

Javier García Lacalle

Profesor

Departamento de Contabilidad y Finanzas
Universidad de Zaragoza

Auditoría externa y evaluación financiera en organizaciones públicas descentralizadas. El caso de los hospitales públicos ingleses

La descentralización en el sector público sanitario es un fenómeno común en Europa. El Reino Unido es uno de los países que más ha avanzado en la autonomía de gestión de sus hospitales públicos, lo que ha propiciado la implantación de mecanismos de control de la situación financiera y del uso de los recursos que se hace en estas organizaciones. Este trabajo presenta los principales aspectos de la auditoría externa y de la evaluación financiera y de gestión a las que están sometidos los hospitales públicos ingleses. Los mecanismos implantados en Inglaterra pueden proporcionar interesantes lecciones.

Decentralization in the public healthcare sector is a common phenomenon in Europe. The United Kingdom is one of the countries which has advanced most in the autonomy of its public hospital management, and this has encouraged the implementation of mechanisms to control the financial situation and the use of resources in these organizations. This work presents the main aspects of the external audit and the financial and management evaluation of English public hospitals. The mechanisms implemented in England can provide interesting lessons.

Palabras claves: DESCENTRALIZACIÓN, AUDITORÍA FINANCIERA, AUDITORÍA OPERATIVA, EVALUACIÓN DEL RENDIMIENTO, HOSPITALES INGLESES.

Keywords: DECENTRALIZATION, FINANCIAL AUDIT, OPERATIONAL AUDIT, PERFORMANCE EVALUATION, ENGLISH HOSPITALS.

Agradecimientos: Este estudio ha sido llevado a cabo con la financiación del proyecto del Plan Nacional de I+D+I mediante el proyecto SEJ2007-62215/ECON/FEDER.

INTRODUCCIÓN

El continuo crecimiento del gasto público en sanidad ha obligado a introducir importantes reformas en este sector en las últimas décadas. Una de las reformas más destacable en Europa ha sido la mayor independencia y autonomía de los hospitales públicos para gestionarse (Botten et al., 2004). La descentralización en la toma de decisiones es vista de forma positiva, ya que permite una mayor libertad de gestión, incentiva que los servicios públicos sean más responsables ante las necesidades de las comunidades locales, promueve la eficiencia al eliminar jerarquías burocráticas y hace a los responsables más responsables ante los ciudadanos (Peckham et al., 2005).

El Reino Unido ha destacado en la introducción de medidas descentralizadoras en su sanidad pública. Peckham et al. (2005) afirman que la rendición de cuentas a nivel local, la mejora en el uso de los recursos y la asunción de una mayor responsabilidad de los pacientes, es un aspecto permanente en la retórica de descentralización del Servicio Nacional de Salud (*National Health Service*, NHS)¹ de todos los gobiernos británicos desde hace más de 25 años. Sin embargo, estos autores consideran que dentro de esta retórica descentralizadora existe una corriente centralizadora, ya que los gestores de las entidades descentralizadas deben llevar a cabo su labor de gestión de acuerdo con estrictos términos impuestos desde el gobierno central. La mayor autonomía de los hospitales ha supuesto que en el Reino Unido se establezcan mecanismos de supervisión que garanticen la supervivencia financiera de estas entidades y propicien una gestión adecuada de los recursos.

El proceso de reformas descentralizadoras en Inglaterra² ha producido dos categorías de hospitales,

los *NHS trust* y los *NHS Foundation trust*, en función del grado de autonomía otorgado. Todos los hospitales tienen la obligación de someterse a auditorías externas para verificar tanto sus estados financieros anuales como la aplicación de criterios de economía, eficiencia y eficacia en su gestión. Además, agencias independientes evalúan y califican su gestión. No obstante, existen diferencias en los procesos de auditoría externa y evaluación de ambas categorías de hospitales. Los *NHS trust* son evaluados por la *Audit Commission*, mientras que los *NHS Foundation trust* son supervisados por un organismo creado *ad hoc*, la agencia *Monitor*. Este trabajo presenta, tras describir brevemente la organización hospitalaria pública en Inglaterra, los mecanismos de auditoría externa y de evaluación financiera y de gestión en las dos categorías de hospitales públicos mencionadas, para extraer lecciones en estas materias de experiencias en nuestro entorno.

