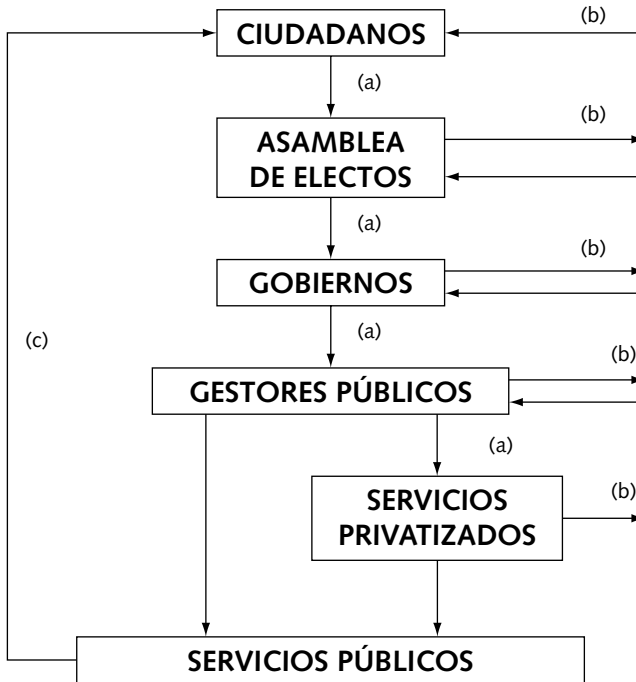
- Los recursos humanos, incluyendo una valoración de la plantilla y su especialización, la fragmentación del trabajo y la responsabilidad.
- Los medios materiales disponibles, comenzando por el espacio físico disponible y su distribución, con un énfasis especial en los recursos informáticos y su adecuación a las funciones asignadas a cada unidad orgánica.

3. GOBIERNO Y RELACIÓN DE AGENCIA EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS. ALCANCE Y CONTENIDO ACTUAL DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS

En el marco de la concepción actual de la gestión pública, el Gobierno de los entes que componen el Sector público tiene que entenderse como una actividad llevada a cabo por los órganos encargados de dicho Gobierno en interés y tomando en consideración las opiniones y valoraciones de todos los colectivos implicados en la misma (*stakeholders*) y no una parte de los mismos, por muy cualificados que resulten. En este sentido, deberá tenerse en cuenta de manera preferente la satisfacción de los ciudadanos con los servicios públicos recibidos, dentro por supuesto del marco de valores superiores recogidos en la Constitución y los Tratados Internacionales. Deberá vigilarse cuidadosamente el funcionamiento de la relación de agencia y sus implicaciones, procurando minimizar los costes derivados de esta relación y revisar de forma continuada las estrategias y políticas en función de los intereses del principal último de la relación, que son los ciudadanos. En este sentido, la presencia de mecanismos intermedios de control, de organizaciones ciudadanas y de personalidades independientes pueden ofrecer mecanismos importantes para conducir el gobierno de los entes públicos de forma próxima a los intereses y preferencias de esos *stakeholders* a los que se debe.

Quizá convenga en este punto introducir alguna reflexión a propósito de la relación de agencia en la gestión pública e iniciar una nueva lectura de la misma dentro del marco conceptual adoptado, que supone una modificación importante de las relaciones entre los responsables de las decisiones estratégicas y los responsables de gestionar de forma profesional la producción de servicios públicos (Fig. 2). Se produce así una separación más clara entre quienes adoptan las decisiones de carácter político y los responsables profesionales de las actuaciones tácticas y operativas. Entre ambos se establece una relación de agencia, con la particularidad de que el principal es en último término el ciudadano, representado por los cargos políticos electos, que a su vez mantienen una cierta relación de agencia con la

FIGURA 2
LA RELACIÓN DE AGENCIA EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS



(a) Delegación de funciones. (b) Rendición de cuentas. (c) Servicios recibidos por el cliente principal de la relación.

ciudadanía, ante la cual se comprometen a gestionar la consecución de unos objetivos estratégicos determinados. Los gestores públicos profesionales, como responsables ejecutivos, reciben un mandato de los gobiernos (que actúan frente a ellos como principal), frente a los cuales deben ofrecer unos resultados, informando adecuadamente de ellos y respondiendo en consecuencia de su gestión. Estamos, pues, ante una cadena de relaciones de agencia (ciudadanos-asambleas de electos-gobiernos-responsables ejecutivos) con un último eslabón representado por los ciudadanos y una primera línea operativa representada por los que producen o prestan directamente los servicios públicos a los ciudadanos (*vid.* Gago, 1996; Huerta, 1997; Montesinos, 1998). La contratación externa y la privatización de servicios públicos introduce otro componente adicional a esta cadena de agencia, constituido por los terceros a los que se encarga la prestación de los servicios públicos, que no pueden dejarse al margen de la responsabilidad pública precisamente por el tipo de servicios que gestionan.

Al igual que las nuevas coordenadas de la gestión pública tienen un importante impacto en la rendición de cuentas, también introducen peculiaridades significativas en la cadena de relaciones de agencia de las entidades públicas. En efecto, si la relación de agencia ya presenta de por sí problemas en el ámbito de las empresas (*vid.* Gago, 1996: 37 y ss.), en el ámbito de las entidades públicas, especialmente las administrativas, esta relación tiene unos costes mayores para el principal en tanto en cuanto la discrecionalidad directiva de los agentes es mayor y los mecanismos compensatorios mediante incentivos a su actuación en el sentido perseguido por el principal son más difíciles de introducir y mucho más de mantener establemente en funcionamiento (*vid.* Huerta, 1997).

La aversión al esfuerzo y el oportunismo de los agentes en los diferentes niveles son factores negativos para el funcionamiento de la relación de agencia, cuya reducción por medio de sistemas de promoción, complementos salariales, prestigio, etc., resulta mucho más difícil que en las empresas, fundamentalmente por la rigidez tradicional de la función pública. Junto a los incentivos, el principal tiene que soportar los costes derivados de la introducción de controles (costes *monitoring*) y de las restricciones a su actuación derivadas de las condiciones de los contratos (costes *bonding*), costes que en la Administración Pública tienden a hacerse más potentes ante la menor efectividad de los incentivos y la menor experiencia técnica de los principales; sin embargo, el carácter más exigente o estricto de estos controles no quiere decir que sean más efectivos, efectuados como están a su vez por personas que desempeñan el papel de agentes y están, por tanto, sujetas a una dinámica similar a aquellos cuya conducta han de controlar. Los costes residuales de la agencia pública, aquellos que restan satisfacción a los principales sin ser evitados por los costes *monitoring* y *bonding* tienden así a ser más significativos que los de la relación privada de agencia.

Por su parte, los principales disponen como regla general de menos información que los agentes, lo cual dificulta su acción para hacer que el agente se comporte de acuerdo con sus intereses. En el caso de los representantes políticos, su impericia, rotación en el cargo y ausencia de formación técnica aumenta por lo general esta asimetría informativa, lo cual viene a agudizar en términos comparativos el problema de la agencia pública. Por su parte, los ciudadanos todavía tienen una asimetría informativa mayor con respecto a sus representantes y los funcionarios con los que se relacionan.

En cuanto a la subcontratación y privatización de servicios públicos, frente a los beneficios de la mayor competitividad hay que tener

en cuenta que se producirán nuevos costes de agencia, tanto de *monitoring* como *bonding*, junto con unos costes residuales que pueden ser significativos, especialmente cuando el control y seguimiento de la calidad de las prestaciones no resulta efectivo, por no realizarse correctamente o por presentar dificultades insuperables.

En este contexto, el concepto de responsabilidad política, social y financiera de los gestores públicos frente a sus principales resulta sensiblemente reforzado y correlativamente se ve ampliado el contenido y alcance de la rendición de cuentas. Dentro de los mecanismos intermedios de control destinados a proteger los intereses de los principales de la relación de agencia en las entidades públicas, la auditoría, y en especial la auditoría externa, está llamada a desarrollar uno de los papeles más significativos. Habida cuenta que el papel de la fiscalización y la auditoría públicas incidirá fundamentalmente sobre la verificación del adecuado cumplimiento de la responsabilidad de los gestores y sobre la explicación de su gestión realizada a través de la rendición de cuentas, cuyas características están sufriendo un cambio tan importante y significativo, no resulta aventurado señalar que nos encontramos ante una perspectiva de profunda revisión del papel y del alcance de esa fiscalización de la gestión pública en orden a garantizar su objetividad y su eficacia.

