

Auditoría de gestión: la herramienta de control para la eficaz reforma de Estado

Antonio Juan Lupica

Capítulo 1.- INTRODUCCIÓN

Considerando que, durante la década de los 90, por presiones internas o externas a los países que la componen se dio, en Latinoamérica, lo que podríamos llamar una ola privatizadora, que los llevó, a unos más que a otros (principalmente Argentina), a desprenderse del patrimonio que representaban los servicios públicos que estaban en poder de cada uno de sus estados, como ser: energía, transporte aéreo, etc., en nombre de la desregulación de los mercados y la apertura económica, dejando su explotación en manos foráneas, por la transferencia, precisamente, de la producción de esos bienes y servicios, mediante privatizaciones y/o concesiones al sector privado reduciendo, de esta manera, tanto su tamaño, como el papel del estado nacional frente a los ciudadanos, dando lugar los llamados procesos de modernización, racionalización o reforma del estado, sufriendo cambios de tal trascendencia, que obligaron a replantear, incluso, sus sistemas de control yendo a sistemas abarcativos de la globalidad de la organización, y no selectivos de una actividad. Todo esto motivado por la creciente necesidad de responder al ciudadano en sus reclamos de mayor transparencia y mayor eficiencia y eficacia en el manejo de los, cada vez, más escasos recursos públicos.

En este estado, las reformas producidas han dado lugar a una serie de estudios “ex-post” de los resultados de las actividades de la administración pública, teniendo en cuenta que, en su origen latino “*a ministrare*” significa “*servir a*” dedicándose a analizar los logros obtenidos, precisamente, en la gestión de las organizaciones, por los servidores públicos, es que se ha generalizado la aplicación de la *auditoría de gestión*, como actividad de control posterior a la ocurrencia del hecho sujeto a verificación y opinión. Dejando de lado ceñirse, exclusivamente, a las auditorías financieras – contables, y de legalidad.

Dejando sentado que, la auditoría de gestión, no significa prescindir de la legalidad y la contabilidad, sino su incorporación a este concepto más amplio pues, la buena gestión depende, en parte, de adecuarse a las reglamentaciones vigentes y las registraciones correctas.

Es totalmente aceptado que las administraciones públicas son un factor determinante en el desenvolvimiento social, económico, cultural, etc., de cualquier país, razón por la cual resulta de primerísima necesidad afianzar la confiabilidad y transparencia de los sistemas de gobierno, para cuya consecución resulta imprescindible la revisión del logro de los objetivos propuestos, así como la eficiencia y el costo con el cual se logran.

Considerando que la responsabilidad pública es algo muy importante, es que destacamos a importancia que tiene, para el afianzamiento de la calidad en esa Nueva Gestión Pública (NGP) el control público y dentro de él, la correcta aplicación de esta variante de la auditoría, que es la auditoría de gestión.

Capítulo 2.- La auditoría como actividad de control (la auditoría control, sí o no)

Aunque el título de este ítem parezca una de las “verdades de Perogrullo” (necesidad de expresar aquello que, por evidente y consabido, se hace ocioso enunciar), lo haremos considerando que, en varias oportunidades, hemos escuchado esta duda de parte de colegas.

Para ello, en primer lugar, definiremos Control diciendo que es:

La actividad de verificación que, comparando los resultados obtenidos, con estándares preestablecidos, para una determinada actividad, nos permitirá emitir un juicio de valor sobre su cumplimiento, o no

Razón por la que debe ser una técnica que nos permita la toma de decisiones, confirmando así que *el control es un medio, y no un fin*, no cayendo en el error de pensar que, con el informe, se terminó la tarea. Porque la calidad se mejora, mejorando los procesos y, el control, precisamente, lo que debe vigilar, es que se cumplan los procesos.

Ahora, nos cabe precisar la auditoría como una modalidad de control, así como definirla y explicitar su contenido. A este fin acotamos que el control, como actividad en sí, tiene varias clasificaciones, entre ellas, y para cumplir nuestro objetivo, nos quedamos con aquella que lo clasifica "*Según el Momento de Realización*", de acuerdo a la cual puede ser:

Previo (antes que se produzca el hecho sujeto a inspección)

Verificación de la disponibilidad de todos los recursos necesarios para un proceso productivo, antes del inicio de éste.