LA ORGANIZACIÓN HOSPITALARIA PÚBLICA EN INGLATERRA

Un elemento clave de las sucesivas reorganizaciones en la sanidad británica ha sido la búsqueda de mejoras en la gestión con el objetivo de lograr que los profesionales de la sanidad sean más responsables de los recursos que utilizan (Hunter, 2005). El culto al ‘gerencialismo’ aparece a principios de los años 70 con la primera de las grandes reorganizaciones del NHS. Durante la época de gobiernos conservadores, principalmente durante la época de Margaret Thatcher y dentro del marco del ‘mercado interno’ o ‘cuasi-mercado’, se dio más autonomía a los hospitales públicos que pasaron a gestionarse como *NHS trust*. Los *NHS trust* se componen, normalmente, de dos o tres hospitales, y algunas instalaciones menores para la atención de consultas, den-

¹ Los nombres en inglés de instituciones y normativa, o no aparecen traducidos o se facilita entre paréntesis el nombre en inglés en caso de haberse traducido.

² Este artículo se centra en las reformas que se han producido en Inglaterra. La descentralización política durante la década de 1990 significó dar autonomía en aspectos de financiación y gestión sanitaria a Escocia, Gales e Irlanda del Norte. Estos aspectos han quedado en Inglaterra bajo el control directo del Parlamento de Westminster. Por ello, a la hora de referirse a los hospitales en el artículo se utiliza el término “inglés”, en vez de “británico”.

LA AUDITORÍA EXTERNA EN LOS HOSPITALES PÚBLICOS INGLESES

Todos los hospitales públicos ingleses, tanto los *NHS trust* como los *NHS FT*, deben someterse a auditorías externas. Estas auditorías externas no sólo expresan una opinión de los estados financieros anuales, sino que son, además, una 'auditoría operativa' centrada en aspectos de economía, eficiencia y eficacia. No obstante, a cada una de las dos categorías de hospitales se les aplica una normativa distinta. Las normas que rigen las auditorías externas son revisadas de forma periódica con el objetivo de simplificar los procesos de auditoría y mejorar sus resultados. En la realización de las auditorías se aplican los criterios profesionales establecidos en los Informes Internacionales de Auditoría (*International Statements on Auditing*) de aplicación en el Reino Unido e Irlanda. Dada la importancia que tienen las auditorías externas para la evaluación de la situación financiera y del uso de los recursos de los hospitales, tanto la *Audit Commission* como *Monitor* tienen implantados mecanismos de supervisión de la calidad de las auditorías.

Auditorías externas en los *NHS trust*

La norma de aplicación para la realización de las auditorías externas en los *NHS trust* es el Código de Ejercicio de Auditoría (*Code of Audit Practice*) (Audit Commission, 2005) de la *Audit Commission*. En el Prólogo de esta norma se indica que:

La auditoría externa es una parte esencial del proceso de rendición de cuentas del dinero público. Supone una contribución importante a la administración de los recursos públicos y al gobierno corporativo de los servicios públicos. Los auditores externos en el sector público dan una opinión independiente de los estados financieros de los organismos públicos y pueden revisar, e informar, sobre los mecanismos puestos en marcha por los organismos públicos para garantizar una adecuada dirección de sus asuntos financieros y para gestionar su rendimiento y uso de los recursos³.

Debido a las peculiaridades de la rendición de cuentas en el sector público, la auditoría externa en el NHS tiene tres características destacables:

- los organismos auditados no eligen a sus auditores, sino que son nombrados de forma independiente.



³ Traducido por el autor.

- el alcance del trabajo de los auditores cubre la opinión de los estados financieros, de aspectos de gobierno corporativo y de los mecanismos que garanticen el cumplimiento de criterios de economía, eficiencia y eficacia.
- los auditores pueden informar de aspectos de su trabajo al público y a otros agentes interesados.