Al comenzar esta exposición hemos hablado de la transparencia informativa como uno de los parámetros en los que se ha de fundamentar la reforma de la gestión pública. Esta transparencia es necesaria tanto hacia fuera como hacia dentro de las entidades, en tanto en cuanto habrá que facilitar la adecuada adopción de decisiones, tanto por parte de los terceros que se relacionan con las entidades públicas como por parte de los gestores de las mismas.

El concepto de rendición de cuentas constituye la principal manifestación de la responsabilidad por la administración de los recursos públicos, puestos en manos de los electos y gestores públicos por parte de los ciudadanos. En la actualidad, la rendición de cuentas cobra una dimensión y un alcance diferentes a la vista de los nuevos y más amplios objetivos y pautas de comportamiento atribuidos a las entidades públicas. Parece imponerse la necesidad de una mayor apertura de los gestores públicos hacia todas aquellas instancias que representan a los depositarios de la soberanía popular (la ciudadanía y los representantes electos); las fuentes de sus recursos financieros (los contribuyentes, entidades públicas y privadas que efectúen aportaciones); los clientes de los bienes y servicios públicos (fundamentalmente los ciudadanos y el público en general, junto con terceros vinculados por relaciones empresariales o de otra índoles), y los su-

ministradores de bienes y servicios, con o sin contraprestación. Frente a todas estas categorías de usuarios, los entes públicos y sus gestores han de asumir una cultura de rendición de cuentas y presentación de información más transparente, cualitativamente distinta a la tradicional, oportuna en el tiempo, relevante y sometida a controles externos e independientes, garantes profesionales de la veracidad y adecuación de la información que se proporciona.

En la información a rendir por parte de las entidades públicas podemos diferenciar dos grandes grupos de componentes: componentes financieros y componentes de gestión (Fig. 3). Los primeros se corresponden con el concepto convencional de estados financieros, en tanto que los segundos incorporan información específicamente de gestión. No cabe duda que los estados contables de la contabilidad financiera y presupuestaria de las entidades públicas incorporan información referente a la gestión en tanto en cuanto

FIGURA 3
COMPONENTES DE LA INFORMACIÓN A RENDIR
POR LAS ENTIDADES PÚBLICAS

A) Componentes financieros

Criterios para la rendición de cuentas y la toma de decisiones/implicaciones	Recursos considerados	Entidades que informan
Criterio de la autorización para asignación de fondos	Fondos líquidos	Entidades y transacciones que se financian total predominantemente a través del presupuesto (<i>sector presupuestario</i>)
Criterio del control o la propiedad	<i>Todos los recursos de los que el Gobierno es responsable</i>	Todas las entidades y transacciones que el Gobierno controla o posee (<i>sectores presupuestario y no presupuestario</i>)

B) Componentes de gestión

- Impacto final (*outcome*). Efecto redistributivo (equidad). Impacto en el medio ambiente (ecología).
- Bienes y servicios producidos (*output*).
- Recursos utilizados (*inputs*).
- Eficacia, eficiencia, economía.

incluyen variables económicas y financieras derivadas de la misma; sin embargo, su elaboración y presentación van orientadas fundamentalmente hacia la evaluación de su equilibrio financiero, más que a la evaluación de su gestión, que requieren de desarrollos específicos, centrados por lo general en los denominados indicadores de gestión.

En lo referente a los componentes financieros de la rendición de cuentas, existen dos criterios para la rendición de cuentas y la toma de decisiones: el criterio de la autorización para la asignación de fondos y el criterio del control o la propiedad (IFAC, 1996, § 32-79).

De acuerdo con el criterio de la autorización para la asignación de fondos, los recursos considerados en las cuentas son solamente los fondos líquidos y las entidades que informan, y transacciones incluidas son aquellas que se financian predominantemente a través del presupuesto, es decir, el sector presupuestario.

Cuando se adopta el criterio del control o de la propiedad se incluyen en las cuentas todos los recursos de los que el Gobierno es responsable. Las entidades que informan y las transacciones consideradas son aquellas que el Gobierno controla o posee, es decir, tanto el sector presupuestario como el no presupuestario.

Finalmente, si la información de las entidades públicas ha de servir para una adecuada rendición de cuentas y para facilitar la adopción de decisiones a los distintos tipos de usuarios, parece lógico que, junto con la información financiera convencional mencionada, se incorporen a la rendición de cuentas componentes de gestión más específicos. En tal sentido, resulta significativa la posición del GASB norteamericano, cuando considera que la información de esta naturaleza –información SEA (Service Efforts and Accomplishments Reporting)– debe incluirse entre la información externa de carácter general de las entidades públicas, si bien reconoce la ausencia de normas reguladoras en los propios Estados Unidos (GASB, 1987: § 77; 1994: § 5 y 6; Benito y Hernández, 1995).

Los aspectos a los que ha de venir referida la información de las entidades públicas en materia de gestión son la eficacia, la eficiencia y la economía, aspectos a los que cada vez resulta más adecuado añadir los de la equidad y ecología.

La eficacia surge de la comparación entre los objetivos fijados a las acciones y los resultados o impacto real de las mismas (eficacia en objetivos). También se habla de eficacia en el coste cuando se comparan estos resultados finales de las acciones con los costes en los que se ha incurrido para lograrlos.

La eficiencia, rendimiento o productividad resulta de la comparación de los productos o servicios obtenidos de la actividad pública (*outputs*) y los recursos productivos utilizados para ello (*inputs*), en unidades físicas o valoradas ambas magnitudes en términos monetarios.

La economía se traduce en la consecución de los menores costes de los recursos productivos utilizados en la adquisición de dichos recursos en igualdad de características técnicas y suponiendo las mismas condiciones en cuanto a la eficacia y la eficiencia del proceso.

A estos tres conceptos suelen añadirse otras dos «Es»: La equidad, planteada como incidencia de los resultados finales de la acción pública sobre la justicia y el equilibrio en la situación de los ciudadanos y la ecología, centrada en el análisis del impacto de la actuación de las entidades públicas sobre el medio ambiente. La eficacia, la equidad y la preservación del equilibrio ecológico han de considerarse responsabilidades genuinas de la alta dirección política. La eficiencia es responsabilidad de la dirección ejecutiva, y la consecución de la economía ha de procurarse por parte de los responsables de los diferentes departamentos de la entidad.

La información sobre estos aspectos, y en concreto sobre la eficacia, eficiencia y economía, está relacionada en bastantes ocasiones con las magnitudes incluidas en la cuenta de resultados. Así, los ingresos por recaudación nos informarán de la eficacia con la que se han cubierto los objetivos fijados en tal sentido los costes de los servicios nos aproximarán a la economía con la que se ha trabajado, y los segmentos del resultado nos proporcionarán información sobre la eficiencia de la gestión. No obstante, la utilidad de esta información será demasiado limitada, bien porque aparece demasiado agregada, bien porque no se encuentran todas las variables necesarias para elaborar una opinión, ya que muchas de ellas no son financieras.

La información sobre la gestión sobrepasa, pues, los estrictos límites de la información financiera y puede resultar muy prolija, lo cual le restará utilidad, ya que al usuario le resultará difícil detectar los aspectos significativos. Por eso es importante seleccionar y desarrollar un conjunto de indicadores de la eficacia, eficiencia y economía de la actuación de la entidad que reúnan determinadas características para resultar útiles con vistas a cubrir los objetivos para esta área de los sistemas de información, que bien podemos considerar inserta dentro de la contabilidad analítica de la entidad. Los requisitos más significativos de estos indicadores son la fiabilidad, claridad, relevancia, sencillez, comparabilidad, oportunidad, uniformidad y aceptación por parte de los agentes y usuarios. En la búsqueda y definición de estos indicadores habrá que tener muy presente el enfoque estratégico y la

cultura de la gestión de la entidad que se considere. Estos indicadores resultarán especialmente relevantes y necesarios para la puesta en práctica del nuevo modelo de gestión pública descrito al comienzo de este trabajo.

Los indicadores se pueden clasificar atendiendo a diversos criterios, de los cuales tomaremos aquí tres en consideración: *a*) la eficacia, eficiencia y economía (Fig. 4); *b*) los objetivos estratégicos, y *c*) las funciones que desarrolla la entidad considerada (Fig. 5). Comenzando por el primer criterio clasificativo, tendremos (*vid.* GASB, 1994):

1. Indicadores de eficacia o medidas de cumplimiento, diferenciando los relativos a las unidades de productos o servicios (*outputs*) obtenidas y los indicadores de resultados o impacto (*outcome*) producidos por la actuación de la entidad.

