

La diferencia de expectativas en los informes de fiscalización



Ferrán Termes i Anglés

Síndic Major de la Sindicatura de Comptes de Catalunya

La diferencia entre las expectativas que los usuarios tienen en relación al contenido de los informes de auditoría y lo que en realidad contienen dichos informes, constituye lo que se ha dado en llamar diferencia de expectativas.

La diferencia de expectativas, tan de actualidad en la auditoría del sector privado, tiene también su contrapartida en la auditoría del sector público, o sea en la fiscalización, y sobre este tema se han confeccionado numerosos estudios en diversos países.

cambios; es más, entendemos que los informes de fiscalización tienen que convertirse en motores de dicho cambio, ya que el fin más noble de los mismos es la mejora de la Administración Pública.

La diferencia de expectativas tiene componentes intrínsecos y extrínsecos, el componente intrínseco se refiere a la calidad del informe. Es evidente que un informe incompleto, de baja calidad, o confuso no puede llenar las expectativas de ningún usuario. Pero el contenido de un informe de fiscalización está condicionado, a su vez, por la calidad del contenido de la rendición de cuentas, que lo ha originado, contenido que, aún siguiendo la normativa legal que lo regula puede ser manifiestamente insuficiente.

Los factores extrínsecos son apreciativos y se basan en la diferencia entre lo que espera y lo que obtiene el lector del informe. Algunas de las pueden ser irracionales, si se espera algo inalcanzable, pero

Componentes y condicionantes

La Administración Pública, como cualquier otra actividad humana, ha sufrido y sigue sufriendo una evolución importante, constante y rápida, especialmente en el terreno de la gestión en donde los cambios están alcanzando un alto nivel de variación incluso conceptual. Siguiendo tal trayectoria, es evidente que los informes de fiscalización deben ir modificándose asimismo al ritmo de los





Los informes de fiscalización son públicos y pueden ser utilizados por personas u organismos distintos al poder legislativo, lo que no sólo es lícito sino conveniente

otras expectativas pueden obedecer a un alcance deficiente del informe en relación con las necesidades del usuario; es decir, existen expectativas racionales y expectativas irracionales.

Las cuentas de las diferentes administraciones y unidades de decisión que constituyen el Sector Público (cuenta general, liquidaciones presupuestarias, balances, etc.) han sido previstas para complementar su rendimiento y sirven perfectamente para tal fin, a condición de que el lector sea una persona entendida en cuentas públicas. Sin embargo, la creciente complejidad de las finanzas gubernamentales hace que cada vez sea más difícil la comprensión del contenido de las cuentas rendidas, y como consecuencia que cada vez sea más difícil la comprensión de las fiscalizaciones referidas a dichas cuentas.

La naturaleza y el contenido de las cuentas rendidas pueden limitar el alcance y complicar la confección de los informes de fiscalización, por tanto cualquier mejora en éstas ha de pasar forzosamente por una mejora del contenido de las rendiciones de cuentas, añadiendo nuevos datos y documentos que permitan como mínimo:

- + Una visión de conjunto
- + Una posibilidad proyectiva
- + Un conocimiento de las posibles contingencias

+ Una posibilidad analítica por series cronológicas

+ Una explicación razonada de las diferencias entre el presupuesto inicial y la realización del mismo

+ Una explicación de los gastos realizados sin consignación presupuestaria

Dar respuesta a las diferencias de expectativas pasa forzosamente por una rendición de cuentas mejorada, que permita ponderar las cuestiones más polémicas, añadiendo una visión de conjunto y de futuro de las que carece actualmente.

Todos estos hechos repercuten pues en los informes de fiscalización, cuyo objetivo se limita a dar garantía de fiabilidad financiera y a comprobar el cumplimiento de la legalidad vigente.

Si nos centramos en los informes de fiscalización sobre la *Cuenta General* hemos de convenir que si bien son un buen instrumento de conocimiento para los especialistas, no lo son en absoluto para el público medianamente informado pues su volumen crea en los usuarios una crisis de información por exceso de datos.

Destinatarios y usuarios

El poder legislativo es el único destinatario final de los informes de fiscalización que emiten los órganos de control externo, pero los parlamentos están formados por grupos políticos y en último extremo por personas, y tanto unos como otros pueden tener diferentes opiniones, representar desiguales intereses y tener por tanto distintas expectativas.

Pero tanto el rendimiento de las cuentas públicas como los informes de fiscalización son públicos, y pueden ser utilizados por personas u organismos distintos al poder legislativo, lo que no sólo es lícito sino que incluso es conveniente, porque la democracia sólo puede ser considerada como tal si existe una claridad informativa a todos los niveles.