Además de elaborar el informe de auditoría con la opinión de los estados financieros y el alcance de su responsabilidad, los auditores deben elaborar una 'carta anual de auditoría' (*Annual Audit Letter*), con el objetivo de comunicar al organismo auditado y a los agentes interesados las principales conclusiones de los aspectos analizados, que incluyen un análisis de la aplicación de criterios de economía, eficiencia y eficacia. Aunque no se establece un formato específico de la carta anual de auditoría, ésta debe recoger de forma concisa las principales conclusiones del trabajo en un lenguaje claro y entendible para una amplia mayoría. El auditor debe animar al organismo auditado a que informe sobre la existencia y disponibilidad de la carta de auditoría.

La *Audit Commission* tiene la responsabilidad de elegir los auditores, pudiendo nombrar a auditores pertenecientes a la propia agencia o a auditores de firmas privadas que hayan acreditado su capacidad y habilidades. La elección se hace normalmente por 5 años, aunque este periodo puede extenderse. La *Audit Commission* establece la remuneración del auditor, en la mayoría de los casos con criterios de horas de trabajo o conforme al acuerdo alcanzado entre el NHS y sus auditores (Basioudis y Ellwood, 2005). Una vez elegidos, los auditores realizan su labor conforme a su criterio profesional independientemente de la *Audit Commission*.

La *Audit Commission* supervisa la calidad de las auditorías externas mediante el 'Proceso de revisión de la calidad' (*Quality review process*) (*Audit Commission*, 2008) cuyo objetivo es:

*Asegurar que aquellos que realizan trabajos de auditoría para la Comisión han establecido sistemas y procedimientos adecuados para garantizar la calidad del trabajo entregado a los organismos auditados e informar de los procesos de selección de auditores y de la contratación de servicios de auditoría*⁴.

En el ejercicio 2007/08⁵, los equipos de revisión de la *Audit Commission* llevaron a cabo 29 inspecciones del trabajo realizado por las firmas privadas de auditoría en los hospitales del NHS, concluyendo que el riesgo de que una firma de auditoría emita opiniones o conclusiones no sustentadas en pruebas fehacientes es bajo (*Audit Commission*, 2008). No obstante, en 4 auditorías se detectaron aspectos que no cumplían algunos de los requerimientos establecidos.

Auditorías externas en los NHS Foundation trust

En lo que se refiere a los *Foundation trust*, las auditorías externas quedan reguladas en el 'Código de auditoría para los NHS Foundation trust' (*Audit Code for NHS Foundation trusts*) (*Monitor*, 2007), emitido por *Monitor*. Los objetivos y alcance de la auditoría son similares a la realizada para los *NHS trust*, siendo, también, su principal finalidad expresar una opinión sobre los estados financieros y analizar la aplicación de criterios de economía, eficiencia y eficacia en la gestión de la entidad.

No obstante, existen algunas diferencias con respecto a las auditorías realizadas a los *NHS trust*. La elección del auditor recae en el Consejo de Administración de cada *NHS FT*, y no en el organismo supervisor. La elección del auditor se hace de forma anual, pudiéndose volver a elegir al mismo auditor sin necesidad de un nuevo proceso de selección, aunque se recomienda realizar un nuevo proceso de selección cada 5 años. Los auditores de los *NHS FT* deben emitir un 'certificado de auditoría' (*audit certificate*) donde deben expresar una opinión sobre los estados financieros, reflejando que la auditoría se ha realizado de acuerdo con las normas aplicables. En el certificado debe indicarse si existen motivos de duda

⁴ Traducido por el autor.

⁵ El ejercicio anual en los hospitales públicos ingleses es de 1 de abril a 31 de marzo.

sobre la idoneidad de los mecanismos implantados por el *NHS FT* para garantizar una gestión basada en criterios de economía, eficiencia y eficacia. El certificado se dirige al Consejo de Administración del *NHS FT*. En caso de salvedades, se debe informar de ellas a *Monitor*. Adicionalmente, el auditor puede elaborar un 'Informe de interés público' (*Public interest report*) si durante el proceso de auditoría se han detectado incidencias que sean de interés para el público y de las que se deba informar inmediatamente. En ese caso, el informe se remitirá al Consejo de Administración y a *Monitor*, además de informar de su existencia en el certificado de auditoría.