2. Indicadores de economía, relativos a los recursos utilizados, tanto en términos financieros como no financieros, cuantitativos o no cuantitativos.

3. Indicadores de eficiencia, que relacionan los productos o servicios obtenidos y su impacto con los recursos utilizados y su coste. Pueden utilizarse unidades físicas o monetarias, o combinar ambas medidas.

Los objetivos estratégicos identifican las grandes áreas de atención de la política de la entidad para un período determinado, y puede ser adecuado centrar en ellos el desarrollo de una batería de indicadores. Así, por ejemplo, un municipio puede establecer como principales objetivos estratégicos (*vid.* Adamaschek, 1998):

1. El cumplimiento de tareas específicas. Los indicadores de eficacia, eficiencia y economía se enfocarán por actividades y responsables.

2. Satisfacción de los clientes, esencialmente los ciudadanos. En este caso, los indicadores de eficacia, en cuanto a impacto, serán sin duda los más utilizados.

3. Satisfacción de los empleados. Indicadores de economía y eficiencia serán los más representativos de la satisfacción de los empleados y su reflejo en el trabajo que realizan.

4. Eficacia de los costes. Implicará el cálculo de recursos utilizados y su coste para su ulterior comparación con los resultados obtenidos o impacto de los mismos.

Finalmente, el énfasis en el primero de los objetivos señalados conduce al desarrollo de indicadores por cada una de las funciones desarrolladas por la entidad. Ésta es la metodología desarrollada para las Corporaciones Locales inglesas por la Audit Commission como

FIGURA 4
EFICACIA, EFICIENCIA, ECONOMÍA Y EQUIDAD EN LA GESTIÓN PÚBLICA

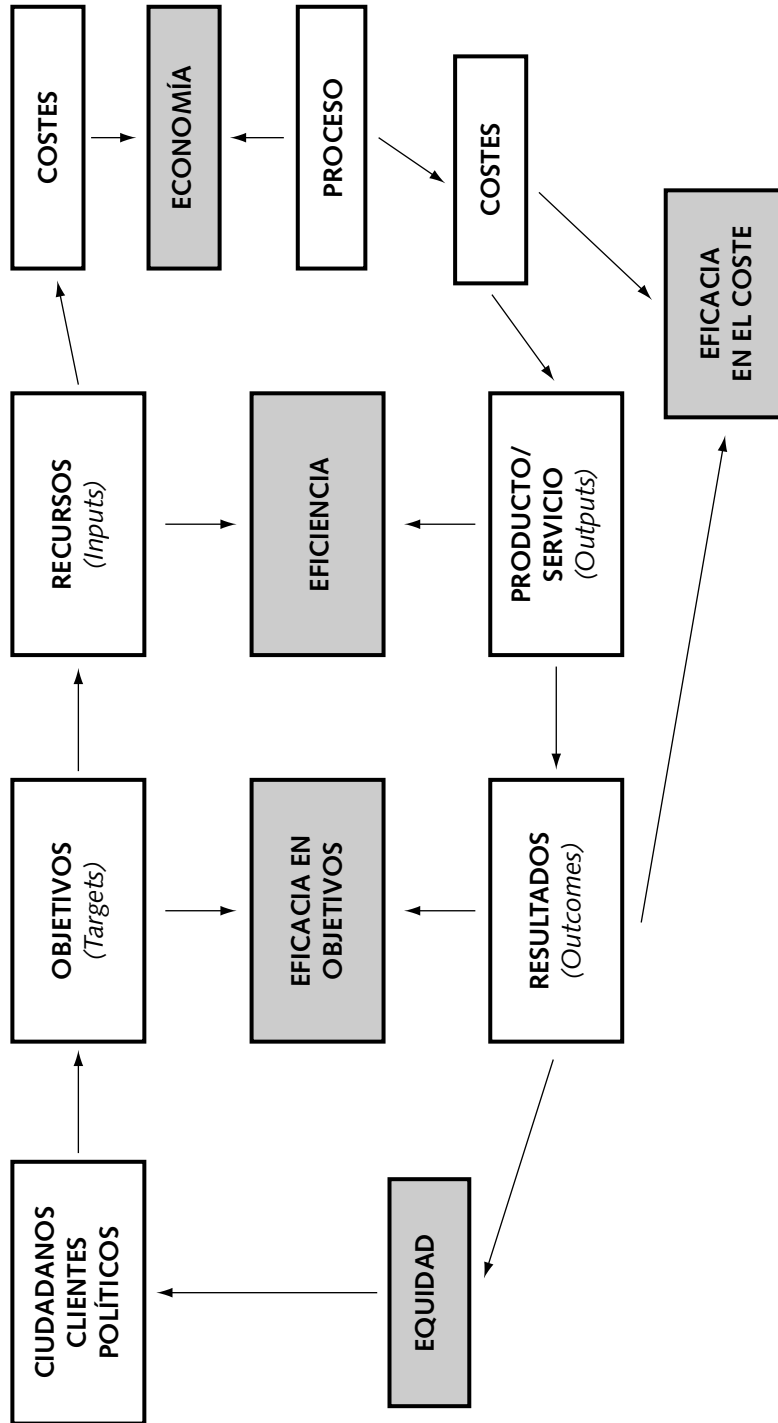


FIGURA 5
PRINCIPALES ÁREAS
FUNCIONALES DE LAS CORPORACIONES LOCALES

AUDIT COMMISSION	NORMATIVA ESPAÑOLA
ATENCIÓN AL PÚBLICO	SERVICIOS DE CARÁCTER GENERAL
POLÍTICA DE VIVIENDA	PROTECCIÓN CIVIL Y SEGURIDAD CIUDADANA
PERSONAS SIN HOGAR	SEGURIDAD, PROTECCIÓN Y PROMOCIÓN SOCIAL
RECOGIDA DE BASURAS	PRODUCCIÓN DE BIENES PÚBLICOS DE CARÁCTER SOCIAL <ul style="list-style-type: none"> • Sanidad • Educación • Vivienda y urbanismo • Bienestar comunitario • Cultura
TRATAMIENTO DE RESIDUOS	
PLANIFICACIÓN	
POLÍTICA DE AYUDAS PÚBLICAS	PRODUCCIÓN DE BIENES PÚBLICOS DE CARÁCTER ECONÓMICO <ul style="list-style-type: none"> • Infraestructuras básicas y transportes • Comunicaciones • Infraestructuras agrarias • Investigación científica, técnica y aplicada • Información básica y estadística
RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS	
EDUCACIÓN	
SERVICIOS SOCIALES	
BIBLIOTECAS PÚBLICAS	REGULACIÓN ECONÓMICA DE CARÁCTER GENERAL
POLICÍA	REGULACIÓN ECONÓMICA DE SECTORES PRODUCTIVOS
SERVICIO DE BOMBEROS	TRANSFERENCIAS A ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
FINANZAS PÚBLICAS	DEUDA PÚBLICA

parte de la Carta de los Ciudadanos (*vid.* Audit Commision, 1993; Navarro, 1996).

A partir de la información segmentada por funciones, un buen sistema de información contable deberá permitir establecer estados financieros sectoriales (Coopers & Lybrand, 1992), que podrían agruparse en torno a dos grupos de información (información de naturaleza económica y de gestión, ya que la financiera se presentará con-

solidada para toda la entidad o grupo local): a) estado de objetivos y gestión de servicios; b) estado de costes e ingresos operativos del ejercicio.

El estado de objetivos y gestión de los servicios ha de presentar, para cada función considerada, de forma clara y concisa, la descripción de la actividad, el objetivo estratégico, algunos indicadores significativos de la gestión realizada (pocos indicadores y cuantificados), así como un breve comentario de la gerencia sobre la actuación realizada.

En cuanto al estado de costes e ingresos operativos, ha de presentar un detalle de los ingresos, costes e información significativa acerca del consumo de los principales factores de producción. No todas las funciones generan ingresos, por lo que en muchas de ellas se trata más bien de un estado de costes de las operaciones del ejercicio.

4. COORDENADAS ACTUALES PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORÍA DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS

Tal como se ha descrito en los apartados anteriores, en los últimos años están teniendo lugar cambios significativos en la gestión de las entidades públicas, tanto por el entorno en el que desarrollan su actividad y las sensibilidades ciudadanas como por la evolución de las estructuras de las organizaciones y los recursos humanos y materiales con los que trabajan.