Concomitante (durante el acontecimiento del hecho sujeto a verificación)

Toma de muestras de una producción, durante el proceso de fabricación, sin esperar al final del mismo, para detenerlo en el momento en que los descartes superen los límites establecidos.

Posterior (luego de producido el hecho sujeto a verificación)

Aquí, precisamente en el control posterior, se ubica la auditoría dado que, por definición,

Auditoría es:

Aquella actividad de control que se realiza con posterioridad a la ocurrencia del hecho sujeto a verificación.

El ejemplo que más acostumbrados estamos a observar es un informe de auditoría de balance donde, siempre se deja en claro que corresponde a un periodo determinado de tiempo, finalizado antes de la fecha de presentación del mismo.

Capítulo 3.- Definición de la auditoría de gestión

3.1.- Las definiciones

Para lograr el objetivo de este punto analizaremos algunas definiciones de gestión, para ver sobre qué ejerceremos nuestra tarea de control. Partiendo del diccionario (1) que dice que gestión es "acción y efecto de gestionar", y luego de intercambiar la definición de diversos vocablos relacionados, vamos a definir gestión como:

"realizar, con el mayor cuidado posible, todas las actividades necesarias para el logro de los objetivos propuestos".

Desde esta definición, cuando realicemos nuestra tarea, deberemos comprobar que los funcionarios públicos hayan cumplido sus funciones de la manera más adecuada para:

a.- lograr el mayor avance posible en el cumplimiento de las metas establecidas, en los plazos acordados (**Eficacia**)

b.- haberlas alcanzado con la mejor utilización de los recursos y dinero públicos (**Eficiencia**)

c.- obteniendo los costos más adecuados (**Economía**),

con lo cual demostramos por qué también se la denomina auditoría de las 3 E aunque, es de tener en cuenta que, en el ámbito de la Unión Europea y mas ampliado de la OCDE, se habla de 6 E incorporando Ecología, Etica y Equidad.

Otra definición nos dice que **gestión** es:

realizar todo lo necesario para satisfacer a los tres públicos que tiene una organización: proveedores de fondos, clientes y personal.

en el caso particular del estado, proveedores de fondos y clientes, somos los mismos y en muchos casos también somos su factor humano.

Desde esta óptica, cuando hagamos la auditoría de gestión, tendremos que verificar que los funcionarios públicos estén haciendo rendir al máximo los dineros que le entregamos mediante el pago de tasas, contribuciones, aportes, etc. (*proveedores de fondos*), dándonos los mejores servicios (*fase de cliente*) y, de ser su factor humano, tener la posibilidad de un digno desempeño con retribución acorde, en un ambiente altamente profesionalizado.

Por último veremos una definición de auditoría de gestión con términos, si queremos, más técnicos, diciendo que es:

El examen objetivo, sistemático e interdisciplinario de las actividades operativas, administrativas y financieras de una entidad, un programa o área importante efectuado con posterioridad a su ejecución con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones

Dentro de esta definición vamos a resaltar el alcance que le damos a los calificativos de “objetivo, sistemático e interdisciplinario” que le asignamos a este examen.

Objetivo: porque, si bien toda actividad de control, como principio fundamental, debe cumplir con la imparcialidad necesaria para evitar un sesgo que desvirtúe su cometido, mucho más en la administración pública se debe cuidar este detalle considerando que, por presiones, se puede descartar un hallazgo o, “contrario sensu” se puede “cargar tintas” intencionalmente sobre otro.

Sistemático: que no debemos tomar los hechos aislados, sino en toda su dimensión e interrelación. Considerando que un hallazgo negativo en una auditoría en el estado en general, no perjudica sólo al sector en el cual se lo halla sino que, seguramente, tiene implicancias ramificadas que siempre terminan perjudicando a los ciudadanos a los cuales debe servir. Razón por la cual, aplicando la modalidad el control integral e integrado, se deberá hacer el seguimiento de la aplicación o no, de las propuestas de correcciones y/o mejoras elevadas en el rubro recomendaciones del informe. Dada la importancia de esta retroalimentación del proceso volveremos sobre el tema más adelante.