En lo que se refiere a la labor de revisión de los servicios de auditoría contratados por los *NHS FT*, *Monitor* utiliza los servicios del 'Instituto de Contables Colegiados en Inglaterra y Gales' (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW*) regulada en la Directiva de Garantía de Calidad (*Quality Assurance Directorate, QAD*). En el informe publicado sobre el ejercicio 2004/05 (ICAEW, 2005) se indica que se supervisó el trabajo realizado en 10 auditorías, cumpliendo todas ellas de forma suficiente con los requisitos de alta calidad esperados. No obstante, se detectó que tres trabajos no cumplían plenamente con los requerimientos. El informe presenta, sin indicar el nombre de la firma auditora, los fallos encontrados, cómo debería haberse realizado el trabajo, el impacto de la corrección en los estados financieros. En el informe QAD publicado para el ejercicio 2007/08, vuelve a indicarse que los trabajos de auditoría revisados cumplían suficientemente con los requisitos de alta calidad y no se encontraron indicios de que se hubiese dado alguna opinión errónea (Monitor, 2008).

EVALUACIÓN FINANCIERA Y DE GESTIÓN DE LOS HOSPITALES

Además de a auditoría externa, financiera y operativa, los hospitales públicos ingleses están sujetos a un proceso de evaluación cuyo principal objetivo es mostrar, en una única puntuación para cada hospital, una valoración de la calidad de la información

financiera que presentan, de su situación económica y de su gestión. La elaboración de una puntuación homogénea y comparable, permite hacer 'más visible' la gestión que se está haciendo de los hospitales. Este proceso de evaluación lo lleva a cabo la *Audit Commission* para los *NHS trust* y *Monitor* para los *NHS FT*, en coordinación con otras agencias, en particular con la *Healthcare Commission*. El procedimiento utilizado por la *Audit Commission* es la 'Evaluación local de auditores' (*Auditor's Local Evaluation*). Por su parte, *Monitor* realiza una 'Evaluación del riesgo financiero' (*Finance-risk Evaluation*). Cada uno de estos dos sistemas adopta un enfoque distinto a la hora de evaluar la situación financiera y rendimiento de los hospitales.

La Evaluación local de auditores

La Evaluación local de auditores (ALE) (*Audit Commission*, 2006) implica que los auditores den una puntuación, al cierre de cada ejercicio, en cinco áreas clave: información financiera, gestión de los recursos, posición financiera, control interno y sobre *value for money*. La ALE sirve para identificar las fortalezas y debilidades de cada organización en el uso de los recursos, y se pretende que sea una referencia para conocer mejor cuál está siendo el rendimiento de cada organización, dónde es posible introducir mejoras, y para identificar los hospitales con mejores prácticas. Al igual que la normativa que regula las auditorías externas de los hospitales, la ALE es revisada periódicamente mediante procesos de consulta entre todos los implicados.

La valoración de las cinco áreas mencionadas se basa en el análisis de trece aspectos concretos, denominados en inglés *Key Line of Enquiry* (KLOE). A cada uno de estos KLOE se le asigna una valoración de '1' a '4', siendo '1' un cumplimiento de los por debajo del mínimo, o rendimiento inadecuado, y '4' un cumplimiento muy por encima de los requerimientos mínimos, o rendimiento riguroso. La Tabla 1 muestra los trece aspectos analizados, resaltando aquellos que se consideran 'dominantes' y que afectan a la puntuación final más que el resto⁶.

⁶ Para más información sobre los KLOE, véase *Audit Commission* (2008b).