Esta evolución de la realidad socioeconómica tiene una doble incidencia sobre la auditoría de los entes públicos: modificación de los alcances y contenidos y cambios en la metodología. Estos cambios se concretan fundamentalmente en los aspectos siguientes (Fig. 6):

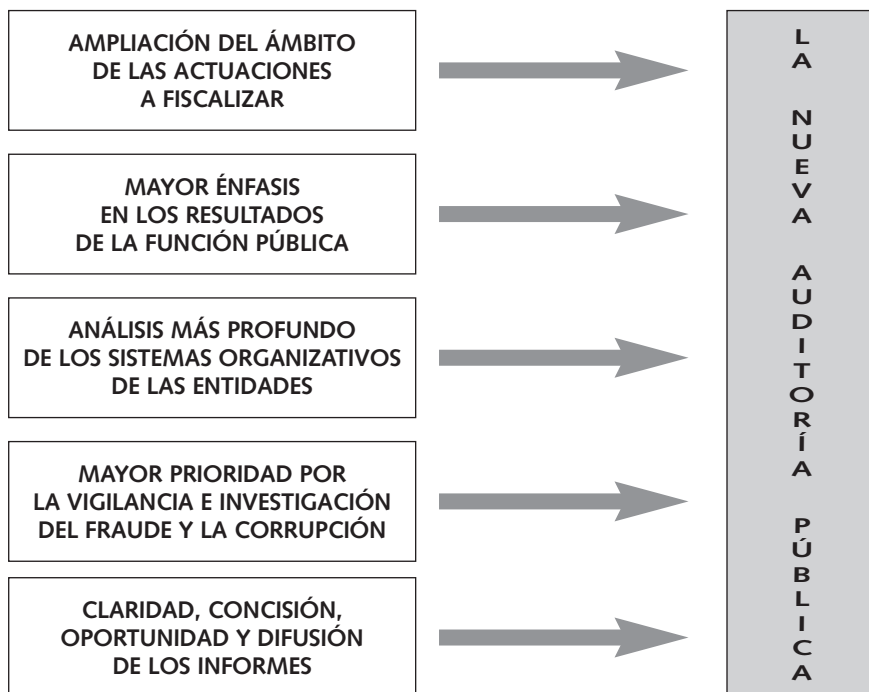
a) Ampliación del ámbito de las actuaciones a fiscalizar, paralelamente a la ampliación producida en el ámbito de la rendición de cuentas.

b) Mayor énfasis en la incidencia en los resultados de la gestión pública, su incidencia sobre los ciudadanos y la calidad de los servicios públicos.

c) Análisis más profundo de los sistemas organizativos de las entidades, con atención especial a la efectividad de los sistemas de control interno y a los efectos de la implantación de nuevas técnicas de *management* y tecnologías de la información.

d) Mayor prioridad por la vigilancia e investigación de situaciones de fraude y corrupción.

FIGURA 6
RETOS ACTUALES DE LA AUDITORÍA PÚBLICA



e) Claridad, concisión oportuna y difusión de los informes, con vocación de servir como instrumento eficaz para la política de transparencia informativa y salud democrática de las administraciones públicas.

1. Ampliación del ámbito de las actuaciones a fiscalizar, paralelamente a la ampliación producida en el ámbito de la rendición de cuentas.

Se ha comentado en el apartado anterior la ampliación que se viene produciendo en el ámbito de las responsabilidades públicas y el contenido de la rendición de cuentas, paralelamente a la introducción del nuevo modelo de gestión pública. Obviamente, de forma inmediata a la exigencia de un mayor esfuerzo de transparencia informativa, le sigue una adaptación de los mecanismos de control. Decimos que el control deberá seguir a la ampliación de el tipo de información proporcionada, pero no precederles. Ciertamente, en nuestra legislación se ha introducido la obligación de practicar controles de eficacia, eficiencia y economía antes de proceder al desarrollo de los instrumentos informativos pertinentes. Por lo general, y así

lo avala la experiencia, resultará sumamente difícil que los controladores y evaluadores internos y externos practiquen este tipo de controles y auditorías sin que las entidades hayan desarrollado los instrumentos necesarios para recoger, elaborar y presentar este tipo de información.

No obstante, esta insuficiencia de información relevante sirve en ocasiones como excusa o cobertura para no avanzar prácticamente nada en la apertura de nuevos caminos a la fiscalización de la gestión pública, argumentando que no existen indicadores o la dificultad para obtener información debidamente elaborada. Siendo cierta esta penuria informativa, no es menos cierto que a partir de la modestia de los datos existentes podría llegarse bastante más lejos, explotando, por ejemplo, los datos disponibles de la clasificación funcional de los gastos en las Corporaciones Locales de cierta dimensión, combinados con datos socioeconómicos fáciles de conseguir (en torno a los esfuerzos desarrollados en España en materia de establecimiento de objetivos y medición de resultados, *vid.* IGAE, 1997a).

De forma más concreta, en lo referente a los componentes financieros de la rendición de cuentas, tenemos que señalar lo siguiente:

– Es previsible que los componentes financieros de las cuentas de las entidades públicas se vean sensiblemente mejorados, incorporando una información más próxima a la imagen fiel. En ello influye la propia dinámica profesional que existe en estos momentos a nivel mundial, impulsada por organismos como la IFAC o la FEE. Esta circunstancia dará gradualmente un mayor peso en los planes de auditoría a los estados no presupuestarios, balance, cuenta de resultados, cuadro de financiación y estado de tesorería.

– Aunque es cierto que la Comisión Europea no presta en estos momentos ninguna atención a la armonización de las contabilidades públicas nacionales y su conciliación con las cifras de la Contabilidad Nacional, la transparencia informativa y la buena imagen de la sinceridad de las declaraciones de los Gobiernos conducirán gradualmente a una aproximación –o cuando menos una conciliación– entre las cifras de Contabilidad Nacional y las de la Contabilidad Pública Microeconómica. Con ello, en los informes del órgano de control nacional tendría que hacerse una referencia al cumplimiento de los requerimientos de estabilidad financiera, derivados de los estados contables públicos y su conciliación con las cifras de la Contabilidad Nacional.

– La comparabilidad de los estados financieros de las Comunidades Autónomas resultará mejorada, con lo que las referencias comparativas en los informes de fiscalización de los OCEX serán posibles y necesarias.

– La proliferación de fórmulas de financiación destinadas a posponer el impacto presupuestario de las deudas exigirá investigaciones específicas, y la introducción de la carta de confirmación o manifestaciones firmada por el auditado. El protagonismo de la auditoría del balance de situación y la introducción de un mayor rigor en las técnicas aplicadas y la evidencia obtenida parecen una exigencia realmente ineludible para cualquier auditor financiero de las cuentas de una entidad pública.

En cuanto a los componentes no financieros de la rendición de cuentas, conviene resaltar lo siguiente:

– Como se ha dicho, es cierto que hay un insuficiente desarrollo de indicadores de gestión referentes al impacto económico, social y medioambiental de las políticas, la eficiencia de las organizaciones y la economía de los procesos, lo que supone una barrera infranqueable para un control externo efectivo en estos ámbitos. Sin embargo, lo más cómodo al respecto para los órganos de control es no plantearse la realización de auditorías de gestión, ni mencionar su existencia. Esta política es también el mejor camino para que nada se mueva, salvo cuando se produzca alguna catástrofe, y, por supuesto, para que nunca se actúe con la debida racionalidad en la asignación de los recursos públicos. En consecuencia, la denuncia de estas carencias de indicadores será una primera medida a aplicar por los auditores, seguida de la realización de auditorías operativas a partir de la información que se pueda conseguir, aunque su alcance sea lógicamente más limitado y su realización mucho más dificultosa.

– La realización de auditorías de gestión tiene que aumentar su peso en la carga de trabajo de una institución de control, si se quieren alcanzar estándares de países más avanzados. En torno a un 50 por ciento puede ser una proporción razonable, lo que da idea del largo camino a recorrer, habida cuenta del escaso desarrollo de este tipo de auditorías por parte de los órganos externos de control externo.

– El trabajo de equipos multidisciplinarios de auditoría parece un requisito indispensable para llevar a cabo este tipo análisis. La decisión de incorporar especialistas a las plantillas o contratar sus servicios externamente será una decisión que deberá sopesarse en cada ocasión, siendo por lo general recomendables soluciones de carácter mixto.

