

Técnicas de auditoría pública



Aitor Alzola Martínez de Antoñana
Socio-Director Zubizarreta Auditores, S.L.

Dos mundos económicos: privado y público

En primer lugar vamos a comparar las actuaciones de auditoría que se realizan en las empresas privadas con las actuaciones a desarrollar en la Administración Pública.

En la **empresa privada** las características son:

- ❑ Existencia de una contabilidad única, regulada por el Plan General de Contabilidad (RD. 1643/90).
- ❑ El control interno en la empresa privada es voluntario, careciendo de normativa general que lo regule.
- ❑ La revisión del cumplimiento de la legalidad en una empresa privada se limita a analizar el cumplimiento de la legislación fiscal y mercantil.
- ❑ El resultado de la Cuenta de pérdidas y ganancias informa sobre la actuación económica de la sociedad.
- ❑ No suelen existir programas de actuaciones comprometidas que determinen acciones a cumplir, objetivos a conseguir, e indicadores que permitan medir la consecución o no de los objetivos marcados.

Por contra, las características de las **Actuaciones en la Administración Pública** son las siguientes:

- ❑ En primer lugar se produce la existencia de dos sistemas contables distintos:

- El Presupuesto se caracteriza por proporcionar básicamente una visión de Tesorería de la entidad; recordar en este punto que la liquidación de dichos presupuestos recoge los importes cobrados y los importes pendientes de cobro, así como los importes pagados y los importes pendientes de pago, realizándose dichos registros sin contemplar generalmente el Criterio de Devengo.

- No hay resultado y la cuenta de resultados que elaboremos debe de leerse como variación del Balance.

- ❑ Respecto al control interno, destacar que el mismo viene exigido por ley, regulando entre otros la forma de tramitación del Presupuesto, expedientes de contratación, etc.

- ❑ En relación con la revisión de legalidad, destacar su complejidad debiendo profundizar tanto en el análisis de contratación, adquisición de bienes, contratación de obras, etc., así como en el área de contratación de personal y en el apartado de la concesión de subvenciones.

- ❑ El *"resultado obtenido"* no dice gran cosa, recogiendo únicamente si se ha gastado o si se ha ingresado, pero no valora si se ha gastado bien o mal.

- ❑ Por último, destacar la necesidad de mayor información, la cual es proporcionada tanto a través de la Clasificación funcional como de los programas presupuestarios, donde se detalla qué se quiere lograr y qué se va a hacer para ello, además de la forma de medir la consecución de dichos objetivos.

Auditoría pública versus auditoría privada

Mientras que la auditoría privada es estrictamente una auditoría de cuentas, la auditoría de Administración Pública, es de hecho una auditoría de la actuación económica de la entidad.

Respecto a la Contabilidad

En las empresas privadas se audita una sola contabilidad, sin embargo en la Administración Pública, se auditan dos e incluso podríamos hablar de tres contabilidades, la presupuestaria que incluye la económica y la funcional y la contabilidad patrimonial.

Respecto a la legalidad

La importancia de la auditoría de legalidad, en la Administración, contrasta con la poca relevancia de la legalidad en la auditoría privada.



Respecto a la gestión

En la Administración Pública se hace necesario auditar los aspectos de gestión, con el fin de comprobar si los objetivos planteados han sido alcanzados, si las acciones contempladas se han realizado y si en todo ello se ha respetado los principios de economía, eficacia y eficiencia. No obstante, en la auditoría de la empresa privada, no se analizan los aspectos de gestión.

En este apartado, se incluiría lo que podríamos llamar "auditoría física" donde se detallarían, por ejemplo, el número de kilómetros construidos, el número de ancianos atendidos, las actividades deportivas organizadas, etc.

Respecto a los informes

El informe en la empresa privada es corto, mientras que el informe en la Administración Pública, además de recoger una opinión por cada uno de los conceptos anteriores, describe -asimismo- todas las incidencias detectadas.

Respecto a la organización del trabajo

En este área decir únicamente que no existen diferencias sustanciales en la elaboración del mismo.

Sin embargo, para la firma de auditoría es imprescindible disponer de personal especializado en la Administración Pública, es decir, equipos de trabajo que realicen básicamente su actuación profesional en el ámbito de la Administración.

Técnicas de auditoría: la auditoría como auditoría integral

Debido a las características de los entes analizados, la auditoría pública es de hecho una auditoría integral cuyo objetivo consiste en no sólo revisar el área financiera, sino también los aspectos de cumplimiento y los procedimientos de gestión empleados.

En el cuadro siguiente se presentan las actuaciones de auditoría ya comentadas.

El propio alcance de esta auditoría integral dificulta su realización por lo que se hace necesario definir diversas actuaciones que limitando el alcance nos permitan concluir razonablemente, ya sea sobre un área o sobre la totalidad de la Entidad analizada.