Tabla 1. Áreas y KLOE analizados en la ALE

AREA	KLOE
Información financiera	1.1* La organización elabora sus estados anuales de acuerdo con las normas aplicables y en el plazo señalado.
	1.2 La organización promueve la rendición de cuentas externa
Gestión financiera	2.1* Los planes financieros y estratégicos a medio plazo, los presupuestos y el programa de inversiones están adecuadamente realizados y diseñados para alcanzar sus prioridades estratégicas
	2.2 La actuación de la organización se corresponde con sus presupuestos
	2.3 La organización gestiona bien sus activos
Posición financiera	3.1 La organización gestiona sus gastos de acuerdo con los recursos disponibles
	4.1 La organización controla sus principales riesgos
Control interno	4.2 La organización tiene mecanismos para mantener un adecuado sistema de control interno
	4.3 La organización tiene diseñado mecanismos para promover y garantizar una gestión honrada y adecuada
	5.1 La organización tiene puestos en marcha mecanismos adecuados para garantizar sus objetivos operativos y estratégicos
Value for money	5.2 La organización tiene en vigor mecanismos para garantizar que los servicios cumplen las necesidades de los pacientes y contribuyentes
	5.3 La organización tiene en vigor mecanismos para controlar y revisar su rendimiento, incluyendo mecanismos para garantizar la calidad de la información
	5.4* La organización ha establecido mecanismos para garantizar que los recursos se utilizan siguiendo criterios de economía, eficiencia y eficacia

* Criterio 'dominante'

La evaluación de estas cinco áreas es la base para otorgar a cada *NHS trust* una única puntuación final, también de '1' a '4', que refleje de forma sintética su situación financiera y de gestión. La responsabilidad de calcular y otorgar la puntuación final no recae en los auditores locales, sino que corresponde a la *Audit Commission*, que aplica las siguientes normas. Se otorga '1' si la puntuación en las áreas gestión financiera, posición financiera y *value for money* es '1'. Para dar un '2', al menos se debe tener esta puntuación en las tres áreas mencionadas. En caso de que no haya ninguna puntuación por debajo de '2' y se alcance un '3' en las tres áreas mencionadas se podrá otorgar una puntuación global de '3'. Para otorgar una puntuación de '4' no puede haber ninguna puntuación menor de '3' en ningún área y al menos en dos de las tres áreas se ha alcanzado la puntuación '4'. En casos excepcionales es posible otorgar

una puntuación final distinta de la que se obtendría aplicando los criterios anteriores, si se considera que así se obtiene una valoración más adecuada.

La Evaluación del riesgo financiero

La 'Evaluación del riesgo financiero' (Monitor, 2008b) es el marco de referencia usado por *Monitor* para evaluar la situación financiera⁷ y el uso de los recursos de los *NHS FT*. Dada la amplia autonomía que tienen los *NHS FT*, se ha optado por una evaluación continuada que permita identificar, lo antes posible, los problemas que puedan surgir, tomando medidas en las etapas iniciales del problema para facilitar su solución. Dada la importancia de la supervivencia de los hospitales públicos, *Monitor* no sólo tiene competencias de evaluación sino que, en su condición de supervisor, tiene la capacidad de intervenir directamente en casos de riesgo financiero significativo. Para valorar este riesgo financiero,

⁷ La agencia *Monitor* evalúa la situación de cada *NHS FT* en base a la supervisión del riesgo en tres áreas, riesgo de gobernanza, riesgo de servicios obligatorios y riesgo financiero. En este apartado nos centramos únicamente en la evaluación del riesgo financiero.

cada *NHS FT* debe enviar a *Monitor* un plan anual, que incluya una previsión de la situación y resultados financieros y detalles sobre cualquier riesgo significativo y los planes para afrontarlos. Además, los *NHS FT* deben enviar informes intermedios sobre el cumplimiento del plan anual, normalmente de forma trimestral. El proceso de supervisión se basa, principalmente, en la revisión del plan anual y de los informes intermedios. No obstante, *Monitor* también utiliza otras fuentes de información, e incluso fomenta que los ciudadanos valoren la labor de los *NHS FT*, para contrastar y completar la evaluación realizada.