Hasta aquí nos hemos referido a ampliaciones del campo de la auditoría derivadas de variaciones en el contenido de las cuentas rendidas, de forma más o menos completa. Sin embargo, el marco legal y

la sensibilización ciudadana exigen en ocasiones llevar la fiscalización más allá del propio contenido de las cuentas rendidas. Un ejemplo lo constituyen las auditorías ecológicas, que están recibiendo una atención diferenciada como consecuencia de la demanda social y de la prolija legislación que se ha venido desarrollando al respecto, con independencia de que las cuentas rendidas hagan, o no, mención a este tipo de información (*vid.* Tribunal de Cuentas Europeo, 1992; Martín, 1993; Carmona, 1994; González, 1997).

2. Mayor énfasis en los resultados de la gestión pública, su incidencia sobre los ciudadanos y la calidad de los servicios públicos.

El énfasis en los resultados de la gestión y su incidencia en los «clientes» constituye un criterio de referencia para evaluar la actuación de una entidad pública a través de una auditoría de gestión. Para ello será necesario verificar cuáles son los objetivos y cuáles son los clientes a los que la entidad debe dirigir sus servicios. El concepto de «cliente» en el Sector público no siempre es fácil de establecer. El ciudadano es el destinatario último de los servicios públicos y, por tanto, el cliente por excelencia. No podrá olvidarse, sin embargo, que en la práctica será necesario analizar internamente los procesos, ya que existe gran cantidad de actividades públicas cuyos destinatarios son clientes intermedios, no usuarios finales como los ciudadanos. Por ejemplo, los destinatarios de informes técnicos y jurídicos son servicios internos de una administración; el destinatario de los informes de auditoría interna es el Gobierno, y el destinatario inmediato de los informes de fiscalización de los órganos de control externo es el Parlamento.

Los servicios públicos deberán prestarse buscando la calidad total de los mismos. Este concepto se introduce en el sector empresarial a partir del primer tercio del presente siglo, alcanzando un desarrollo significativo en Japón a partir de los años cincuenta y en Estados Unidos a partir de los años ochenta. La introducción de la cultura de la calidad total en el Sector público es relativamente reciente, arrancando de los años ochenta y con un mayor desarrollo en los noventa. En la actualidad, la cultura del aseguramiento de la calidad está cada día más extendida (*vid.* Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro 1996); así, por ejemplo, de acuerdo con el Grupo de Calidad de la Asociación de Corporaciones Locales británica, un 97 por ciento de las Corporaciones Locales británicas están implicadas de alguna forma en iniciativas de calidad, si bien solamente un 53 por ciento de estas iniciativas han alcanzado sus objetivos de forma efectiva (*vid.* Álvarez *et alt.*, 1995; Bendell *et alt.*, 1997).

Las normas internacionales de calidad, especialmente las ISO 9000, se aplican desde hace años a las entidades públicas con el

fin de verificar el cumplimiento de los requisitos básicos de calidad de los sistemas, sus procesos internos, documentación y control. La aplicación de estos procedimientos puede conducir, sin embargo, a una cierta burocratización de las organizaciones, en la medida que estimula el desarrollo de procesos formalizados, sin introducir ningún énfasis especial en las actuaciones innovadoras. En este sentido, una supervisión de los órganos institucionales de control parece muy conveniente en estos momentos por el escaso conocimiento que en estos momentos existe de cómo aplicar las normas de calidad a la Administración Pública y lo que ello significa, con el consiguiente peligro de manipulación y utilización interesada de estos instrumentos.

Otro terreno en el que los órganos institucionales de control y auditoría pueden tener un papel significativo, y de hecho lo están teniendo en algún caso, es en la aplicación a las entidades públicas Competitive Benchmarking (*vid.* IFAC, 1993: § 67-71). El *benchmarking* lleva a cabo una comparación continua de los productos, servicios y práctica de la entidad frente a las de sus competidores más avanzados, que constituyen las denominadas *Best Practices*. Esta comparación exige una medición de los resultados, pero también una evaluación de los procesos desarrollados para alcanzar estos resultados. De toda estas medidas de referencia la más importante es sin duda la satisfacción de los clientes. La puesta en práctica del *benchmarking* precisa de unos indicadores para evaluar los resultados y los procesos, así como de un conjunto de entidades integradas en una base de datos actualizada permanentemente y que cuente con indicadores comparables. Ejemplos significativos de *benchmarking* lo encontramos en la red de ciudades establecida por la Fundación Bertelsmann (experiencia planteada a nivel mundial); el seguimiento realizado en Inglaterra y Gales por la Audit Commission a partir de los indicadores de actuación incluidos en la Citizen's Chart (experiencia planteada a nivel de país) y el seguimiento efectuado en la ciudad de Quebec desde 1988 a partir de un conjunto de indicadores útiles para la comparación inter-períodos dentro del propio municipio y la comparación con otras ciudades del área metropolitana y del resto de Canadá con características similares (experiencia planteada desde una ciudad).

3. Análisis más profundo de los sistemas organizativos de las entidades, con atención especial a la efectividad de los sistemas de control interno y a los efectos de la implantación de nuevas técnicas de *management* y tecnologías de la información.

En los últimos años hemos asistido a cambios muy importantes en las técnicas de gestión empresarial que han introducido nuevas cul-

turas en las organizaciones: la atención al análisis estratégico como *driver* para la mejora de la gestión, la búsqueda de la calidad total y la actuación «justo a tiempo», el énfasis en las actividades y el análisis de los procesos son hilos conductores de cambios revolucionarios en la gestión empresarial que están siendo adaptados a la gestión de las entidades públicas.

Paralelamente, estamos asistiendo a una auténtica revolución en el terreno de las tecnologías de la información, que, por una parte, permite una calidad en los resultados de la gestión, unas posibilidades analíticas y un ahorro de tiempos insospechados hace sólo una década, pero, por otro lado, introduce unos riesgos de gestión y unas posibilidades de fraude muy importantes en la medida en que el diseño y el funcionamiento de los controles no siempre han sido suficientemente experimentados, las personas no están suficientemente adiestradas o los acontecimientos ruedan excesivamente rápidos.

Finalmente hay que tener muy presente que la efectividad del mecanismo de control interno de las organizaciones es la pieza de control fundamental para la evaluación de la seguridad de los sistemas y procedimientos, el cumplimiento de los objetivos de las entidades y la fiabilidad de la información.

Dentro de este cambio de cultura, técnicas y procedimientos de las organizaciones, el auditor no solamente ha de tener un conocimiento razonable de sus características y funcionamiento, sino que debe estar en condiciones de evaluar su nivel de implantación y su funcionamiento en las organizaciones públicas. Así pues, debe cubrir razonablemente los aspectos siguientes:

a) Evaluación del control interno, con especial énfasis en el grado de implantación y el funcionamiento de las tecnologías de la información.

b) Utilización de técnicas informáticas en su propio trabajo de auditoría.

c) Evaluación de la planificación estratégica de la entidad analizada, objetivos establecidos, funcionamiento de los diferentes procesos dentro del sistema de la entidad, recursos disponibles y resultados.

En cuanto al primero de los aspectos señalados, el volumen de transacciones de las entidades y su tratamiento informático ha desplazado el énfasis de los programas de auditoría desde las pruebas sustantivas a las pruebas de cumplimiento, evaluando la fiabilidad del sistema de control interno. Esta observación es plenamente aplicable a las Administraciones Públicas, y ciertamente podemos constatar una creciente informatización de las transacciones. Hace falta, sin embar-

go, una superior formación informática de los auditores y un recurso sistemático a la evaluación del funcionamiento y los controles internos de los sistemas informáticos. En la actualidad no puede hablarse de una auditoría informática como una herramienta a utilizar de forma esporádica o excepcional, sino como una fase previa que condicionará el resto de las pruebas a realizar y de la que va a depender la fiabilidad de todo el sistema. En cuanto a la utilización de técnicas informáticas por el propio auditor, aparte de las herramientas convencionales de hoja electrónica, procesador de textos o bases de datos, existen programas específicos de auditoría, llamados a implantarse gradual y progresivamente en el mundo de la fiscalización (*vid.* IGAE, 1997b; Lanza, 1998).

La evaluación de las políticas desarrolladas por las entidades públicas, su coherencia con los objetivos establecidos y su conformidad con las pautas de gestión previstas constituyen aspectos importantes de la fiscalización si pretendemos que ésta constituya un instrumento para una eficiente asignación de recursos y una adecuada gestión de las entidades públicas. Los programas de auditoría tendrán que hacer énfasis así no solamente en el cumplimiento de unas normas legales, sino en su propia coherencia con los objetivos estratégicos y los planes diseñados. El auditor no discutirá nunca los objetivos estratégicos, pero sí evaluará la adecuación de las políticas y las consecuencias económicas y sociales no solamente de los incumplimientos de la normativa legal, sino de las ineficiencias en los procesos diseñados y la gestión de los recursos.