Interdisciplinario: para realizar eficientemente la auditoría de gestión, por su carácter abarcativo de todas las actividades del ente bajo revisión, los equipos dedicados a esta actividad, no pueden quedar en manos de una sola profesión, aunque sí, quien sea el responsable del equipo, debe estar formado en una disciplina generalista que le haya permitido desarrollar un amplio sentido de análisis global a efectos de que los informes de gestión sean el fiel reflejo del estado de situación de la organización sujeto de la auditoría

Como corolario a todo lo afirmado, vamos a coincidir con Rodríguez Alvarez y Canales Aliende (2) quienes han definido *auditoría de gestión* como resultado de la traducción al español de los términos “audit de performances” (francés) y “performance auditing” (inglés) que, precisamente, significan auditoría de los resultados, actividad de crucial importancia en los postulados de la NGP (Nueva Gestión Pública).

3.2.- Denominaciones incorrectas

En este ítem nos proponemos clarificar el erróneo significado de dos denominaciones que se dan a esta modalidad de auditoría.

Es común encontrarla nominada como Auditoría de Operaciones u Operacional

Al respecto nos cabe opinar que (1):

Operacional es: “todo lo relativo o concerniente a las operaciones” y

Operación es: “Ejecución de una cosa”

O sea que, bajo esta denominación estamos verificando “cómo se hacen las cosas” y estaríamos hablando de una tarea de control concomitante al hecho sujeto a análisis, actividad que, por lo ya definido, no es auditoría, dado que la tarea de la auditoría es verificar “como se hicieron las cosas”.

Pero, donde mayor confusión se produce, es cuando en forma totalmente equivocada, se la denomina como Auditoría de Informes de Gestión. Aquí el error conceptual es doble porque:

*a.-el informe es el producto final, de cualquier trabajo de auditoría, no es lo auditable,

*b.-los informes se califican, buenos, regulares o malos, etc. y,

*c.-**sus recomendaciones** son las que se deben aplicar para corregir los desvíos negativos (hallazgos) encontrados y/o mejorar, de ser posible, la tarea que se viene realizando.

Habiendo definido qué entendemos por auditoría de gestión y fijado nuestra posición respecto a denominaciones erróneas de la actividad, entraremos al capítulo siguiente donde demostraremos la razón de ser de esta auditoría.

Capítulo 4.- FUNDAMENTACIÓN DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

Como podemos observar, toda la tarea de control a realizar desde la Auditoría de Gestión debe estar, obligatoriamente, dirigida a recopilar la información necesaria para elevar un informe en el cual se deje establecido el nivel de desempeño de las organizaciones con relación al cumplimiento de los objetivos fijados en el periodo analizado, o sea con énfasis total en los resultados. Esta afirmación se condice plenamente con los postulados de la NGP (Nueva Gestión Pública) que pone énfasis en el ahorro, la eficiencia y la eficacia de las organizaciones gubernamentales, así como en la mejora de la calidad de la prestación de los servicios. Cuyos postulados básicos consisten en atenuar los controles sobre los gerentes públicos, confiándoles más responsabilidades y autonomía, pero con toda la importancia de la gestión puesta en la obtención de los resultados.

Aquí resulta muy importante analizar las definiciones y distinciones que, de la auditoría de gestión, propone el Dr. Frans Leeuw (3). Tan destacado funcionario hace, de esta actividad, una división novedosa y muy atinada. Siendo su clasificación la siguiente:

“las auditorías de gestión propiamente dichas, consistentes en analizar a posteriori el funcionamiento de un programa o de una actividad gubernamental en relación con ciertas normas o referencias; y

Las auditorías sistémicas, consistentes en determinar en qué medida, la información sobre los resultados y el uso que se hace de ella, son satisfactorios”

Con relación a las definiciones vertidas por tan importante especialista estamos plenamente de acuerdo considerando lo “ut supra” afirmado. Tal vez algunos colegas no compartan el contenido dado a esta definición de auditoría sistémica pero sí, debemos tener en cuenta que el enfoque sistémico de la auditoría de gestión no puede finalizar con la entrega del informe. Lo fundamental es ver la aplicación de las medidas correctivas solucionando los desvíos detectados, Afirmación coincidente con lo expresado cuando explicitamos el significado que le damos al adjetivo “sistemático” cuando definimos la auditoría de gestión en el capítulo 3.