El GASB (*General Accounting Standard Board*), en su informe "*The needs of users of Governmental*

Financial Reports" hace un extenso estudio de los usuarios de la información contable pública, y en una encuesta cuyos resultados figuran en dicho trabajo, se recogen más de un centenar de sugerencias para mejorar la información financiera pública aportada por los presuntos usuarios.

Los informes de fiscalización presentan muchas facetas, cada una de las cuales, o todas en conjunto, pueden interesar a numerosos usuarios. Por esta razón es dudoso que un informe únicamente de regularidad pueda atender a los diferentes grupos o personas interesadas en conocer la marcha de la Administración en sus diferentes aspectos.

Así, el GASB recoge en el mencionado informe una relación de usuarios, sugeridos por diversas personalidades e instituciones, y si bien dicha lista hace referencia al interés que despiertan las cuentas públicas en general, es evidente que este interés se proyecta sobre los informes de fiscalización que añaden al contenido de las cuentas rendidas una mayor fiabilidad y una declaración crítica sobre los mismos.

El número de usuarios se multiplica y se diversifica como consecuencia de las múltiples unidades de comprobación existentes (Estado, gobiernos autónomos, administración local, entes autónomos, empresas públicas, universidades, etc.).

Para una mejor adaptación a la realidad de nuestro país hemos dividido a los usuarios en los siguientes grupos:





Destinatarios

Parlamento
Pleno municipal

Usuarios internos

Ejecutivo
Gestores públicos
Intervención

Usuarios externos

Usuarios relacionados

Inversores
Acreedores
Proveedores
Contratistas
Entidades de crédito
Clientes de empresas públicas
Órganos de control externo

Usuarios afectados

Funcionarios
Sindicatos

Usuarios de servicios

Los ciudadanos en general
Las agrupaciones de intereses

Usuarios de difusión

Los medios de comunicación
Las agencias de *rating*

Analistas

Macroeconomistas
Analistas financieros

Partidos políticos

Otras administraciones

Expectativas de derecho y de hecho

Todo informe debe satisfacer unas exigencias mínimas que vienen dadas por los textos legales que las regulan, y por tanto puede legítimamente esperarse que tales exigencias se cumplan, es lo que podríamos llamar el *alcance legal* de cada informe. Pero esta exigencia legal representa un alcance mínimo que no impide al OCEX ir más allá en sus comprobaciones y conclusiones, es lo que llamaríamos un *alcance ampliado*, y éste vendría dado por las necesidades reales de cada usuario. Si bien no olvidamos que los parlamentos son los únicos destinatarios de los informes, un mejor contenido de los mismos sería igualmente bien recibido por sus miembros.

Tipos de informes

Hemos considerado para nuestro estudio los siguientes tipos de informes:

❁ **Cuentas Generales.** Incluimos en este apartado las del Estado y de las autonomías, que aunque diferentes por su volumen y complejidad, no lo son en cuanto a su estructura y significado.

❁ **Cuentas Generales de la Administración Local.** Con diferente apreciación a las anteriores, dada su proximidad al usuario y al carácter eminentemente dispensador de servicios de estas administraciones.

❁ **Cuentas de los entes autónomos, administrativos, comerciales, industriales y financieros,** y de otros organismos con régimen y presupuesto autónomo (universidades, puertos autónomos, institutos, etc.). Se incluyen todos aquellos organismos conocidos como unidades de decisión.

❁ **Cuentas de las sociedades mercantiles** poseídas o participadas por cualquier Administración Pública.

En este estudio consideramos tan solo auditorías verticales.

Informes sobre las cuentas generales

Los informes de fiscalización de las cuentas generales a nivel estatal, autonómico y local, son evidentemente un buen instrumento de control, pero por su complejidad y contenido muy tecnificado distan mucho de ser un instrumento de información que permita entrar en el detalle de sus componentes, en las causas de sus variaciones y en su impacto de futuro. Además, su volumen lo hace ilegible para las personas medianamente informadas, que pierden fácilmente la visión de conjunto. Es la denominada *desinformación técnica* y *desinformación por exceso*.