4. Mayor prioridad por la vigilancia e investigación de situaciones de fraude y corrupción.

Tradicionalmente se ha dicho que la auditoría no estaba orientada al descubrimiento de fraudes, sino que en todo caso los ponía de manifiesto en la medida que se detectaban dentro del normal desarrollo del proceso de auditoría. Esta apreciación está siendo matizada en los últimos tiempos como consecuencia de la aparición de casos importantes de fraude y corrupción en el Sector público. Las matizaciones conducen fundamentalmente a una reducción del riesgo de auditoría al respecto, perfeccionando los mecanismos de control aplicados y diseñando en su caso mecanismos *ad hoc* para áreas específicas, donde el riesgo se ha mostrado superior.

Una vez más, el énfasis debe recaer sobre la evaluación de los sistemas y procedimientos de las entidades, y especialmente sobre el funcionamiento de sus sistemas de control interno. Existen áreas con riesgos elevados que presentan unas características diferenciadoras específicas que requieren la aplicación de herramientas desarrolladas

igualmente de manera específica. Por ejemplo, los fraudes informáticos serán detectados en la medida que se disponga de herramientas informáticas capaces de trabajar sobre el mismo *software*, ya que otros procedimientos difícilmente nos asegurarán un riesgo razonable. Otro ejemplo podemos buscarlo en el terreno de las actuaciones humanitarias, en el que las subvenciones se gestionan en muchos casos por organizaciones que carecen de estructura y medios suficientes para ello, convirtiéndose en un área con un riesgo potencial elevado; la reducción de este riesgo requerirá unos mecanismos de control específicos que simplifiquen los procedimientos para los gestores y canalicen lo más directamente posible las ayudas; desde el punto de vista de auditoría, lo más efectivo será verificar el diseño y funcionamiento de estos sistemas, más que perderse en un elevado número de pruebas sustantivas que, al margen de la evaluación del procedimiento, no nos aportarán seguridad adicional.

En cualquier caso, el auditor siempre buscará el equilibrio entre el binomio clásico materialidad/riesgo. Si es cierto que en la normativa se indica que la materialidad no puede aplicarse propiamente en materia de cumplimiento de legalidad, ello no significa que no deba tomarse en consideración la materialidad de las consecuencias y el impacto de los incumplimientos a la hora de evaluar los riesgos y diseñar las pruebas de auditoría.

5. Claridad, concisión oportunidad y difusión de los informes.

Los informes de auditoría de las entidades públicas carecen en muchas ocasiones de eficacia y utilidad no porque no hayan tomado en consideración alcances o técnicas ambiciosos, sino porque adolecen de la claridad, la concisión, la oportunidad y la difusión necesarias. No resultan útiles con ello como instrumento eficaz para lograr la transparencia informativa y la salud democrática de las Administraciones Públicas.

Conectando con la revolución de las tecnologías de la información anteriormente comentada, hay que reconocer que gradualmente van desapareciendo muchas de las razones que justificaban retrasos importantes en la aparición de los informes de fiscalización de las entidades públicas. Lo mismo cabe indicar de la difusión de sus resultados cuando organismos y empresas están introduciendo en tiempo real información sobre los más diversos aspectos económicos, sociales y financieros.

El aval del auditor muestra una garantía imprescindible para los usuarios de la información contable y de gestión de las entidades públicas. Si para las grandes corporaciones empresariales funciona un

calendario razonable, que permite aprobar o rechazar las cuentas anuales en el mes de junio, acompañadas de la opinión del auditor, resulta cada día más difícil de justificar que tenga que discutirse un presupuesto sin haber analizado la ejecución del anterior y la situación financiera a la que ha conducido, y esto a partir de cifras debidamente avaladas por la opinión de un auditor cualificado para ello.

Del mismo modo, la información intermedia que han de facilitar los ejecutivos, tendría que plantearse de qué forma el auditor dictamina sobre el significado y fiabilidad de las cifras que incorpora, al igual que recomienda el informe Cadbury para las corporaciones mercantiles.

En cualquier caso, la auditoría pública no puede ser extraña al mecanismo de renovación de la gestión pública descrito anteriormente, y no puede olvidar que el destinatario último de sus informes es el ciudadano, de manera que los informes deben ser claros y concisos en su lenguaje, permitiendo al ciudadano medio entender su contenido y extraer sus propias conclusiones. La realidad es que hoy día nos encontramos con que ni tan siquiera los parlamentarios, destinatarios inmediatos de los informes de fiscalización, suelen comprender alcanzar una comprensión razonable de los mismos, por complejidad de éstos o por ausencia de un excesivo interés. En cualquier caso, éste sería un indicador del que debería extraerse alguna consecuencia.

5. EL REFERENTE DE LA AUDITORÍA EMPRESARIAL

Al igual que ocurría hace quince años en nuestro país en materia de contabilidad pública, nos enfrentamos con frecuencia a fuertes reticencias con respecto a la aplicación a las entidades públicas de la experiencia y desarrollos de la auditoría empresarial. Estimamos que una postura negativa *a priori* carece de justificación, ya que si bien es cierto que no pueden trasladarse mimética y automáticamente al ámbito público los parámetros que rigen la auditoría empresarial, también es cierto que son mucho más significativos los vínculos y materias comunes que los unen que los que los separan.

Lo cierto es que, por centrarnos en el marco de la Unión Europea, mientras en materia de auditoría empresarial existe una preocupación creciente por clarificar cuál es su papel, alcance y objetivos, en materia de auditoría pública las iniciativas son escasas y los resultados bastante desalentadores, al menos en términos comparativos.

Así, mientras en materia de gobierno de las sociedades asistimos a la creación de comités de expertos y a la aparición de informes y có-

digos sobre dicho gobierno y el papel que en el mismo ha de desarrollar la auditoría, el papel de la auditoría independiente en el gobierno de las entidades públicas no logra enmarcarse adecuadamente y no se observa una inquietud real en torno a esta cuestión, tanto a nivel nacional como en nuestro entorno internacional.

Del mismo modo, si en materia de desfases de expectativas la Unión Europea ha llegado a reunir unas conclusiones que sirvieran de punto de reflexión, como ocurre con el Libro Verde sobre la Auditoría, no nos encontramos con iniciativas similares que clarifiquen cuáles han de ser los objetivos de la auditoría pública y permitan transmitir a los usuarios, y en especial a los ciudadanos, un mensaje claro con respecto a lo que pueden esperar y exigir de sus auditores.

Finalmente, falta una visión estratégica de la gestión pública, y en consecuencia de su auditoría, que permita jerarquizar y clarificar sus objetivos, alejando el fantasma de una auditoría burocrática y rígida, sin visión de futuro y sin perspectivas claras para su evolución.

– En materia de gobierno de las sociedades están siendo objeto de debate en nuestro país los diferentes pronunciamientos internacionales y nacionales que han ido apareciendo al respecto, en especial el informe Cadbury (Reino Unido, 1994) y, lógicamente, el informe Olivencia (España, 1998). En ellos se presenta y discute el papel de la auditoría externa y del control interno, así como los mecanismos necesarios para facilitar el mejor aprovechamiento de los informes de los auditores externos independientes, y en especial la constitución de comités de auditoría (*vid.* Bueno, 1998a, 1998b).

En el ámbito público, los mecanismos descritos son prácticamente inexistentes. La existencia de comisiones de auditoría formadas por expertos independientes constituye una necesidad en nuestras entidades públicas más allá de las actuales comisiones, constituidas por representantes de las diferentes fuerzas políticas, por lo general con escasos conocimientos financieros y de auditoría, y cuyo juicio se encuentra fuertemente condicionado *a priori*, llegando en ocasiones a no influir prácticamente en dicho juicio el contenido concreto de los informes que se consideran y analizan.

El debate en torno a la importancia de la auditoría externa para las entidades públicas, la objetividad profesional, las formas de aumentar la eficacia y el valor de la auditoría, la responsabilidad del auditor público o la confianza en la auditoría está prácticamente sin iniciar, al contrario de lo que ocurre en el ámbito de la auditoría empresarial, y ello a pesar del volumen de recursos que se gestionan y

de la sensibilidad del ciudadano frente al adecuado empleo de los recursos a los que contribuye con los impuestos que satisface.