Con este planteamiento, a continuación explicitamos diversas técnicas de revisión que hemos empleado en el análisis de entidades públicas en general y en el ámbito de las administraciones locales en particular.

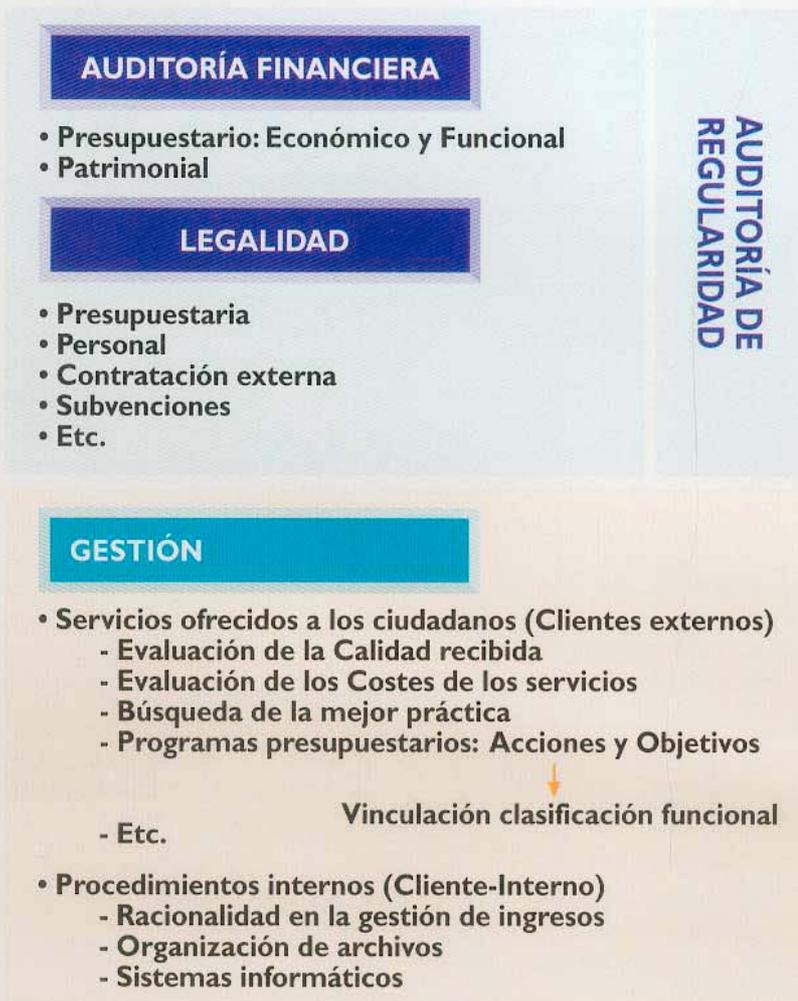
Auditoría financiera en tres áreas

▲ Hasta la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública, el análisis financiero de las entidades públicas consistía básicamente en revisar el ámbito presupuestario de gastos e ingresos, en su aspecto económico.

Dentro de esta revisión se incluía el análisis del cumplimiento del Reglamento de bienes, el cual obligaba que toda entidad contara con un inventario actualizado de bienes, derechos y obligaciones.

Con la aprobación del Plan de Contabilidad la revisión de auditoría financiera recoge también el análisis de la contabilidad patrimonial.

Respecto al área funcional, su análisis se ha venido produciendo dentro de la auditoría de gestión o auditoría operativa.





▲ El elevado número de entidades públicas y en especial entidades locales, y la ausencia de normativa que regule la auditoría de las entidades públicas originan que como norma general éstas no se auditen, lo cual implica se carezca de comparaciones entre ayuntamientos similares que permitan tomar modelos de referencia o mejoras prácticas en el ámbito económico-organizativo y, asimismo, carecer de perspectiva histórica que nos informe sobre la evolución de dichas entidades públicas.

▲ Por ello, junto con el TVCP/HKEE desarrollamos un modelo de *Programa de Trabajo* que pretendía verificar en una muestra de ayuntamientos las áreas más significativas con el objeto de obtener una imagen sin necesidad de recurrir a una auditoría de regularidad para cada entidad local.

Las áreas analizadas fueron las siguientes:

- ✓ Organización y funcionamiento
- ✓ Presupuesto y contabilidad
- ✓ Función pública
- ✓ Contratación
- ✓ Facturación y cobro
- ✓ Situación financiera

Los aspectos básicos analizados por cada área son los siguientes:

- ✓ Organización y funcionamiento
 - Actas y resoluciones
 - Expedientes
 - Registros
 - Control interno y control externo
- ✓ Presupuestos y contabilidad
 - Gestión del presupuesto
 - Contabilidad: control ejecución
- ✓ Función pública
 - Retribución
 - Acceso

✓ Contratación

- Publicidad y concurrencia
- Tramitación adecuada del expediente

✓ Facturación y cobro

- Gestión: ajuste a legalidad
- Control de la recaudación
- Vía de apremio

✓ Situación financiera

- Valoración de la situación al 31 de diciembre

Área de legalidad

Además de los puntos que incluíamos en el documento comentado anteriormente, en las áreas de contratación pública y de legalidad presupuestaria, dos áreas básicas en la revisión de legalidad son: función pública y subvenciones.