Siendo ésta, la única manera de poner la gestión pública al servicio de la ciudadanía. Porque, de no controlarse que se corrijan las irregularidades puestas de manifiesto por el auditor, modificando las situaciones encontradas, se caerá en el descrédito de la tarea de éste, no desde el punto de vista técnico, sino desde la opinión pública, que verá destinar recursos del estado a pagar sueldos que no rinden en la medida que no solucionen sus reclamos, quedándonos con el control como un fin en sí mismo, sin la posibilidad de la toma de decisiones para la mejora de la gestión.

Capítulo 5.- IDONEIDAD DE LOS AUDITORES

Hemos analizado detalladamente el concepto de auditoría de gestión y lo completo de su informe, por ser abarcativo de la totalidad del quehacer de las organizaciones, en este caso las públicas pero, no podemos descuidar para el éxito de la tarea, el nivel de conocimientos que deben tener los auditores públicos.

A este respecto nos referiremos al Modelo Europeo y la Gestión de la Calidad (4). Como es de conocimiento, la UE rige su funcionamiento mediante las normas que ha generado, para la gestión de la calidad, según modelo dado por la EFQM (European Foundation For Quality Manager), cuya traducción es Fundación Europea para la Gestión de la Calidad. De este modelo, vamos a tomar, específicamente la norma referida a la importancia de las personas. Dado que considera que son estas las que hacen el éxito de las organizaciones de las cuales, el estado es una que, por sus características de transversalidad, alcanza con su accionar a todos los habitantes del país. Para lograrlo han centrado las exigencias en la profesionalidad e idoneidad de los postulantes, con el cumplimiento concreto del significado de la palabra idóneo que es **“alguien que está adecuado y apropiado para algo”**, siendo este elemento, la idoneidad, determinante, para los servidores públicos en general y, en particular para los que se dedican al control. Así nacieron sus largos y difíciles caminos de acceso a los cargos públicos, a través de rigurosas pruebas selectivas a los postulantes, dejando de lado la preparación insuficiente, la improvisación y la falta de orientación estratégica, con los altos costos sociales que esto implica, y a efectos de evitar dudas sobre cualquier dictamen que se emita, despejándolo de las sombras de sesgo a favor del gobierno de turno. Con alta profesionalidad Evitando en todo lo posible la presencia de cargos políticos, llegando a su máxima expresión en el Lander de Baviera en Alemania, donde no existen cargos políticos (5).

Capítulo 6.- Conclusiones

El estudio de las funciones públicas ha sido hasta hace poco tiempo un tema minoritario, reservado a la atención de unos pocos. Sin embargo, últimamente, ha surgido un repentino interés, sobretodo en el llamado primer mundo, por la profundización de los estudios referido a la materia. Esto se debe a que, en forma independiente de las reformas que se van implantando, todos los gobiernos deben estar abocados a contener el gasto público, manteniendo un adecuado nivel de calidad y cantidad en las prestaciones públicas, compatibilizando los criterios de economía, eficiencia y eficacia, con los de legalidad y equidad, como resultado de la exitosa gestión de gobiernos y gobernantes. Tratando de separar, con la mayor distancia posible “lo político” de “lo administrativo, o manera de servir al ciudadano” según lo visto en segundo párrafo del capítulo introductorio.

“Lo político” es la expresión de deseos que un estado debe programar para satisfacer las necesidades de los ciudadanos, siendo un ejemplo de ello el presupuesto anual. “Lo administrativo” serán todas aquellas actividades que se emprendan para llevar a la práctica esa voluntad manifiesta del ejecutivo.