– En 1996 aparece el Libro Verde sobre el papel, posición y responsabilidad del auditor legal en la Unión Europea. En él se abordan cuestiones tan relevantes como la definición de la auditoría legal, el informe de auditoría, la cualificación del auditor, su independencia, su posición respecto de los órganos de dirección de las entidades auditadas, el control de calidad, la responsabilidad civil del auditor y la libertad de establecimiento y prestación de servicios (*vid.* Vico, 1997: 177-188).

En el ámbito de la auditoría pública no se ha abordado de manera sistemática el análisis de ninguna de las cuestiones indicadas, quizá por la dificultad que supone la misma dispersión de prácticas entre países y, aun dentro de un mismo país quizá por un temor de la clase política a otorgar un protagonismo no deseado al control de sus actuaciones, a través de una discusión pública y reflexiva del papel, objetivos y limitaciones de la auditoría.

Abordar aquí la diversidad de aspectos mencionados resulta absolutamente irrealista y queda al margen de nuestros objetivos. Sin embargo, con carácter ilustrativo bastaría reflexionar acerca de la muy negativa incidencia que sobre el desfase de expectativas y la confianza en la auditoría ejerce una insuficiente clarificación de sus objetivos y alcance, por lo general muy diverso de auditoría a auditoría y escasamente concretado por norma o acuerdo alguno. ¿Cuál ha de ser la postura del auditor externo frente a la investigación del fraude en las entidades públicas? ¿Bastará evaluar la eficacia al respecto del control interno? ¿Cuál ha de ser el alcance de la auditoría de legalidad? ¿Cuál ha de ser el análisis de la solvencia de la entidad que se plantee el auditor público?

Ciertamente, en la mayor parte de los casos, la reflexión sobre este abanico de cuestiones es insuficiente, y los consensos, que se plasmen en normas de actuación, escasos e incluso no buscados. Así las cosas, los acontecimientos cogen por sorpresa al auditor público en muchas ocasiones, con lo que éste tiene que improvisar soluciones de emergencia, que lógicamente no suelen dejarle en demasiado buen lugar. A título de ejemplo, la declaración sobre fiabilidad de las cuentas de la Comunidad Europea, exigida por el artículo 188C, apartado 1, del Tratado de la Unión, supuso una dificultad muy importante para el Tribunal de Cuentas Europeo, para la que no se encontraba suficientemente preparado, por no referirnos a las nubes de dudas o al menos de incompreensión ciudadana que la actual crisis de la Comisión hace planear sobre la eficacia de este Tribunal y sus informes.

– Finalmente, se ha dicho que una de las características más importantes de la nueva gestión pública, quizá la más significativa, es su orientación hacia el cliente. Ello supone conocer las necesidades de los ciudadanos y diseñar una estrategia para atenderla. En definitiva, se hace necesario un enfoque estratégico de la gestión que tome en consideración los servicios que los ciudadanos esperan y requieren de la entidad y la forma más eficaz, eficiente y económica de atenderlos. Se asume que la actuación pública mejorará en la medida que se introduzca de algún modo la competitividad en las entidades públicas, ya sea acudiendo directamente a los mercados reales o imitando sus pautas de conducta a través de la creación de mercados virtuales. La situación tradicional de monopolio de las Administraciones Públicas ha convertido a los ciudadanos en «clientes cautivos» que contemplan impotentes cómo frente a sus intereses priman los de los agentes económicos situados en el lado de la oferta pública (*vid.* Audit Commission, 1993; Adamaschek y Banner, 1997; Bendell *et alt.*, 1997; Majj, 1997; Lizcano, 1998).

Este énfasis en los aspectos estratégicos condicionará decisivamente el desarrollo de las auditorías de las entidades públicas (*vid.* Bell *et alt.*, 1997). Quizá sobre este tema, o más bien sobre sus implicaciones (calidad, análisis medioambiental, indicadores, etc.), existe una sensibilización mayor en el ámbito de la auditoría pública, pero muy pocas realizaciones y excesiva indefinición en los objetivos, que por lo mismo suelen considerarse utópicos, irrealizables y políticamente molestos. Es éste un terreno delicado en el que hay que dejar muy claro que el auditor verifica si existen estrategias y si se gestiona adecuadamente para conseguir unos objetivos, pero jamás interfiere el diseño de esas estrategias y el establecimiento de esos objetivos.

Conviene, pues, igualmente desarrollar de forma metódica una discusión en torno a lo que es y lo que supone la auditoría pública con enfoque estratégico, hasta dónde puede llegar y qué instrumentos ha de utilizar.

– Cabe, pues, concluir que, a nuestro juicio, resulta urgente la elaboración de un documento de discusión sobre el significado, papel, objetivos y alcance de la auditoría pública dentro del marco de la Unión Monetaria Europea y el Pacto de Estabilidad. El reforzamiento de la auditoría pública como institución, libre de cualquier monopolio, exigible a los entes públicos sin privilegios frente a las empresas y como respuesta a una necesidad social que debe ser explicada a los ciudadanos, constituye un reto inaplazable (*vid.* García Benau *et alt.*, 1998).

Inaplazable no quiere decir, sin embargo, inevitable. Hay caminos alternativos donde los reajustes se produzcan de forma menos racio-

nal y menos equitativa, aunque quizá se perciba como más cómoda y con un menor coste político.

Estimo que éticamente deberíamos trabajar en esta dirección, porque lo que en los momentos actuales puede parecer utópico, lejano y siempre incómodo creo que constituye el camino correcto, quizá el único, para justificar la pervivencia y el desarrollo de esta profesión.

6. A MODO DE CONCLUSIÓN

En páginas anteriores hemos efectuado un breve recorrido por lo que supone la reforma y nuevas tendencias de la gestión pública para su auditoría y fiscalización. La apertura de las entidades públicas a la competitividad, el énfasis en la satisfacción del ciudadano y la actualización de los mecanismos de control no han de constituir fórmulas para destruir y debilitar a estas entidades; antes bien han de actuar como herramientas para su defensa y justificación. Si los desequilibrios financieros en el Sector público imponen un control y un freno en su crecimiento, el único camino para evitar las injusticias y los recortes lineales, que siempre recaen sobre los más desfavorecidos, será el de la racionalización de sus estructuras organizativas. Habrá que recortar y prescindir de lo malo y lo ineficiente de las organizaciones antes que recortar las prestaciones sociales que alivian a los más débiles y que deseáramos constituyesen conquistas irrenunciables del Estado del bienestar.

Esta modernización y estas exigencias afectan también, y de forma muy especial, a la auditoría y a los órganos institucionales de control externo, que deberán suministrar el entramado de control necesario para garantizar un adecuado funcionamiento de la gestión pública y los mecanismos adecuados para llevar adelante su adecuado pilotaje. Para ello, no cabe duda que debe revisarse el alcance de las auditorías y adaptar los trabajos a las nuevas tendencias de la gestión y tecnología de la información.

En este camino de modernización y adaptación de la fiscalización externa en nuestro país no cabe duda que se ha avanzado mucho y que se ha trabajado bien. Sin embargo, no resultaría realista una posición complaciente. Por ello se hace necesario adoptar una actitud más abierta a la ciudadanía y al impacto que sobre ella tienen las políticas públicas. Quiere ello decir que el objetivo de servicio al ciudadano no debe verse obstruido o dificultado por privilegios o escalones intermedios, y que esta idea debe presidir en todo momento la actuación del auditor público, por supuesto siempre dentro del mar-

co legal que en un Estado de derecho define las reglas de juego democráticas. La consideración de la experiencia desarrollada en el ámbito de la auditoría empresarial constituye, sin duda, uno de los instrumentos más útiles y poderosos para promover el avance y modernización de la auditoría de las organizaciones públicas.

Asumido el objetivo general, surgen de él una pluralidad de cuestiones que, por su importancia, dificultad o carácter novedoso, podrían considerarse como cuestiones emergentes en auditoría pública, como son la auditoría medioambiental, la de sistemas y procedimientos, la de programas, la auditoría informática o las auditorías de calidad. Esta relación hay que considerarla como meramente indicativa de los importantes retos con los que la función fiscalizadora deberá enfrentarse en el próximo siglo. Del desarrollo de algunos de estos temas se ocupan las magníficas comunicaciones de los profesionales que me han hecho el honor de acompañarme en la presente ponencia.