Función Pública

En este apartado, además de revisar los aspectos financiero-fiscales de la actuación pública es importante analizar la forma en que la Entidad cubre tanto sus plazas vacantes como provee aquellas plazas de nueva creación (mérito, capacidad, concurrencia, publicidad).

Subvenciones

Los capítulos 4 y 7 de las Administraciones Públicas tienen gran importancia sobre el total del gasto de cada entidad, por lo que se ha hecho necesario establecer procedimientos o técnicas que permitan revisar en primer lugar las cláusulas de concesión de las subvenciones, así como la aplicación de los fondos percibidos al objeto de la subvención. Un ejemplo, serían las subvenciones otorgadas a asociaciones culturales, deportivas, asistenciales, etc.

En ambos casos se dispone de una amplia regulación tanto estatal como autonómica.

Gestión

En este área conviene destacar que si bien es posible realizar auditorías financieras y/o auditorías de legalidad completas, en el área de la gestión la diversidad de campos existentes nos obligan a seleccionar nuestras actuaciones. A continuación se explicitan aquellos en las que hemos desarrollado técnicas específicas:

*La auditoría
privada es una
auditoría de
cuentas y la
auditoría pública
es una auditoría
de la actuación
económica*

Servicios ofrecidos al ciudadano (cliente externo)

En este punto conviene recordar la necesidad de mejorar la clasificación funcional existente, buscando como objetivo ampliar la información que nos proporciona a esta clasificación, tanto a través de una mejor definición como mediante un mayor detalle de la misma.

Como actuaciones concretas se encontrarían las siguientes:

- Análisis de la clasificación funcional del gasto, estableciendo indicadores específicos por cada subvención, con el objeto de conocer tanto en qué gastan los ayuntamientos como la fórmula de gestión de los servicios públicos fundamentales.



*En la
Administración
Pública es
necesario auditar
los aspectos de la
gestión para
comprobar si se
han conseguido los
objetivos
planteados*

- Obtención de los costes de los servicios que prestan los diversos entes de forma que cataloguemos los servicios al nivel más desagregado posible, conozcamos lo que cuesta cada uno y lo comparemos con los ingresos finalistas corrientes obteniendo de esta forma un índice de cobertura.

- Evaluación de la calidad percibida por el usuario-contribuyente, análisis que realizaremos mediante encuestas dirigidas a los colectivos (por un lado al usuario de los servicios, ya sea persona individual o colectivo cultural, deportiva y a los gestores directos de dichos servicios).

Procedimientos Internos (cliente-interno)

De las técnicas enumeradas en este apartado por su importancia conviene destacar la necesidad de:

- Evaluar la racionalidad de la gestión de los ingresos contemplando además de las tarifas, la forma de elaborar la matrícula, los procedimientos de cobro y la bondad de la metodología empleada tanto en la vía de apremio como en la inspección tributaria.

Conclusión

▲ La dispersión existente en cuanto a las diversas y variables actividades que las Administraciones Públicas prestan al ciudadano y a su vez las grandes diferencias en cuanto a tamaño y competencias de las entidades públicas, está obligando a desarrollar, no sólo, programas de trabajo específicos sino también técnicas de auditoría diferenciadas que permitan evaluar y analizar las mismas.

(Ejemplo: revisión de subvenciones a federaciones deportivas, análisis de contratación pública en los ayuntamientos, revisión de los procedimientos tributarios locales, evaluación de la calidad percibida por el usuario en la recogida y tratamiento de basuras, etc.)

▲ El carácter de las Administraciones Públicas permite realizar análisis comparativos entre ellas con el objetivo de distinguir cuál es la mejor práctica y, por tanto, implantar el/los mejor/es procedimiento/s en las restantes entidades.

▲ Finalmente, destacar que las únicas entidades que en el Estado español no tienen regulada ninguna actividad de revisión ni siquiera financiera, son los ayuntamientos, por lo que habida cuenta de los importantes recursos que éstos gestionan convendría catalogar y especificar las diversas técnicas de revisión a realizar en las mismas. En todo caso, estas revisiones debieran tener continuidad en el tiempo, de tal forma que se puedan realizar análisis tanto de varios ejercicios como entre entidades, con lo cual completaremos y matizaremos las conclusiones obtenidas. ■



Mesa redonda "Auditoría Pública versus Auditoría Privada", Oviedo, 14-11-97.

De izquierda a derecha: Enrique Cajigas, Enrique Llano, Antonio Martínez, Daniel Faura, Aitor Alzola y Luis de la Mora.

Foto: Fernando Gajo