Para combatir tales desinformaciones la mayoría de los estados de Norteamérica recurren a editar los llamados *informes populares* (*Popular Reports*) que parten de la base de que si bien el informe sobre la cuenta general puede satisfacer las necesidades de usuarios con capacidad técnica (bancos, entidades de *rating*, contratistas, etc.), no llenan por contra las necesidades de otros usuarios (ciudadanos, prensa no especializada, etc.) que necesitan una descripción más clara de cuál es la situación financiera del gobierno. Para cubrir este objetivo son los *informes populares*, con una narrativa muy clara sobre temas tales como situación económico-financiera del gobierno en general, acontecimientos económicos significativos, evolución de las magnitudes más importantes, etc., todo ello explicado a través de gráficos, cuadros de tendencias, indicadores de eficiencia y eficacia de los servicios, datos estadísticos, descripciones del estado general del organismo, etc. La mayoría de estos informes populares contienen información financiera consolidada, explicaciones sobre subvenciones otorgadas, comparación presupuesto inicial, presupuesto final y series analíticas.

De entre los informes de fiscalización de la cuenta general de los distintos países que hemos podido estudiar, la correspondiente a Nueva Zelanda nos ha parecido la más informativa, especialmente por su sencillez y por presentar determinados estados, que no hemos podido





ver en otros informes examinados, como son:

- * Flujos de tesorería, comprendiendo su proyección al ejercicio siguiente al cerrado.
- * Análisis, evolución y tendencia del endeudamiento abarcando una proyección a diez años.
- * Detalle cuantificado, en lo posible, de contingencias expectantes
- * Detalle de los gastos comprometidos sin consignación presupuestaria y con la explicación de sus causas.

***Una mayor
difusión y
comprensión de
las cuentas
públicas entre
sus usuarios
colaboraría al
reforzamiento del
estado
democrático***

Los actuales informes sobre la cuenta general, no consolidada, basados especialmente en el cumplimiento de legalidad y en la búsqueda de inexactitudes de los datos contables no permiten más que juzgar lo pasado, pero en caso alguno posibilitan hacer una proyección de futuro, y aunque el juicio sobre el pasado puede ser muy relativo, al no estar los estados consolidados y tampoco los balances y liquidaciones presupuestarias ajustadas con las anomalías observadas durante la fiscalización, no permiten conocer ni el endeudamiento real, ni los resultados globales.

Una ampliación de datos, que en algunos casos corresponderían al cuentadante (p.e., consolidación) y en otros el OCE (p.e., tendencia del endeudamiento), sería de interés no solo para los usuarios, sino también y especialmente para los destinatarios, es decir los parlamentos, e incluso para el propio ejecutivo.

A través de los informes de fiscalización, que son los que al final atestatan la fiabilidad de las cifras, los usuarios relacionados podrían conocer la capacidad pagadora de la Administración, los usuarios de difusión y los analistas dispondrían de más datos proyectivos, pero sobre todo se tendría una visión más clara de la situación general y la crítica política dejaría de ser empírica, intuitiva o visceral, para llegar a ser más precisa y por tanto más seria.

Las cuentas generales de la Administración Local

Si bien está claro que el destinatario de estos informes son los plenos municipales queremos considerar la existencia de un destinatario intermedio, las *comisiones especiales de cuentas*, que en nuestro país aparecen muy devaluadas en su actuación, colaborando con su ineficacia a la poca difusión de las cuentas municipales. En este terreno hemos estudiado el caso de algunas ciudades alemanas en las que las comisiones de cuentas llegan a disponer de equipos técnicos propios para la comprobación continuada de las cuentas. En todo caso, las fiscalizaciones llegan al pleno con el informe previo de la comisión de cuentas, actuación muy distinta al papel pasivo que en muchos ayuntamientos españoles tienen tales comisiones.

La proximidad del usuario (ciudadano, entidades, etc.) a la Administración Local y el carácter eminentemente dispensador de servicios de estos organismos, hace necesario pronunciarse sobre la eficiencia y la eficacia de tales servicios. La posibilidad de comparación con municipios similares, hace posible la utilización de indicadores y comparadores que deberían figurar en una memoria sujeta a comprobación por parte de los OCEX correspondientes. En estos momentos

podemos afirmar sin ninguna duda que conocemos mejor la situación de cualquier municipio inglés que la de cualquier municipio de nuestro país.

Así pues, un informe de fiscalización de un municipio debería contener la verificación de sus cuentas consolidadas, con datos similares a los expuestos para los informes sobre las cuentas generales, y un estudio de la eficiencia y eficacia de sus servicios sobre la base de indicadores, pero para ello se debería conocer el coste, rendimiento y calidad de estos servicios, pero eso es otra historia.

Las cuentas de los entes autónomos

En su mayoría los entes autónomos se perfilan como entidades prestadoras de servicios. En este caso, independientemente del informe de regularidad, debería evaluarse la pertinencia, eficiencia y eficacia de los servicios prestados, pero aquí la utilización de indicadores de eficiencia en el informe de fiscalización no obtendría la precisión que puede conseguirse en los informes relativos a la Administración Local, al carecer de comparadores, pero si que será siempre posible la aplicación de técnicas analíticas que marcando las tendencias descubran las desviaciones anómalas que deberán ser explicadas.