BIBLIOGRAFÍA

- ADAMASCHEK, B. (1998): *Intermunicipal Comparative Performance Measurement. Innovation through competition*. Gütersloh, Germany, Bertelsmann Foundation Publishers.
- ADAMASCHEK, B., y BANNER, G. (1997): «Bertelsman Foundation: Comparative Performance Measurement - A New Type of Competition between Local Governments. Incluido en International Strategies and Techniques for Future Local Government», *Practical Aspects towards Innovation and Reform*, ed. por Pröhl, M., 183-208. Gütersloh, Bertelsmann Foundation Publishers.
- ÁLVAREZ, L.; REY, J. M., y MOZO, E. coord. (1995): *La calidad en España*. Madrid, Cinco Días.
- AUDIT COMMISSION FOR LOCAL AUTHORITIES AND THE NATIONAL HEALTH SERVICE IN ENGLAND AND WALES (1993): *Citizen's Charter Indicators. Charting a Course*. London, Hammond Associates.
- BAREA TEJEIRO, J. (1997a): «Un sector público para el siglo XXI», *Boletín AECA*, nº 42 (anexo).
- (1997b): «Convergencia o no convergencia de España», *Boletín AECA*, nº 43 (anexo).
- BAREA TEJEIRO, J., y GÓMEZ CIRIA, A. (1994): *El problema de la eficiencia del sector público*. Madrid, Instituto de Estudios Económicos.
- BELL, T. B.; MARRS, F. O.; SOLOMON, I., y THOMAS, H. (1997): *Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens*. KPMG Peat Marwick LLP.
- BENDELL, T., BOULTER, L., ATKINS, R. (1997): «Braintree: Our Aim is Quality», incluido en *International Strategies and Techniques for Future Local Go-*

- vernment. *Practical Aspects towards Innovation and Reform*, ed. por Pröhl, M., 249-290. Gütersloh, Bertelsmann Foundation Publishers.
- BENITO LÓPEZ, B., y HERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J. (1995): «Información sobre economía, eficiencia y eficacia en los estados contables de las administraciones públicas: la propuesta del GASB», incluido en *Análisis y contabilidad de gestión en el Sector público*. III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública ASEPUC, 197-223. Málaga, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad.
- BUDÁUS, D., y BUCHHOLTZ, K. (1996): «A Comparative Investigation into Managerial Accounting Systems of Local Government», incluido en *Recent Developments in Comparative International Governmental Accounting Research*, ed. por Lüder, K., 95-127. Speyer, Forschungsinstitut für Öffentliche Verwaltung bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer.
- BUENO CAMPOS, E. (director de edición) (1998a): *Corporate Governance (del informe Cadbury al informe Olivencia)*. Madrid, Instituto Universitario Euroforum Escorial.
- (1998b): *El gobierno de las sociedades (consejos y consejeros: presente y futuro)*. Madrid, Instituto Universitario Euroforum Escorial.
- CARMONA IBÁÑEZ, P. (1994): *Auditoría medioambiental*. Valencia, Universitat de València (trabajo no publicado).
- CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA 1978.
- COOPERS & LYBRAND (1992): «Kakapo District Council». *Annual Report 19X2*". Auckland. Coopers & Lybrand.
- FUENTES QUINTANA, E. (1997): «El déficit público de la democracia española», en *Déficit público y convergencia europea*, edición dirigida por Barea Tejeiro, J., 2-22. Madrid, Price Waterhouse.
- GAGO RODRÍGUEZ, S. (1997): *La relación de agencia en la empresa. Análisis y control de los costes de agencia*. Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- GARCÍA BENAÚ, M^a A.; RUIZ BARBADILLO, E., y VICO MARTÍNEZ, A. (1998): *Análisis de la estructura del mercado de servicios de auditoría en España*. Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- GIMENO RUIZ, A. (1997): «La descentralización de la gestión pública. Implicaciones contables», *Actualidad Financiera*, número monográfico 2/97, 45-57.
- GONZÁLEZ MALAXECHEVARRÍA, A. (1997): *Auditoría ambiental: su evolución histórica y entorno político-institucional. Hacia una nueva perspectiva: la auditoría financiero-ambiental (ecológica) integrada*. Madrid, Instituto de Auditores Internos de España.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARD BOARD OF THE FINANCIAL ACCOUNTING FOUNDATION, GASB (1987): *Objectives of Financial Reporting*. Stamford.

- (1994): *On concepts related to Service Efforts and Accomplishments Reporting*. Norwalk.
- HUERTA, E. (1997): *El fenómeno de las privatizaciones de empresas y servicios públicos: aproximaciones económicas a la privatización de empresas*. Pamplona, trabajo no publicado.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, IFAC (1993): *Managing Quality Improvements*.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, IFAC. PUBLIC SECTOR COMMITTEE (1996): *The Government Financial Reporting Entity*. Study 8.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, IGAE (1993): *Sistema de análisis funcional y organizativo SAFO. Una metodología para la evaluación de oficinas*. Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda.
- (1997a): *El establecimiento de objetivos y la medición de resultados en el ámbito público. Guía, Fundamentos Técnicos y Aplicación Cprox*. Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda.
- (1997b): *Auditools 1.2. Manual del Auditor*. Madrid, Intervención General de la Administración del Estado.
- JENKINS, K. CAINES, K., y JACKSON, A. (1989): *Improving Management in Governments: the Next Steps*. Londres, HMSO.
- JONES, R. H., y LÜDER, K. G. (1996): «The Relationship between National Accounting and Governmental Accounting: State of the Art and Comparative Perspectives», en McCulloch, B. W. y Ball, I. 1992 «Accounting in the Context of Public Sector Management Reform», *Financial Accountability & Management* 8 (1): 7-12.
- LANZA SUÁREZ, P. (1998): «La informática en el trabajo de auditoría», *Auditoría Pública*: 93-98.
- LEY 6/1997, DE 14 DE ABRIL, DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO (1997).
- LIZCANO ÁLVAREZ, J. (1998): «Necessitat d'un sector públic competitiu: cap a un canvi de paradigma en la informació comptable», *Revista Econòmica de Catalunya*, nº 35, 39-51.
- MAIJ, N.G. (1997): «Tilburg: Competition in Local Government», incluido en *International Strategies and Techniques for Future Local Government. Practical Aspects towards Innovation and Reform*, ed. por Pröhl, M, 149-181. Gütersloh, Bertelsmann Foundation Publishers.
- MARTÍN SANZ, M^a L. (1993): «La auditoría ecológica y las entidades fiscalizadoras superiores», *Presupuesto y gasto público*, 11: 235-245.
- MONTESINOS JULVE, V. (1998a): «La introducción del criterio de devengo en los presupuestos públicos: consideraciones generales», *Presupuesto y gasto público*, 20: 61-71.
- (1998): «La legitimación del Sector público a través de su reforma y su control», incluido en *Ética Pública e Control Externo Público*, coordinado

- por F. J. Constenla Acasuso, 91-135. Santiago de Compostela, Consello de Contas de Galicia.
- NAVARRO GALERA, A. (1998): *El control económico en la administración municipal: un modelo basado en indicadores*. Valencia, Sindicatura de Comptes.
- PHIPPARD, S. (1994): La iniciativa «Next Steps: Rerefons, finalitat i operativa de l'equip Next Steps», en *Cap a una Administració Pública més eficaz*, 181-201. Barcelona, Sindicatura de Comptes de Catalunya.
- PRÖHL, M. ed., (1997): «International Strategies and Techniques for Future Local Government», *Practical Aspects towards Innovation and Reform*. Gütersloh, Bertelsmann Foundation Publishers.
- SCHEDLER, K. (1996): «Governmental Accounting Innovations at the Cantonal Level in Switzerland: Experimenting with the New Public Managements», en *Recent Developments in Comparative International Governmental Accounting Research*, ed. por Lüder, K., 219-237. Speyer, Forschungsinstitut für Öffentliche Verwaltung bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer.
- TRATADO CONSTITUTIVO DE LA COMUNIDAD EUROPEA, 1957.
- TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (1996): *Relato conciso do desenvolvimento do programa de gestão para a qualidade total*. Rio de Janeiro, Secretaria-Geral de Planejamento do TCE-RJ.
- TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (1992): «Informe especial nº 3/92 sobre el medio ambiente», *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 23 de septiembre: 1-30
- VICO MARTÍNEZ, A. (1997): *Expectativas ante la auditoría: la independencia del auditor (tesis doctoral)*. Castellón, Universitat Jaume I.