La supervisión intermedia está diseñada para valorar el cumplimiento del plan anual, y su frecuencia está determinada por la calificación del riesgo

del *NHS FT* en cada momento. Si no se observan riesgos durante un determinado periodo, el informe y la evaluación, se realiza de forma semestral. Si se observan riesgos, pueden solicitarse informes intermedios mes a mes. *Monitor* hace público un resumen con los resultados de cada evaluación. La calificación global del riesgo financiero refleja la probabilidad de que la situación financiera ponga en peligro la viabilidad del *NHS FT*. La calificación del riesgo se hace mediante una escala de '1' a '5', siendo '1' el nivel de mayor riesgo financiero. Para obtener la calificación global del riesgo financiero se utilizan cuatro criterios fundamentales, de forma ponderada, a los que se les asigna también una valoración de '1' a '5', y que se muestran en la tabla 2.

Tabla 2. Criterios de Evaluación del riesgo financiero

Criterio Financiero	Ponderación (%)	Medida a puntuar	Puntuaciones				
			5	4	3	2	1
Cumplimiento del plan	10	Cumplimiento del EBITDA* (% sobre lo previsto)	100	85	70	50	<50
Rendimiento	25	Margen del EBITDA* (%)	11	9	5	2	<1
Eficiencia financiera	40	20 ROA** (%)	6	5	3	-2	<-2
		20 Margen de superávit sobre ingresos y gastos (%)	3	2	1	-2	<-2
Liquidez	25	Ratio de liquidez (días)	35	25	15	10	<10

*EBITDA: Ganancias antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización

** ROA: Rentabilidad sobre activos

La evaluación final se ajusta aplicando unos criterios previamente establecidos. Por ejemplo, si el plan financiero no se ha enviado a tiempo, no se da una calificación superior a '3'. No se puede asignar una calificación dos puntos por encima de la peor valoración obtenida el año anterior, independientemente de la valoración alcanzada de acuerdo con los cuatro criterios fundamentales⁸. En caso de que la puntuación del riesgo financiero sea '2' o '1', y tras

un análisis caso por caso, *Monitor* puede intervenir. La intervención puede suponer, entre otras medidas, requerir al *NHS FT* ejecutar, o dejar de hacer, determinadas actuaciones en un periodo determinado, destituir a miembros del Consejo de Administración nombrando sus sustitutos e incluso, en casos extremos, transferir propiedades y pasivos del *NHS FT* a otros organismos del NHS y promover su disolución.

⁸ Para más información sobre el cálculo de la puntuación de los criterios financieros, véase Brown (2008).

A MODO DE CONCLUSIONES

La autonomía de las organizaciones públicas requiere, para mejorar sus resultados, de auditorías externas y de criterios de evaluación claros y transparentes adecuados al grado de autonomía otorgado. Los hospitales públicos ingleses se someten anualmente a auditorías externas, en las que también intervienen firmas de auditoría, que incluyen tanto aspectos financieros como del uso de los recursos. De esta forma, se garantiza que los estados financieros reflejan fielmente la situación económico-patrimonial de los hospitales públicos y que se apliquen criterios de economía, eficiencia y eficacia en su gestión. La elaboración de estados financieros debidamente auditados permite un mejor control y supervisión de los hospitales, así como la realización de procesos de *benchmarking* sobre bases más sólidas y la mejora del proceso de rendición de cuentas al público en general. Los mecanismos implantados para controlar la labor de los auditores externos aseguran que las firmas privadas de auditoría cumplen con los criterios específicos que se deben adoptar cuando la entidad auditada es una organización pública.