Además de los usuarios lógicos (internos, relacionados, afectados, usuarios de servicios, etc.) es el propio órgano matriz (Administración central) quien está interesado en conocer la opinión sobre la marcha de la unidad de decisión fiscalizada.

El grado de cumplimiento de los objetivos propuestos, el análisis de los costes y las proyecciones de futuro, así como la forma en que los mismos pueden afectar a los futuros presupuestos generales, la viabilidad y utilidad del organismo estudiado, y la percepción que el usuario tienen de los servicios prestados, deberían formar el cuerpo del informe de fiscalización de tales organismos, completado por el informe de regularidad.

Las sociedades mercantiles

Por definición toda sociedad mercantil presenta dos rasgos característicos, el ánimo de lucro y la posibilidad de caer en un estado de insolvencia, ninguna de estas dos posibilidades se dan en la práctica en las empresas públicas, que en realidad deberían clasificarse como sociedades casi-mercantiles.

Las sociedades mercantiles públicas están sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, independientemente de ello son fiscalizadas por los OCEX que emiten los correspondientes informes. Los usuarios de dichos informes son los mismos para las auditorías que para las fiscalizaciones (proveedores, acreedores, empleados, etc.) con las mismas necesidades de información que se tendrían para una empresa privada, si bien con las dos salvedades apuntadas al principio de este apartado.

Existe, sin embargo aquí, un usuario distinto que es la propia entidad matriz (estado, autonomía, ayuntamiento) cuya necesidad de información, además de la inherente al caso, puede centrarse en los dos hechos siguientes:

- ▲ Viabilidad de la empresa
- ▲ Necesidad de efectivo que en el futuro pueda afectar al presupuesto de la entidad matriz

Es en estos dos puntos donde el informe de fiscalización debe ampliarse mediante una profundización de los siguientes extremos:

- ☀ Cálculo de circulante necesario
- ☀ Inversiones previstas en futuros ejercicios
- ☀ Umbral de rentabilidad
- ☀ Estudio de viabilidad de la empresa
- ☀ Competitividad de la misma
- ☀ Tendencias y proyecciones

Estos estudios señalarán no sólo la viabilidad de la empresa, sino que han de indicar también en que forma el presupuesto de la matriz puede quedar afectado como consecuencia de las futuras inversiones que en forma de aumentos de capital, subvenciones, créditos u otras ayudas deberán ser atendidas para hacer frente a las necesidades de su filial.

Conclusión

Para atender a las diferencias de expectativas o, mejor aún, para conseguir una mayor utilidad y difusión de los informes de fiscalización es necesario que la rendición de cuentas comprenda también las memorias de actuación y la justificación de costes y rendimientos de los servicios, y los datos necesarios para estudios de tendencias y proyec-

ción. En todo caso en los informes de fiscalización deberían poder resumirse de forma inteligible como mínimo los puntos siguientes, aplicables según la categoría de los organismos fiscalizados.

- ★ Fiabilidad de los estados financieros y las liquidaciones presupuestarias
- ★ Resultado de los estados financieros y las liquidaciones presupuestarias una vez efectuado su ajuste con los hallazgos encontrados en la fiscalización
- ★ Consolidación de los estados financieros para determinar el endeudamiento y los déficits o superávits globales
- ★ Economía y eficacia de la gestión
- ★ Consecución de objetivos
- ★ Cumplimiento de los principios de equidad, cuando sea necesario
- ★ Actitudes en relación al medio ambiente, cuando sea necesario.

Todo ello implica:

- ✚ Una concreción en el papel del gestor público para conseguir el cumplimiento de las expectativas
- ✚ Una contabilidad más explícita
- ✚ La modernización de la función interventora
- ✚ La emisión de memorias de gestión evaluables y comprobables por parte de los OCEX

Es indudable que cualquier informe de fiscalización que no tenga en cuenta la naturaleza dinámica de las cuentas auditadas será siempre parcial. Es también evidente que una mayor difusión y comprensión de las cuentas públicas entre la multitud de usuarios de los mismos, colaboraría al reforzamiento del estado democrático. Significa que hemos de identificar a estos usuarios y a sus necesidades, y esto es laborioso.

Las principales categorías de usuarios son fácilmente identificables, pero la importancia relativa de las mismas puede ser cambiante, y estos cambios dependen de hacia donde vayan las sociedades futuras. ■