Por la importancia que revisten para el bienestar de un país estas “gestiones” o “actividades” es menester incluirlas en el plano estratégico y la verificación de su éxito o fracaso se logra aplicando, precisamente sobre ellas, la auditoría específica, como importante y moderno aporte desde la administración, es que desarrollamos su contenido y propuesta de aplicación.

La Entidades de Fiscalización Superior (EFS) de nuestros países emergentes deberán, como rol supremo de órgano de control, *“echar la mayor luz posible”*, sobre el cumplimiento de la misión de cada uno de los poderes involucrados en la correcta administración de los fondos

públicos, contribuyendo a disminuir los incentivos a la corrupción y la ineficiencia en el uso de los fondos públicos, internizando y haciendo realidad la sabia frase de Su Santidad León XIII (6), cuando nos dijo

LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO DEBE TENDER POR NATURALEZA
NO, A LA UTILIDAD DE AQUELLOS A QUIENES SE LES HA CONFIADO,
SINO, A LA DE LOS QUE SE LA CONFIAN

Situación que será posible, únicamente con la activa participación de todos los ciudadanos exigiendo una función pública acorde a nuestras necesidades porque, como dijo William Shakespeare

“El destino baraja las cartas pero, los jugadores, somos nosotros”

Bibliografía

- 1.- Diccionario Espasa Calpe, de la lengua española.
- 2.- Rodríguez Álvarez J. M. y Canales Aliende J. M. (traductores y autores del Estudio preliminar y la Introducción) de “Auditoría de Gestión y Modernización de la Administración, MAP” (Ministerio de Asuntos Públicos de España - OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico).- Ediciones BOE (Madrid 1999)
- 3.- Dr. Frans Leeuw, director del Tribunal de Cuentas de Holanda. Obra citada en (2), Cap.3.
- 4.- Evaluación y Calidad en las Organizaciones Públicas.
Evencio González de Dios.- Capítulo "Plan de Calidad en la Administración del Estado.-
Ministerio de Asuntos Públicos de España. Serie Administración General.
Ediciones BOE Madrid 2000.-
- 5.- Modelos de Función Pública Comparada.- Director y coordinador Martínez Bargeño, M.
Capítulo: Alemania
Ministerio de Asuntos Públicos de España. Serie Administración General.
Ediciones BOE Madrid 1997.-
- 6.- Papa León XIII, encíclica Rerum Novarum, Roma, 15 de mayo de 1891

RESEÑA BIOGRAFICA

Dr. Antonio Juan Lupica. Lic. En administración. Egresado de la Universidad Argentina J. F. Kennedy

Actualmente COORDINADOR DE AUDITORÍAS Y CONTROL PRESUPUESTARIO DE LA Unidad de Control Administrativo Financiero Internacional de Ministerio de Desarrollo Social de la Nación.

AVDA. 9 DE JULIO 1925 (Piso 13)

(C1073ABA) Buenos Aires

Argentina

www.desarrollosocial.gov.ar

Teléfono 54/11/4379-3784; 4382-6598 (trabajo)

Fax 54/11/4383-4439

Particular

54/11/4253-9096 (particular)

mail ajlupica@yahoo.com.ar

Ex funcionario de la Auditoría General de la Nación.

Posgrados

*DESARROLLO INSTITUCIONAL y CAPACITACIÓN”

(Instituto Nacional de la Administración Pública - Ministerio de Asuntos Públicos de España - Universidad de Alcalá de Henares España.

*Especialización en Administración Financiera y Sistemas de Control en el Sector Público.

Secretaría de Hacienda. Ministerio de Economía de la Nación

Coordinador del Departamento de Simplificación en la Administración Pública, IIEFGS

(Istituto Internazionale di Studio e Formazione su Governo e Società)

Università degli Studi di Pisa.- Dipartimento di Scienze della Politica

Coordinador académico y docente en la carrera de Técnico Superior en Administración General, de Florencio Varela (provincia de Buenos Aires)

Docente en temas relacionados al control público y la auditoría gestión, en las universidades Nacionales de Lanús, Río Cuarto (Córdoba), y de las privadas Católica de La Plata y Universidad Argentina J. F. Kennedy.