Además de a auditorías externas, los hospitales públicos ingleses deben someterse a una evaluación de su situación financiera y del uso de los recursos. Los procesos de evaluación externa no sólo sirven para dar una “nota” que haga visible, y fácilmente interpretable, la situación económico-financiera de la entidad, sino que pretenden detectar problemas y solucionarlos de la mejor forma lo antes posible. Esta evaluación puede adoptar enfoques distintos en función del grado de autonomía. En el caso inglés, se ha optado por un enfoque de evaluación retrospectiva de la actuación financiera de los *NHS*

trust que, pese a tener una cierta autonomía, están integrados dentro de la estructura organizativa del *NHS* y sujetos a sus criterios y normas de gestión. Por otro lado, los *NHS Foundation trust*, organizaciones plenamente descentralizadas, son evaluadas de forma continua en función del riesgo financiero asumido. El objetivo de este último enfoque es anticiparse a las dificultades para adoptar medidas en las etapas iniciales de los problemas que puedan surgir, lo que debería evitar su agravamiento y facilitar su solución.

Para concluir, es conveniente resaltar que la descentralización puede llevar asociada, como ocurre en la sanidad inglesa, un fuerte proceso centralizador en materia de control y supervisión. En este sentido, algunos autores (Butler, 1992; Peckham et al., 2005) afirman que, pese a la retórica de la descentralización, no está claro si el *NHS* es un servicio central gestionado localmente o un servicio local que opera conforme a unas directrices centrales. Además, hay que reconocer la existencia de algunos posibles efectos perversos de auditorías y evaluaciones. Por ejemplo, Lapsley (2009) resalta que en las organizaciones públicas donde se otorga primacía a los procesos de auditoría existe el peligro de que los trabajadores estén más preocupados de los procedimientos y resultados de estas auditorías que en prestar un servicio de calidad a los ciudadanos. No obstante, y aún teniendo en cuenta sus posibles limitaciones, los procesos de auditoría y evaluación sirven para mejorar la rendición de cuentas de las organizaciones públicas, conocer su situación real, adoptar medidas adecuadas ante los problemas existentes y para incentivar un uso más adecuado de los recursos.

BIBLIOGRAFÍA

- Audit Commission** (2005), *Code of Audit Practice 2005. For local NHS bodies*. Marzo. www.audit-commission.gov.uk
- Audit Commission** (2006), *Auditors' Local Evaluation 2005/06. Summary results*. Health Briefing, Octubre. www.audit-commission.gov.uk
- Audit Commission** (2008), *The Audit Commission's quality review process Annual report 2007/08*. Diciembre. www.audit-commission.gov.uk
- Audit Commission** (2008b), *NHS Audit 2008/09 Key lines of enquiry for Auditors' Local Evaluation assessments*. www.audit-commission.gov.uk
- Basioudis, I.G. y Ellwood, S.** (2005) "An empirical investigation of price competition and industry specialisation in NHS audit services", *Financial Accountability & Management* 21(2), pp.219-248
- Botten, G., Grepperud, S. y Nerland S.M.** (2004) "Trading patients. Lessons from Scandinavia", *Health Policy* 69, pp. 317-327.
- Brown, S.** (2008). *Foundation trust accounts. A guide for non-executives and governors*. Healthcare Financial Management Association. Bristol. www.audit-commission.gov.uk/fm/downloads/HFMA_Guide_TPaccounts.pdf
- Butler, J.** (1992) *Patients, Policies and Politics* (Open University Press, Buckingham).
- Hunter, D.J.** (2005). "The National Health Service 1980-200". *Public Money & Management*. 25(4), pp 209-212
- ICAEW** (2005) *Quality Assurance Directorate*. Diciembre. <http://www.monitor-nhsft.gov.uk/>.
- Lapsley, I.** (2009) "New Public Management: the cruellest invention of the human spirit?", *Abacus* 45(1), pp. 1-21
- Monitor** (2007) *Audit Code for NHS Foundation Trusts*. October. <http://www.monitor-nhsft.gov.uk/>.
- Monitor** (2008) *QAD review of audits of NHS Foundation Trusts. Summary of Findings - 2008*. <http://www.monitor-nhsft.gov.uk/>.
- Monitor** (2008b) *Compliance Framework*. May <http://www.monitor-nhsft.gov.uk/>.
- Peckham, S., Exworthy, M., Greener, I. y Powell, M.** (2005) "Decentralizing Health Services: More Local Accountability or Just More Central Control?", *Public Money & Management* 25(4), pp. 221-228.